

Mandanteninformation

Ausgabe März 2016

Inhalt

A. Steuern aktuell.....	3
1 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.....	3
2 Investmentsteuerreform.....	4
3 Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke – Vorlage an das BVerfG.....	7
4 Kein Übernahmeverlust beim Formwechsel.....	8
5 Keine rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung.....	10
6 Betriebsaufspaltung: Gewerbesteuerbefreiung eines Krankenhauses umfasst auch Besitzpersonengesellschaft.....	12
7 Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß.....	13
8 Treaty Override - Aushebeln eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) durch innerstaatliche Gesetze verfassungsrechtlich zulässig.....	14
9 Besteuerungsrecht für Abfindung eines ehemals im Inland tätigen Arbeitnehmers nach Wegzug in die Schweiz.....	15
10 Anforderungen an die Nachhaltigkeit bei gewerblichen Grundstückshandel (BFH v. 22.04.2015).....	16
11 Verbot des Werbungskostenabzugs auch für Kosten im Zusammenhang mit vor dem 01.01.2009 zugeflossenen Kapitalerträgen.....	18
12 Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers sind keine Nachlassverbindlichkeiten.....	19
13 Neuveröffentlichung des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer.....	20
B. Umsatzsteuer aktuell.....	21
1 BFH: Vorsteuerabzug einer Holding und umsatzsteuerrechtliche Organschaft.....	21
2 EuGH: Der Umtausch der virtuellen Währung Bitcoin in konventionelle Währung und umgekehrt ist umsatzsteuerfrei.....	22
3 Rechnungen mit Postfachadresse nicht ausreichend.....	23
4 Umsatzsteuer bei Konsignationslagern.....	24
5 Neues zur Umsatzsteuer beim Leasing – Bestelleintritt und Verwertung – Update.....	25

C. Recht aktuell	26
1 Zur Vorstands- und Geschäftsführerhaftung wegen der Vermittlung wertloser Beteiligungen.....	26
2 Zur Unwirksamkeit eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbotes in einem vorformulierten Handelsvertretervertrag.....	27
3 Zur rückwirkenden Anwendung von aktualisierten Bewertungsstandards bei der Ermittlung von Unternehmenswerten	28
4 Zur Haftung des Geschäftsführers auf Verkäuferseite bei M&A-Transaktionen	29
5 Geplante Änderungen zum Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG)	30
D. Bilanzen aktuell	33
1 IDW ERS HFA 36 n.F.: Konkretisierung der Anhangangaben für das Abschlussprüferhonorar	33
2 Bewertung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen: Änderung der Bemessung des Zinssatzes.....	34
Veranstaltungen	37

A. Steuern aktuell

1 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Die Bundesregierung hat am 03.02.2016 dem Bundestag einen Regierungsentwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zur Beschlussfassung vorgelegt. Mit den Gesetzesänderungen verfolgt die Regierung insbesondere das Ziel, die Digitalisierung in der Steuerverwaltung voranzutreiben. Hierzu sind Änderungen, insbesondere in der Abgabenordnung, vorgesehen. Das Gesetz soll mit wenigen Ausnahmen zum 01.01.2017 in Kraft treten.

Folgende Maßnahmen sind besonders hervorzuheben:

1.1 Vollautomatische Bearbeitung von Steuererklärungen

Die Änderungen in der Abgabenordnung erlauben es der Finanzverwaltung, zukünftig Steuererklärungen vollautomatisch zu bearbeiten. Bisher sind hierfür stets Finanzbeamte zuständig. Das neue Gesetz verlangt für die vollautomatische Bearbeitung eine ausreichende Zufallsauswahl, die Möglichkeit einer personellen Prüfung des Falls, die jederzeit vom Bearbeiter angestoßen werden sowie die regelmäßige Überarbeitung der Inhalte des Risikomanagements. Auch soll eine Aussteuerung zur persönlichen Prüfung entsprechender Sachverhalte erfolgen, wenn z. B. der Steuerpflichtige in einem Freitext der Steuererklärungen weitergehende Angaben macht oder bestimmte Risikofilter anschlagen. Auch die Steuerbescheide können vollautomatisch erlassen, bekanntgegeben und korrigiert werden.

1.2 Neue Änderungsmöglichkeit bei Rechen- und Schreibfehlern

Rechen- und Schreibfehler des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung können bislang nur dann zu einer Berichtigung des Steuerbescheides führen, wenn die Finanzbehörde sich diesen Fehler zu Eigen gemacht hat. Fehler, die im Vorfeld der Steuererklärung unterlaufen sind und der Finanzbehörde auch nicht offen gelegt werden, ermöglichen bisher keine Korrektur des Steuerbescheides. Mit der Einführung des neuen § 173a der Abgabenordnung wird nun die Aufhebung von Steuerbescheiden vorgeschrieben, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde rechtserhebliche Tatsachen nicht mitgeteilt hat.

1.3 Weniger Belegvorlagepflichten

Werden Steuererklärungen elektronisch an die Finanzverwaltung übertragen, sind in der Regel Belege mit Steuerrelevanz auf dem Postweg nachzusenden. Künftig müssen Steuerpflichtige weitestgehend Belege nicht mehr unaufgefordert einreichen, so z. B. Spendenbescheinigung. Der Steuerpflichtige muss diese Belege lediglich vorhalten und erst auf Aufforderung der Finanzverwaltung vorlegen.

1.4 Neuregelung der Steuererklärungsfristen

Das Gesetz enthält eine gesetzliche Fristverlängerung für Steuerpflichtige, die von einem Steuerberater betreut werden. Bisher sind Steuererklärungen für beratende Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember des Folgejahres an die Finanzverwaltung zu übermitteln – vorbehaltlich einer Vorabanforderung oder Kontingentierung der Finanzverwaltung. Fristverlängerungen über diesen Termin hinaus waren nur in begründeten Einzelfällen möglich. Zukünftig soll eine allgemeingültige Fristverlängerung bis zum 28.02. des Zweitfolgejahres für beratende Steuerpflichtige ins Gesetz geschrieben werden. Damit entfällt die Notwendigkeit für individuelle Fristverlängerungsanträge. Die Möglichkeit der Finanzverwaltung, Steuererklärungen vorab anzufordern, bleibt jedoch weiterhin bestehen.

Vor diesem Hintergrund wird auch der Verspätungszuschlag neu geregelt. In vielen Fällen soll das Finanzamt keinen Ermessungsspielraum bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen mehr bekommen. Die Höhe des Verspätungszuschlages wird mit 0,25 Prozent der festgesetzten Steuer pro angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung, mindestens 10 Euro, maximal 25.000 Euro, nun eindeutiger bestimmt.

Ansprechpartner:



Christian Eisele

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



Richard Markl

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

2 Investmentsteuerreform

Am 24.02.2016 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz) auf den Weg gebracht. Mit der Abkehr vom Transparenz-Grundsatz ist ein grundlegender Systemwechsel für Publikumsfonds vorgesehen. Die ursprünglich im Referentenentwurf noch vorgesehene Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitz ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Wesentliche Ziele der Reform sind bestehende EU-rechtliche Bedenken zu beseitigen, „aggressive Steuergestaltungen“ zu vermeiden und den (Kontroll-)Aufwand der Verwaltung bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu reduzieren.

2.1 Geltende Rechtslage: Transparenz-Grundsatz

Aktuell folgt die Investmentbesteuerung dem sog. Transparenzprinzip. Der Anleger eines Fonds soll dem Grunde nach so gestellt werden, wie er bei einer Direktbeteiligung an den Vermögenswerten (Aktien, sonstige Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Immobilien) stünde. Die Besteuerung findet nur auf Ebene des Anlegers statt. Der Fonds selbst ist bislang von Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (und wird lediglich aus Verfahrensgründen zur Erfassung der Besteuerungsgrundlagen als Zweck-

vermögen fingiert). Der Transparenz-Grundsatz ist international verbreitet in der Fondsbesteuerung.

2.2 Fondsebene

Der Entwurf sieht die Einführung eines „intransparenten“ Besteuerungssystems vor. Während die Gewerbesteuerbefreiung der Fonds erhalten bleibt, wird der Fonds in Deutschland mit bestimmten Einkünften körperschaftsteuerpflichtig. Dies führt zu einer getrennten Besteuerung von Fonds und Anleger – und damit u. U. zu einer Steuer-mehrbelastung. Künftig sollen für in- und ausländische Fonds gleichermaßen inländische Beteiligungseinnahmen (insbes. Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften), inländische Immobilienerträge (Mieteträge und Veräußerungsgewinne) sowie sonstige inländische Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 EStG (insbes. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen von mind. 1 % an Kapitalgesellschaften) auf Ebene des Fonds der Körperschaftsteuer unterliegen (15 % zzgl. Solidaritätszuschlag).

Eine wesentliche verfahrensmäßige Erleichterung resultiert daraus, dass die Fondsgesellschaften nicht mehr ihre Besteuerungsgrundlagen (33 Angaben, die von einem Berufsträger geprüft und bescheinigt werden müssen) im Bundesanzeiger zu veröffentlichen haben. Zukünftig benötigen Anleger für ihre Steuererklärung lediglich vier Angaben:

1. Höhe der Ausschüttung
2. Wert des Fondsanteils am Jahresanfang
3. Wert des Fondsanteils am Jahresende
4. Handelt es sich um einen Aktienfonds, einen Mischfonds, einen Immobilienfonds oder um einen sonstigen Fonds?

Da diese Informationen aus allgemein zugänglichen Information zu beschaffen sind, wird es zukünftig möglich sein, auch ohne steuerliche Nachteile („Strafbesteuerung“) in ausländische Investmentfonds zu investieren, die keine deutschen Besteuerungsgrundlagen ermitteln und veröffentlichen.

2.3 Anlegerebene

Auf Anleger-Ebene werden „Einkünfte aus Investmentvermögen“ als neue Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterworfen. Für Privatanleger findet weiterhin die Abgeltungsteuer Anwendung; bei betrieblichen Anlegern gelten diese Einkünfte als Betriebseinnahmen und unterliegen in voller Höhe der Besteuerung. Da es sich nicht nach der neuen gesetzlichen Definition nicht um Beteiligungserträge handelt, finden die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG und das abkommensrechtliche Schachtelprivileg keine Anwendung.

Um steuerliche Vorbelastungen auf Fondsebene sowie Quellensteuern im Belegheitsstaat von Immobilien zu berücksichtigen, werden die Einkünfte je nach Fondstyp pauschal teilweise steuerfrei gestellt (Aktienfonds: 30 %; Mischfonds: 15 %; Immobilienfonds: 60 % bzw. 80 % bei überwiegender Investition in ausländische Immobilien). Weitere Ausnahmen sind für Riester- und Rürup-Fonds sowie Altersvorsorge- und Basisrentenverträge vorgesehen. Für bestimmte steuerbefreite Anleger (z. B. Versorgungswerke und Pensionskassen) bleibt es aber bei der Mehrbelastung.

Zur Vermeidung von Einnahmeausfällen und zur Verstetigung der Steuereinnahmen erfolgt die Besteuerung auf Anlegerebene nicht streng nach dem Zuflussprinzip (Cash-Flow-Betrachtung), sondern wie bisher auch im Falle von thesaurierenden Fonds auch ausschüttungsunabhängig. Während die bisherigen sog. „ausschüttungsgleichen Erträge“ auf Erträgen im Fonds basieren, erfolgt künftig die Zurechnung einer sog. Vorabpauschale. Dazu wird ein von der Bundesbank ermittelter und veröffentlichter Basiszins ermittelt. Für die Ermittlung der Vorabpauschale werden 70 % dieses Basiszinses mit dem Wert des Fondsanteils am Jahresanfang multipliziert. Begrenzt wird die Vorabpauschale auf die Wertsteigerung des Fonds im laufenden Kalenderjahr. Ist der Wert des Fonds am Jahresende z. B. niedriger als am Jahresanfang, wird eine Vorabpauschale nicht angesetzt. Im Jahr 2015 betrug der Basiszins 0,99 %, so dass die Vorabpauschale maximal 0,69 % des Fondswert betragen hätte. Davon wären im Fall eines thesaurierenden Aktienfonds 30 % steuerfrei geblieben, so dass die Vorabpauschale zu einem steuerpflichtigen Ertrag von 0,48 % des Fondswertes geführt hätte.

2.4 Spezial-Investmentfonds

Hingegen soll für Spezial-Investmentfonds, also Investmentfonds mit nicht mehr als 100 institutionellen Anlegern, das bisherige (eingeschränkt) transparente Besteuerungsverfahren fortgelten.

2.5 Übergangsregelung und Einschränkung des Bestandsschutz für Altanteile

Das Gesetz soll im Wesentlichen zum 1.1.2018 in Kraft treten. Ab diesem Zeitpunkt sollen ausschließlich die neuen gesetzlichen Regelungen gelten. Dazu werden sämtliche Anteile fiktiv so behandelt, als seien sie zum 31.12.2017 unter Geltung des derzeitigen Rechts veräußert worden und zum 1.1.2018 unter Geltung des neuen Rechts angeschafft worden. Diese fiktive Veräußerung löst zunächst keine Besteuerungsfolgen aus. Erst wenn die nämlichen Anteile tatsächlich veräußert werden, ist der aus der fiktiven Veräußerung resultierende Gewinn oder Verlust zu berücksichtigen.

Handelt es sich um Anteile, die vor dem 1.1.2009 im Privatvermögen angeschafft wurden, so ist der bis zum 31.12.2017 entstandene Gewinn oder Verlust steuerlich unbeachtlich, weil die Spekulationsfrist abgelaufen ist.

Anteile, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden, unterliegen bis Ende 2017 der Besteuerung nach den heutigen Vorschriften. Auf den ab dem 1.1.2018 entstehenden Gewinn oder Verlust findet dann ausschließlich das neue Recht Anwendung.

Ansprechpartner:



Dr. Jochen Busch

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



Alexander Fürwentsches

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

3 Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke – Vorlage an das BVerfG

Der steuerliche Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen wird nach der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG) eingeschränkt. Danach sind die Zinserträge übersteigende Zinsaufwendungen (Nettozinsaufwand) nur in Höhe 30 % des EBITDA abziehbar. Infolge der Zinsschranke nicht abziehbare Zinsaufwendungen werden vorgetragen und erhöhen die für die Zinsschranke maßgeblichen Zinsaufwendungen der Folgejahre. Die Zinsschranke kommt nicht zur Anwendung (Escape-Regelungen), wenn entweder (1) der Nettozinsaufwand weniger als drei Millionen Euro beträgt (Freigrenze), (2) bei nicht oder nur anteilig konzernabhängigen Unternehmen oder (3) bei konzernabhängigen Unternehmen, deren Eigenkapitalquote nachweislich die des Konzerns um nicht mehr als 2 % unterschreitet. In den beiden letztgenannten Fällen darf zudem keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG) vorliegen.

In dem der Entscheidung vom 14.10.2015 (I R 20/15) zugrunde liegenden Fall kam die Zinsschranke bei einem Unternehmen eines inländischen Konzerns in den Jahren 2008 und 2009 (jeweils Nettozinsaufwand € 5 Mio.) zur Anwendung. Da die Voraussetzungen der Escape-Regelungen nicht vorlagen, griff die Abzugsbeschränkung. Zudem ging der Zinsvortrag für 2008 infolge einer konzerninternen Verschmelzung unter.

Der BFH hält die Regelungen der Zinsschranke für verfassungswidrig und hat sie dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt. Er begründet dies mit einem Verstoß gegen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und das damit eng verbundene Gebot der Folgerichtigkeit. Infolge der Zinsschranke wird nicht mehr das Nettoeinkommen der Besteuerung zugrunde gelegt. Für den Verstoß gegen Nettoprinzip und Folgerichtigkeit fehle es auch an Rechtfertigungsgründen. Der BFH führt u.a. an, dass die Zinsschranke nicht der in der Gesetzesbegründung angeführten Eigenkapitalstärkung diene, da im Veranlagungszeitraum 2008 wegen der Freigrenze von drei Millionen Euro nur 0,12 % der Steuerpflichtigen unter die Regelung fielen. Auch werde das Ziel der Vermeidung von Gewinnverlagerungen über die Grenze nicht erreicht, da die Zinsschranke auch auf reine Inlandsfälle anzuwenden ist und damit eben nicht nur Fälle möglicher Gewinnverlagerungen über die Grenze umfasst.

Unternehmen, bei denen die Zinsschranke zur Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs geführt hat, sollten die entsprechenden Steuerfestsetzungen offen halten. Solange das Verfahren nicht in der Vorläufigkeitsliste iSd. § 169 AO aufgenommen ist, sind hierzu Einsprüche einzulegen, die – soweit sie sich ausschließlich auf die Frage der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke stützen – ruhen (§ 369 Abs. 2 Satz 2 AO). Aussetzung der Vollziehung hatte der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 18.12.2013 (I B 85/13) bereits in einem vorangegangenen Verfahren gewährt. Hierauf hatte das BMF am 13.11.2014 mit einem Nichtanwendungserlass reagiert, so dass bisher bei Einsprüchen wegen der Frage der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke im Regelfall keine Aussetzung der Vollziehung gewährt wurde. Wie die Finanzverwaltung auf den aktuellen Vorlagebeschluss des BFH reagiert, ist offen. Im gerichtlichen Verfahren sollte aufgrund des Vorlagebeschlusses jedenfalls Aussetzung der Vollziehung gewährt werden. In die Überlegung einzubeziehen ist allerdings das Risiko der 6 % Vollverzinsung für den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht sich der Auffassung des BFH nicht anschließen sollte.

Erklärt das Bundesverfassungsgericht die Zinsschranke für verfassungswidrig, kann die Auswirkungen auf die BEPS-Initiative der OECD (Maßnahme 4) haben. Diese empfiehlt als sog. „best-practice-approach“, die Einschränkung des Zinsabzugs anhand des Verhältnisses von Nettozinsaufwand zu steuerlichem EBITDA einzuschränken und hat sich erkennbar an der deutschen Zinsschranke orientiert.

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

4 Kein Übernahmeverlust beim Formwechsel

Ertragsteuerneutrale Formwechsel von der Rechtsform Kapitalgesellschaft in die Rechtsform Personengesellschaft sind recht häufig an der Tagesordnung. Dabei kann es zur Entstehung von Übernahmeverlusten kommen, die allerdings kraft gesetzlicher Regelung teilweise oder gar nicht steuerlich berücksichtigungsfähig sind. Mit Urteil vom 22.10.2015 (IV R 37/13) entschied der Bundesfinanzhof, dass der vollständige Nichtabzug des Übernahmeverlusts gemäß § 4 Absatz 6 Satz 6 UmwStG verfassungsgemäß ist. Und dies selbst dann, wenn der Nichtabzug letztlich sogar zur Besteuerung eines bei rein wirtschaftlicher Betrachtung überhaupt nicht entstandenen Gewinns führt.

Dem Urteil lagen zunächst Kauf und Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils mit einem Nennwert in Höhe von EUR 20.000 zu einem Kaufpreis in Höhe von EUR 180.000 zugrunde. Der Kaufpreis wurde gestundet. Im vorstehenden Vertrag über Kauf und Abtretung des GmbH-Geschäftsanteils verpflichteten sich die Vertragspar-

teilen zur Durchführung eines Formwechsels von der Rechtsform GmbH in die Rechtsform GmbH & Co. KG. Diesen Formwechsel führten die Vertragsparteien dann auch kurze Zeit nach dem Anteilskauf zu ertragsteuerlichen Buchwerten durch. Dem vormaligen Käufer des ohne Abwicklung untergegangenen GmbH-Geschäftsanteils wurde daraufhin ein Kommanditanteil mit einem Buchwert in Höhe von EUR 10.000 eingeräumt. In der Gesellschafterversammlung der im Wege des Formwechsel errichteten GmbH & Co. KG kam es später zu ernststen Meinungsverschiedenheiten. Dem vormaligen Käufer des untergegangenen GmbH-Geschäftsanteils und nunmehrigen Kommanditgesellschaftler drohten die übrigen Gesellschafter die gesellschaftsrechtliche Ausschließung an. Wohl um dieser zuvor zu kommen, verkaufte der in Rede stehende Kommanditgesellschaftler seinen Kommanditanteil zum vormaligen Einstandspreis in Höhe von EUR 180.000 an den Verkäufer des zuvor erworbenen GmbH-Geschäftsanteils wieder zurück. Soweit aus dem beschriebenen Sachstand erkennbar, trägt der Rückkauf mindestens im wirtschaftlichen Sinne den Charakter einer Rückabwicklung in sich. So verrechneten die Vertragsparteien die im Zuge des Erwerbs des GmbH-Geschäftsanteils gestundete Kaufpreisschuld in Höhe von EUR 180.000 mit der im Zuge des Verkaufs des Kommanditanteils entstandenen Kaufpreisforderung.

Letztlich hatte der gescheiterte GmbH- und später auch Kommandit-Gesellschafter außer den im Zusammenhang mit den Transaktionen entstandenen Spesen nichts zu zahlen. Man könnten also sagen: „Außer Spesen nichts gewesen“. Leider weit gefehlt. In steuerrechtlicher Hinsicht trug sich nämlich Folgendes zu:

Zunächst resultierte aus der Anwendung des § 5 Abs. 3 UmwStG die gesetzlich erzwungene Einlage des erworbenen GmbH-Geschäftsanteils zum Kaufpreis in Höhe von EUR 180.000 in das Betriebsvermögen der formgewechselten GmbH & Co. KG. Bei Durchführung des Formwechsel entstand anschließend ein Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG in Höhe von EUR 170.000, der sich aus dem Saldo des Buchwerts der auf die GmbH & Co. KG übergegangenen Wirtschaftsgüter der untergegangenen GmbH (entspricht dem Buchwert des ausgegebenen Kommanditanteils in Höhe von EUR 10.000) und dem damit zu verrechnenden Einlagewerts des GmbH-Geschäftsanteils in Höhe von EUR 180.000 bemisst. Gemäß § 4 Absatz 6 Satz 6 UmwStG blieb der Übernahmeverlust allerdings außer Ansatz, da die hier in Rede stehenden GmbH-Geschäftsanteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden. Der Bundesfinanzhof bestätigte die insoweit zutreffende Anwendung des UmwStG unter Verweis auf den vom Gesetzgeber gewollten Ausschluss missbräuchlicher Rechtsanwendung.

Zugleich realisierte der gescheiterte Gesellschafter einen Veräußerungsgewinn gemäß §§ 16, 34 EStG aus dem Verkauf seines Kommanditanteils. Dieser betrug EUR 170.000 (vor Transaktionskosten) als Differenz aus Kaufpreis (EUR 180.000) und Buchwert des Kommanditanteils (EUR 10.000). Der gescheiterte Gesellschafter argumentierte nun, dass er den Saldo aus Kaufpreis in Höhe von EUR 180.000 und Buchwert des ausgegebenen Kommanditanteils in Höhe von EUR 10.000 ja in einer

positiven Ergänzungsbilanz berücksichtigen könne. Auch dies lehnte der Bundesfinanzhof unter Verweis auf die insoweit abschließenden Regelungen zum Übernahmeverlust in § 4 Absatz 6 UmwStG ab.

Bleibt letztlich festzuhalten, dass dieser - bei wirtschaftlicher Betrachtung rückabwicklungsnaher - Geschäftsvorfall dem gescheiterten Gesellschafter nicht nur einen Verlust in Höhe der Transaktionskosten, sondern zusätzlich auch noch eine immense Ertragsteuerlast aus der Versteuerung eines rein steuertechnisch erzeugten Veräußerungsgewinns gemäß §§ 16, 34 EStG einbrachte. Über einen Erlassantrag aufgrund sachlicher Unbilligkeit hatte der Bundesfinanzhof in vorliegender Sache mangels Antrag des gescheiterten Gesellschafters nicht zu entscheiden. Auch wenn Fälle der sachlichen Unbilligkeit äußerst selten sind, zeigt die Lektüre der vorstehend besprochenen höchstrichterlichen Entscheidung, dass die Verknüpfung von wirtschaftlicher Rückabwicklung und tatsächlich erlittenem Verlust die Voraussetzungen zur Anerkennung einer sachlichen Unbilligkeit erzeugen könnten. So entsprechen Feststellung von Übernahmeverlust und späterem Veräußerungsgewinn zwar dem Steuergesetz, dürften aber nach dem Sinn und Zweck der Steuergesetzgebung den Wertungen des Gesetzgebers zuwider laufen. Hätte der Gesetzgeber diesen Einzelfall, um den es geht, gesehen, hätte er aufgrund des sogenannten Überhangs des Gesetzes einen Erlass eingeräumt.

Abschließend ist festzuhalten, dass jeder Umwandlungsfall eine intensive Analyse vor Abschluss der damit verbundenen rechtlichen Erklärungen, Beschlüsse oder Verträge einfordert, um die oben beschriebenen Steuernachteile zu vermeiden. Im Einklang hierzu betätigt sich der Bundesfinanzhof im Urteil als Berater und zählt diverse alternative Fallgestaltungen auf, mit denen der gescheiterte Gesellschafter die oben beschriebenen Steuernachteile hätte abwenden können. Ob diese Alternativen auch nur ansatzweise geeignet waren, den Verkäufer des GmbH-Geschäftsanteils bzw. die übrigen Kommanditisten von ihrem ursprünglichen Gestaltungswillen abzubringen, bleibt naturgemäß offen.

Ansprechpartner:



Mario Hesse

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-133
mario.hesse@bakertilly.de



Piet Werner

Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-171
piet.werner@bakertilly.de

5 Keine rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft von einer natürlichen Person zu Buchwerten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht, so sind die eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft für einen Zeitraum von sieben Jahren sperrfristbehaftet. Werden die eingebrachten Anteile in einem zweiten Schritt inner-

halb der Sperrfrist von der übernehmenden Gesellschaft unmittelbar (oder mittelbar) veräußert, so ist gemäß § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ein Gewinn aus der Einbringung der Anteile unter Ansatz des gemeinen Werts (zeitanteilig abschmelzend) zu besteuern (sog. Einbringungsgewinn II). Umstritten ist, ob eine Aufwärtsverschmelzung der eingebrachten Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft ebenfalls die rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinn II auslöst.

Das FG Hamburg hat nunmehr mit Urteil vom 21.05.2015 (Az.: 2 K 12/13) den Begriff der „Veräußerung“ des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis einschränkend ausgelegt und die Verschmelzung auf den Anteilseigner (Aufwärtsverschmelzung) nach einer zuvor erfolgten Einbringung der Anteile an dieser Gesellschaft von dessen Anwendungsbereich ausgeklammert. Dementsprechend löse eine Aufwärtsverschmelzung als Folgeumwandlung auch innerhalb der Sperrfrist keinen steuerbaren Einbringungsgewinn II aus.

Die Finanzverwaltung führte in dem Verfahren vor dem FG Hamburg die Rechtsprechung des BFH zum Begriff der „Veräußerung“ zu Felde. Unter einer „Veräußerung“ wird grundsätzlich die Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Entgelt (Gegenleistung) auf einen Dritten im Sinne eines Wechsels des Steuersubjektes verstanden. Der BFH hatte in diesem Kontext mit seinem Urteil vom 19. 8. 2008 (Az.: IX R 71/07) bestätigt, dass auch bei einer Verschmelzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine solche Gegenleistung vorliege.

Nach Ansicht des FG Hamburg gilt dies jedoch nicht auch für den streitgegenständlichen Fall der Aufwärtsverschmelzung, da in dieser Konstellation keine Gegenleistung erbracht werde; dies auch nicht im Sinne eines Tauschs gegen Anteile. Auch nach der dargestellten Rechtsprechung des BFH liege daher keine „Veräußerung“ vor. Zudem gebiete nach Auffassung des FG Hamburg der Regelungszweck des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG als typisierende Missbrauchsvorschrift eine einschränkende Auslegung. Ziel der Norm sei die Vermeidung der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerergünstigungen nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG oder eines DBA-Schachtelprivilegs mittels Einbringung nach §§ 20 Absatz 1, 21 Absatz 1 UmwStG zu einem Wert unter dem gemeinen Wert und anschließender Veräußerung durch die übernehmende Kapitalgesellschaft. Im Falle der Aufwärtsverschmelzung komme es allerdings nicht zu einer solchen missbräuchlichen Statusverbesserung des Steuerpflichtigen. Die in den übergegangenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven seien im Falle einer späteren Veräußerung einer Besteuerung voll zugänglich. Nach Sichtweise des Finanzgerichts komme schließlich auch keine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach den Ersatztatbeständen § 22 Absatz 2 S. 6 i.V.m. § 22 Absatz 1 S. 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG in Betracht. Es fehle bereits an einer Weiterübertragung von Anteilen, da diese bei der Aufwärtsverschmelzung durch Konfusion untergingen.

Die Entscheidung widerspricht damit Tz. 22.23 des Umwandlungssteuererlasses. Das dortige Beispiel 3 bezieht sich auf die Einbringung des Betriebs einer GmbH 1 zu Buchwerten in eine andere GmbH 2. Eine hieran anschließende Verschmelzung der

GmbH 1 auf die GmbH 2 zu Buchwerten innerhalb der Siebenjahresfrist soll eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung i. S. d. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auslösen. Die Aufwärtsverschmelzung stelle hierbei einen Veräußerungsvorgang dar. Ein Absehen von der Anwendung des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aus Billigkeitsgründen komme nicht in Betracht. Auch wenn das FG Hamburg den Fall eines vorausgegangenen Anteilstausches entschieden hat, sollte die Entscheidung auch für die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG anwendbar sein, da in beiden Konstellationen die Auslegung des insoweit deckungsgleichen Begriffs der „Veräußerung“ entscheidend ist.

Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, da das unterlegene Finanzamt unter dem Aktenzeichen I R 48/15 Revision beim BFH eingelegt hat. Bis zu einer finalen Entscheidung des BFH kann die Auffassung des FG Hamburg damit (noch) nicht rechtssicher bei Umstrukturierungen berücksichtigt werden.

Ansprechpartner:



Oliver Hubertus

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



Uwe Roth

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

6 Betriebsaufspaltung: Gewerbesteuerbefreiung eines Krankenhauses umfasst auch Besitzpersonengesellschaft

Mit Urteil vom 20.08.2015 (IV R 26/13) hat der BFH entschieden, dass sich eine tätigkeitsbezogene und rechtsformneutrale Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchst. b) GewStG (Betrieb eines Krankenhauses) auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit der Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erstreckt.

Im Streitfall lag zwischen der Klägerin (GmbH & Co. KG) und deren Komplementär-GmbH eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor. Die Mitunternehmerschaft vermietete an ihre Komplementärin Betriebsgebäude, in welchen eine Klinik betrieben wurde. Die Klägerin gab in ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre als Art des Unternehmens „Verpachtung“ an. Von Seiten des Finanzamtes wurden jeweils Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre festgesetzt. Die Einsprüche, welche im Wesentlichen damit begründet wurden, dass die nach § 3 Nr. 20 Buchst. b) GewStG zu gewährende Steuerbefreiung der Betriebsgesellschaft (Krankenhaus) auch auf die GmbH & Co. KG als Besitzgesellschaft auszudehnen sei, blieben ebenso wie die Klage vor dem Finanzgericht erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts wurde damit begründet, dass die Steuerbefreiung der Betriebsgesellschaft nicht zugunsten der Besitzgesellschaft wirke, da diese aufgrund ihrer gewählten Rechtsform originär gewerblich tätig sei.

Der BFH hat dem widersprochen: die Verpachtungstätigkeit der GmbH & Co. KG ist nicht „aufgrund ihrer gewählten Rechtsform originär gewerblich“. Vielmehr führt das Vorliegen der Betriebsaufspaltung dazu, dass die Verpachtungstätigkeit der Klägerin als gewerblich anzusehen sei. Dazu führt der BFH aus, dass die gewerbliche Tätigkeit der GmbH & Co. KG – welche als Besitzgesellschaft auftritt - durch die originäre Tätigkeit der Betriebsgesellschaft, der Komplementär-GmbH, überlagert wird. In der Folge nimmt die Besitzgesellschaft mit ihren Einkünften an der Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft teil, wonach die Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft nach § 3 Nr. 20 Buchst. b) GewStG nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Mit seiner Entscheidung folgt der BFH seine bisherige Rechtsprechung hinsichtlich der in der Betriebsaufspaltung geltenden „Merkmalsübertragung“ einer Betriebsgesellschaft auf eine Besitzgesellschaft (vgl. BFH, Urteil v. 29.03.2006 - X R 59/00). Sofern die Besitzgesellschaft neben der Verpachtungstätigkeit jedoch weitere abgrenzbare wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben sollte, unterliegen diese hingegen der Gewerbesteuer (Fin-Min NRW DStR 10, 2462).

Ansprechpartner:



Peter Rohrwild

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

Sibylle Golling

Tel.: +49 89 55066-182
sibylle.golling@bakertilly.de

7 Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß

Im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber in § 4 Abs. 5b EStG angeordnet, dass die Gewerbesteuer keine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe ist. Sie darf seitdem bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns nicht gewinnmindernd (und damit steuermindernd) berücksichtigt werden. Der BFH hat mit aktuellem Urteil vom 10.09.2015 (IV R 8/13) die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer als verfassungsgemäß bestätigt.

Im Urteilsfall hatte eine Personengesellschaft gegen das Abzugsverbot geklagt. Für die Frage der Verfassungsmäßigkeit für die Einkommensteuer hat der IV. Senat des BFH insbesondere die Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) betrachtet. Im Ergebnis hat der BFH die Verletzung des Gleichheitssatzes verneint. Eine Einschränkung des objektiven Nettoprinzips ist gem. Auffassung des BFH zwar gegeben; die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips sei jedoch sachlich gerechtfertigt und verstoße nicht gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot.

Dies ergibt sich nach Auffassung des BFH vor dem Hintergrund, dass die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer Bestandteil einer Reform der Unternehmensbesteuerung war mit für den Steuerpflichtigen teilweise belastenden, teilweise auch entlastenden Wirkungen. Mit den zugleich eingeführten Entlastungen lasse sich die

Einschränkung des objektiven Nettoprinzips hinreichend sachlich begründen. Insbesondere die Erhöhung des Anrechnungsfaktors zur Steuerermäßigung des § 35 Abs. 1 EStG von 1,8 auf 3,8 welche zeitgleich mit dem Abzugsverbot stattfand hat zur Folge, dass Personenunternehmen (bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %) vollständig von der Gewerbesteuerschuld entlastet werden.

In gleicher Weise hatte der I. Senat des BFH bereits am 16.01.2014 (I R 21/12) für Kapitalgesellschaften entschieden, bei denen durch das Abzugsverbot tatsächlich eine Doppelbelastung des Gewinns mit Körperschaft- und Gewerbesteuer eintritt. Auch hier wurde in der Argumentation des Gerichts eine Gesamtschau angestellt und mit der gleichzeitig erfolgten Reduzierung der Körperschaftsteuerbelastung von 25 % auf 15 % argumentiert. Der IV. Senat ist damit der Begründung des I. Senat im Hinblick auf die Einkommensteuer in seiner aktuellen Entscheidung gefolgt. Die Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots der Gewerbesteuer für die Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer hatte der BFH schon einmal mit Urteil vom 22.10.2014 (X R 19/12) als gegeben gesehen und bestätigt mit seinem aktuellen Urteil diese Auffassung nochmals.

Ansprechpartner:



Andrea Neuburger

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

8 Treaty Override - Aushebeln eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) durch innerstaatliche Gesetze verfassungsrechtlich zulässig

Sachverhalt

In dem (heute überholten) DBA-Türkei von 1985 haben Deutschland und die Türkei vereinbart, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen in der Türkei erzielen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. Diese Regelung des DBA wird jedoch durch § 50 d Abs. 8 S. 1 EStG dahingehend eingeschränkt, dass die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Einkommens nur dann gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzte Steuern entrichtet worden sind. Das DBA wurde insoweit durch die Regelungen des deutschen Einkommenssteuergesetzes überschrieben, als dass weitere Voraussetzungen für die Freistellung vorliegen müssen. Das BVerfG musste sich in Folge dessen mit der Frage auseinandersetzen, welchen Rang völkerrechtliche Verträge (in diesem Fall das DBA) gegenüber deutschem Recht haben.

Völkerrechtliche Verträge haben den Rang einfacher Bundesgesetze

Das Bundesverfassungsgericht entschied: Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts haben gemäß Art. 25 Satz 2 GG innerhalb der nationalen Rechtsordnung zwar einen Rang über den einfachen Gesetzen, aber unterhalb der Verfassung. Aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG geht weiter hervor, dass solche Verträge innerstaatlich den Rang eines einfachen Bundesgesetzes aufweisen. Somit steht das DBA auf dem gleichen Rang wie ein Bundesgesetz und kann durch spätere, ihm widersprechende Gesetze verdrängt werden. Dies verlangt das Demokratieprinzip, wonach Gesetzgeber späterer Legislaturperioden durch Entscheidungen in der Vergangenheit nicht gebunden und in Ihren Möglichkeiten beschränkt werden dürfen, da sonst politische Auffassungen auf Dauer festgeschrieben wären.

Fazit und Ausblick

Somit ist das Aushebeln eines völkerrechtlichen Vertrages durch innerstaatliche Gesetze grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig. Der Gedanke ist augenblicklich auch auf weitere Steuervorschriften zu übertragen, die solch ein „Treaty Override“ beinhalten. Allerdings muss die derzeitige Entscheidung nicht von Dauer sein, da sie zum einen nicht einstimmig gefallen ist und zum anderen von einem Sondervotum der Bundesverfassungsrichterin König, welche persönlich die getroffene Entscheidung in allen Belangen ablehnt, begleitet wurde. Es könnte gut sein, dass es in der Zukunft zu einem Wandel in der Auslegung kommt, wenn beispielsweise der Sachverhalt einer anderen Senatszusammensetzung vorgelegt werden sollte. Zudem könnten aber auch andere Normen, die ein „Treaty Override“ enthalten, aus anderen wesentlichen Gründen verfassungswidrig sein. Dies bedarf einer jeweiligen verfassungsrechtlichen Prüfung im Einzelfall.

Ansprechpartner:



Friedrich Wamsler

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

Felix Oberfrank

Tel.: +49 89 55066-193
felix.oberfrank@bakertilly.de

9 Besteuerungsrecht für Abfindung eines ehemals im Inland tätigen Arbeitnehmers nach Wegzug in die Schweiz

In seiner Entscheidung vom 10.6.2015 (I R 79/13) hatte der BFH zu entscheiden, ob eine von einem deutschen Arbeitgeber gezahlte Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes an einen ehemaligen Arbeitnehmer, der bereits vor Abfindungszahlung in die Schweiz verzogen war, in Deutschland oder der Schweiz zu versteuern ist.

Nach dem Wegzug unterliegt ein Arbeitnehmer in Deutschland nur noch der beschränkten Steuerpflicht, unter die grundsätzlich auch Entschädigungen für die Auflösung von Arbeitsverhältnissen fallen. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen

Deutschland und der Schweiz (DBA-Schweiz) weist das Besteuerungsrecht für solche Zahlungen ausschließlich der Schweiz zu. Das zuständige Finanzamt ging davon aus, dass die zwischen Deutschland und der Schweiz geschlossene Konsultationsvereinbarung (entgegen dem Wortlaut des DBA) das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückverweist. Hiergegen wehrte sich der Steuerpflichtige und wurde von dem Finanzgericht und dem BFH in seiner Auffassung bestätigt.

In seinem Urteil vom 10.6.2015 stellt der BFH fest, dass Konsultationsvereinbarungen Anhaltspunkte für die Auslegung von DBA geben können. Der Abkommenswortlaut ist allerdings stets Grenze für das richtige Abkommensverständnis. Ein Überschreiben von wirksam bilateral vereinbarten und durch Zustimmungsgesetz in den Rang eines deutschen Gesetzes überführten Regelungen durch eine Konsultationsvereinbarung, auch wenn diese aufgrund gesetzlicher Ermächtigungsgrundlage auf den Rang einer Rechtsverordnung gehoben wurde, verstößt nach Ansicht des Gerichts gegen den Vorrang des Gesetzes und mithin gegen Verfassungsrecht. Außerdem erteilt der BFH der rückwirkenden Anwendung eines neuen Auslegungsverständnisses (dynamische Auslegung) eine Absage und hält weiter an einer sogenannten statischen Auslegung fest. Das bedeutet, dass sich nach Auffassung des BFH die Auslegung eines DBA immer nur an zum Zeitpunkt dessen Inkrafttretens geltenden und nicht an späteren Verwaltungsverlautbarungen (z. B. Konsultationsvereinbarungen, neuer OECD-Musterkommentar) orientieren darf. Eine Auslegung entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut ist im Übrigen niemals möglich.

Mit seiner Entscheidung stärkt der BFH die verfassungsrechtlichen Bezüge des internationalen Steuerrechts und tadelt die Finanzverwaltung für Ihre Versuche neben Exekutive auch Legislative und Judikative auf sich zu vereinen. Für den Steuerpflichtigen bedeutet das Urteil eine Stärkung der Rechtssicherheit.

Ansprechpartner:



Elke Wilcox, LL. M.

Rechtsanwältin, Fachanwältin für
Steuerrecht
Tel.: +49 89 55066-315
elke.wilcox@bakertilly.de

10 Anforderungen an die Nachhaltigkeit bei gewerblichen Grundstückshandel (BFH v. 22.04.2015)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich in der gegenständlichen Entscheidung vom 22.4.2015 (X R 2/13) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob in der Veräußerung der Grundstücke von zehn Personengesellschaften in nur einem Verkaufsvorgang und innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb an acht Erwerber-Kapitalgesellschaften eine nachhaltige Tätigkeit zu sehen ist. Dies hätte einen gewerblichen Grundstückshandel zur Folge und führt bei dem an den zehn Personengesellschaften beteiligten Steuerpflichtigen zu gewerbsteuerpflichtigen Einkünften.

Der Kläger und Revisionsbeklagte war an zehn vermögensverwaltenden Grundbesitz-GbR beteiligt, die in den Jahren 2001 bis 2004 Grundbesitz erworben hatten. 2006 veräußerten diese ihre zehn Grundstücke an verschiedene Kapitalgesellschaften, deren Alleingesellschafterin jeweils dieselbe AG war. Mit einer einzigen notariellen Urkunde wurde für jedes einzelne Grundstück ein eigenständiger und rechtlich selbstständiger Kaufvertrag abgeschlossen. Auf Ebene des Klägers qualifizierte das Finanzamt die von den zehn GbR erzielten Einkünfte in gewerbliche Einkünfte um. Während sich der Steuerpflichtige vor dem Finanzgericht durchsetzen konnte, gab der BFH der Revision des Finanzamts statt und bejahte eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht aufgrund der Gesamtwürdigung der Umstände.

In dem vorliegenden Urteil war unstrittig eine selbständige, auf Gewinnerzielungsabsicht ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen gegeben. Anhaltspunkte dafür, dass sich die Betätigung des Klägers trotz des deutlichen Überschreitens der eine Indizwirkung entfaltenden sog. Drei-Objekt-Grenze noch innerhalb der Grenzen der privaten Vermögensverwaltung bewegte, lagen nicht vor. Streitig war hingegen, ob die Grundstücksveräußerungen auch den Tatbestand der Nachhaltigkeit erfüllten und somit zu gewerbesteuerpflichtigen Einkünften führten.

Nach Auffassung des BFH ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn sie in der Absicht erfolgt, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu generieren und die objektiv erkennbar auf eine Wiederholung angelegt ist. Demnach ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung die Veräußerung mehrerer Objekte an verschiedene Erwerber stets als nachhaltig anzusehen, während der Verkauf mehrerer Objekte an einen einzigen Käufer grundsätzlich nicht nachhaltig ist.

Von diesem Grundsatz hat der BFH Ausnahmen definiert: Der Annahme der Nachhaltigkeit steht beispielsweise auch ein einziges Verkaufsgeschäft nicht entgegen, wenn objektiv erkennbar zuvor mehrere (Einzel-) Verkäufe beabsichtigt waren oder der Steuerpflichtige zumindest ein weiteres Objekt veräußert hat. Ebenso ist die Nachhaltigkeit gegeben, wenn der Steuerpflichtige zur Vorbereitung eines einzigen Veräußerungsgeschäftes eine Vielzahl unterschiedlicher Einzeltätigkeiten entfaltet. Diese Einzelmaßnahmen müssen das Ziel haben, den Verkaufspreis zu erhöhen. Maßnahmen mit Vermietungsabsicht werden hingegen als nicht ausreichend angesehen. Als dritte Ausnahme werden durch den BFH Scheingeschäfte und der Gestaltungsmissbrauch angesehen, indem die Grundstücke z. B. an nahestehende Gesellschaften veräußert werden, die ihrerseits aufgrund der Kaufpreisgestaltung lediglich einen geringen Gewinn aus dem Weiterverkauf erzielen.

In dem vorliegenden Fall wurden die zehn Grundstücke durch die vermögensverwaltenden Grundstücks-GbR nicht an einen einzigen Erwerber, sondern an acht verschiedene Kapitalgesellschaften veräußert. Dass die Anteile der GmbHs jeweils von derselben Mutter-AG gehalten wurden, war für die steuerrechtliche Beurteilung nicht relevant. Da Kapitalgesellschaften rechtlich selbstständig sind, wurden diese jeweils Alleineigentümer der Grundstücke und nicht die Mutter-AG. Aufgrund dieser sehr for-

mal anmutenden Wertung entschied der BFH im vorliegenden Fall, dass das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllt und somit ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben war.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei Hinzutreten bestimmter Tatbestandsmerkmale bereits die tatsächliche Vornahme eines einzigen Verkaufsgeschäftes zur Annahme der Nachhaltigkeit und damit eines gewerblichen Grundstückshandels führen kann. In jedem Fall sollten die Einzelheiten der Veräußerung auf Verkäuferseite zuvor genau analysiert und bewertet werden, um die unbeabsichtigte Umqualifizierung in gewerbliche und damit gewerbsteuerpflichtige Einkünfte zu vermeiden.

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

11 Verbot des Werbungskostenabzugs auch für Kosten im Zusammenhang mit vor dem 01.01.2009 zugeflossenen Kapitalerträgen

Mit Urteil vom 09.06.2015 (Az.: VIII R 12/14) hat der BFH entschieden, dass Werbungskosten, die der Steuerpflichtige ab 2009 gezahlt hat, auch dann dem Werbungskostenabzugsverbot unterliegen, wenn sie mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die bis einschließlich 2008 zugeflossen sind.

Mit Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber den Sparerpauschbetrag grundsätzlich auf 801 EUR bzw. 1.602 EUR für Ehegatten festgelegt und einen darüber hinausgehenden Werbungskostenabzug vollständig ausgeschlossen. Das FG Niedersachsen (Beschluss vom 18.02.2014, 3 K 433/13) hatte 2014 entschieden, dass dennoch 2009 und später gezahlte Werbungskosten von den Einnahmen aus Kapitalvermögen jeweils im Jahr der Zahlung abgezogen werden können, wenn sie mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die der Steuerpflichtige bis einschließlich 2008 erhalten und zum individuellen Steuersatz versteuert hat. Der BFH hat dieser Auslegung nun jedoch eine Absage erteilt. Zwar sei der Wortlaut der Übergangsregelungen, die bestimmen, ab wann das Werbungskostenabzugsverbot greift, nicht hinreichend aufeinander abgestimmt. Allerdings entspreche es dem Willen des Gesetzgebers, dass auch der Abzug solcher Werbungskosten ausgeschlossen ist, die mit 2008 oder früher zugeflossenen Kapitalerträgen zusammenhängen.

Der BFH hat des Weiteren entschieden, dass das Werbungskostenabzugsverbot auch insoweit verfassungsgemäß ist, als die 2009 oder später gezahlten Werbungskosten auf 2008 oder früher versteuerte Kapitalerträge entfallen. Der Systemwechsel zur Abgeltungsteuer mit Werbungskostenabzugsverbot mittels Stichtagsregelung verstößt aus Sicht des BFH nicht gegen den verfassungsmäßigen Gleichbehandlungsgrundsatz. Der Gesetzgeber nutze mit dem Verbot des Werbungskostenabzugs ab 2009

lediglich seinen Pauschalierungsspielraum, der ihm zustehe, um den praktischen Erfordernissen der Verwaltung Rechnung zu tragen.

Besondere Relevanz hat die Entscheidung für die in den vergangenen Jahren vermehrt erfolgten Nacherklärungen von (ausländischen) Kapitaleinkünften. Diese mussten aufgrund der steuerrechtlichen Verjährung teilweise 10 Jahre und mehr rückwirkend erklärt und versteuert werden, die Ermittlungskosten dafür fielen in den Jahren nach 2009 an. Damit können auch die anteilig auf die Zeiträume vor 2009 entfallenden Steuerberatungskosten nicht steuerlich geltend gemacht werden.

Ansprechpartner:



Roland Hoven

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



Martina Weber

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

12 Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers sind keine Nachlassverbindlichkeiten

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben sich in einem gleichlautenden Erlass vom 11.12.2015 (BStBl. I 2016, 1028) darauf verständigt, dass Steuerberatungskosten für die Erklärung von Steuerschulden des Erblassers nicht mehr vom Wert des Nachlasses abgezogen werden können. Das bedeutet für den Erben, dass er die Steuerberatungskosten zu tragen hat, ohne dass es sich steuermindernd auf die von ihm zu zahlende Erbschaftsteuer auswirkt.

Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen der Verstorbene unvollständige Einkommensteuererklärungen abgegeben hat. Erkennt der Erbe, dass der Erblasser pflichtwidrig unvollständige bzw. gar keine Angaben zu steuerrelevanten Sachverhalten gemacht hat, ist der Erbe gesetzlich dazu verpflichtet, die Steuererklärungen des Erblassers zu berichtigen (§ 153 Abs. 1 AO). Die Finanzverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass die Steuerberatungskosten, die durch diese Berichtigung entstehen, nicht vom Erblasser herrühren, sondern durch den Erben begründet werden, weil es sich um eine eigene Korrektur- bzw. Erklärungspflicht handele. Damit können sie die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer nicht mindern, weil es sich nicht um Nachlassverbindlichkeiten handelt, so die Finanzverwaltung. Die Einkommensteuerschulden des Erblassers können allerdings nach wie vor auch nach Ansicht des Fiskus von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer abgezogen werden.

Ansprechpartner:



Dr. Daniel Lehmann

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



Rebecca Hahn

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-368
rebecca.hahn@bakertilly.de

13 Neuveröffentlichung des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer

Am 18.01.2016 wurde das BMF-Schreiben „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“ insgesamt neu veröffentlicht. Die Änderungen zum vorangegangenen Schreiben halten sich quantitativ im Rahmen, reichen inhaltlich jedoch teilweise recht weit.

Die wesentliche Änderung enthält Tz. 153a des Schreibens. Hier greift die Finanzverwaltung die gesetzliche Neuregelung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG auf, der nunmehr beim Kapitalertragsteuerabzug festschreibt, dass der „Steuerabzug unter Beachtung der im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung“ zu erfolgen hat. Die Finanzverwaltung geht noch darüber hinaus und verlangt, dass die „Kreditinstitute [...] als **Organe der Steuererhebung** die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich des Kapitalertragsteuereinhalts anzuwenden“ haben. Wenn man dies ernst nähme, wären die Kreditinstitute Beliehene, die unmittelbar hoheitliche Aufgaben ausführen. Nicht nur müsste dies aufgrund einer gesetzlichen Grundlage erfolgen (die man in den Kapitalertragsteuervorschriften erblicken könnte), vielmehr müsste der beleihende Hoheitsträger zumindest eine Rechtsaufsicht über den Beliehene ausüben und aus einer Amtspflichtverletzung würden Amtshaftungsansprüche gegen den Staat entstehen. Dies ist wohl insgesamt als zu weit gehend anzusehen.

Vor diesem Hintergrund ist es umso ärgerlicher, dass die Finanzverwaltung nun eine ganze Reihe fraglicher, pro-fiskalischer Rechtsauffassungen in das Anwendungsschreiben aufnimmt, gegen die sich der einzelne Steuerpflichtige (jedenfalls unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten) kaum zur Wehr setzen kann. Im Einzelnen sind dies

- die Steuerpflicht der Zinsen bzw. des Nutzungersatzes auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren inkl. der Anordnung, den Kapitalertragsteuerabzug nachzuholen, falls dieser bislang unterblieben ist,
- die Würdigung einer Teilrückzahlung einer Anleihe als schlichten Forderungsausfall, der steuerlich unbeachtlich sei (seit der Einführung des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG und der Einbeziehung der Vermögensebene in die Besteuerung fraglich; ein rechtzeitiger Forderungsverkauf unter Nennwert führt allerdings zur steuerlichen Berücksichtigung des Verlustes),
- der Qualifikation negativer Einlagezinsen als Verwahr- oder Einlagegebühr und damit steuerlich nicht abzugsfähiger Werbungskosten, statt als negativer Einnahmen, weil es sich nicht als Entgelt für die Kapitalüberlassung handelt, dass vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber gezahlt werde,
- Freistellungsbescheinigung sind ab diesem Jahr nur dann gültig, wenn diese die steuerliche Identifikationsnummer enthalten, bei gemeinsam Veranlagten die Identifikationsnummern beider Steuerpflichtiger; bei Nachmeldung im laufenden Jahr sind die Banken zu einer entsprechenden Berücksichtigung verpflichtet.

Verfahrensrechtlich lässt sich damit eine andere Rechtsauffassung nur im Rahmen der Veranlagung mit folgendem Einspruchs- und Klageverfahren durchsetzen, was mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist.

Ansprechpartner:



Marc Lebeau

Steuerberater
Tel.: +49 69 366002-255
marc.lebeau@bakertilly.de



Alexander Fürwentsches

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

B. Umsatzsteuer aktuell

1 BFH: Vorsteuerabzug einer Holding und umsatzsteuerrechtliche Organshaft

Der BFH hat sich mit Urteil vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) zum Vorsteuerabzug einer Holding sowie erneut zur umsatzsteuerlichen Organshaft mit Personengesellschaften als Organgesellschaften geäußert. Bei diesem Urteil handelt es sich um eine der Folgeentscheidungen zum Urteil des EuGH vom 18. Juli 2015, in den verbundenen Rechtsachen C-108/14 und C-109/14 (Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt) entschieden.

Die Klägerin ist eine Holding, die im Streitjahr entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen an ihre Tochter-Personengesellschaft, eine GmbH & Co. KG, erbrachte. Des Weiteren legte die Klägerin Kapital verzinslich bei einer Bank an. Zur Finanzierung des Erwerbs der Anteile an den besagten Tochtergesellschaften nahm die Klägerin Dienstleistungen von anderen Unternehmen in Anspruch und wollte die hierfür entstandene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

Der BFH entschied, dass die Klägerin grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, sofern die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften stehen. Allerdings, so der BFH, sei die verzinsliche Anlage ihres Kapitals bei einer Bank ein umsatzsteuerfreier Umsatz. Die mit der Kapitalanlage in Zusammenhang stehende Vorsteuer sei daher (anteilig) nicht abziehbar. Die Vereinfachungsregelung in § 43 UStDV, nach der bestimmte Umsätze bei der Aufteilung des Vorsteuerbeträge unberücksichtigt bleiben (z. B. Einlagen bei Kreditinstituten, sofern Hilfsumsätze) komme im Streitfall nicht zur Anwendung, da die Anlage von Kapital zur Haupttätigkeit der Klägerin gehöre.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Organschaft hat der BFH basierend auf dem oben genannten EuGH-Urteil entschieden, dass die deutsche Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG insoweit unionsrechtswidrig sei, als die Vorschrift vorsieht, dass eine Personengesellschaft lediglich aufgrund ihrer Rechtsform nicht Organgesellschaft sein kann. Weiter hat der BFH entschieden, dass die deutsche Regelung richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden kann, dass der Begriff "juristische Person" (umsatzsteuerlich) auch eine Personengesellschaft umfasst. Ob die Voraussetzung der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers mit Unionsrecht vereinbar ist, hat der XI. Senat des BFH offen gelassen.

Im Gegensatz hierzu hat der V. Senat des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 2. Dezember 2015 (V R 25/13) den Anwendungsbereich von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG „nur“ auf solche Personengesellschaften ausgeweitet, die wie juristische Personen finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (vgl. hierzu unsere Pressemitteilung sowie unsere Sonderinformation vom 28. Januar 2016).

Die Folgeentscheidung des XI. Senats des BFH zum Urteil des EuGH in der Sache Larentia + Minerva steht noch aus.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

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



Oliver Hubertus

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

2 EuGH: Der Umtausch der virtuellen Währung Bitcoin in konventionelle Währung und umgekehrt ist umsatzsteuerfrei

Der EuGH hat die digitale Internetwährung Bitcoin gestärkt. Es gebe keinen Grund, die Geschäfte mit der virtuellen Währung anders zu behandeln als Transaktionen mit gesetzlichen Zahlungsmitteln, entschieden die Richter mit Urteil vom 22. Oktober 2015 (C-264/14). Auf die Umsätze im Zusammenhang mit dem Umtausch von Bitcoins in Euro oder andere konventionelle Währungen und umgekehrt soll daher keine Umsatzsteuer erhoben werden.

Bitcoins sind eine virtuelle Währung, die im Internet für Zahlungen zwischen Privatpersonen sowie in bestimmten Internetshops verwendet wird. Die Nutzer können diese Währung auf der Grundlage eines Wechselkurses kaufen und verkaufen.

In Schweden beabsichtigte ein Unternehmen, den Tausch von Bitcoins in normale Währungen anzubieten, wobei das Entgelt des Unternehmens im Unterschied zwischen dem An- & Verkaufspreis bestehen sollte. Mit den Finanzbehörden lag das Unternehmen im Streit, ob dieser gewerbliche Umtausch zum einen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt und ob dieser Umtausch ferner als von der Um-

satzsteuer befreiter Umsatz (Vermittlung von Zahlungsmitteln) im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL gelte.

Der EuGH vertritt in seinem Urteil die Meinung, dass es sich bei den Umsätzen um Dienstleistungen im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, da der Umtausch gegen Zahlung eines Entgeltes angeboten wurde. Zur zweiten Vorlagefrage führte der EuGH aus, dass es sich bei den streitgegenständlichen Umsätzen um solche handelt, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, denn es handele sich um Umsätze im Zusammenhang mit Zahlungsmitteln, die als solches von bestimmten Internetnutzern akzeptiert würde. Gemäß EuGH sei es für die Steuerbefreiung von Finanzgeschäften unerheblich ob es sich um den Umtausch mit konventionellen Währungen oder virtuellen Währungen handelt.

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 Rechnungen mit Postfachadresse nicht ausreichend

Der BFH hat mit Urteil vom 22. Juli 2015 (V R 23/14) zu den Rechnungsanforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entschieden, insbesondere zum Kriterium „vollständige Anschrift“. Dabei ist der BFH verschärfend von der bisherigen Verwaltungsmeinung abgewichen.

Die „vollständige Anschrift“ befindet sich nach Auffassung des BFH dort, wo der leistende Unternehmer wirtschaftlich aktiv ist, da nur insoweit nachgewiesen werden kann, dass die angegebene Adresse tatsächlich existiert. Die Rechnungsanforderung der „vollständigen Anschrift“ ist daher dann nicht erfüllt, wenn lediglich ein Postfach des Lieferanten auf der Rechnung angegeben ist, unter der dieser keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers wurde daher versagt.

Es ist davon auszugehen, dass Urteil des BFH sowohl die Anschrift des leistenden Unternehmers als auch die des Leistungsempfängers betrifft.

Dagegen vertritt die Finanzverwaltung abweichend hiervon die Meinung, dass die Angabe eines Postfachs oder eine Großkundenadresse des Leistungsempfängers ausreichend ist. Der BFH distanziert sich in seinem aktuellen Urteil damit von der Auffassung der Finanzverwaltung und auch von seiner eigenen Entscheidung (V R 48/04; BStBl. II 2009, S. 315), in der er noch den „Briefkastensitz“ des Leistungsempfängers als ausreichend für den Vorsteuerabzug erachtet hatte.

Aufgrund der sich ergebenden Rechtsunsicherheit für die Unternehmer, hat die Bundessteuerberaterkammer mit Schreiben vom 21. Januar 2016 um eine ausdrückliche Nichtbeanstandungsregelung gebeten.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

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



Nicole Mittelhammer

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

4 Umsatzsteuer bei Konsignationslagern

Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf und OFD-Verfügung Frankfurt am Main

Das Finanzgericht Düsseldorf entschied mit Urteil vom 6. November 2015 (1 K 1983/13 U) entgegen der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Lieferungen in ein inländisches Konsignationslager. Dabei ging es vor allem um die Frage, ob der Transport von Waren eine direkte Lieferung an den Abnehmer i.S.v. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG darstellt, die am Beginn des Transports im Ausland steuerbar ist, oder zunächst um ein Verbringen zur eigenen Verfügung i.S.v. § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG mit einer anschließend im Inland steuerbaren Lieferung.

Das Finanzgericht vertritt die Auffassung, dass sich diese Beurteilung mangels umsatzsteuerrechtlicher Sondervorschriften nicht einheitlich beantworten lassen könne, sondern anhand einer Einzelfallentscheidung insbesondere aufgrund der konkreten Ausgestaltung des jeweiligen Konsignationslagervertrages beurteilt werden muss. Es liegt demnach dann eine im Ausland steuerbare direkte Lieferung an den Abnehmer vor, wenn bereits zu Beginn des Transports feststeht, dass der Abnehmer die Ware verbindlich bestellt hat.

Im vorliegenden Fall war der Abnehmer nicht verpflichtet, die Ware zu erwerben. Vielmehr hatte der Abnehmer das Recht, den Warenbestand ganz oder teilweise an den Lieferer zurückzusenden. Daher gelangte das Finanzgericht Düsseldorf zu dem Schluss, dass eine Lieferung an den Abnehmer erst mit dem Vertragsschluss in Deutschland erfolgt sei und somit der Ort der Lieferung am Ort des Konsignationslagers in Deutschland liegt.

Mit dieser Entscheidung schließt sich das Gericht den Auffassungen des Niedersächsischen Finanzgerichts (5 K 335/14) und des Hessischen Finanzgerichts (1 K 2519/10) an. Eine Entscheidung des BFH hierzu steht noch aus.

Die OFD Frankfurt am Main hat das Urteil des Hessischen Finanzgerichts am 15. Dezember 2015 in ihre Verfügung zu Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern (S 7100a A-4-St 110) eingearbeitet. Zudem weist die OFD Frankfurt am Main

darauf hin, dass sich Steuerpflichtige insofern auf ein Ruhen des Verfahrens berufen können.

Des Weiteren hat sie in ihre Liste der Länder mit Vereinfachungsregelungen Rumänien und Spanien mit weiteren Erläuterungen zu den erforderlichen Voraussetzungen aufgenommen. Liegen die entsprechenden Voraussetzungen vor und ist die Vereinfachungsregelung anwendbar, liegt im Abgangsland der Ware eine direkte Lieferung an den Abnehmer vor und eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht im Mitgliedstaat des Konsignationslagers für den Lieferanten kann vermieden werden.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

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



Nicole Mittelhammer

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

5 Neues zur Umsatzsteuer beim Leasing – Bestelleintritt und Verwertung – Update

In Fällen des sog. nachträglichen Bestelleintritts, in denen ein Leasingunternehmen in einen Kaufvertrag eintritt, nachdem der Kunde bereits die Verfügungsmacht über einen Gegenstand erhalten hat, wird die Lieferung des Lieferanten an den Kunden nicht rückgängig gemacht. Das Bundesfinanzministerium hat in diesem Zusammenhang am 2. März 2016 ein Schreiben (III C 2 - S 7100/07/10031) veröffentlicht, das Abschn. 3.5 Abs. 7a Satz 7 Nr. 2 UStAE ändert. Demnach handelt es sich bei dem anschließenden Leasing-Verhältnis zwischen dem Kunden und dem Leasingunternehmen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls entweder um eine Lieferung des Kunden an das Leasingunternehmen („sale“) mit anschließender sonstiger Leistung des Leasingunternehmens an den Kunden („lease-back“) oder insgesamt um eine Kreditgewährung des Leasingunternehmens an den Kunden.

Wir verweisen entsprechend auf unseren Beitrag in der Mandanteninformation Ausgabe November 2015 und das BMF-Schreiben vom 31. August 2015.

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

C. Recht aktuell

1 Zur Vorstands- und Geschäftsführerhaftung wegen der Vermittlung wertloser Beteiligungen

Der BGH hat mit Urteil vom 15.07.2015 (VI ZR 463/14) entschieden, dass Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer einer Gesellschaft nach § 826 BGB auf Schadensersatz haften, wenn das von ihnen ins Werk gesetzte Geschäftsmodell der Gesellschaft von vornherein auf Täuschung und Schädigung der Kunden angelegt ist.

Die Klägerin beehrte Schadensersatz im Zusammenhang mit dem Erwerb von Aktien einer Schweizer Gesellschaft. Die Klage richtete sich dabei gegen den Geschäftsführer sowie den Präsidenten des Verwaltungsrates. Geschäftsgegenstand der Gesellschaft war das laut Satzung Factoring von Forderungen. Der Großteil ihrer Umsätze wurde aber dadurch erzielt, dass Aktien der Gesellschaft sowie von Altaktionären von bei der Gesellschaft angestellten Telefonverkäufern an Privatanleger veräußert wurden. Die Klägerin mache geltend, die Gesellschaft habe ihr operatives Geschäft nicht ernsthaft betrieben und ein florierendes Unternehmen nur vorgetäuscht.

Der BGH hat festgestellt, dass das Geschäftsmodell der Gesellschaft von vornherein auf Täuschung und Schädigung der Kunden angelegt ist und es sich mithin um ein "Schwindelunternehmen" handele. Die Aktien seien erheblich überteuert verkauft worden. Zudem habe der Umsatz der Gesellschaft aus dem operativen Geschäft (Factoring) im Geschäftsjahr 2007/2008 lediglich 1,6 % und im Geschäftsjahr 2008/2009 3,1 % des gesamten Umsatzes betragen. Gegenüber den Anlegern sei schließlich durch den Newsletter sowie zu Werbezwecken versendete Broschüren bewusst mit Ertragssteigerungen geworben worden, wodurch der Eindruck entstand, diese stammten aus dem operativen Geschäft.

Die Führung eines Schwindelunternehmens verletze das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden, weshalb nach Ansicht des BGH ein Schadenersatzanspruch nach § 826 BGB begründet sei, sofern dabei ein Schaden entstanden sei. Ob das operative Geschäft nicht ausreichend ernsthaft betrieben werde, lasse sich dabei anhand der tatsächlichen Unternehmenstätigkeit und ihrer tatsächlichen Umsätze ermitteln. Maßgeblich könne darüber hinaus sein, dass das operative Geschäft - wie im vorliegenden Fall - nur einen stark untergeordneten Bestandteil der Umsätze der Gesellschaft darstelle und zudem durch die deutlich überteuerten Aktienverkäufe deren vordergründiger Zweck offensichtlich werde.

Ansprechpartner:



Christian Wilhelm

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



Felix Stützer

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

2 Zur Unwirksamkeit eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbotes in einem vorformulierten Handelsvertretervertrag

Mit Urteil vom 03.12.2015 (VII ZR 100/15) hatte der BGH über eine in einem Handelsvertretervertrag enthaltene Regelung eines nachvertraglichen Wettbewerbsverbots zu entscheiden und hat diese als allgemeine Geschäftsbedingung wegen eines Verstoßes gegen das Transparenzgebot verworfen.

Die Klägerin vermittelte als Vertriebsgesellschaft verschiedene Finanzdienstleistungen, insbesondere gewerbliche und private Finanzierungen, eine Vielzahl von Spar- und Anlageprodukten sowie Versicherungsverträge und Bausparverträge. Im Zusammenhang mit einem angeblichen Verstoß gegen ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot (hier: Abwerbeverbot) machte die Klägerin Ansprüche gegen den Beklagten, ihren ehemaligen Handelsvertreter, geltend. Dieser habe gegen seine Verpflichtung aus dem Vermögensberater-Vertrag verstoßen, „es für die Dauer von zwei Jahren nach Beendigung des Handelsvertretervertrages zu unterlassen, der Gesellschaft Kunden abzuwerben oder dies auch nur zu versuchen“ indem er innerhalb eines Jahres versucht habe oder es ihm gelungen sei, vier näher bezeichnete Kunden, die mit Produktpartnern der Klägerin Versicherungsverträge abgeschlossen hätten, zur Kündigung oder Änderung dieser Verträge zu veranlassen.

Der BGH hielt das Wettbewerbs- und Abwerbeverbot für unwirksam, da es gegen das Transparenzgebot gemäß § 307 Abs. 1 BGB verstoße, wonach AGB klar und verständlich formuliert werden müssen. Diesem Gebot werde die Klausel schon deshalb nicht gerecht, weil sie undifferenziert von „Kunden“ spreche. Unklar bleibe dadurch, ob sich das Verbot nur auf solche Personen erstrecke, die zur Zeit der Vertragsdauer Kunden der Klägerin gewesen seien oder ob es auch solche Personen erfasse, die erst nach dem Ausscheiden des Vertragspartners bei der Klägerin zu deren Kunden geworden sind. Zudem werde auch aus dem Begriff des „Abwerbens“ nicht deutlich, inwiefern dadurch dem Beklagten der geschäftliche Kontakt mit Kunden der Klägerin untersagt werden sollte. Unklar bleibe darüber hinaus, ob auch Fälle, in denen die Kunden - unter Beibehaltung ihrer Beziehungen zur Klägerin - vom Beklagten andere Produkte erwerben, dem Verbot unterfallen.

Die Entscheidung des BGH ist vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit durch Transparenz zu begrüßen. Es ist zu empfehlen in nachvertraglichen Wettbewerbsklauseln auf unbestimmte Rechtsbegriffe zu verzichten und den Umfang des Verbotes klar zu formulieren. Dabei ist insbesondere zu konkretisieren, auf welche Marktteilnehmer sich das Verbot erstreckt und in welchem Umfang Kontakte mit den Kunden des Unternehmers verboten sein sollen.

Darüber hinaus sollten solche Klauseln eine angemessene Entschädigung für die Dauer der Wettbewerbsbeschränkung für den Handelsvertreter vorsehen, da auf Grundlage der bestehenden Rechtsprechung nicht ausgeschlossen werden kann, dass nachvertragliche Wettbewerbsverbote ohne die Aufnahme einer solchen Karenzentschädigung unabhängig von einem Verstoß gegen das Transparenzgebot eine unangemessene Benachteiligung im Sinne von § 307 Abs. 1.5.1 BGB darstellen und bereits aus diesem Grund unwirksam sein können.

Ansprechpartner:



Stephan Zuber

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



Robert Rostek, LL. M.

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

3 Zur rückwirkenden Anwendung von aktualisierten Bewertungsstandards bei der Ermittlung von Unternehmenswerten

Der BGH hat mit Urteil vom 29.09.2015 (II ZB 23/14) entschieden, dass der Schätzung des Unternehmenswertes im Spruchverfahren auch Bewertungsmethoden zugrunde gelegt werden können, die erst nach der Strukturmaßnahme, die den Anlass für die Bewertung gibt, und dem dafür bestimmten Bewertungsstichtag entwickelt wurden. Dem stehe weder der Gedanke der Rechtssicherheit, noch der Vertrauensschutz entgegen. Das Stichtagsprinzip werde von der Schätzung aufgrund einer neuen Berechnungsweise nicht verletzt, solange die neue Berechnungsweise nicht eine Reaktion auf nach dem Stichtag eingetretene und zuvor nicht angelegte wirtschaftliche oder rechtliche Veränderungen, insbesondere in steuerlicher Hinsicht sei.

Die Hauptversammlung der Stinnes AG hatte im Februar 2003 beschlossen, die Aktien der Minderheitsaktionäre gegen Barabfindung auf die Deutsche Bahn AG zu übertragen. Der Abfindung lag eine Bewertung des Unternehmenswerts durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach dem damals maßgeblichen Standard (IDW S1 2000) zugrunde. In einem im Jahr 2011 durchgeführten Spruchverfahren hatte dann das LG Düsseldorf ein Sachverständigengutachten mit einer vollständigen Neubewertung eingeholt. Der Sachverständige errechnete dabei auf Grundlage aktueller Bewertungsgrundlagen (IDW S1 2005) eine höhere Barzahlung, die das Gericht dazu veranlasste eine höhere Barzahlung festzusetzen.

Der BGH hat die Anpassung der Barabfindungsbeträge nicht beanstandet. Die Heranziehung aktualisierten Bewertungsstandards und Berechnungsmethoden verletzte insbesondere nicht den Verkehrsschutz oder die Rechtssicherheit. Dabei stützt sich der Senat auf einen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts, wonach das gesetzliche Bewertungsziel darin bestehe, den „wirklichen“ oder „wahren“ Wert des Anteilseigentums zu ermitteln. Dieses Ziel spreche für die Anwendung einer neuen Bewertungsmethode, wenn diese besser geeignet sei, eine größere Annäherung an den

„wahren“ Unternehmenswert zu erreichen, oder wenn sie (wie im Fall von IDW S1 2005) Fehler oder Unzulänglichkeiten einer älteren Berechnungsweise behebe. Den zur Anwendung einer Bewertungsmethode entwickelten fachlichen Berechnungsgrundsätzen komme keine Normqualität zu. Vielmehr seien sie allein Teil der Tatsachenfeststellung womit dem Tatrichter die Auswahl der geeigneten Bewertungsmethode obliege.

Die Entscheidung des BGH ist aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen. Im Rahmen eines Spruchverfahrens ist künftig auch die Heranziehung neuerer und präziserer Bewertungsmethoden möglich, die erst nach der jeweiligen Strukturmaßnahme entwickelt werden.

Ansprechpartner:



Dr. Thomas Gemmeke

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-390
thomas.gemmeke@bakertilly.de



Daniel J. Stix, LL. M.

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

4 Zur Haftung des Geschäftsführers auf Verkäuferseite bei M&A-Transaktionen

Das OLG München hat mit Urteil vom 08.07.2015 (7 U 3130/14) entschieden, dass eine aus § 43 Abs. 2 GmbHG klagende Gesellschaft die Darlegungs- und Beweislast dafür trägt, dass und inwieweit ihr durch ein möglicherweise pflichtwidriges Verhalten des Geschäftsführers ein Schaden entstanden ist. Darüber hinaus trage sie die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass das für den Schaden ursächliche Verhalten des Geschäftsführers in seinen Pflichtenkreis fällt. Die Gesellschaft habe sowohl den Eintritt des Schadens als auch dessen Verursachung durch ein Verhalten des Geschäftsführers, das sich als "möglicherweise pflichtwidrig" darstellt, darzulegen und im Streitfall zu beweisen.

Im zu entscheidenden Fall klagte eine Tochtergesellschaft des ADAC e. V. gegen ihren ehemaligen Geschäftsführer auf Schadensersatz und behauptete Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Verlagstochtergesellschaft. Der Anspruch war dabei auf den Schaden gerichtet, welcher dadurch entstanden ist, dass die Verlagsgesellschaft trotz zweier Bieter an denjenigen mit dem schlechteren Angebot veräußert wurde. Der Beklagte habe das Präsidium der Klägerin über den Verkauf nur unvollständig informiert. Er habe erkennen können und müssen, dass das finale Angebot des anderen Bieters günstiger gewesen sei als das des Erwerbers. Nur hilfsweise wurde der Anspruch auch darauf gestützt, dass der Beklagte bei pflichtgemäßer Verhandlungsführung eine Änderung der Vorratsbewertung hätte erzielen können und sich dadurch der an den Erwerber zu zahlende Kaufpreis wesentlich reduziert hätte.

Das OLG München hat die Klage abgewiesen und eine Haftung des Geschäftsführers abgelehnt. Die Klägerin war nach Ansicht des OLG München im Rahmen von § 43 Abs. 2 GmbHG verpflichtet, darzulegen und zu beweisen, welche Geschäftsführerpflichten der Beklagte durch welche Handlungen im Zuge des Verkaufs der Tochtergesellschaft verletzt hat. Dem sei die Klägerin nicht nachgekommen. Auch sei nicht ausreichend dargelegt worden, dass der behauptete Schaden gerade auf der Handlung des Geschäftsführers beruhe. Der Senat lehnte darüber hinaus die Begründung von Rechenschafts- und Informationspflichten des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft ab, wenn die Geschäftsordnung oder die Struktur der Gesellschaft keine Anhaltspunkte für solche Verpflichtungen enthalte. Im vorliegenden Fall oblag dem Beklagten nach der Geschäftsordnung und der Geschäftsstruktur aber gerade die eigenständige Geschäftsführung.

Es ist zu empfehlen, innerhalb des Unternehmens für Transaktionsprozesse feste Strukturen zu etablieren, um insbesondere die Geschäftsführer/Verhandlungsführer zu entlasten und einen transparenten Informationsfluss zu gewährleisten. Kompetenzen und Informationspflichten sollten für die an den Verhandlungen Beteiligten immer ersichtlich und greifbar sein. Dazu kann insbesondere eine Dokumentation des Vorgehens zweckmäßig sein. Umgekehrt dienen und helfen solche Strukturen im Streitfall der Gesellschaft bei der Ausfüllung ihrer Darlegungs- und Beweislast.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.

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



Janine Lanfermann

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-211
janine.lanfermann@bakertilly.de

5 Geplante Änderungen zum Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG)

Die Große Koalition hatte bereits im November 2013 im Koalitionsvertrag beschlossen, das AÜG zu ändern, die Möglichkeit des flexiblen Personaleinsatzes einzuschränken und missbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden. Erst im November 2015 legte das Ministerium den ersten Entwurf für entsprechende Gesetzesänderungen vor. Dieser Referentenentwurf ging aber über die Vereinbarungen im Koalitionsvertrag weit hinaus und führte zu heftiger Kritik in der Wirtschaft. Insbesondere die Kriterien, die in einem neuen § 611a BGB die Abgrenzung von Arbeits- und Werkverträgen festschreiben sollten, hätten zu einer deutlichen Begrenzung des Einsatzes von Freelancern, Selbständigen und Interimsmanagern geführt. Das Bundesministerium hat auf die erhebliche Kritik, auch durch die Bundeskanzlerin, reagiert und nachgebessert. Am 17. Februar 2016 wurde ein neuer Entwurf vorgelegt, der insbesondere auf die zunächst geplante Neuregelung in § 611a BGB verzichtet.

Die Gesetzesänderungen zum Arbeitnehmerüberlassungsgesetz sollen zum Januar 2017 in Kraft treten. Es bleibt abzuwarten, ob das Gesetz tatsächlich so in Kraft treten wird, nach dem insbesondere der bayerische Ministerpräsident seinen Widerstand

auch gegen den überarbeiteten Entwurf angekündigt hat. Ob durch diese Neuregelungen tatsächlich Scheinwerk- oder Scheindienstverträge bekämpft werden können oder nicht vielmehr eine weitere Verlagerung der Arbeitnehmerüberlassung auf solche Konstruktionen gefördert wird, muss sich zeigen. Es ist davon auszugehen, dass die Wirtschaft nicht auf flexible Instrumente verzichten will und kann.

Dies sind die wichtigsten Änderungen des zweiten Entwurfes im Überblick:

Überlassungsdauer

Die maximal zulässige Überlassungsdauer von Leiharbeitnehmern an einen Entleiher soll künftig **18 Monate** betragen. Diese Maximalüberlassung ist arbeitnehmerbezogen zu betrachten. Der Verleiher kann demselben Entleiher nach Ablauf der 18 Monate daher einen anderen Leiharbeitnehmer überlassen, ohne dass die vorangegangene Überlassung angerechnet wird. Das bedeutet auch, dass eine Anrechnung von Einsatzzeiten eines Leiharbeitnehmers innerhalb eines Konzerns nicht vorgesehen ist. Somit kann ein Leiharbeitnehmer künftig zwischen Tochter- und Mutterunternehmen wechseln, ohne dass eine Anrechnung stattfindet. Die 18-Monats-Frist beginnt bei jedem Wechsel neu zu laufen.

Die 18-Monatsfrist beginnt erst ab dem 01.01.2017 zu laufen, so dass erstmals am 30.06.2018 die Überlassung eines bereits jetzt eingesetzten Leiharbeitnehmers unzulässig wird.

Ein längerer Einsatz ist dann rechtmäßig, wenn in einem Tarifvertrag der Einsatzbranche längere Einsatzzeiten – **bis zu 24 Monate** – vorgesehen sind. Es kommt also nicht auf einen Tarifvertrag in der Leiharbeitsbranche an, sondern auf den Tarifvertrag, der beim Entleiher gilt.

Das Überschreiten der Höchstüberlassungsdauer stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße bis zu EUR 30.000 geahndet werden kann. Außerdem droht der Entzug der Arbeitnehmererlaubnis bzw. die Versagung einer Verlängerung.

Privilegierung der öffentlichen Hand

Die Personalgestellung gemäß § 4 Abs. 3 TVöD wird zukünftig keiner Erlaubnis mehr bedürfen.

Equal Pay

Leiharbeitnehmer sollen spätestens nach **neun Monaten** hinsichtlich des Arbeitsentgelts mit den Stammarbeitnehmern beim Entleiher gleichgestellt werden (Equal Pay). Längere Abweichungen vom Gleichstellungsgrundsatz sollen künftig nur möglich sein, wenn durch Zuschlagstarifverträge sichergestellt wird, dass Leiharbeitnehmer stufenweise an das Arbeitsentgelt herangeführt werden. Dabei soll das gleichwertige Arbeitsentgelt nun spätestens nach 15 Monaten Einsatzdauer erreicht werden.

Einsatz während eines Streiks

Leiharbeiter dürfen nicht als Streikbrecher eingesetzt werden, soweit der Betrieb des Entleihers unmittelbar durch einen Arbeitskampf betroffen ist. Bisher stand den Leihararbeitern nur ein Leistungsverweigerungsrecht zu.

Mitbestimmung

Es wird klargestellt, dass Leiharbeiter bei den für die betriebliche Mitbestimmung geltenden Schwellenwerten auch beim Entleiher zu berücksichtigen sind, sofern dies der Zielrichtung der jeweiligen Norm nicht widerspricht. Diese Tendenz war in der jüngeren Vergangenheit bereits durch die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) fest zu stellen gewesen und wurde in dem Entwurf festgeschrieben. Klargestellt wird auch, dass Leiharbeiter bei den Schwellenwerten für die Unternehmensmitbestimmung mitzählen. Außerdem sollen Betriebs- und Personalräte künftig über die Zahl der Werkvertragsarbeiter und die rechtliche Grundlage dazu informiert werden.

Bezeichnungsgebot

Nach § 10 AÜG gilt ein Arbeitsverhältnis zwischen Entleiher und Leiharbeiter als zustande gekommen, wenn der Verleiher über keine gültige Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung verfügt. Eine vorhandene Erlaubnis wird die Fiktion in Zukunft bei Scheindienst- und Scheinwerkverträgen nicht mehr verhindern können. Der Entwurf sieht vor, dass künftig ein wirksamer Arbeitnehmerüberlassungsvertrag nur dann vorliegt, wenn die Überlassung von Arbeitnehmern in dem Vertrag zwischen dem Verleiher und dem Kunden ausdrücklich als solche bezeichnet wird. Fehlt es an der konkreten Bezeichnung dieser Dienstleistung, wird der Vertrag mit dem Kunden gemäß § 9 Ziffer 1a) AÜG-Entwurf unwirksam sein, sodass zwischen dem Kunden und den überlassenen Arbeitnehmern ein Arbeitsverhältnis entsteht. Die Umdeutung eines Scheindienst- bzw. Scheinwerkvertrages in eine Arbeitnehmerüberlassung unter gleichzeitiger Berufung auf die dem Auftragnehmer vorsorglich erteilte Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung soll unmöglich gemacht werden. Durch das Bezeichnungsgebot gemäß § 1 Abs. 1 S. 5 des Entwurfes soll diese bisher in der Praxis verwendete „Fallschirmlösung“ ausgehebelt werden. Das Risiko des Auftragnehmers bei einem Dienst- oder Werkvertrag steigt somit erheblich.

Auch die einzelnen eingesetzten Leiharbeiter sind in Zukunft namentlich zu benennen.

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

D. Bilanzen aktuell

1 IDW ERS HFA 36 n.F.: Konkretisierung der Anhangangaben für das Abschlussprüferhonorar

Im abgelaufenen Jahr 2015 hat der Hauptfachausschuss des IDW den Entwurf der überarbeiteten Rechnungslegungsstellungnahme zu den Anhangangaben für das Abschlussprüferhonorar (§ 285 Nr. 17 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB) veröffentlicht. Dieser Entwurf enthält vor allem folgende **Klarstellungen** und **Ergänzungen**:

- Grundsätzlich ist das Gesamthonorar des Abschlussprüfers i.S.v. § 318 HGB, d.h. der bestellten Wirtschaftsprüfungspraxis, angabepflichtig. Es wird weiterhin als sachgerecht erachtet, die von **verbundenen Unternehmen** (i.S. des § 271 Abs. 2 HGB) des Abschlussprüfers berechneten Honorare bei den Angaben der Kapitalgesellschaft zum Gesamthonorar der jeweiligen Kategorie zu berücksichtigen. Eine Pflicht besteht hierzu weiterhin nicht. Allerdings wird empfohlen, bei Einbezug des Honorars der verbundenen Unternehmen des Abschlussprüfers, dieses durch eine **Davon-Angabe** offenzulegen.
- Das Gesamthonorar schließt weiterhin den berechneten Auslagenersatz (z. B. Tage- und Übernachtungsgelder, Fahrt- und Nebenkosten, Berichts- und Schreibkosten) ein. Klargestellt wurde, dass **durchlaufende Posten**, wie die Umsatzsteuer sowie einzeln zurechenbare **Versicherungsprämien** (z. B. im Rahmen der Erteilung von Comfort Letters) nicht zum Gesamthonorar gehören.
- Die Zuordnung von Leistungen zu der Kategorie **Abschlussprüfungsleistungen** erfolgt zukünftig – auf Grundlage einer Neudefinition – wenn sie **unmittelbar** durch die Abschlussprüfung **veranlasst** sind oder im Rahmen der Abschlussprüfung **genutzt** werden.
 - **Unmittelbar** veranlasst sind bspw. auch solche Leistungen, die mit dem **Aufsichtsrat** als Prüfungsschwerpunkt vereinbart wurden, wenn sie den Gegenstand der Abschlussprüfung betreffen, sowie im Zusammenhang mit **Enforcement**-Verfahren (DPR) erbrachte Leistungen.
 - Vom Abschlussprüfer genutzte Prüfungsleistungen, die einen direkten inhaltlichen Bezug zum Gegenstand der Abschlussprüfung haben und Prüfungsnachweise für die Abschlussprüfung liefern (bspw. **prüferische Durchsichten** von Zwischenabschlüssen [vormals oft auch den anderen Bestätigungsleistungen zugeordnet], Prüfung der internen Kontrollen bei Auslagerung von Dienstleistungen nach IDW PS 951 oder forensische Untersuchungen bei festgestellten Verstößen, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können).
- Im **Konzernanhang** ist ebenfalls das vom Konzernabschlussprüfer berechnete Gesamthonorar anzugeben. Neben den Honoraren für Leistungen an das Mutterunternehmen, den vollkonsolidierten Tochterunternehmen und den quotal konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen sind **nunmehr** auch Honorare, die an **assoziierte Unternehmen** erbracht werden, einzubeziehen. Die Honorar-

standteile, die auf Leistungen an Gemeinschafts- und an assoziierte Unternehmen entfallen, sind **lediglich** entsprechend der **Beteiligungsquote** aufzunehmen. Die quotale Berücksichtigung galt bisher für die Gemeinschaftsunternehmen lediglich als Empfehlung.

- Die Stellungnahme zur Rechnungslegung enthält nunmehr auch erstmals eine **Anlage mit Beispielen** für Leistungen der einzelnen Kategorien.

Der IDW ERS HFA 36 n.F. soll für Abschlüsse gelten, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung wird für zulässig erachtet, sofern alle darin enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden.

Ansprechpartner:



Dirk Luther

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 30 885928-0
dirk.luther@bakertilly.de



Stefan Schmidt

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-147
stefan.schmidt@bakertilly.de

2 Bewertung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen: Änderung der Bemessung des Zinssatzes

Gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzutinsen. Dies betrifft in der Regel Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen. Abweichend davon dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Hierfür sind ebenfalls die vergangenen sieben Geschäftsjahre maßgebend. Die Abzinsungssätze werden von der Deutschen Bundesbank ermittelt.

Zum 31. Dezember 2015 ist demnach ein Zinssatz bei angenommener pauschaler Restlaufzeit von 15 Jahren von 3,89 % zu verwenden.

Mit jedem Prozentpunkt, um den die Zinsen fallen, erhöhen sich – Berechnungen des IDW zur Folge – die Pensionsrückstellungen um etwa 15 bis 20 Prozent. Ein niedriger Rechnungszins führt daher zu höheren Pensionsrückstellungen. Demgegenüber ist sicher kritisch zu diskutieren, inwieweit Deckungsvermögen entsprechend notwendige Zinserträge erwirtschaftet.

Der Bundestag hat am 18. Februar 2016 ein „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ beschlossen, welches eine Neureglung für die Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen beinhaltet. Am grundlegenden System der Bewertung von Pensionsrückstellungen durch Abzinsung der Rückstellung mit einem Durchschnittzinssatz wird weiterhin festgehalten, jedoch wurde der maßgebliche Zeitraum für die Durchschnittsbildung von sieben Jahren auf zehn Geschäftsjahre ausgedehnt.

Im Umfeld des derzeit niedrigen Zinsniveaus hatte die bisherige Regelung zu einem stetigen und rasanten Absinken des Zinssatzes und dadurch zu einer deutlichen Belastung der Unternehmen durch den Anstieg der auszuweisenden Pensionsrückstellungen geführt. Bereits im Zuge der Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilRUG) wurde deshalb durch den Bundestag eine Entschließung gefasst, den Diskontierungszinssatz für langfristig fällige Rückstellungen zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Durch die nun erfolgte Anpassung des Diskontierungssatzes ergibt sich ein, vor allem in zeitlicher Hinsicht gesehen, weitaus langsames Absinken des Zinssatzes, welches zu einer Verringerung der bilanziellen Belastung und somit (zunächst) einzelfallabhängig ggf. zu einer spürbaren Entlastung der betroffenen Unternehmen führt.

§ 253 Abs. 2 S.1 HGB n.F. lautet nun wie folgt:

„Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt.“

Somit ist in den Fällen von sonstigen langfristigen Rückstellungen auch weiterhin die Abzinsung mit dem maßgeblichen Durchschnittszinssatz von sieben Geschäftsjahren durchzuführen. Eine Veränderung der Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz nach § 6a EStG ist hiermit ebenfalls nicht verbunden. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist auch weiterhin ein Zinssatz von 6 % p.a. für die Abzinsung zu verwenden.

Die Entlastung der Unternehmen soll jedoch nicht als Ausschüttungspotential zur Verfügung stehen. Zur Vermeidung einer Ausschüttung des Unterschiedsbetrags zwischen der sieben- und zehnjährigen Durchschnittsbewertung wird daher in § 253 Abs. 6 HGB n. F. gleichzeitig eine Ausschüttungssperre für diesen Differenzbetrag eingeführt.

§ 253 Abs. 6 HGB n. F. lautet nun wie folgt:

„Im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren in jedem Geschäftsjahr zu ermitteln. Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag nach Satz 1 entsprechen. Der Un-

terschiedsbetrag nach Satz 1 ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.“

Die jährliche Ermittlung des Unterschiedsbetrages für die Bemessung der Ausschüttungssperre und die Angabe im Anhang wird allerdings zu weiteren Verwaltungsaufwand und Kosten für die Unternehmen führen.

Die Erstanwendung der Neuregelungen ist verpflichtend für Geschäftsjahre, welche nach dem 31. Dezember 2015 enden. Aufgrund eines in Art. 75 Abs. 7 EGHGB n.F. eingeführten Wahlrechts zur vorzeitigen Anwendung darf die Neuregelung bereits für Geschäftsjahre, welche nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und vor dem 1. Januar 2016 enden, angewendet werden. Folglich ist eine rückwirkende Anwendung zum 31. Dezember 2015 möglich. Auch die neuen Abzinsungssätze werden von der Bundesbank bekanntgegeben.

Ansprechpartner:



Florian Zachmayer

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 911 65069-623
florian.zachmayer@bakertilly.de



Stefan Schmidt

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-147
stefan.schmidt@bakertilly.de

Veranstaltungen

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

Industrie 4.0 aus Sicht des Kapitalmarktes

Stuttgart, 21. März 2016

Die neue Kommunalanstalt in Baden-Württemberg

Stuttgart, 13. April 2016

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 165 Partnerunternehmen mit über 28.000 Mitarbeitern in 141 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.