

Mandanteninformation

Ausgabe November 2015

Inhalt

A. Steuern aktuell	3
1 Steueränderungsgesetz 2015	3
2 Luxemburg-Leaks lässt grüßen – Politische Einigung zum automatischen Informationsaustausch über Steuerauskünfte und APAs	7
3 Ausscheiden eines Kommanditisten: Berücksichtigung eines negativen Kapitalkontos bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns	9
4 Sanierungserlass auf dem Prüfstand	10
5 Nichtabziehbarkeit nicht genutzter Verluste für Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen – verbindliche Abrede nötig	14
6 Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Steuerbilanz	15
7 Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG auf Anteilsveräußerungsgewinne geplant	16
8 Abgeltungsteuer: nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung nur bei Vorliegen einer Änderungsvorschrift	19
9 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Ausgliederung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung zum Buchwert	20
10 Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen	21
11 Vollzug einer Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung	22
12 BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung sog. Verwaltungsleistungen im steuerbegünstigten Bereich	24
13 BMF-Schreiben zur Flüchtlingshilfe	26
B. Umsatzsteuer aktuell	27
1 Umsatzsteuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen	27
2 Zur Berichtigung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags § 14c Abs. 1 UStG	28
3 Vorsteuerschlüssel: Aufrundung auf einen vollen Prozentsatz	28
4 Neues zur Umsatzsteuer beim Leasing – Bestelleintritt und Verwertung	29
5 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft und Vorsteuerabzug bei sog. Führungsholdings	30
6 Schlussanträge vom 20. Mai 2015 zur Anwendbarkeit von § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG auf die Kapitalverwaltungsgesellschaft und Objektmanager geschlossener Publikums-AIF	31

C. Recht aktuell	34
1 KG: Der von einer UG zu tragende Gründungsaufwand kann ihrem Stammkapital entsprechen	34
2 LG München I: Außerordentliche Kündigung des Vorstands einer AG wegen Vermengung privater und betrieblicher Ausgaben	35
3 OLG Köln: Fehlende Voreintragung ist kein Hindernis für die Eintragung der Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers	36
4 BAG: Widerspruch bei Betriebsübergang ist nur gegenüber bisherigem Arbeitgeber oder Neuinhaber möglich	37
5 BGH: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Rechtsnatur qualifizierter Rangrücktrittsvereinbarungen	38
D. Bilanzen aktuell.....	40
1 Veröffentlichung des Standardentwurfes E-DRS 32: „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ durch das DRSC	40
Veranstaltungen	44

A. Steuern aktuell

1 Steueränderungsgesetz 2015

Der Bundesrat hat am 16.10.2015 dem Steueränderungsgesetz 2015 zugestimmt. Das vom Bundestag am 24.09.2015 verabschiedete Gesetz, zunächst unter „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ oder „Jahressteuergesetz 2016“ bekannt, setzt im Wesentlichen die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Zollkodex-Anpassungsgesetze von den Ländern gewünschten, vom Bundestag aber nicht aufgegriffenen Änderungsvorhaben um.

Während ein Großteil der bereits im Gesetzesentwurf enthaltenen Änderungsvorhaben (wir berichteten in der Juli-Ausgabe unserer Mandanteninformation) unverändert übernommen wurden, ergaben sich im Zuge der Beratung des Finanzausschusses weitere Steueränderungen, die bereits am folgenden Tag durch den Bundestag in zweiter und dritter Lesung verabschiedet wurden.

Folgende Regelungen wurden kurzfristig noch in das Steueränderungsgesetz 2015 aufgenommen:

1.1 Unionsrechtskonforme Ausgestaltung von § 6b EStG

§ 6b EStG ermöglicht, stille Reserven bei einer Veräußerung nicht zu realisieren, sondern auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Die Besteuerung wird damit zeitlich herausgeschoben. Bislang war es dafür zwingend erforderlich, dass dieses Wirtschaftsgut in einer inländischen Betriebsstätte angeschafft wurde. Die Europäische Kommission sah in dieser Einschränkung eine Verletzung des Europarechts und strengte insoweit ein Vertragsverletzungsverfahren an, das der EuGH schließlich im Sinne der Europäischen Kommission entschied (EuGH v. 16.04.2014, C-591/13; wir berichteten). Nach Auffassung des EuGH müsse die deutsche Regelung den Steuerpflichtigen mindestens die Möglichkeit einräumen, zwischen der sofortigen Steuerzahlung und einer Stundung zu wählen.

Durch die nunmehr neu eingeführte Regelung des § 6b Abs. 2a EStG n. F. wird im Ergebnis genau diese Vorgabe des EuGH umgesetzt, wonach die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten getilgt wird. Der Inlandsbezug bezüglich der vollständigen Übertragung der stillen Reserven in § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG wurde explizit nicht aufgehoben, d. h. auch weiterhin kann eine steuerneutrale Überführung stiller Reserven in das Ausland nicht erfolgen.

1.2 Nennung der Steueridentifikationsnummer von Empfängern von Unterhaltsleistungen

Ebenfalls durch den Finanzausschuss neu in das Steueränderungsgesetz 2015 aufgenommen wurde, dass ein Sonderausgabenabzug für geleistete Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten nur noch dann möglich ist, wenn die Steueriden-

tifikationsnummer nach § 139b AO des Zahlungsempfängers angegeben wird. Entsprechendes gilt für den Abzug als außergewöhnliche Belastung bei Zahlungen an unterhaltsberechtigte Personen mit geringem Vermögen.

Soweit die Angaben der unterhaltenen Personen nicht bekannt sind, empfiehlt es sich zeitnah entsprechende Nachweise anzufordern, um die Zahlungen weiterhin steuermindernd geltend machen zu können.

1.3 Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz

Die bereits im Gesetzesentwurf enthaltene Regelung zur Beseitigung von „Steuer-schlupflöchern“ im Zusammenhang mit Umstrukturierungen in Unternehmen wurde im Wesentlichen unverändert beibehalten. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses und damit auch im verabschiedeten Steueränderungsgesetz wurde der unschädliche Höchstbetrag der sonstigen Gegenleistungen nunmehr von EUR 300.000 auf EUR 500.000 angehoben. Im Übrigen haben sich keine wesentlichen Änderungen ergeben.

Die geplante Neuregelung sieht nunmehr vor, dass entsprechende Einbringungen im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG (Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft), § 21 UmwStG (Einbringung von mehrheitsvermittelnden Kapitalgesellschaftsanteilen in eine andere Kapitalgesellschaft) und § 24 UmwStG (Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine andere Mitunternehmerschaft) nur noch dann vollständig steuerneutral sind, wenn die gewährten Gegenleistungen den höheren Betrag aus (i) 25 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens und (ii) EUR 500.000 bzw. den Buchwert des eingebrachten Vermögens (bei einem Buchwert unter EUR 500.000) nicht übersteigen. Zusätzlich wurde festgelegt, dass der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mindestens den gemeinen Wert der erhaltenen sonstigen Gegenleistungen erreichen muss; diese Neuregelung soll vermeiden, dass in bestimmten Konstellationen ein Wertansatz des eingebrachten Vermögens unterhalb des Werts der Gegenleistung erfolgen kann.

Zu beachten ist, dass Umstrukturierungen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, nicht vollumfänglich zu gemeinen Werten erfolgen müssen. Die Regelung hat lediglich zur Folge, dass ein Ansatz mit dem gemeinen Wert erforderlich ist, soweit die gewährten sonstigen Gegenleistungen die neuen Wertgrenzen überschreiten (d. h. Zwischenwerte bleiben möglich).

Bedauerlicherweise ist die Neuregelung rückwirkend auf Umstrukturierungen seit dem 01.01.2015 anzuwenden, d. h. im Einzelfall kann eine nach bisheriger Rechtslage steuerneutral mögliche Umstrukturierung nunmehr in eine teilweise gewinnrealisierende Transaktion umqualifiziert werden.

1.4 Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlagen

Mit Beschluss vom 23.06.2015 hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendung der Bedarfswerte nach § 138 ff. BewG für Zwecke der Grunderwerbsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlagen nach § 8 Abs. 2 GrEStG sind regelmäßig dann anzuwenden, wenn für ein Grundstück kein expliziter Kaufpreis vereinbart wird, bspw. wenn eine Gesellschaft erworben wird, in deren Eigentum ein Grundstück steht.

Die Bedarfswerte waren bis zum Jahr 2009 auch für die Bewertung von Grundstücken für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke anzuwenden, bis das Bundesverfassungsgericht die Anwendung dort versagte. Im Bestreben die Bewertung für Erbschaftsteuerzwecke verfassungskonform auszugestalten war damals der neue Wertmaßstab ausschließlich für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eingeführt worden, was das Bundesverfassungsgericht nunmehr zum Anlass nahm, die Bewertung für Grunderwerbsteuerzwecke für einen Zeitraum von sechs Jahren rückwirkend als verfassungswidrig einzustufen.

Als Reaktion hierauf hat der Gesetzgeber innerhalb von rekordverdächtigen drei Monaten die Anwendung der – mittlerweile vom Bundesverfassungsgericht akzeptierten – erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertungsmethoden auch für die Grunderwerbsteuer angeordnet. Diese Werte führen in aller Regel zu höheren Grundstückswerten und werden damit künftig auch zu höheren Grunderwerbsteuerbelastungen im Rahmen von Unternehmenskäufen führen.

Bei grunderwerbsteuerbaren Erwerben, für die bereits entsprechende Bescheide erlassen worden sind, wird im Regelfall der Vertrauensschutz nach § 176 AO greifen, sodass eine nachträglich höhere Grunderwerbsteuer nicht zu befürchten ist. In den Fällen, bei denen bislang noch keine Grunderwerbsteuerfestsetzungen ergangen sind, greift der Vertrauensschutz nicht. In der Praxis hat sich gezeigt, dass in den letzten Monaten viele Finanzämter keine Grunderwerbsteuerfestsetzungen mehr getätigt haben, sodass insbesondere Transaktionen in der jüngeren Vergangenheit von der Gesetzesänderung betroffen sein dürften.

1.5 Grunderwerbsteuer bei Änderungen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften

Die nunmehr verabschiedete Gesetzesänderung zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung des Wechsels im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft entspricht im Kern derjenigen des Gesetzesentwurfs.

Hintergrund der Regelung ist das BFH-Urteil vom 24.04.2013 (Az. II R 17/10) in dem der BFH entschieden hat, dass bei der Beurteilung, ob sich der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaften innerhalb von fünf Jahren mittelbar zu mehr als 95 % geändert hat – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – sowohl bei beteiligten Personengesellschaften als auch bei beteiligten Kapitalgesellschaften eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde zu legen sei.

Die Neuregelung legt nunmehr gesetzlich fest, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei Personengesellschaften anzuwenden sein soll, während bei Kapitalgesellschaften die Qualifikation als sog. „Altgesellschafter“ zu einer „Schwarz-weiß“-Entscheidung ausgestaltet wurde; dies gilt auch in mehrstöckigen Strukturen. Der Gesetzgeber manifestiert damit die Auffassung der Finanzverwaltung im Grunderwerbsteuergesetz.

1.6 Umfassende Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch Aufhebung von § 2 Abs. 3 UStG und Einfügung eines § 2b UStG (mit Wirkung ab 01.01.2017)

Durch die Einfügung des § 2b UStG n. F. soll die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand grundlegend neu geregelt werden. Eine Darstellung der Neuregelungen werden wir in einen unserer nächsten Newsletter aufnehmen.

Die weiteren, bereits im Gesetzesentwurf enthaltenen Vorhaben sind im Wesentlichen unverändert im finalen Steueränderungsgesetz 2015 beinhaltet. Insofern dürfen wir auf unsere Mandanteninformation Juli 2015 verweisen. Erfreulich ist hierbei, dass auch an der rückwirkenden Änderung der Konzernklausel im Hinblick auf den Verlustuntergang bei Veränderungen in der Gesellschafter-/Aktionärsstruktur einer Kapitalgesellschaft festgehalten wurde. Die in der Anhörung vor dem Bundestag von einigen Experten geforderten weiteren Erleichterungen wie bspw. eine Ausdehnung auch auf Sachverhalte, in denen zwar keine 100%ige Beteiligung aber dennoch eine absolute Mehrheitsbeteiligung besteht, wurde vom Finanzausschuss bedauerlicherweise nicht aufgegriffen.

Auch nach der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 2015 zeigt das Steuerrecht seine ständige Neigung zur Veränderung, so sind derzeit zwei weitere größere Reformvorhaben im Gesetzgebungsprozess. Einerseits besteht die Verpflichtung, die Erbschaftsteuer (erneut) an die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts anzupassen und andererseits soll auch die Reform der Investmentbesteuerung vorangetrieben werden. Darüber hinaus steht auch bereits ein Gesetzesentwurf zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ mit dem Ziel des verstärkten IT-Einsatzes im Besteuerungsverfahren im Raum. Es zeigt sich, dass die aus dem Fußball bekannte Redewendung auch für das Steuerrecht gilt: „Nach der Reform ist vor der Reform!“

Ansprechpartner:



Alexander Fürwentsches

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



Uwe Roth

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

2 Luxemburg-Leaks lässt grüßen – Politische Einigung zum automatischen Informationsaustausch über Steuerauskünfte und APAs

Der Kampf gegen die aggressiven Steuerplanungsmodelle der international agierenden Konzerne bleibt weiterhin im europäischen Focus. Mit dem Bekanntwerden der von Apple, Fiat und Starbucks getroffenen Vorabverständigungen über Verrechnungspreise (sog. Advance Pricing Agreements, APAs) mit den Finanzverwaltungen von Irland, Luxemburg bzw. der Niederlande, die zur Senkung der steuerlichen Gesamtbelastungen dieser Konzerne geführt haben, hält die Europäische Kommission einen weiteren Baustein der aggressiven Steuerplanung in den Händen. Gegen die betroffenen Länder wurden Prüfverfahren eingeleitet, um zu klären, ob es sich bei den getroffenen Vereinbarungen um unerlaubte Beihilfen dieser Staaten handelt, die die Verzerrung des Wettbewerbs begünstigen. Am 21. Oktober gab die Europäische Kommission bekannt, dass die durch Luxemburg und die Niederlande an Fiat und Starbucks erteilten Steuervorbescheide aufgrund der selektiven Steuervergünstigungen gegen das EU-Beihilferecht verstoßen. Gemäß Pressemitteilung der Europäischen Kommission müssen die beiden Länder die nicht entrichteten Steuern nun einfordern. Jedes der beiden Unternehmen muss zwischen 20-30 Mio. Euro Steuern nachzahlen. Außerdem können diese Unternehmen in Zukunft nicht mehr die mit den Steuervorbescheiden gewährten Steuervorteile genießen.

Um diese von den europäischen Mitgliedstaaten unerwünschten Steuerplanungstechniken einzudämmen, hat die Europäische Kommission im März dieses Jahres ihr Steuertransparenzpaket vorgestellt. Dieses enthält auch einen Vorschlag zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie. Der Vorschlag beinhaltet den automatischen Informationsaustausch über Steuerauskünfte und APAs zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Im Oktober erzielte der Europäische Rat nun eine Einigung über die Änderung der EU-Amtshilferichtlinie. Danach sind die in einem EU-Mitgliedstaat nach dem 31.12.2016 erteilten bzw. getroffenen, geänderten oder erneuerten Tax Rulings innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Tax Rulings erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden, zu übermitteln.

Der Anwendungsbereich des geplanten automatischen Informationsaustausches ist beschränkt auf steuerspezifische Vorbescheide und Vorabverständnisvereinbarungen, die einen grenzüberschreitenden Bezug haben und die an juristische Personen erteilt werden. Ferner soll dieser auch für APAs mit natürlichen Personen zur Anwendung kommen.

Sofern eine deutsche Steuerbehörde die auskunftserteilende Stelle ist, würden neben den verbindlichen Auskünften und Vorabzusagen zu künftigen fortlaufenden Verrechnungspreistransaktionen (APAs) auch die verbindlichen Zusagen im Anschluss an eine steuerliche Betriebsprüfung dem automatischen Informationsaustausch unterliegen.

Die Informationen sollen dabei in einem zweistufigen Verfahren übermittelt werden. Auf der ersten Stufe werden vorab festgelegte Basisinformationen in regelmäßigen Abständen an ein technisch gesichertes Zentralverzeichnis übermittelt. Zu den Basisinformationen zählen:

- Angaben zum Steuerpflichtigen und ggf. zum Konzern, dem er angehört;
- Zusammenfassung des Inhalts des Vorbescheids oder der APAs einschließlich einer abstrakten Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder zur Preisgabe von Informationen führt, die die öffentliche Ordnung verletzen würde;
- Datum der Erteilung bzw. des Treffens, der Änderung oder der Erneuerung des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. des APAs;
- Tag des Beginns und ggf. des Ablaufs der Geltungsdauer des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. des APAs;
- Art des grenzüberschreitenden Vorbescheids bzw. des APAs;
- Betrag der Transaktionen oder Reihe der Transaktionen, sofern angegeben;
- bei einem APA eine Beschreibung der bei der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien und Verfahren;
- Angabe aller Mitgliedstaaten, die möglicherweise vom Vorbescheid oder vom APA in ihrer Besteuerung unmittelbar oder mittelbar betroffen sind;
- Angabe zu allen juristischen Personen in anderen Mitgliedstaaten, die möglicherweise unmittelbar oder mittelbar vom Vorbescheid oder APA betroffen sind (Identifizierungsangaben);
- Angaben dazu, ob die übermittelten Informationen auf dem grenzüberschreitenden Vorbescheid bzw. des APAs selbst beruhen oder auf einem Ersuchen, das zum Treffen einer bilateralen oder multinationalen Vorabverständigungsvereinbarung mit Drittländern geführt hat.

Mit dem Hochladen der Basisdaten stehen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten die Daten zur Verfügung. Der Europäischen Kommission soll ein eingeschränkter Zugang zu den Daten gewährt werden.

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich ferner auch auf die Übermittlung von Informationen zu den erteilten Steuervorbescheiden und Vorabverständigungsvereinbarungen geeinigt, die innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem 1. Januar 2017 erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden. Falls diese Tax Rulings in der Zeit vor dem 1. Januar 2012 und dem 31. Dezember 2013 erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden, erfolgt ein Informationsaustausch nur, soweit diese am 1. Januar 2014 noch gültig sind. Für Tax Rulings, die in der Zeit vom 1. Januar 2014 und dem

31. Dezember 2016 erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden, erfolgt die Informationsübermittlung unabhängig davon, ob diese noch gültig sind oder nicht. Tax Rulings, die vor dem 1. April 2016 für eine bestimmte Person oder Gruppe von Personen erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurden, können durch die Mitgliedstaaten vom Informationsaustausch ausgenommen werden, wenn diese einen spezifizierten gruppenweiten Jahresnettoumsatzerlös von weniger als 40 Mio. Euro in dem Geschäftsjahr hat, das vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem das Tax Ruling erteilt bzw. getroffen, geändert oder erneuert wurde.

Auf der zweiten Stufe können die Mitgliedstaaten, für deren Besteuerung die Steuerauskünfte erheblich sein könnten, durch ein Auskunftsersuchen zusätzliche steuerliche Informationen einschließlich des vollständigen Wortlauts des Vorbescheids oder des APAs beim auskunftserteilenden Mitgliedstaat einholen.

Die Mitgliedstaaten müssen die Vorschriften zum Informationsaustausch bis zum 31. Dezember 2016 in innerstaatliches Recht umsetzen, sodass die Richtlinie ab dem 1. Januar 2017 angewendet werden kann.

Mit der Umsetzung des automatischen Informationsaustausches bezüglich der Steuervorbescheide und der APAs drohen den betroffenen Steuerpflichtigen Ermittlungen von Steuerbehörden sowie Steuernachzahlungen und darauf entfallende Zinsen. Dies gilt insbesondere auch für den rückwirkenden Austausch der Informationen.

Ansprechpartner:



Melanie Strauß

Steuerberaterin
Tel.: +49 40 600880-125
melanie.strauss@tpw.de

3 Ausscheiden eines Kommanditisten: Berücksichtigung eines negativen Kapitalkontos bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns

Mit Urteil vom 09.07.2015 hat der BFH (Aktenzeichen: IV R 19/12) entschieden, dass bei Austritt eines Kommanditisten aus einer KG ein von ihm nicht auszugleichendes negatives Kapitalkonto bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns in vollem Umfang ergebniswirksam zu berücksichtigen ist.

Im Streitfall war der Kläger bis zu seinem Ausscheiden am 31.12.1999 mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 105.000 DM an einer KG beteiligt. Es bestand keine vertragliche Nachschusspflicht der Gesellschafter. Für den Kläger entstanden bis zum Zeitpunkt seines Ausscheidens Verlustanteile in Höhe von rund 75.000 DM und zudem tätigte er Entnahmen von etwa 77.000 DM, welche auf seinem Kapitalkonto erfasst wurden. Das Finanzamt ermittelte einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Höhe von rund 71.000 DM, in welchem auch das nicht auszugleichende negative Kapitalkonto in Höhe von ca. 48.000 DM enthalten ist.

Der BFH folgt in seinem Urteil vom 09.07.2015 der Auffassung der Finanzverwaltung, sodass im Veräußerungsfall das negative Kapitalkonto des Gesellschafters dem Veräußerungsgewinn in voller Höhe hinzuzurechnen ist. Dies sei auch dann zutreffend, wenn das Kapitalkonto durch die Auszahlung von Liquiditätsausschüttungen negativ geworden ist und keine vertragliche Rückzahlungspflicht besteht. Im Falle des Ausscheidens eines Kommanditisten aus einer KG fällt sein Anteil kraft Gesetz den verbleibenden Gesellschaftern zu. Erfolgt dies, wie im vorliegenden Fall, gegen Entgelt, entspricht dies aus steuerrechtlicher Sicht einer Veräußerung der Anteile an die verbleibenden Gesellschafter. Es ergibt sich somit ein Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen den für die Veräußerung zugewandten Leistungen und dem Kapitalkonto des Gesellschafters.

Nach Ansicht des BFH ist es nicht relevant, aus welchen Gründen das Kapitalkonto des ehemaligen Gesellschafters negativ geworden ist. Durch das Ausscheiden des Gesellschafters entfällt für ihn die Verpflichtung zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos; diese geht auf die übrigen Gesellschafter über und wird durch künftige Gewinnanteile ausgeglichen. Vielmehr liegt eine zusätzliche Gegenleistung vor, die sich auf den Veräußerungsgewinn auswirkt. Es besteht lt. BFH kein sachlicher Grund für eine Differenzierung hinsichtlich der Steuerbarkeit eines Gewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos danach, ob die Liquiditätsausschüttungen als rückzahlungspflichtig oder als nicht rückzahlungspflichtig behandelt werden.

Dem nach § 15a EStG festgestellten Verlustanteil des Gesellschafters ist der aus der Veräußerung des negativen Kapitalkontos resultierende Veräußerungsgewinn gegenüberzustellen. Der Teil des Veräußerungsgewinns, welcher mit den (nach § 15a EStG) festgestellten Verlusten des Gesellschafters verrechnet werden kann, unterliegt nicht der Besteuerung.

Ansprechpartner:



Oliver Hubertus

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



Caroline Herzog

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-231
caroline.herzog@bakertilly.de

4 Sanierungserlass auf dem Prüfstand

Der 10. Senat legt mit Beschluss vom 25.03.2015 (Az. X R 23/13) dem Großen Senat des BFH die Frage vor, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

4.1 Der Sanierungserlass

Maßnahmen wie ein Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsschein, ein qualifizierter Rangrücktritt oder das Zuführen zusätzlichen Eigenkapitals zielen darauf ab, bei Unternehmen in der Krise das Eigenkapital zu erhöhen bzw. die Belastung durch

Verbindlichkeiten zu verringern. Die Sanierung der Passivseite des Unternehmens führt allerdings in der Regel nicht zu Liquiditätszuflüssen. Die Maßnahmen erhöhen stattdessen den bilanziellen Gewinn ohne echte Betriebsvermögensmehrung. Es kommt zu Buchgewinnen, die im Einzelfall zu versteuern sind. Diese Steuer kann für den Steuerpflichtigen eines in die Krise geratenen Unternehmens eine erhebliche Härte bedeuten.

Nach der Abschaffung der gesetzlichen Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen mit Wirkung ab 1998 (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.) behilft sich das Finanzamt zur Beseitigung der Steuerlast als Sanierungshemmnis mit dem sog. Sanierungserlass aus dem Jahre 2003. Liegen alle dort genannten Voraussetzungen für einen begünstigten Sanierungsgewinn vor, werden sachliche Billigkeitsmaßnahmen wie Steuerstundung und Steuererlass ausgesprochen. Der Sanierungserlass wird auf alle Fälle angewandt, für die § 3 Nr. 66 EStG a. F. keine Anwendung mehr findet.

Für die steuerliche Sonderbehandlung sind dabei mehrere Voraussetzungen zu erfüllen. Ein begünstigter Sanierungsgewinn im Sinne des Erlasses liegt nur vor, wenn das betroffene Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, ein Schulderrlass zum Zweck der Sanierung ausgesprochen wird und die Gläubiger in Sanierungsabsicht handeln.

Der Begriff der Sanierung wird im Erlass als Maßnahme definiert, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Vorrangiges Ziel ist also stets der Erhalt und die Fortführung des Unternehmens.

Ein begünstigter Sanierungsgewinn wird von der Finanzverwaltung dagegen nicht anerkannt, wenn der Schulderrlass dazu dient, dem Unternehmer einen privaten wie beruflichen Neustart zu ermöglichen.

Ein im Sinne des Erlasses begünstigter Sanierungsgewinn wird als Erhöhung des Betriebsvermögens durch vollständigen oder teilweisen Schulderrlass verstanden. Dies kann durch Erlassvertrag oder durch Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsschein erreicht werden.

4.2 Rechtsfolgen des Sanierungserlasses

Liegt ein Sanierungsgewinn i.S.d. Erlasses vor, werden zunächst alle vorhandenen Verluste und Verlustvorträge vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet. Hierbei werden gesetzliche Regelungen wie die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG ebenso außer Betracht gelassen wie Verluste in gesonderten Verlustverrechnungskreisen (§§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 EStG). Entsteht im Folgejahr ein weiterer Verlust, ist zwingend ein Verlustrücktrag auf das Sanierungsjahr vorzunehmen – das Wahlrecht des § 10d Abs. 1 EStG darf nicht ausgeübt werden und wird als Rücknahme des Erlassantrags gewertet. Verbleibt nach vollständiger Verlustverrechnung noch ein Sanierungsgewinn, ist die Steuer hierauf zunächst durch Steuerbescheid festzusetzen.

In einem zweiten Schritt wird die auf den Sanierungsgewinn entfallene Steuer gemäß § 222 AO unter Widerrufsvorbehalt gestundet. Zwecks Überwachung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bzw. eines etwaigen Verlustrücktrags erfolgt die Stundung grundsätzlich bis zur nächsten noch ausstehenden Veranlagung, kann jedoch in Einzelfällen verlängert werden. Werden Verzichte mit Besserungsschein ausgesprochen, wird so lange gestundet, wie noch Zahlungen darauf möglich sind.

In einem dritten Schritt wird die Steuer nach abschließender Prüfung endgültig nach § 227 AO erlassen. Der Sanierungserlass gilt nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Entscheidung über eine Stundung und Erlass der Gewerbesteuer liegt bei der jeweils heheberechtigten Gemeinde.

4.3 Entscheidungsgründe des Vorlagebeschlusses

Der vorlegende Senat ist der Auffassung, dass der sog. Sanierungserlass nicht gegen den Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Der Gesetzgeber habe durch die § 163 AO und § 227 AO die gesetzlichen Grundlagen für einen Steuererlass festgelegt. Der Sanierungserlass enthalte zudem Leitlinien zur erforderlichen Ermessensausübung, um nach § 85 AO ein bundesweit einheitliches Besteuerungsverfahren gewährleisten zu können. Darüber hinaus sei der Sanierungserlass nicht unionsrechtswidrig, da er keine selektiv begünstigende Ausnahmeregel beinhalte, sondern zu Gunsten aller Unternehmen gleichermaßen Anwendung finden könne, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien.

Dahingegen begründen ein Teil der Finanzgerichtsrechtsprechung und Teile der Literatur die Rechtswidrigkeit des Sanierungserlasses mit der bewussten Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. Der Gesetzgeber habe zu erkennen gegeben, dass er an der weiteren Privilegierung von Sanierungsgewinnen nicht mehr festhalten wolle. Auch versteht der 10. Senat Aussagen des 8. Senats und des 1. Senats so, als haben diese Zweifel an der Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit der geltenden Rechtslage.

Der 10. Senat des BFH selbst sieht in dem Sanierungserlass keine an die Rechtslage vor Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. anknüpfende Rechtsverordnung. § 3 Nr. 66 EStG a. F. war in Folge des Inkrafttretens des § 10d EStG und der damit einhergehenden steuerlichen Doppelbegünstigung von Sanierungsgewinnen abzuschaffen. Eine solche Doppelbegünstigung vermöge der Sanierungserlass gerade nicht zu begründen, da der Buchgewinn als Folge des Wegfalls von Verbindlichkeiten zunächst mit den Verlustvorträgen zu verrechnen sei. Diese können demnach nicht mehr zur Saldierung mit späteren, positiven Einkünften herangezogen werden.

Obwohl der 10. Senat selbst keine Bedenken gegen die Anwendung des Sanierungserlasses sieht, hielt er es – insbesondere aufgrund der seiner Meinung nach möglichen anderen Auffassungen anderer BFH-Senate – für notwendig, den Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 4 FGO anzurufen. Die Frage der Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist für die Praxis von zentraler Bedeutung.

4.4 Fazit

Die steuerlichen Folgen der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens sind in den einzelnen Steuergesetzen nur unsystematisch und ausschnittsweise geregelt. Der vom BMF zur Rechtfertigung des Steuererlasses dargestellte Zielkonflikt der Insolvenzordnung mit der Besteuerung von Sanierungsgewinnen lässt sich nicht durch den Vorrang der insolvenzrechtlichen Regelungen, sondern nur durch steuerliche Maßnahmen lösen. Die Steuerfolgen der Insolvenz sind in der Insolvenzrechtsreform gerade ausgeklammert worden.

Gläubiger, die einen Beitrag zu einer "echten" Sanierung und damit zum "Überleben" des angeschlagenen Unternehmens leisten, erwarten regelmäßig, dass sich der Fiskus ebenfalls an der Sanierung beteiligt und nicht noch durch die Besteuerung eines Gewinns, der zu keinerlei Liquiditätszufluss für das Unternehmen führt, die Sanierung belastet oder gar zum Scheitern bringt. Der Sanierungserlass kommt hierbei nur notleidenden Unternehmen zugute und trägt dazu bei, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert und das Übermaßverbot gewahrt wird.

Das dem Großen Senat vorgelegte Verfahren sowie die bestehenden Unsicherheiten in Zusammenhang mit dem Sanierungserlass zeigen, welche Notwendigkeit einer Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht besteht. Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert klare Regelungen zu schaffen, um die Sanierungspraxis nicht einzuschränken und die in der InsO verfolgten Ziele der Förderung außergerichtlicher Sanierung, die Stärkung der Gläubigerautonomie sowie die Einführung einer gesetzlichen Schuldenbefreiung für den redlichen Schuldner nicht zu gefährden.

4.5 Ausblick

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung in Anbetracht des anhängigen Vorlageverfahrens den Erlass in den nächsten Wochen aufhebt oder vorläufig in allen Bundesländern nicht mehr anwendet. Derzeit ist der Sanierungserlass noch gültig und bindet damit die Finanzverwaltung. Für eine in der Vergangenheit beruhende Stundung, Steuererlass oder verbindliche Auskunft, die auf der Anwendbarkeit des Sanierungserlasses basiert, besteht fort. Sollte es endgültig zur Aufhebung des Sanierungserlasses kommen, stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung bestehende Stundungen widerrufen wird. Gleichzeitig verbleibt es gleichwohl bei der Erlassmöglichkeit auch in Sanierungsfällen nach den allgemeinen Billigkeitskriterien.

Ansprechpartner:



Jens Weber

Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt,
Steuerberater
Tel.: +49 69 366002-360
jens.weber@bakertilly.de



Stefan Wolz

CPA, Steuerberater
Tel.: +49 69 366002-313
stefan.wolz@bakertilly.de

5 Nichtabziehbarkeit nicht genutzter Verluste für Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen – verbindliche Abrede nötig

Das FG Niedersachsen hatte in seinem Urteil vom 26.02.2015 – 6 K 424/13 über das Vorliegen einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bei Anwendung der Regelungen zur Nichtabziehbarkeit nicht genutzter Verluste nach § 8c KStG entschieden.

Geklagt hatte eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche im Jahr 2002 gegründet wurde. Ende 2007 waren an der Klägerin die Gründungsgesellschafter A, B und C über die ABC Beteiligungs-GmbH mit jeweils 17,67 % mittelbar an der Klägerin beteiligt. Mit zwei gemeinsam geschlossenen notariellen Verträgen veräußerten die Gründungsgesellschafter ihre Anteile jeweils zu je 1/3 an die Firmengruppen S, G und M.

Die Klägerin selbst erzielte Verluste, die auch zunächst durch das Finanzamt als Beklagte wie erklärt anerkannt wurden. Im Rahmen einer Außenprüfung der Jahre 2007 bis 2010 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass es sich bei den Erwerbern um eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen gemäß § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG handelte. Durch die Veräußerungen der Geschäftsanteile an der ABC Beteiligungs-GmbH seien mittelbar 53 % (3 x 17,67 %) an die Erwerbergruppe (S, G, M), veräußert worden, mit der Folge, dass die bis August 2010 nicht genutzten Verluste gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig nicht anerkannt wurden.

Der Einspruch gegen die geänderten Bescheide blieb erfolglos. Das Finanzgericht teilte die Auffassung des Finanzamts nicht.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG werden im Streitjahr durch keinen Erwerber allein erfüllt. Die Erwerber haben jeweils mittelbar 17,67 % erworben. Die von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geforderten „mehr als 25 %“ hat keiner von Ihnen erreicht. Auch ein zusammenrechnen der Anteile ist nach Auffassung des FG nicht vorzunehmen, weil es sich bei Ihnen nicht um eine Gruppe von Erwerbenden mit gleichgerichteten Interessen handele. Das reine gemeinschaftliche Halten der Beteiligung an einer Verlustgesellschaft reiche dagegen nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen. Dies gelte auch für ein gemeinsames Interesse an der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft.

Eine Gruppe von Erwerbenden mit gleichgerichteten Interessen liegt ausgehend von der Gesetzesbegründung nur dann vor, wenn mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an einer Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Gruppe im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder anderen verbindlichen Abreden) ein beherrschendes einheitliches Einfließen bei der Verlustgesellschaft ausüben. Maßgebend sei dabei der Erwerbszeitpunkt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt müssten die Erwerber Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsam Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben. Die bloße Möglichkeit des Beherrschens genüge dabei nicht, vielmehr sei maßgebend, ob die Gruppe von Erwerbenden die Gesellschaft tatsächlich beherrscht.

Das Finanzgericht sah in der Rechtsstreitigkeit die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nicht erfüllt. Die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 8c KStG waren insgesamt nicht gegeben. Die Verluste waren daher anzuerkennen.

Das Finanzamt hat unter dem Aktenzeichen I R 30/15 Revision beim BFH eingelegt.

Ansprechpartner:



Friedrich Wamsler

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-325
friedrich.wamsler@bakertilly.de

Jens Tobolla

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-283
jens.tobolla@bakertilly.de

6 Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Steuerbilanz

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich in mit der Frage auseinanderzusetzen, ob eine Verbindlichkeit, die nur aus dem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG unterliegt und demnach in der Steuerbilanz ertragswirksam auszubuchen ist. Dem Urteil (15.04.2015, I R 44/14) lag der nachfolgend zusammengefasste Sachverhalt zu Grunde:

Die Klägerin erhielt von ihrer Muttergesellschaft zwei Darlehen. Die vertraglichen Vereinbarungen sahen jeweils zur Abwendung der Überschuldung i.S.d. Insolvenzordnung einen Rangrücktritt vor. Hiernach trat die Muttergesellschaft mit ihrem Anspruch auf Tilgung und Verzinsung der gewährten Darlehen im Rang dergestalt hinter die Forderungen sämtlicher anderer Gläubiger zurück, als dass sie die Tilgung und Verzinsung der Darlehen nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquiditätsüberschuss verlangen konnte. Im Streitjahr wies der Jahresabschluss der Klägerin u. a. einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag auf. Nach einer Außenprüfung erkannte das Finanzamt die Passivierung der Darlehensverbindlichkeiten nicht an, löste diese ertragswirksam auf und erlies geänderte Steuerbescheide, die zu einer Steuerfestsetzung führten. Hiergegen wandte sich die Klägerin erfolglos durch Einspruch, das vorinstanzliche Finanzgericht gab der Klage statt.

Der BFH hob das FG-Urteil nach Revision durch die Finanzverwaltung auf. In seiner Urteilsbegründung führt der BFH aus, dass nach § 247 Abs. 1 HGB zu passivierende Verbindlichkeiten nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch in der Steuerbilanz anzusetzen sind. Die Ausnahmeregelung des § 5 Abs. 2a EStG sieht für Verpflichtungen, die erst zu erfüllen sind, wenn künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, den Ansatz von Verbindlichkeiten erst vor, wenn solche Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Da die Verbindlichkeiten im vorliegenden Fall nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquiditätsüberschuss zu erfüllen waren, lag nach Auffassung des BFH – unter Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung – keine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung vor; ein Ansatz der Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz war

somit unzulässig. Eine Bezugnahme auf die Tilgung aus dem sog. freien Vermögen enthielt die Vereinbarung nicht, was nach Auffassung des BFH einem Passivierungsverbot sowohl handels-, als auch steuerrechtlich entgegengestanden hätte.

Unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung spricht der BFH nunmehr auch Darlehen, die nur aus zukünftigen Gewinnen zu tilgen sind und damit in der Steuerbilanz nicht passiviert werden dürfen, die Funktion als Eigenkapital zu. Der BFH zieht insoweit einen Vergleich zu einem Forderungsverzicht mit Besserungsschein. Durch diese Würdigung eröffnete der BFH die Möglichkeit, nicht betrieblich veranlasste Mehrungen des Betriebsvermögens, die aus (qualifizierten) Rangrücktritten resultieren, als verdeckte Einlagen zu werten und außerbilanziell vom Gewinn abzuziehen, wenn diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und soweit die Forderung werthaltig war.

Da die Vorinstanz weder Feststellungen darüber, ob eine Veranlassung des Rangrücktritts aus dem Gesellschaftsverhältnis vorlag, noch über die Werthaltigkeit der hiervon betroffenen Darlehensforderungen getroffen hatte, verwies der BFH die Sache zurück an das vorinstanzliche Finanzgericht.

Für die praktische Ausgestaltung von Rangrücktritten ist aufgrund der neueren Rechtsprechung des BFH weiterhin zu empfehlen, sich bei der Formulierung von Rangrücktritten am BMF-Schreiben vom 08.09.2006 zu orientieren und ausdrücklich (auch) auf die Tilgung aus dem sog. freien Vermögen abzustellen, um Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung und dem Risiko einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Steuerbilanz vorzubeugen.

Ansprechpartner:



Peter Rohrwild

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-0
peter.rohrwild@bakertilly.de



Mirko Seidel

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

7 Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG auf Anteilsveräußerungsgewinne geplant

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 22.7.2015 einen Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (InvStRefG) vorgelegt, in dem neben Regelungen zur Reform der Investmentbesteuerung gravierende Änderungen im Bereich des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) geplant sind. So soll die bestehende Steuerpflicht für Dividenden bei sogenannten Streubesitzbeteiligungen (d. h. Beteiligungen von unter 10 %) in § 8b Abs. 4 KStG auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen ausgeweitet werden.

Bislang gilt für Veräußerungsgewinne, unabhängig von einer bestimmten Mindestbeteiligungshöhe, die 95%ige Steuerfreiheit gemäß § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG. Für Dividenden wurde zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 mit § 8b Abs. 4 KStG in 2013 eine Steuerpflicht für Streubesitzanteile eingeführt, um die beanstandete Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Anteilseignern zu beseitigen. Mit dem Argument der systematischen Gleichbehandlung wurde seitdem u. a. vom Bundesrat eine Einschränkung der Steuerbefreiung des § 8b KStG auch für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen im Streubesitz gefordert. Der Entwurf zum InvStRefG sieht nun eine vollständige Besteuerung von Gewinnen - sowohl Dividenden als auch Veräußerungsgewinne - aus Streubesitzbeteiligungen vor. Diese Steuerpflicht nach § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Diskussionsentwurfes gilt (nur) für Körperschaften; soweit diese auch gewerbsteuerpflichtig sind, schlägt die Gesetzesänderung auch auf die Gewerbesteuer durch.

Maßgebend für die Anwendung der Streubesitzregelung ist grundsätzlich die Höhe der Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres. Eine Streubesitzbeteiligung im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG liegt vor, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Damit ist Streubesitzregelung umgekehrt nicht anzuwenden und Bezüge aus der Beteiligung steuerfrei, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres eine Höhe von mindestens 10 % hat; unschädlich ist dabei ein Absinken der Beteiligung durch Veräußerungen im laufenden Kalenderjahr auf weniger als 10 %. Die bisher geltende Rückbeziehungsfiktion, wonach der unterjährige Erwerb einer Beteiligung auf den Beginn des Kalenderjahres zurückbezogen wird, ist künftig nicht mehr vorgesehen. Stattdessen ist geplant die Streubesitzregelung für Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG (Dividenden) aus einer unterjährig erworbenen Beteiligung nicht anzuwenden, sofern der erworbene Anteil selbst mindestens 10 % beträgt und bis zum Ablauf des Kalenderjahres nicht wieder veräußert wird. Besteht zu Beginn des Kalenderjahres eine Beteiligung von weniger als 10 %, bleiben Dividenden aus dieser Beteiligung auch dann steuerpflichtig, wenn unterjährig Anteile von weniger als 10 % hinzuerworben werden und die Beteiligung dadurch auf 10 % oder mehr steigt. In Zusammenhang mit Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG werden unterjährig hinzuerworbene Beteiligungen unabhängig von der Größe des erworbenen Anteils gar nicht berücksichtigt.

Neben dieser Steuerpflicht von Bezügen aus Beteiligungen im Streubesitz sieht der Entwurf zum InvStRefG auch eine neue Beschränkung der Verlustverrechnung vor. Für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Streubesitzanteilen (Veräußerungsverluste, Teilwertabschreibungen) soll eine besondere Verlustausgleichsbeschränkung geschaffen werden, wonach solche Gewinnminderungen künftig nur mit (steuerpflichtigen) Gewinnen aus diesen Beteiligungen verrechnet werden können.

Darüber hinaus soll eine Verrechnung mit Gewinnen im Sinne des § 8b Abs. 2 S. 4 und 5 KStG - steuerrelevanten Gewinnen aus der Veräußerung von sonstigen Beteiligungen oder aus der Zuschreibung des Beteiligungsansatzes - zugelassen werden. Entstehende Verluste können nicht mit anderen positiven Erträgen der Körperschaft verrechnet werden. Gewinnminderungen, die innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht ausgeglichen werden können, werden auf spätere Veranlagungszeiträume vortragen und können mit später erzielten Gewinnen aus Streubesitzbeteiligungen und aus § 8b Abs. 2 S. 4 und 5 KStG zeitlich unbegrenzt verrechnet werden.

Zur Förderung von Investitionen im Bereich des Wagniskapitals (bspw. Startup-Unternehmen) ist für die sich aus der neuen Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen ergebende Körperschaftsteuer unter bestimmten Voraussetzungen eine Körperschaftsteuerermäßigung um bis zu 30 % der Anschaffungskosten des veräußerten Anteils vorgesehen (§ 26a KStG in der Fassung des Diskussionsentwurfs).

Die geplante Ausweitung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne soll nach dem aktuellen Diskussionsentwurf erstmals auf Gewinne (und Gewinnminderungen) nach dem 31.12.2017 anzuwenden sein. Folglich sind auch Wertsteigerungen, die bereits bis zum Inkrafttreten der Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG entstanden sind, von der Steuerpflicht betroffen. Eine Abgrenzung der bis zur Einführung der Steuerpflicht noch nicht realisierten Wertsteigerungen ist nicht vorgesehen. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen im Streubesitz unterliegen demnach unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt ab dem 31.12.2017 vollumfänglich der Steuerpflicht.

Gerade auch vor diesem Hintergrund stehen die einzelnen Verbände dem Diskussionsentwurf in ihren Stellungnahmen kritisch gegenüber und befürchten Anwendungsprobleme und die sinkende Wettbewerbsfähigkeit des Holdingstandorts Deutschland im Vergleich zu seinen europäischen Nachbarländern. Es bleibt daher der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten. Wann dieses abgeschlossen ist, ist derzeit noch nicht absehbar.

Da die Neuregelung auch Altanteile erfasst, sollte im Einzelfall geprüft werden, ob und inwieweit Handlungsbedarf gegeben ist und wie mit diesen Altanteilen verfahren werden soll. Insbesondere kann es sich anbieten, kurz vor dem 31.12.2017 einen Realisationstatbestand herbeizuführen, um bis dahin entstandene stille Reserven noch steuerfrei zu realisieren und gleichzeitig einen Step-up zu erreichen.

Ansprechpartner:



Dr. Jochen Busch

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



Catharina Caro

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

8 Abgeltungsteuer: nachträglicher Antrag auf Günstigerprüfung nur bei Vorliegen einer Änderungsvorschrift

Einkünfte aus Kapitalvermögen werden im Regelfall mit einem einheitlichen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer besteuert (Abgeltungsteuer). Behält der Gläubiger der Kapitalerträge Kapitalertragsteuer ein, hat diese abgeltende Wirkung und eine Angabe in der Einkommensteuererklärung kann, sofern nicht eine der gesetzlichen Ausnahmen vorliegt, unterbleiben. Sofern der Steuerpflichtige die Einkünfte aus Kapitalvermögen in seiner Steuererklärung angibt, werden sie aber nicht mit 25 %, sondern mit dem individuellen Steuersatz des Steuerpflichtigen besteuert, wenn dies zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt (Günstigerprüfung). Der Bundesfinanzhof hat nunmehr entschieden, wann eine Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund eines Antrags auf Günstigerprüfung erfolgen kann (Urteil vom 12.05.2015, Az. VIII R 14/13, DStR 2015, 2061).

Im vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall erzielte die Steuerpflichtige in 2010 Einkünfte aus Kapitalvermögen von denen die Bank Kapitalertragsteuer einbehält. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden bei Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2010 nicht angegeben, da dafür schon die Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % abgeführt worden war. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für 2010 entsprechend der Steuererklärung durch Einkommensteuerbescheid i.H.v. EUR 0 fest. Erst nach Ablauf der Einspruchsfrist stellte die Steuerpflichtige unter Hinweis auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die KapEST einen Antrag auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2010, den das Finanzamt ablehnte. Einspruch und finanzgerichtliches Klageverfahren blieben ohne Erfolg. Daher legte die Steuerpflichtige Revision beim Bundesfinanzhof ein.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist eine Änderung der Steuerfestsetzung infolge eines Antrags auf Günstigerprüfung nur möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Änderungsvorschrift nach den Vorschriften der Abgabenordnung vorliegen. Im Urteilsfall versagte der Bundesfinanzhof eine Änderung der Steuerfestsetzung mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine Änderungsvorschrift. Hierzu prüfte der Bundesfinanzhof, ob einer Änderung wegen des Bekanntwerdens neuer Tatsachen möglich ist. Da die Günstigerprüfung zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung geführt hätte, wäre eine Änderung wegen des Bekanntwerdens neuer Tatsachen nur möglich, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden trifft. Im Urteilsfall beurteilte der Bundesfinanzhof das Vorgehen der Steuerpflichtigen, trotz des Vorliegens der Steuerbescheinigung zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung keine Erklärung der Einkünfte aus Kapitalvermögen vorzunehmen, als grobes Verschulden. Auch sah der Bundesfinanzhof weder in dem Antrag auf Günstigerprüfung noch in der erstmaligen Vorlage der Steuerbescheinigung ein „rückwirkendes Ereignis“ im verfahrensrechtlichen Sinne und versagte folglich eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung.

Erzielen Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen, bedarf es daher bereits bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung einer sorgfältigen Prüfung, ob der Antrag

auf Günstigerprüfung gestellt werden soll. Erfolgt der Antrag nicht bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung, wird der Antrag in einem Einspruchsverfahren gegen die erstmalige Steuerfestsetzung noch Erfolg haben. Ein späterer Antrag führt nur dann zu einer Minderung der Steuerfestsetzung, wenn die Voraussetzungen für eine Änderungsvorschrift der Abgabenordnung vorliegen. Da dies häufig nicht der Fall sein wird, sollte die spätere Antragstellung vermieden werden.

Ansprechpartner:



Joachim Knief

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



André Pfeifer

Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1282
andre.pfeifer@bakertilly.de

9 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Ausgliederung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung zum Buchwert

Mit Urteil vom 28.05.2015 – IV R 26/12 hat der BFH an frühere Entscheidungen angeknüpft und seine Rechtsprechung zur Anwendung der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG bei vorheriger Ausgliederung von Betriebsvermögen weiterentwickelt.

Gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG fallen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nach § 16 EStG unter die Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 S. 2 bis 4 EStG. Die Tarifbegünstigung erfordert, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ebenfalls Wirtschaftsgüter, die funktional für den Betrieb zwar nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind.

Im Urteilsfall wurde eine das gesamte Nennkapital umfassende (100 %-) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer GmbH & Co. KG I gehörte, in das Sonderbetriebsvermögen einer GmbH & Co. KG II, an der der Gesellschafter ebenfalls beteiligt war, ohne Aufdeckung der stillen Reserven, überführt. Nach Überführung wurde das bisherige Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG I in das Privatvermögen des Gesellschafters entnommen und ein Aufgabegewinn realisiert.

Das Finanzgericht hatte die Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns mit der Begründung versagt, das nicht alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt und versteuert wurden. Die Anteile an der 100 %-Beteiligung stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar und seien ohne die Aufdeckung der stillen Reserven zuvor in ein anderes Sonderbetriebsvermögen überführt worden.

Der BFH war hier anderer Ansicht und stellte den Aufgabegewinn als tarifbegünstigt fest. Eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt als Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teil-

betriebs fallen ebenfalls unter die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG. Der BFH stellt klar, dass die 100 %-Beteiligung als separate Sachgesamtheit neben dem KG-Anteil als übergeordnete Sachgesamtheit steht. Dies gelte für alle in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Sachgesamtheiten. Damit unterliegt auch der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs der Tarifbegünstigung, wenn im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in ein anderes Betriebsvermögen zu Buchwerten überführt wird.

Durch das Urteil wird eine weitere Facette der Gesamtdiskussion beleuchtet. Wenn Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten selbst tarifbegünstigt im Sinne von §§ 16, 34 EStG besteuert werden können, können diese ohne Gefährdung des begünstigten Steuersatzes gem. § 34 EStG vorab zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden. Handelt es sich jedoch nicht um Wirtschaftsgüter, die selbst tarifvergünstigt veräußert werden könnten, ist eine vorherige Übertragung zu Buchwerten für die Gewährung des halben Steuersatzes gem. § 34 EStG schädlich. Hier wäre dann im Rahmen der Gesamtdiskussion weiterhin zu prüfen, ob der Zeitraum zwischen Übertragung des Wirtschaftsgutes zu Buchwerten und dem anschließenden Verkauf eine genügend lange Zeit verstrichen ist, um das Kriterium des engen zeitlichen Zusammenhangs nicht mehr zu erfüllen.

Das Urteil ist zu begrüßen. Es verstärkt die Tendenz, dass der BFH die extensive Auslegung der Gesamtplanrechtsprechung durch die Finanzverwaltung weiter einschränkt.

Ansprechpartner:



Bernd Frye

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-2520
bernd.frye@bakertilly.de

Carola Frede

Steuerberaterin
Tel.: +49 211 6901 2502
carola.frede@bakertilly.de

10 Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Der BFH hat mit Urteil vom 18.06.2015 (VI R 17/14) die Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung verneint und ist damit zu seiner alten Rechtsprechung zurückgekehrt. Im konkreten Fall ging es um die Berücksichtigung von Gerichts- und Anwaltskosten, die der Klägerin im Rahmen eines Erbschaftstreits entstanden waren.

Außergewöhnliche Belastungen sind Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen in höherem Maße als der überwiegenden Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes zwangsläufig erwachsen. Nur dann wenn der Steuerpflichtige sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann ist eine Zwangsläufigkeit gegeben. Daneben müssen die Aufwendungen notwendig und angemessen sein.

Mit Entscheidung vom 12.05.2011 (VI R 42/10) hat der BFH die Unausweichlichkeit der Zivilprozesskosten und damit die Zwangsläufigkeit bestätigt, unter der Voraussetzung, dass die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussichten auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

Bis zu diesem Urteil ging die Rechtsprechung davon aus, dass Zivilprozesskosten nur dann als zwangsläufig anzusehen sind, wenn auch das Ereignis, welches die Zahlungsverpflichtung bzw. den Zahlungsanspruch begründet, zwangsläufig war. Da ein Zivilprozess zumeist auf der freien Entscheidung des Klägers beruht, war die Zwangsläufigkeit nur in Ausnahmefällen anzunehmen. Nur wenn der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich des menschlichen Lebens berührte und damit die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen bedrohte, waren die Kosten als zwangsläufig zu beurteilen und der Abzug als außergewöhnliche Belastungen zugelassen.

Mit seinem aktuelleren Urteil wendet der BFH genau diese Grundsätze wieder an und kehrt damit zu seiner ursprünglichen Rechtsprechung zurück. Der Steuerpflichtige kann sich bei einem verlorenen Prozess der Zahlung der Prozesskosten aus rechtlichen Gründen selbstverständlich nicht entziehen. Zwangsläufige Aufwendungen im Sinne von § 33 EStG und damit abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen sind damit jedoch nach Auffassung des Gerichts nicht begründet. Entscheidend dafür, ob Zwangsläufigkeit vorliegt oder nicht, ist die wesentliche Ursache die zu den Aufwendungen geführt hat. Damit sind Zivilprozesskosten grundsätzlich nur dann zwangsläufig, wenn auch das für die Prozessführung ursächliche Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war.

Ob Scheidungskosten als Prozesskosten aufgrund der Neufassung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG durch den Gesetzgeber mit Wirkung ab dem Jahr 2013 generell als nicht abzugsfähig anzusehen sind, war zwischen den Finanzgerichten zuletzt umstritten. Die Frage liegt nun dem BFH (VI R 19/15) zur endgültigen Klärung vor, so dass Steuerbescheide in Jahren in denen Scheidungskosten angefallen sind, offen gehalten werden sollten.

Ansprechpartner:



Christian Eisele

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-382
christian.eisele@bakertilly.de



Andrea Neuburger

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

11 Vollzug einer Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung

Der Bundesfinanzhof nahm mit Urteil vom 17.07.2014 (Az. IV R 52/11) zu der Frage Stellung, ob eine atypisch stille Gesellschaft unter Beteiligung von nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen ist, wenn im Zuge ihrer Gründung ein Formmangel (notarielle Beurkundung nicht erfolgt) vorliegt.

Im Streitfall hielt M 100 % der Anteile an einer GmbH. Zudem gewährte M der GmbH ein Darlehen. Mittels privatschriftlichem, nicht notariell beurkundetem Vertrag, schenkte M seiner Tochter einen Teilbetrag des Darlehens i.H.v. EUR 5.000. Der Betrag sollte verwendet werden, um die Einlageverpflichtung zu erfüllen, die sich aus einem Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft ergab. Gesellschafter der stillen Gesellschaft waren die GmbH, M und seine Tochter. Die Beteiligung an der stillen Gesellschaft umfasste einen Anteil an den stillen Reserven und Stimmrechte betreffend die Zustimmung der Gesellschafterversammlung für Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb des Unternehmens hinausgingen, so dass eine atypisch stille Gesellschaft vorlag.

Vereinbarungen unter nahen Angehörigen (z. B. zwischen Eltern und Kindern) werden aufgrund des zwischen solchen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Die Kriterien des Fremdvergleichs sind im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung zu würdigen. Im Urteil vom 17.07.2014 bestätigt der Bundesfinanzhof, dass diese Grundsätze auch Anwendung finden, wenn Vereinbarungen nicht unmittelbar zwischen Angehörigen, sondern zwischen einer Kapitalgesellschaft und Angehörigen der Gesellschafter geschlossen werden und die Gesellschafter, mit deren Angehörigen die Verträge bestehen, die Gesellschaft beherrschen.

Folglich prüfte der Bundesfinanzhof die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, für die maßgebliches Beweisanzeichen eine Form ist, die Zweifel an ihrer zivilrechtlichen Rechtswirksamkeit nicht aufkommen lässt. Hier stellte sich das Problem, dass die Formbedürftigkeit (notarielle Beurkundung) des Schenkungsversprechens (§ 518 BGB) im Urteilsfall auch für den Gesellschaftsvertrag der atypischen stillen Gesellschaft galt, da Gegenstand des Schenkungsversprechens die Einlage in die stille Gesellschaft war. Der Bundesfinanzhof erkannte die atypisch stille Gesellschaft dennoch an, da er den Formmangel nach § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der Leistung als geheilt ansah. Entscheidend dafür war die Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 29.11.2011 – II ZR 306/09). Danach ist die unentgeltliche Einräumung einer (atypischen) Unterbeteiligung, die auch mitgliedschaftliche Mitwirkungsrechte an der Geschäftsführung der Innengesellschaft begründeten, bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags vollzogen. Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des BGH auch für den Fall der atypisch stillen Gesellschaft und erkannte insbesondere infolge der Umbuchung des Darlehens auf das Kapitalkonto „atypisch stille Beteiligung“ auch die erforderliche tatsächliche Durchführung an.

Damit sind die strengen Anforderungen an die Form der Verträge zwischen nahen Angehörigen, die ausweislich der Einkommensteuer-Richtlinien (H 4.8 „Fremdvergleich“) noch gelten sollen, möglicherweise für den Fall der Begründung von Beteiligungen mit Mitgliedschaftsrechten überholt. Ob die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch für eine atypisch stille Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt

(so im Ergebnis FG Rheinland-Pfalz vom 31.01.2013 - 5 K 2009/10), ist höchststrichterlich aber noch nicht entschieden. Da im Urteilsfall die Mitgliedschaftsrechte entscheidungserheblich waren, gilt die Rechtsprechung wahrscheinlich nicht für eine stille Gesellschaft, so dass bei deren Begründung die zutreffende Vertragsform zu beachten ist. Darüber hinaus empfiehlt es sich zwecks Vermeidung von Problemen jedoch weiterhin stets die zivilrechtlich zutreffende Form bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten.

Ansprechpartner:



Joachim Knief

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



André Pfeifer

Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1282
andre.pfeifer@bakertilly.de

12 BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung sog. Verwaltungsleistungen im steuerbegünstigten Bereich

Erbringt eine steuerbegünstigte Körperschaft für eine andere steuerbegünstigte Körperschaft Dienstleistungen, so auch Verwaltungsleistungen jeglicher Art, entsteht nach Auffassung der Finanzverwaltung ein ertragssteuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, bei dem die Umsätze der Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz i.H.v. 19 % unterliegen.

Dies hatte der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 23.07.2009 (V R 93/07) bei der Behandlung von Leistungen nach § 5a Abs. 2 Zivildienstgesetz (ZDG) anders gesehen. In diesem Urteil hat ein Diakonisches Kirchenwerk Tätigkeiten für das Bundesamt für Zivildienst erbracht. Hierbei wurden Tätigkeiten im Bereich von Verwaltungsaufgaben (Beratung von Verbandseinrichtungen zur Anerkennung als Beschäftigungsstelle, Beratung der Beschäftigungsstelle der Zivildienstleistenden etc.), die das Bundesamt nach § 5a Abs. 2 ZDE auf den Kläger übertragen hatte, erbracht. Der Verein hatte die Aufgaben im Auftrag und im Namen des Bundesamtes durchgeführt. Das Entgelt wurde auf der Grundlage von Personal-, Sach-, Gemein- und Verwaltungskosten festgestellt.

Unter anderem war im Urteilsfall strittig, ob der Verein für seine Leistung die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG - was verneint wurde - oder die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG in Anspruch nehmen kann. Der BFH prüfte zunächst, ob der Kläger in fremden Namen oder im eigenen Namen tätig war und ob ein Zweckbetrieb vorlag. Unter Verweis auf das VGH Baden-Württemberg vom 15.12.1994 gelangt der BFH zu dem Schluss, dass der Verein im Namen des Auftraggebers (Bundesamt für Zivildienst) tätig war und keine Beleihung vorlag.

Der BFH prüfte nur die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs des § 65 AO (und nicht des § 66 AO). Dabei stellte er fest, dass es zur Zweckbetriebseigenschaft insbesondere auf die Frage des § 65 Nr. 2 AO ankäme und dies nur erfüllt sei, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks sich nicht trennen ließe, sondern vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zweckes ist. Der BFH erkennt hier zwar, dass der Satzungszweck auch in Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften erreicht werden kann (Beispiel: Blutspendedienste), geht aber davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal des § 65 Nr. 2 AO unter Einbeziehung der Tätigkeiten der vom Kläger betreuten Beschäftigungsstellen zu prüfen ist. Eine Besonderheit im Urteilsfall besteht dahingehend, dass der BFH ausdrücklich festgestellt hat, dass ein Wettbewerb i.S.d. § 65 Nr. 3 AO im Streitfall nicht gegeben sei, denn nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 ZDG können nur Verbände für die von ihnen angehörigen Beschäftigungsstellen beauftragt werden. Die Entscheidung über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes und damit des Zweckbetriebs hänge aber davon ab, ob der Einsatz der durch den Kläger betreuten Zivildienstleistenden, bei dem gleichfalls vom Kläger betreuten Beschäftigungsstellen im jeweiligen Fall den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken des Klägers entsprach.

Teilweise wird in der Literatur daraus geschlossen, dass der Zweckbetrieb nach § 66 AO Wohlfahrtspflege nicht geprüft wird, da schon bei der Umsatzsteuer festgestellt wurde, dass es an einen unmittelbaren Tätigwerden fehlt. Denn bei § 65 AO kommt es auf die unmittelbare Zweckerfüllung nicht an. Bedeutend ist aber, dass der BFH anders als im Urteil vom 29.01.2009 (BStBl 2009 II S. 560) keine Bedenken gegen die Notwendigkeit einer verwaltungsmäßigen Unterstützung von anderen Verbandseinrichtungen problematisiert hat.

Nach nunmehr fast 6 Jahren hat sich die Finanzverwaltung zu diesem BFH-Urteil geäußert und mit BMF-Schreiben vom 18.08.2015 IV C4-S0184/11/10001 verfügt, dass das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung bekräftigt ihre Auffassung, dass entsprechend der BFH-Rechtsprechung vom 29.01.2002 die entgeltliche Übernahme von allgemeinen Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen ertragssteuerpflichtig ist. Der BFH hatte seine Entscheidung mit dem Urteil vom 18.03.2004 (V R 101/01; so genanntes DRK-Urteil) begründet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden aber in diesem Urteil keine reinen Verwaltungstätigkeiten thematisiert, so dass die Urteilsbegründung nicht trägt, weil es sich um keine Tätigkeiten handelt, die ihrer Art nach geeignet sind, den steuerbegünstigten Zweck unmittelbar zu betreuen. Das BMF führt aus, dass wenn die Zivildienstleistenden bei der Dachorganisation als Beschäftigungsstelle eingesetzt worden wären, die Dachorganisation insoweit keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke verwirklichen würde.

Die Finanzverwaltung billigt aber einen Sonderfall im Umsatzsteuerbereich. Danach können Verwaltungsdienstleistungen aufgrund von Verträgen nach § 5a Abs. 2 ZDG, die auf Einsatzstellen im Sport gerichtet sind, nach Art. 132 Abs. 1 g) MwStSystRL umsatzsteuerfrei sein, soweit ein Sportverein mit den Zivildienstleistenden tatsächlich Aufgaben im sozialen Bereich wahrnimmt (z. B. mit Leistungen im Rahmen der Betreuung und Begleitung von Menschen mit Behinderungen oder älteren Menschen). Des Weiteren muss aber die Einsatzstelle selbst als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sein und die Voraussetzungen Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG erfüllen.

Ansprechpartner:



Ursula Augsten

Steuerberaterin
Tel.: +49 711 933046-200
ursula.augsten@bakertilly.de

13 BMF-Schreiben zur Flüchtlingshilfe

Das BMF hat am 22.09.2015 ein Schreiben zu steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge herausgegeben. Danach gilt der normalerweise auf EUR 200 begrenzte sog. vereinfachte Zuwendungsnachweis durch Vorlage nur der Kontoauszüge betraglich unbegrenzt für Sonderkonten zur Flüchtlingshilfe von inländischen gemeinnützigen Organisationen. Spendenkonten können auch von nicht steuerbegünstigten Spendensammlern geführt werden, wenn diese als Treuhandkonto geführt werden und die Mittel anschließend an eine gemeinnützige Organisation fließen.

Normalerweise dürfen gemeinnützige Organisationen Spenden nur im Rahmen ihres satzungsmäßigen Zweckes verwenden. Das gegenständliche Schreiben gestattet allen gemeinnützigen Organisationen unabhängig von ihrem Satzungszweck und ohne Änderung ihrer Satzung zu Spenden für Flüchtlinge aufzurufen und die Mittel entsprechend zu verwenden. Auf den Nachweis der Bedürftigkeit darf bei Flüchtlingen verzichtet werden.

Als ausnahmsweise unschädlich wird auch die Verwendung verfügbarer sonstiger, nicht zweckgebundener Mittel für die Flüchtlingshilfe angesehen. Auch diesbezüglich ist eine Satzungsänderung nicht erforderlich.

Das Schreiben enthält schließlich Regelungen für Arbeitslohnspenden sowie für die Spende von Aufsichtsratsvergütungen, weist aber abschließend darauf hin, dass aufgrund der Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU und des Fehlens von Ausnahmeregelungen in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie es den Mitgliedsstaaten auch nicht vorübergehend gestattet ist, von bindenden Richtlinienregelungen abzuweichen.

Insgesamt versucht das BMF-Schreiben in guter Tradition soweit möglich bürokratische Hürden aus dem Weg zu räumen, um das Spendenaufkommen den Flüchtlingen unbürokratisch zukommen zu lassen, was außerordentlich zu begrüßen ist. Dies findet allerdings seine Grenze auf europäischer Ebene im Rahmen der Umsatzsteuer.

Ansprechpartner:



Ursula Augsten

Steuerberaterin
Tel.: +49 711 933046-200
ursula.augsten@bakertilly.de



Alexander Fürwentsches

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

B. Umsatzsteuer aktuell

1 Umsatzsteuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen

Voraussetzung für eine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung ist insbesondere der beleg- und buchmäßige Nachweis der Ausfuhr. Regelmäßig wird der Belegnachweis durch einen sog. Ausgangsvermerk erbracht.

Häufig kommt es vor, dass Unternehmen Ausfuhrlieferungen tätigen, die zwar in Deutschland steuerbar sind, die Ausfuhr jedoch in einem anderen Mitgliedstaat zollrechtlich angemeldet wird. Bisher gab es keine abschließende Aussage der deutschen Finanzverwaltung, welche Ausgangsvermerke von Zollbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten anerkannt werden. Mit Schreiben vom 19.06.2015 hat das Bundesfinanzministerium hierzu Stellung genommen.

Die hierbei erzeugten Ausgangsvermerke aus dem europäischen Ausland sind als Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland anzuerkennen, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die tatsächlich erfolgte Ausfuhr hinreichend nachvollziehen lässt.

Betroffene Unternehmen sollten daher sicherstellen, dass die elektronischen Nachrichten ordnungsgemäß im PDF-Format archiviert werden. Sollte kein Ausgangsvermerk im PDF-Format zur Verfügung stehen, müssen zudem folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- der Unternehmer weist den körperlichen Ausgang der Waren mit der von der ausländischen Zolldienststelle erhaltenen elektronischen Nachricht nach,
- er verfügt über Aufzeichnungen/Dokumentationen, dass er die Nachricht von der ausländischen Zolldienststelle erhalten hat,
- er zeichnet die Verbindung der Nachricht mit der entsprechenden Ausfuhranmeldung bei der ausländischen Zolldienststelle auf und
- es bestehen keine Zweifel bezüglich des ordnungsgemäßen Ausgangs der Waren aus dem Zollgebiet der EU.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

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



Anja Unkauf

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

2 Zur Berichtigung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags § 14c Abs. 1 UStG

Mit Schreiben vom 07. Oktober 2015 (III C 2 – S 7282/13/10001) hat das BMF zu den Voraussetzungen der Berichtigung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 UStG) Stellung genommen.

Weist der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte in einer Rechnung einen höheren Steuerbetrag aus als gesetzlich geschuldet, schuldet der leistende Unternehmer nach § 14c Abs. 1 UStG auch den Mehrbetrag. Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags gegenüber der Finanzverwaltung darf erst in dem Besteuerungszeitraum vorgenommen werden, in dem eine berichtigte Rechnung mit geänderter Steuerausweis erteilt worden ist und der Mehrbetrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt worden ist.

Damit stellt das BMF klar, dass auch im Fall des § 14c Abs. 1 UStG dieselben Grundsätze Anwendung finden, wie in den Fällen, in denen der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts vereinbaren (§ 17 Abs. 1 UStG).

In Fällen, in denen die Umsatzsteuer unberechtigt i. S. des § 14c Absatz 2 UStG ausgewiesen wurde, erfolgt die Berichtigung des geschuldeten Betrags ungeachtet dessen nach § 14c Abs. 2 Satz 3 bis 5 UStG. Voraussetzung für die Berichtigung ist demnach die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens.

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

3 Vorsteuerschlüssel: Aufrundung auf einen vollen Prozentsatz

Das FG Münster hat dem EuGH die Frage vorgelegt (C-186/15), in welchen Fällen ein Unternehmer einen Anspruch auf Aufrundung des Vorsteuerschlüssels bei gemischten Umsätzen hat.

Hintergrund der EuGH-Vorlage ist die Klage eines Kreditinstituts (FG Münster, Beschl. v. 17.03.2015 – 15 K 2390/12 U). Das Kreditinstitut führt steuerfreie Umsätze gem. § 4

Nr. 8 UStG aus, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das Kreditinstitut verzichtete im Rahmen des § 9 UStG im gewerblichen Kundengeschäft (Darlehen, Kontoführung usw.) jedoch auf die Steuerfreiheit und führte somit teilweise auch steuerpflichtige Umsätze aus, die insoweit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Das Kreditinstitut ermittelte in den Streitjahren 2009 und 2010 auf Basis von Margen einen Schlüssel für die nicht direkt zuordenbaren abzugsfähigen Vorsteuerbeträge. Die sich ergebenden Vorsteuerschlüssel wurden auf den nächsten vollen Prozentsatz gerundet. Die durch den Verzicht auf die Steuerfreiheit ausgeführten Korrekturen für die Vorjahre nach § 15a UStG rundete das Kreditinstitut ebenfalls zu seinen Gunsten auf den nächsten vollen Prozentsatz.

Das Finanzamt stimmte den aufgerundeten Vorsteuerschlüsseln nicht zu, soweit die Vorsteuerbeträge nach dem sog. Margenschlüssel ermittelt wurden.

Gem. Artikel 175 MwStSystRL darf der errechnete Prozentsatz für den Vorsteuerabzug auf einen vollen Prozentsatz gerundet werden. Das deutsche Umsatzsteuerrecht hat diese Regelung jedoch nicht in das nationale Recht übernommen und sieht daher in § 15 Abs. 4 UStG keine ausdrückliche Rundungsregelung vor.

Der EuGH hat nun zu klären, ob die Aufrundung auch zulässig ist, wenn der Vorsteuerschlüssel nicht auf Basis der Gesamtheit der bewirkten Umsätze (Umsatzsteuerschlüssel) festgelegt wird, sondern nach dem sog. Margenschlüssel.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

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



Anja Unkauf

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

4 Neues zur Umsatzsteuer beim Leasing – Bestelleintritt und Verwertung

Das BMF befasste sich in seinem Schreiben vom 31.08.2015 (III C 2 – S 7100/07/10031 :005) mit der Frage der Lieferbeziehungen im Fall des Bestelleintritts in Leasingfällen. Schließt der Leasingnehmer zunächst einen Kaufvertrag über den Leasinggegenstand mit einem Dritten und erst dann einen Leasingvertrag mit dem Leasinggeber ab und tritt der Leasinggeber in den Kaufvertrag ein, so dass dieser zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet ist und somit den Anspruch auf Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand erlangt (sog. Bestelleintritt), so ist für die Frage, an wen der Dritte den Leasinggegenstand liefert, auf die Vertragsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsausführung abzustellen.

Erfolgt der Bestelleintritt vor Ausführung der Leistung, erfolgt die Lieferung vom Dritten an den Leasinggeber, nach Ausführung der Leistung erfolgt sie an den Leasingnehmer. Bis zur Ausführung der Leistung können demnach die Vertragspartner mit um-

satzsteuerlicher Wirkung ausgetauscht werden, Vertragsänderungen nach Ausführung der Leistung sind dagegen umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Der EuGH hat sich in seinem Urteil vom 02.07.2015 (C-209/14, „NLB Leasing“) mit den umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Verwertung des Leasinggegenstandes durch den Leasinggeber bei teilweiser Nichtzahlung der Leasingraten im Fall des sog. sale and lease back befasst. Aus dem Verwertungserlös zog der Leasinggeber u. a. die fälligen Zahlungsverpflichtungen ab und überwies den Restbetrag an den Leasinggeber im Rahmen der Kaufoption.

Nach Ansicht des EuGH handelt es sich bei der Leasingleistung und Lieferung an den Dritten grundsätzlich um getrennt zu beurteilende, selbständige Leistungen, mit der Folge einer etwaigen Doppelbesteuerung. Er schließt aber auch abstrakt eine Behandlung als einheitliche Leistung im Einzelfall nicht aus, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen.

Jedenfalls stellt das Gericht klar, dass ein Leasinggeber bei teilweiser Nichtzahlung der Leasingraten nicht berechtigt ist, die Bemessungsgrundlage seines Umsatzes zu vermindern, wenn er alle geschuldeten Zahlungen erhalten hat oder der Leasingnehmer ohne Auflösung oder Annullierung des Vertrages den vereinbarten Preis nicht mehr schuldet. In der bloßen Rückgabe des Leasinggegenstandes zum Zwecke der Verwertung sei jedenfalls keine Annullierung oder Auflösung zu sehen.

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 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft und Vorsteuerabzug bei sog. Führungsholdings

Bereits in der Ausgabe Mai 2015 haben wir auf zwei beim EuGH anhängige Verfahren zu oben genannten Themen hingewiesen. Der EuGH hat sich nun in seinen Urteilen vom 16.07.2015 (C-108/14 „Larentia + Minerva“ und C-109/14 „Marenave“) den Schlussanträgen des Generalanwalts angeschlossen und zwei maßgebende Entscheidungen im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Organschaft getroffen.

Das Gericht hat darin entschieden, dass eine Holdinggesellschaft grundsätzlich vollständig zum Abzug von Umsatzsteuer aus Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften, an deren Verwaltung sie teilnimmt, berechtigt ist. Entgegen der Auffassung des BFH stehen die Kosten demnach nicht im Zusammenhang mit dem (nicht-wirtschaftlichen) Halten von Beteiligungen sondern ausschließlich mit ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit (entgeltlicher Eingriff in die Verwaltung der Tochtergesellschaften).

Nur in den Fällen, in denen die Holding (auch) nicht-wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt (bloße Beteiligung an ihren Tochtergesellschaften ohne entgeltlichen Eingriff in die Verwaltung, sog. Finanzholding) oder (auch) steuerfreie oder sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze tätigt, ist nach wie vor nur ein anteiliger Vorsteuerabzug nach dem nationalen Aufteilungsschlüssel möglich.

Des Weiteren steht nach Ansicht des EuGH das Unionsrecht (Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) der deutschen Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG entgegen, nach der Personengesellschaften von einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeschlossen sind. Ein Ausschluss bestimmter Mehrwertsteuerpflichtiger sei nur dann gerechtfertigt, wenn dieser zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung zweckdienlich sei.

Der EuGH betont darüber hinaus, dass ein Ober-Unterordnungsverhältnis zwar das Vorliegen einer für die Organschaft notwendigen „engen Verbindung“ vermuten lässt, mithin aber nicht notwendige Voraussetzung sein darf. Auch diese Einschränkung sei wiederum nur zulässig, um Steuerhinterziehung oder missbräuchliche Praktiken zu vermeiden.

Jedoch stellt der EuGH fest, dass sich Steuerpflichtige nicht direkt auf die unionsrechtliche Regelung gegenüber ihrem Mitgliedstaat berufen können.

Ob die deutsche Regelung den vom EuGH aufgestellten Anforderung gerecht wird und inwiefern sich die Entscheidung des EuGH auf das deutsche Recht auswirkt, hat nunmehr der BFH zu klären.

Bereits das FG München hatte in seinem Urteil vom 13.03.2013 (3 K 235/10) bei einer kapitalistisch strukturierten Personengesellschaft wie einer GmbH & Co. KG die Voraussetzungen einer Organschaft als erfüllt angesehen. Nach dem Urteil des EuGH ist nun zu erwarten, dass ein generelles Umdenken folgen wird und die durch den BFH durch stetige Rechtsprechung hohen Anforderungen an das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft gelockert 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

6 Schlussanträge vom 20. Mai 2015 zur Anwendbarkeit von § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG auf die Kapitalverwaltungsgesellschaft und Objektmanager geschlossener Publikums-AIF

Mit Spannung erwartet die Fondsbranche die Entscheidung des EuGH in der Rechtsache C-595/13 Fiscale Eenheid X. Das Verfahren betrifft Art. 13 Teil B Buchstabe d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977. Diese Vorschrift ent-

spricht dem Art. 135 Abs. 1 Buchstabe g der aktuell geltenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Inhalt der Vorschrift ist die Umsatzsteuerbefreiung der Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen.

Das vom niederländischen Hoge Raad vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen beinhaltet die Fragen, ob Immobilienfonds, die einer besonderen staatlichen Aufsicht unterliegen, unter die Umsatzsteuerbefreiung für die Verwaltung von Sondervermögen fallen und ob im Falle der Bejahung dieser Frage auch die tatsächliche Bewirtschaftung der Immobilie von der Umsatzsteuer befreit ist. Die Generalanwältin kommt zu dem Ergebnis, dass Immobilien-Investmentvermögen, die einer staatlichen Aufsicht unterliegen, als Sondervermögen angesehen werden können und deren Verwaltung auch die tatsächliche Bewirtschaftung der Immobilien umfasst.

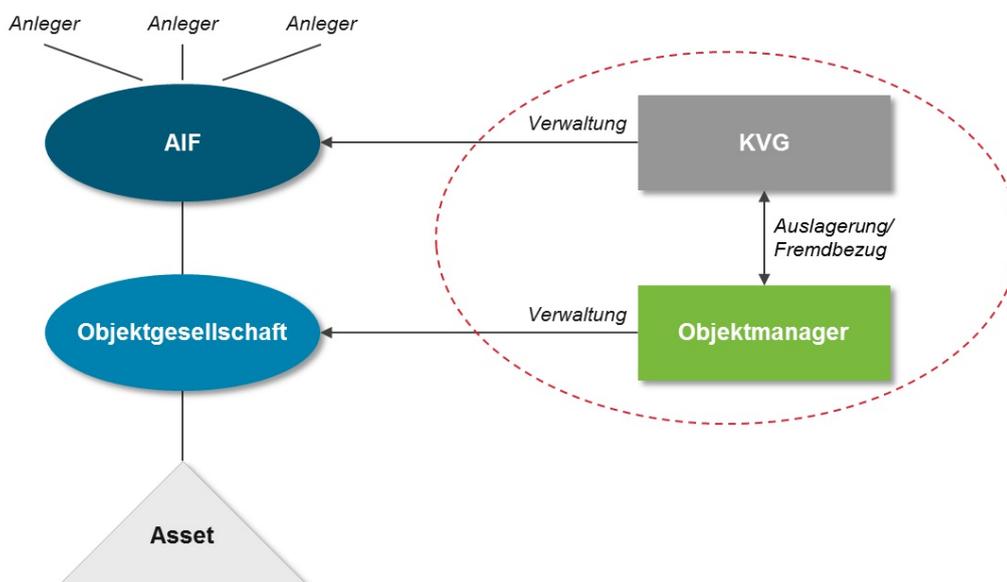
Die Generalanwältin führt in ihren Schlussanträgen aus, dass die Mitgliedstaaten als Sondervermögen auch solche Fonds anzusehen haben, die zwar keine Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapiere (OGAW) im Sinne der OGAW-Richtlinie darstellen, aber diesen zumindest so weit ähnlich sind, dass sie mit ihnen im Wettbewerb stehen. Ein solcher Wettbewerb kann grundsätzlich nur zwischen Anlagevermögen bestehen, die einer besonderen staatlichen Aufsicht unterstehen. Sie verdeutlicht zudem, dass das Wort „Sondervermögen“ keine bestimmte Anlageform beschreibt und nicht nur Organismen im Sinne der OGAW-Richtlinie als Sondervermögen anzusehen sind. Die Anlage in Wertpapiere ist nur eine besondere Form der regulierten Anlage. Auch Anlagevermögen im Sinne der AIFM-Richtlinie werden einer staatlichen Aufsicht unterstellt.

Anwendung des § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG auf Investmentgesellschaften

Die Umsetzung der AIFM-Richtlinie in deutsches Recht erfolgte durch die Einführung des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB). Danach sind nicht nur OGAW, sondern auch alternative Investmentfonds (AIF) reguliert und unterliegen somit einer staatlichen Aufsicht. Folgt der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin, so stellt sich die Frage, ob auch die Verwaltung geschlossener AIFs im Sinne des KAGB von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG erfasst wird. Dem Wortlaut nach erfasst die Vorschrift nur Verwaltung von Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes (InvStG). Investmentfonds im Sinne des InvStG sind OGAW und AIF, sofern diese die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1b InvStG erfüllen. Eine der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1b InvStG ist das Recht der Anleger auf jährliche Rückgabe der Anteile, das AIFs als offene Investmentvermögen qualifiziert. Folglich erfüllen geschlossene AIFs diese Voraussetzung nicht und sind gemäß § 1 Abs. 1c InvStG als Investitionsgesellschaften und nicht als Investmentfonds zu qualifizieren. Da nur Investmentfonds im Sinne des InvStG unter die Anwendung des § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG fallen, ist nach dem Wortlaut der Vorschrift die Verwaltung geschlossener AIFs, die als Investitionsgesellschaften zu qualifizieren sind, von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen.

Sollte sich durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-595/13 die Regelung des § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG als europarechtswidrig erweisen und auch die nach dem Investmentsteuergesetz als Investitionsgesellschaften qualifizierten geschlossenen AIFs erfassen, so hätte dies weitreichende umsatzsteuerliche Konsequenzen. Diese würden nicht nur die Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) betreffen. Vielmehr wären auch die Objektmanager und andere Verwalter betroffen, die mittels Auslagerung oder im Rahmen des Fremdbezugs originäre Verwaltungstätigkeiten der KVG übernehmen.

Die folgende Abbildung zeigt die Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Vertragspartnern.



Wäre die Verwaltung von AIFs, die nicht Investmentfonds im Sinne des InvStG sind, von der Umsatzsteuer befreit, so würden die Kapitalverwaltungsgesellschaften ausschließlich steuerfreie Dienstleistungen gegenüber den AIFs erbringen und folglich keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Sofern die Objektmanager ihre Dienstleistungen im Rahmen einer Auslagerung oder eines sog. Fremdbezugs gegenüber der KVG oder von ihnen verwalteten AIFs erbringen, wären auch diese von der Umsatzsteuer befreit.

Die Umsatzsteuerbefreiung hätte für die Kapitalverwaltungsgesellschaften und die Objektmanager, die ausschließlich für Kapitalverwaltungsgesellschaften bzw. von ihnen verwaltete AIFs tätig werden, den vollständigen Ausschluss vom Vorsteuerabzug zur Folge. Objektmanager, die nicht ausschließlich für Kapitalverwaltungsgesellschaften bzw. von ihnen verwaltete AIFs tätig werden, wären insoweit vorsteuerabzugsberechtigt, als sie umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringen.

Sollte der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin folgen, so hätte dies möglicherweise auch einen erheblichen rückwirkenden Einfluss auf die bestehenden Leistungsbeziehungen zwischen AIF, KVG und Objektmanager. Umfangreiche Vorsteuer-

korrekturen und Vorsteuerrückzahlungen und Umsatzsteuererstattungen noch nicht verjährter Veranlagungszeiträume wären zu erwarten. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie verfahrensrechtlich mit den noch offenen Veranlagungen umzugehen ist.

Wir empfehlen, diese Jahre offen zu halten. Sofern keine Umsatzsteuerbescheide vorliegen, sollte darauf geachtet werden, dass der Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO nicht aufgehoben wird. Gegen Umsatzsteuerbescheide, die nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, sollte Einspruch eingelegt werden.

Ansprechpartner:



Jörg Mühlenkamp

Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel.: +49 40 600880-354
joerg.muehlenkamp@tpw.de



Melanie Strauß

Steuerberaterin
Tel.: +49 40 600880-125
melanie.strauss@tpw.de

C. Recht aktuell

1 KG: Der von einer UG zu tragende Gründungsaufwand kann ihrem Stammkapital entsprechen

Das KG hat in seinem Beschluss vom 27.07.2015 (22 W 67/14) entschieden, dass eine Verletzung der auf die UG entsprechend anwendbaren Gläubigerschutzvorschrift des § 26 Abs. 2 AktG nicht daraus folgt, dass der gesellschaftsvertraglich bestimmte Gründungsaufwand genau dem vereinbarten Stammkapital (von hier EUR 1.000) entspricht.

Im zu entscheidenden Fall war eine UG mit einem Stammkapital von EUR 1.000 errichtet worden. Laut Gesellschaftsvertrag trug die UG die Gründungskosten ebenfalls bis zu einem Betrag von EUR 1.000.

Das AG Charlottenburg lehnte die Eintragung der Gesellschaft mit der Begründung ab, die Gesellschaft könne wegen § 26 Abs. 2 AktG keine Gründungskosten im Umfang von 100 % des Stammkapitals tragen und die Übernahme sei auf einen Betrag von EUR 300 zu begrenzen. Diese Argumentation lehnte das KG ab. Zwar diene die Vorschrift des § 26 Abs. 2 AktG dem Gläubigerschutz und eine Verletzung stehe einer Eintragung entgegen. Jedoch sei die Vorschrift durch die Übernahme der Gründungskosten im Gesellschaftsvertrag der UG nicht verletzt. § 26 Abs. 2 AktG solle sicherstellen, dass eine Vorbelastung des Grundkapitals in der Satzung offengelegt werde. Insoweit verlange § 26 Abs. 2 AktG nur den Gesamtbetrag offenzulegen, was hier der Fall gewesen sei.

Die in der Registerpraxis etablierte Obergrenze von 10 % des Stammkapitals sei nicht auf die UG übertragbar. Auf die UG sei auch nicht die Grenze von EUR 300 gemäß Nr. 5 des Musterprotokolls für die Gründung einer Einpersonengesellschaft zu übertragen. Die Gründungskosten dürften nach Nr. 5 des Musterprotokolls EUR 300,

höchstens jedoch den Betrag des Stammkapitals betragen. Warum eine UG mit einem Stammkapital von EUR 1.000 (und bei Abweichen vom Musterprotokoll) die Gründungskosten nicht bis zu EUR 1.000 übernehmen sollte, sei nicht ersichtlich. Eine solche UG trete ebenso wenig überschuldet ins Leben.

Der Gläubigerschutz erfordere auch keine Begrenzung. Die Gläubiger seien geschützt, indem der Zusatz „haftungsbeschränkt“ gemäß § 5a Abs. 1 GmbHG sie über die möglichen Risiken informiere. Zudem könnten Gläubiger Einsicht in die Satzung nehmen und sich über den Gründungsaufwand und die Vorbelastung des Stammkapitals informieren.

Ansprechpartner:



Stephan Zuber

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Handels- und Gesellschaftsrecht
Tel.: +49 89 55066-317
stephan.zuber@bakertilly.de



Felix Stützer

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

2 LG München I: Außerordentliche Kündigung des Vorstands einer AG wegen Vermengung privater und betrieblicher Ausgaben

Das LG München I hat in seinem Urteil vom 19.02.2015 (5 HK O 830/13) klargestellt, dass ein Vorstand verpflichtet ist, dafür Sorge zu tragen, dass nur solche Ausgaben getätigt und verbucht werden, die betrieblich veranlasst sind. Verletzt ein Vorstandsmitglied diese Pflicht und lässt sich von der Gesellschaft private Ausgaben erstatten oder verbucht er private Ausgaben auf Geschäftskonten, so bedeutet dies einen wichtigen Grund zur außerordentlichen Kündigung. Dies gelte auch dann, wenn der Wert der privat erworbenen Gegenstände objektiv gering ist und das Vorstandsmitglied „nur“ fahrlässig gehandelt hat.

Im zu entscheidenden Fall schloss ein Vorstand (der gleichzeitig auch Aktionär war) über die Aktiengesellschaft Verträge zum privaten Gebrauch, etwa einen Leasingvertrag über einen PKW und einen Schulvertrag für seine Tochter, wobei die Aktiengesellschaft (zunächst) die Kosten trug. Ferner verbuchte der Kläger die Kosten für ein Spielzeugauto, eine Rechnung, in der u. a. der Kauf von Frolic, Hühneraugenpflaster, Tampons und Lenor enthalten war, sowie Kosten für Zeitschriften der Regenbogenpresse über die Aktiengesellschaft. Teilweise erstattete der Vorstand der Aktiengesellschaft die Beträge unter Verrechnung auf seinem Gesellschafterkonto. Infolge einer externen Prüfung des Jahresabschlusses und der Buchhaltung berief der Aufsichtsrat den Vorstand ab und kündigte seinen Dienstvertrag außerordentlich.

Das LG München I bestätigte die außerordentliche Kündigung gemäß § 626 Abs. 1 BGB. Ein wichtiger Grund sei insbesondere darin zu sehen, dass der Vorstand seine Pflicht zur Bewahrung des Vermögens der Aktiengesellschaft durch die Veranlassung der Erstattung von Rechnungsbeträgen, die ohne jeden Zweifel der privaten Lebensführung zuzurechnen seien, verletzt habe. Der Vorstand verwalte wie ein Treuhänder

das fremde Vermögen der Aktiengesellschaft. Ihm obliege die Pflicht, dafür Sorge zu tragen, dass nur solche Ausgaben getätigt und verbucht werden, die betrieblich veranlasst sind. Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass der objektiv betrachtete Schaden nicht sehr hoch sei. Der Vorstand habe als verantwortliches Leitungsorgan einer Aktiengesellschaft die Integrität ihres Vermögens zu wahren. Wenn Zahlungen zu Lasten der Gesellschaft veranlasst werden, die erkennbar der Privatsphäre des Vorstandes zuzuordnen sind, bedeute dies einen massiven Vertrauensbruch gegenüber der Gesellschaft. Dieser Vertrauensbruch sei ausschlaggebend für den wichtigen Grund, nicht die Höhe des eingetretenen Schadens. Dem Vorstand oblägen besondere Sorgfaltspflichten, wenn er durch sein Verhalten zumindest fahrlässig dazu beiträgt, dass private und geschäftliche Sphären miteinander vermengt werden, wenn er etwa Geschäftsfreunde zu sich und seiner Ehefrau nach Hause eingeladen und dort im Interesse der Beklagten bewirtet habe. Es sei dann nicht ausreichend, Belege an die Buchhaltung in der Annahme weiterzureichen, dort werde man auf Zweifelsfälle schon aufmerksam werden und diese mit dem Vorstand besprechen.

Die Grundsätze des LG München I lassen sich gleichermaßen auf Geschäftsführer einer GmbH übertragen. In der Praxis kommt es gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern sehr häufig vor, dass die betriebliche Sphäre mit der privaten Sphäre vermengt werden. Das Urteil des LG München zeigt einmal mehr, dass die eigenständige Rechtspersönlichkeit von juristischen Personen streng zu wahren und die Interessen der juristischen Personen von denjenigen der Gesellschafter strikt zu trennen sind. Berufliche und private Belange müssen klar und deutlich voneinander getrennt werden. Ansonsten besteht die Gefahr von Schadensersatzansprüchen gegen den Vorstand/Geschäftsführer sowie möglicherweise von strafrechtlichen Konsequenzen wegen Untreue.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.

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



Robert Rostek, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-296
robert.rostek@bakertilly.de

3 OLG Köln: Fehlende Voreintragung ist kein Hindernis für die Eintragung der Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers

Nach einem Beschluss des OLG Köln vom 03.06.2015 (2 Wx 117/15) kann der Vollzug der Eintragung der Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers vom Registergericht nicht mit der Begründung verweigert werden, dass eine Voreintragung des abberufenen Geschäftsführers fehlt.

Dem Beschluss des OLG Köln lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin einer GmbH wollte die Abberufung eines zuvor abberufenen Geschäftsführers zum Handelsregister anmelden. Die Bestellung dieses

Geschäftsführers war allerdings nicht zum Handelsregister angemeldet worden. Das Registergericht hatte den Antrag auf Vollzug der Eintragung der Abberufung mit der Begründung zurückgewiesen, durch die Eintragung des Ausscheidens würde zum Ausdruck gebracht, dass der Abberufene zuvor Geschäftsführer gewesen sei. Dies könne vom Registergericht insbesondere deshalb nicht mehr überprüft werden, weil die nach §§ 39 Abs. 3, 6 Abs. 2 GmbHG erforderliche Versicherung nicht eingereicht worden sei.

Das OLG Köln hat diese Begründung zurückgewiesen und hat sich der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur angeschlossen, wonach die Eintragung der Amtsbeendigung nicht deshalb entfällt, weil schon die Bestellung nicht eingetragen worden war. Das OLG Köln hat klargestellt, dass die Eintragung der nach § 39 Abs. 1 GmbHG anmeldepflichtigen Tatsachen grundsätzlich keine konstitutive Wirkung für die durch sie beurkundeten Rechtsvorgänge habe und die Gesellschaft im Hinblick auf § 15 Abs. 1 HGB ein erhebliches Interesse daran habe, das Wiederausscheiden des Geschäftsführers eintragen zu lassen, da ihr nämlich bei fehlender Eintragung der Amtsbeendigung auch dann eine Rechtscheinhaftung aus § 15 Abs. 1 HGB drohe, wenn schon die Bestellung nicht eingetragen worden war. Daher müsse es möglich sein, die Abberufung ohne Rücksicht auf die Voreintragung einzutragen. Darüber hinaus werde mit der beantragten Eintragung gerichtlich verlautbart, dass der Abberufene (jedenfalls) jetzt nicht mehr Geschäftsführer sei, nicht aber, dass er es jemals gewesen sei.

Ansprechpartner:



Christian Wilhelm

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-244
christian.wilhelm@bakertilly.de

Daniel J. Stix, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-253
daniel.stix@bakertilly.de

4 BAG: Widerspruch bei Betriebsübergang ist nur gegenüber bisherigem Arbeitgeber oder Neuinhaber möglich

Nach einem Urteil des BAG vom 13.11.2014 (8 AZR 919/13) richten sich die Rechtsfolgen eines Widerspruchs gegen den Übergang des Arbeitsverhältnisses gemäß § 613a BGB allein nach nationalem Recht, so dass der Widerspruch gegen den Übergang des Arbeitsverhältnisses ausschließlich gegenüber dem „bisherigen Arbeitgeber“ oder dem „neuen Inhaber“ nicht aber gegenüber einem „ehemaligen Arbeitgeber“ möglich ist.

Dem Urteil des BAG lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Arbeitsverhältnisse der Kläger gingen infolge eines ersten Betriebsübergangs vom ursprünglichem Betriebsveräußerer auf die V-GmbH und anschließend im Wege eines zweiten Betriebsübergangs auf die T-GmbH über. Das Unterrichtungsschreiben der V-GmbH war rechtsfehlerhaft. Hieraufhin – zeitlich nach erfolgtem Übergang der Arbeitsverhältnisse auf

die T-GmbH – widersprachen die Kläger dem Übergang ihrer Arbeitsverhältnisse auf die V-GmbH und machten das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses zum ursprünglichen Betriebsveräußerer geltend. Einen Widerspruch gegen den zweiten Betriebsübergang der Arbeitsverhältnisse auf die T-GmbH erklärten die Kläger nicht.

Das BAG hat klargestellt, dass der Widerspruch gegen den Übergang des Arbeitsverhältnisses ausschließlich gegenüber dem „bisherigen Arbeitgeber“ oder dem „neuen Inhaber“ nicht aber gegenüber einem „ehemaligen Arbeitgeber“ möglich ist. Das Widerspruchsrecht bei Betriebsübergängen sei in der Betriebsübergangs-RL 2001/23/EG nicht geregelt, wenngleich auch in der Rechtsprechung des EuGH dem Grunde nach anerkannt. Da der Inhalt des Widerspruchsrechts aber nicht europarechtlich geregelt sei, bleibe dessen Ausgestaltung den Nationalstaaten vorbehalten. Folglich handele es sich um rein nationale Fragen. Der Widerspruch der Kläger sei gegenüber einer früheren Arbeitgeberin und damit nicht dem richtigen Widerspruchsadressaten erfolgt. Das Gesetz sehe eine Widerspruchsmöglichkeit gegenüber dem bisherigen Arbeitgeber, aber nicht gegenüber einem ehemaligen Arbeitgeber vor. „Bisheriger“ Arbeitgeber für die Kläger sei im Widerspruchszeitpunkt bei Bestehen eines Arbeitsverhältnisses mit der T-GmbH die V-GmbH, aber nicht die ursprüngliche Betriebsveräußerin gewesen.

In der Praxis müssen Arbeitnehmer nach der BAG-Rechtsprechung bei Betriebsübergangsketten gegen jeden Übergang einzeln und fristgerecht Widerspruch erheben. Im Falle des Ablaufs der einmonatigen Widerspruchsfrist kann der Arbeitnehmer diese Hürde nur noch nehmen, wenn und soweit er die Fehlerhaftigkeit der Unterrichtung erfolgreich geltend machen kann.

Ansprechpartner:



Christine Ostwald

Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Arbeitsrecht
Tel.: +49 89 55066-234
christine.ostwald@bakertilly.de



Stephanie Breitenbach

Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Arbeitsrecht
Tel.: +49 89 55066-288
stephanie.breitenbach@bakertilly.de

5 BGH: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Rechtsnatur qualifizierter Rangrücktrittsvereinbarungen

Mit seiner Entscheidung vom 05.03.2015 hat der BGH (IX ZR 133/14) dem bislang in seinen Voraussetzungen und Rechtsfolgen unscharfen Rangrücktritt von Gläubigern, die nicht Gesellschafter sind, zivilrechtlich Kontur verliehen und gleichzeitig wichtige praktische Fragen zu den Rechtsfolgen beantwortet.

Zunächst ordnet der BGH den Rangrücktritt als im Rahmen der Vertragsfreiheit jederzeit mögliches rechtsgeschäftliches Zahlungsverbot ein, dessen zeitliche Gültigkeit und Umfang zwischen den Parteien grundsätzlich frei vereinbart werden kann. Die Vereinbarung eines Rangrücktritts zwischen einer Gesellschaft und einem Gläubiger, der nicht Gesellschafter ist, sei selbstverständlich möglich.

Der Senat erläutert sodann die Regelungen, die ein Rangrücktritt enthalten muss, um die in aller Regel erwünschte Rechtsfolge zu haben, nämlich den Wegfall der Passivierungspflicht der Verbindlichkeit im Überschuldungsstatus.

Hierzu gehört zunächst, dass die Parteien des Rangrücktritts eine Durchsetzungssperre der Forderung auch für den Zeitraum vor der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vereinbaren. Ein Rangrücktritt nur für den Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens reiche nicht aus.

Ausdrücklich genügt nach dem BGH ein Rücktritt in den Rang hinter die Forderungen aus § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO. Es müsse also keine Gleichstellung mit den Einlagerückgewähransprüchen der Gesellschafter vereinbart werden (sog. qualifizierter Rangrücktritt).

Schließlich entfalle die Passivierungspflicht nur dann, wenn der Rangrücktritt auf Dauer gerichtet zugunsten der Gesamtgläubigerschaft vereinbart ist. Fehlen entsprechende ausdrückliche Formulierungen, werde man im Wege der Auslegung in der Regel dazu kommen, dass die Parteien dies gewollt und konkludent vereinbart hätten. Regelungen in einem Rangrücktritt, wonach die Vereinbarung nur Wirkung zwischen den Vertragsparteien entfalte und/oder jederzeit aufgehoben werden könne, dürften die Passivierungspflicht allerdings nicht entfallen lassen.

In der Entscheidung hat sich der BGH intensiv mit den insolvenzrechtlichen Folgen einer Zahlung befasst, die trotz Rangrücktritts vor der Insolvenzeröffnung an den Gläubiger geleistet wurde. Der Insolvenzverwalter der Gesellschaft hatte die Zahlung zurückgefordert. Der BGH hat diesen Rückforderungsanspruch in Form eines Anfechtungsanspruchs gemäß § 134 InsO bejaht. Aufgrund der vereinbarten Durchsetzungssperre seien die Zahlungen an den Gläubiger unentgeltlich und ohne Rechtsgrund erfolgt solange der Rangrücktritt zur Vermeidung einer Insolvenzantragspflicht nötig war. Dieser Rückforderungsanspruch erfasst inhaltlich auch Zinszahlungen und zeitlich einen Zeitraum von vier Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens, also deutlich länger als die Anfechtung von Zahlungen auf Gesellschafterdarlehen nach § 135 InsO, die nur ein Jahr vor dem Insolvenzantrag anfechtbar sind.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass - ergänzt durch die Rechtsprechung des BFH zur Passivierung von Rangrücktrittsdarlehen in der Steuerbilanz - nun die Anforderungen an einen wirksamen Rangrücktritt sowie die Rechtsfolgen von Zahlungen entgegen einer Rangrücktrittsvereinbarung hinreichend bestimmt sind. Für die Praxis bleibt die Empfehlung, bestehende Rangrücktrittsvereinbarungen auf ihre Übereinstimmung mit der Entscheidung zu prüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Ansprechpartner:



Finn Peters

Rechtsanwalt
Tel.: +49 40 881410-365
finn.peters@tpw.de



Dr. Birthe Vietze

Rechtsanwältin, Fachanwältin
für Insolvenzrecht
Tel.: +49 40 600880-360
birthe.vietze@tpw.de

D. Bilanzen aktuell

1 Veröffentlichung des Standardentwurfes E-DRS 32: „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ durch das DRSC

Die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) werden von einem Fachgremium entwickelt und in einem formellen Standardsetzungsverfahren verabschiedet, in dem interessierte Organisationen und Personen zu den Entwürfen Stellung nehmen können und an dessen Ende eine Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger erfolgt. Wenn ein Unternehmen in seinem Konzernabschluss die bekanntgemachten Standards beachtet, wird gem. § 342 Abs. 2 HGB vermutet, dass Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bezogen auf die Konzernrechnungslegung eingehalten wurden. Viele Standards haben Ausstrahlungswirkung auf den Jahresabschluss und eine analoge Anwendung wird empfohlen.

Am 13. Mai diesen Jahres veröffentlichte der HGB-Fachausschuss des DRSC den Entwurf zu **E-DRS 32 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“**. E-DRS 32 gilt für alle Unternehmen, welche zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind und diesen nach handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen. Die analoge Anwendung auf den Jahresabschluss wird jedoch ausdrücklich empfohlen, so dass der Standard auch über die Konzernrechnungslegung hinaus Bedeutung haben wird. Insbesondere die Konkretisierung der Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) für die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände sowie in diesem Zusammenhang aufkommende Anwendungsfragen werden in dem Standardentwurf beantwortet. Die Verabschiedung des endgültigen Standards ist noch im Q4 2015 geplant. Eine verpflichtende erstmalige Anwendung ist jedoch erst zum **1. Januar 2017** vorgesehen, wobei eine frühere Anwendung empfohlen wird (E-DRS 32, Tz. 146.).

Im Folgenden werden die Regelungen zum Ansatz sowie zur Zugangs- und Folgebewertung immaterieller Vermögensgegenstände näher dargestellt. Darüber hinaus enthält E-DRS 32 noch einige Regelungen zum Ausweis und zu den Angaben im Anhang.

1.1 Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände

Die Ansatzregeln für ein immaterielles Gut richten sich danach, ob es die Kriterien eines Vermögensgegenstandes erfüllt, ob es dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist und ob es selbst geschaffen oder erworben wurde. Im Wesentlichen sieht der Standard die folgenden Abgrenzungskriterien und Ansatzregeln vor:

- Ein Gut ist ein **Vermögensgegenstand**, wenn es nach der Verkehrsauffassung gegenüber Dritten separat verwertbar ist (E-DRS 32, Tz. 16).

- Laut E-DRS 32, Tz. 7 handelt es sich bei einem **immateriellen Vermögensgegenstand** um einen nichtfinanziellen Vermögensgegenstand ohne bedeutende physische Substanz. Bei Gütern mit sowohl physischen, als auch nicht-physischen Eigenschaften erfolgt eine Zuordnung nach der Komponente mit übergeordneter Bedeutung (E-DRS 32, Tz. 8).
- **Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände** sind unabhängig von einer Entgeltlichkeit des Erwerbs zu aktivieren. Die Aktivierungspflicht besteht sowohl bei der Zuordnung zum Anlage- als auch zum Umlaufvermögen (E-DRS 32, Tz. 40).
- Für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens gilt ein Aktivierungswahlrecht, für selbst geschaffene Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hingegen Aktivierungspflicht.
- Die **Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen** richtet sich gemäß den allgemeinen Kriterien nach der Zweckbestimmung und der Dauerhaftigkeit der Nutzung des Vermögensgegenstandes (E-DRS 32, Tz. 28).
- Ob ein **entgeltlicher Erwerb oder eine eigene Herstellung** eines Vermögensgegenstandes vorliegt, richtet sich danach, wer das Herstellerrisiko trägt, wobei immaterielle Vermögensgegenstände aus Dienstleistungen selbst geschaffen sind (E-DRS 32, Tz. 26 ff.).
- Aufwendungen, die für **Modifikationen** eines immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens anfallen, folgen den Ansatzregeln des zugrunde liegenden Vermögensgegenstandes (E-DRS 32, Tz. 33 ff.). Demgegenüber wird für Aufwendungen, die im Rahmen einer **Wesensänderung** anfallen in E-DRS 32, Tz. 38 f. weiter danach differenziert, ob das Unternehmen (Aktivierungswahlrecht) oder ein Dritter (Aktivierungspflicht) das Herstellungsrisiko trägt.
- Ein **in der Entwicklung befindliches immaterielles Gut**, das dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, darf aktiviert werden, wenn die Kriterien eines Vermögensgegenstandes erfüllt sind, der angestrebte Vermögensgegenstand mit hoher Wahrscheinlichkeit entstehen wird und ihm die Entwicklungskosten verlässlich zugerechnet werden können (E-DRS 32, Tz. 46).
- Wird für einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens eine **Lizenz vergeben**, ist der Abgang eines Teilrechts zu erfassen, wenn das wirtschaftliche Eigentum an diesem auf den Lizenznehmer übergeht (E-DRS 32, Tz. 62).

1.2 Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände

1.2.1 Zugangsbewertung

Die Zugangsbewertung eines immateriellen Vermögensgegenstandes erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von Beginn und Ende des Anschaffungs- oder Herstellungsvorgangs. Hierzu enthält E-DRS 32 insbesondere die folgenden Bestimmungen:

- Hinsichtlich der **Zugangsbewertung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens** sind alle bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien entstehen und Pflichtbestandteile gem. § 255 Abs. 2a i.V.m. Abs. 2 HGB, sind, als Herstellungskosten einzubeziehen. Für Aufwendungen i.S.v. § 255 Abs. 2 HGB, die zuvor in der Berichtsperiode seit dem Beginn der Entwicklungsphase entstanden sind und die noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden, besteht – ebenso wie für die allgemeinen Wahlbestandteile der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB – ein Einbeziehungswahlrecht (E-DRS-32, Tz. 73 und 85.).
- Sofern für die Zugangsbewertung die Ermittlung eines **beizulegenden Zeitwertes** relevant ist (z. B. im Rahmen eines Unternehmenserwerbes oder einer Sacheinlage) dürfen laut E-DRS 32, Tz. 82 kostenorientierte Bewertungsverfahren herangezogen werden, falls eine (vorrangige) marktpreisorientierte oder kapitalwertorientierte Wertermittlung nicht möglich ist.

1.2.2 Folgebewertung

Zur Folgebewertung enthält E-DRS 32 insbesondere die folgenden Regelungen:

- Gemäß § 253 Abs. 3 HGB ist ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, dessen **Nutzung zeitlich begrenzt** ist, planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Diese ist individuell zu bestimmen und kann die rechtliche Nutzungsdauer unter- oder – falls die rechtliche Nutzungsdauer beliebig verlängert werden kann – überschreiten (E-DRS-32, Tz. 94 f.).
- Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit **zeitlich unbegrenzter Nutzungsdauer** dürfen nach E-DRS 32, Tz. 105 ff., nicht planmäßig abgeschrieben werden.
- Falls die unternehmensindividuelle **Nutzungsdauer** eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens in Ausnahmefällen **nicht verlässlich geschätzt** werden kann, sieht E-DRS 32, Tz. 98 aufgrund der neuen Regelungen des BilRUG vor, diesen über zehn Jahre planmäßig abzuschreiben.

- Von einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** ist auszugehen, wenn eine Wertminderung über mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer oder über mehr als fünf Jahre bestehen bleibt (E-DRS 32, Tz. 112).
- Eine **Zuschreibungspflicht** gilt für alle immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens (E-DRS 32, Tz. 118).

Der komplette Entwurf des E-DRS 32 steht als Download auf der Internetseite des DRSC zur Verfügung www.drsc.de.

Ansprechpartner:



Thomas Gloth

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



Patrick Helsper

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1213
patrick.helsper@bakertilly.de

Veranstaltungen

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

Update Rechnungslegung & Steuern

Düsseldorf, 12. November 2015

Tax Compliance: Risiken vermeiden, Chancen nutzen

München, 16. November 2015

IDW: Rechnungslegung und Prüfung

Hamburg, 17. November 2015

4. Baker Tilly Roelfs M&A Dinner in München

München, 18. November 2015

Wenn Ihr Buchhalter Sie dringend sprechen möchte ...

Stuttgart, 19. November 2015

Wohin steuern Deutschland, Europa und die Welt?

Nürnberg, 01. Dezember 2015

Kaminabend Maschinenbau

Stuttgart, 08. Dezember 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, Schifffahrt, 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.