AUGUST/SEPTEMBER 2017 | novus MANDANTENINFORMATION

EBNER STOLZ

novus

Steuerpolitische Themen der Parteien versus Erwartungen der Unternehmen

IDW Praxishinweis zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems

Deutsche Mitbestimmung nur durch inländische Arbeitnehmer mit Unionsrecht vereinbar

Bundestagswahl 2017: Welche Steuerthemen greifen die Parteien auf?

Bundestagswahl 2017: Welche Steuerthemen greifen die Parteien auf?

Am 24.9.2017 wird der neue Bundestag gewählt. Dann wird sich entscheiden, welche Parteien die Regierungsgeschicke in den nächsten vier Jahren verantworten. Zwar liegt der Schwerpunkt im Wahlkampf nicht auf der Steuerpolitik, sondern eher auf Fragen der inneren Sicherheit und der Flüchtlingskrise. Dennoch ist bedeutsam, wie sich die Steuerbelastung in den kommenden Jahren entwickeln wird.

Grund genug, die in den Wahlprogrammen der Parteien enthaltenen Steuerthemen genauer unter die Lupe zu nehmen und gegeneinander abzugleichen.

Geht es um eine generelle Ausrichtung, zeigt sich noch in gewissem Umfang Einigkeit. Neben einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens schreiben sich fast durchgängig alle Parteien die Bekämpfung der Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Fahnen. Dabei ist meist der Blick auf international tätige Unternehmen gerichtet, die durch vermeintliche Gewinnverlagerungen ins Ausland ihre Steuerbelastung mindern. Das dazu von der OECD entwickelte Maßnahmenpaket BEPS wurde bereits teilweise umgesetzt. Es wird auch in der kommenden Legislaturperiode den nationalen Gesetzgeber weiter beschäftigen, zumal hier bereits auf europäischer Ebene Beschlüsse gefasst wurden, die in deutsches Recht umzusetzen sind.

Der Ruf der Wirtschaft nach einer steuerlichen Förderung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten in Deutschland scheint auf Gehör gestoßen zu sein. Mehrere der großen Parteien sehen in ihren Wahlprogrammen konkrete Vorschläge hierzu vor. Auch zeigen sich viele Parteien wirtschaftsfreundlich und wollen sowohl Startups als auch Wagniskapitalgeber steuerlich entlasten.

Brisant ist die Frage der Handhabung von Managergehältern. Bereits zu Beginn des Jahres lag ein Gesetzesvorschlag zur Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs von Managergehältern vor. Dafür fehlten aber die Mehrheiten im Bundestag. SPD und Grüne halten weiterhin an der Einführung einer solchen Regelung fest.

Die mit viel Mühen Ende 2016 abgeschlossene Erbschaftsteuerreform wird von der Hälfte der Parteien kritisch betrachtet. Große Erbschaften sollen künftig höher besteuert werden, wenngleich immerhin der Bedarf nach einer Verschonung von Unternehmensvermögen von fast allen Parteien anerkannt wird.

Alte Bekannte, namentlich die Vermögensteuer und die Finanztransaktionssteuer, finden sich auch im Wahlkampf 2017 wieder. Wird die Vermögensteuer in Summe kritisch gesehen, will die Mehrheit der Parteien die Finanztransaktionssteuer einführen. Das ist allerdings leichter gesagt als getan, denn ein nationaler Alleingang ist unmöglich.

Am Intensivsten befassen sich die Parteien mit dem Einkommensteuertarif. Einigkeit besteht darin, dass kleine und mittlere Einkommen steuerlich entlastet werden sollen. Die Rede ist hier vom Abbau des sog. Mittelstandsbauchs des Einkommensteuertarifs. Hierzu soll der aktuelle Spitzensteuersatz von 42 % erst ab einem höheren zu versteuernden Einkommen greifen. Die bisherigen Regierungsparteien rufen eine Marke von 60.000 Euro statt bislang 54.950 Euro auf. Je nach konkreter Ausgestaltung des progressiven Teils des Steuertarifs würden damit Einkommen entsprechend entlastet. Bei der Frage der Steuerbelastung höherer Einkommen gehen die Wege dann aber deutlich auseinander. Lehnt das konservative Lager eine Steuermehrbelastung ab, sehen SPD, Grüne und Linke eine Steuermehrbelastung aus Gründen der Gerechtigkeit für erforderlich an. Deutliche Abweichungen zwischen diesen Parteien bestehen allerdings wiederum darin, in welchem Umfang Steuersätze bei welchem Einkommen ansteigen sollen.

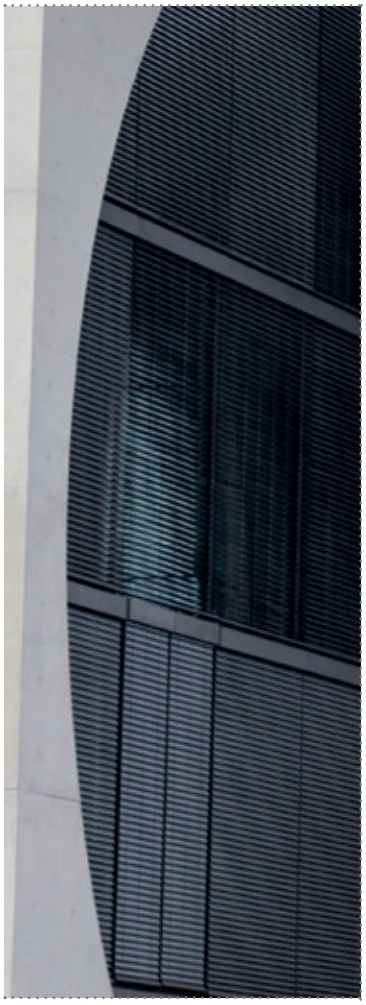
Der derzeitige Sondersteuertarif für Kapitaleinkünfte, die Abgeltungsteuer, scheint angezählt zu sein. Eine Abschaffung der Abgeltungsteuer in der kommenden Legislaturperiode dürfte damit sehr wahrscheinlich sein, auch wenn hier sicherlich noch intensiv zu klären ist, wie Kapitaleinkünfte dann zu versteuern sind. Geht es um Dividenden, werden diese bereits auf Ebene der Kapitalgesellschaft besteuert. Eine nochmalige vollständige Versteuerung auf Ebene des Anteilseigners würde zu einer Doppelbesteuerung führen. Diese Kaskadenbesteuerung wäre wirtschaftspolitisch ein Desaster.

Unklar ist zudem, ob das Ehegattensplitting in der derzeitigen Form bestehen bleibt. Hier hat sich eine breite Front gebildet, bei der steuerlichen Entlastung weniger die Ehegatten, sondern vielmehr Familien mit Kindern in den Fokus zu nehmen.

Ebenso wie die Einkommensteuer betrifft auch der Solidaritätszuschlag jeden Steuerpflichtigen. Hier zeigt sich tendenziell Einigkeit zwischen den derzeitigen Regierungsparteien. Ab 2020 könnte der Zuschlag entfallen. In welchem Umfang und konkret für wen, darin unterscheiden sich die Parteikonzepte aber deutlich.

Möchten Sie wissen, mit welcher Partei Ihre steuerlichen Vorstellungen am besten übereinstimmen? Dann klicken Sie sich einfach durch unseren Taxomat, der einen Abgleich Ihrer persönlichen Meinung mit den Wahlkampfkonzepten ermöglicht. Zudem finden Sie eine Übersicht zu den Steuerthemen der Parteien zum Bundestagswahlkampf unter www.ebnerstolz.de. Dort ist auch der Link zu unserem Taxomat.

Prof. Dr. Holger Jenzen
Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart



IM GESPRÄCH

Steuerpolitische Themen der Parteien versus Erwartungen der Unternehmen 4

STEUERRECHT

Unternehmensbesteuerung
Abschreibungsbefugnis bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks 6
Keine Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer 7
Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm 7
Keine steuerneutrale Übertragung des Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch 7
Anwendung der Realteilungsgrundsätze bei Ausscheiden des Gesellschafters gegen Sachwertabfindung 8
Negatives Kapitalkonto unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz 8
Keine Thesaurierungsbegünstigung bei negativem zu versteuernden Einkommen 9
Mitunternehmerschaft durch Gewinngemeinschaftsvertrag zwischen Schwesterkapitalgesellschaften 9
Antrag zum Teileinkünfteverfahren bei verdeckten Gewinnausschüttungen 10
Schädlicher Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c KStG durch eine Erwerbergruppe 10
Kapitalertragsteuer bei fehlender Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 11
Abgrenzung einer freiberuflichen Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit 11
Beginn der Gewerbesteuerpflicht 12
Grunderwerbsteuer: Aufstockung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft 13
Beihilfecharakter der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG? 13

Arbeitnehmerbesteuerung
Mangels Bestimmung durch den Arbeitgeber keine erste Tätigkeitsstätte 14
BFH äußert sich erneut zur Nutzung von häuslichen Arbeitszimmern 14
Von Dritten getragene Unterbringungskosten am Studienort 15
Übernahme der Pensionszusage eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers 15
Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge 15

Umsatzsteuer
BMF: Ausübung und Rücknahme der Option zur Umsatzsteuer 16
Steuerschuld aufgrund Rechnungserteilung 16
Rundverfügung zur umsatzsteuerlichen Organschaft 17
Vorsteuerabzugsberechtigung: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des Leistenden 18
Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag 18
Umsatzsteuerliche Behandlung bei Ehrung eines einzelnen Jubilars 18

Erbschaftsteuer 19
Besteuerung von Privatpersonen 19
Internationales Steuerrecht 21

WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Mieterstrom- und Netzentgeltmodernisierungsgesetz beschlossen 24

COMPLIANCE

ZIVILRECHT

Gesellschaftsrecht 27
Arbeitsrecht 28

INTERN 31

Steuerpolitische Themen der Parteien versus Erwartungen der Unternehmen

Die heiße Phase des Bundestagswahlkampfes ist eingeläutet. Die Parteien haben ihre politischen Pläne für den Fall einer Regierungsbeteiligung für die nächste Legislaturperiode auf den Tisch gelegt. Eines der Themen: Das Steuerrecht.

Wir baten Herrn Berthold Welling, Abteilungsleiter Steuern und Finanzpolitik beim Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI), um seine Einschätzung, inwieweit die Steuerpläne der zur Wahl stehenden Parteien den Erwartungen oder auch den Bedürfnissen der Unternehmen an die künftige Steuerpolitik entsprechen.

Herr Welling, aus Unternehmer-Perspektive, die Sie ja als Verbandsvertreter maßgeblich widerspiegeln, welche steuerlichen Themen sollten ab Herbst 2017 angegangen werden? Sehen Sie die zur Wahl stehenden Parteien anhand der Aussagen in ihren Programmen bereits auf dem richtigen Weg?

In der nächsten Legislaturperiode bedarf es einer Kehrtwende in der Steuerpolitik und durchgreifender Strukturreformen, insbesondere im Unternehmensteuerrecht. Die letzte Unternehmensteuerreform ist mittlerweile fast zehn Jahre her. Andere große Wirtschaftsnationen, wie die USA oder das Vereinigte Königreich, haben bereits deutliche Steuersatzsenkungen angekündigt. Vor allem das internationale OECD-Projekt „BEPS" zur Vermeidung von steuermotivierten Substrat- und Gewinnverlagerungen hat die Steuerpolitik in den vergangenen Jahren geprägt. Für den Gesetzgeber stand hierbei die Umsetzung der neuen internationalen Standards in nationales Steuerrecht im Vordergrund. Für die Fortentwicklung des deutschen Unternehmensteuerrechts blieb kaum Raum. Entsprechend kleinteilig und restriktiv erscheint die Steuerpolitik zum Ende der Legislaturperiode. Auch wenn sich in den Wahlprogrammen noch keine grundsätzliche Kehrtwende abzeichnet, bestehen einige positive Ansätze. Beispielsweise plädieren die beiden Regierungsparteien sowie Grüne und FDP für einen ersten Einstieg in die steuerliche Forschungsförderung. Mit Blick auf den Forschungs- und Industriestandort wäre dieses international übliche Förderinstrument eine sinnvolle Ergänzung zur Projektförderung. Jedoch fehlt trotz der zahlreichen steuerpolitischen Handlungsfelder in allen Wahlprogrammen die große Reformperspektive.

Viele mittelständische Unternehmen sind zunehmend auch international tätig. Sie sind somit durch die Trends der internationalen Steuerpolitik unmittelbar betroffen. Auf der einen Seite strengere Vorgaben der Staaten zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen (Stichwort BEPS), auf der anderen Seite der Trend zu mehr Steuerwettbewerb, z. B. in den USA, Großbritannien und Ungarn. Ist es deshalb erforderlich, dass sich der neue Gesetzgeber für eine größere Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen im Ausland stark macht? Wenn ja, wie könnten Ansätze hierzu aussehen?

Die steuerpolitischen Themen werden zwangsläufig immer internationaler. Dies ist unter anderem auf die hohe Präsenz der Unternehmen aus Deutschland auf den internationalen Märkten zurückzuführen. Neben den börsennotierten Unternehmen sind mittlerweile knapp 90 % des industriellen Mittelstandes auf den internationalen Absatzmärkten selbst oder über ihre exportierenden Kunden aktiv. Diese Tendenz steigt, zwei Drittel aller Mittelständler erwarten zunehmend internationalere Wertschöpfungsketten bereits in den kommenden drei bis fünf Jahren. Umso mehr bedarf es flankierender Regelungen, die den Unternehmen in Deutschland internationale Aktivitäten erleichtern, zumindest darf das Steuerrecht kein Hemmnis bei der Präsenz und Erschließung ausländischer Märkte sein. Hier besteht dringender Handlungsbedarf. Anders als dem öffentlichen Meinungsbild zu entnehmen, ist die steuerliche Belastung der international ausgerichteten Unternehmen in Deutschland um rund ein Fünftel höher als die der rein national tätigen Unternehmen. Ein besonderer Reformbedarf besteht beim Außensteuerrecht, um die seit 1972 bestehende Hinzurechnungsbesteuerung an die Entwicklungen der globalen arbeitsteiligen und digitalisierten Wirtschaft anzupassen. Ein plakatives Beispiel ist die Niedrigbesteuerungsgrenze. Diese beträgt nach wie vor 25 %. Damit liegt der EU-Durchschnittssteuersatz mit 21,5 % deutlich unterhalb der viel zu hohen Grenze und unterstellt 19 EU-Mitgliedstaaten eine Niedrigbesteuerung. Eine Absenkung auf mindestens 15 % und damit auf die Höhe des deutschen Körperschaftsteuersatzes ist unumgänglich.

In vielen Wahlprogrammen ist zu lesen, dass der Erfindergeist in Deutschland einen neuen Impuls braucht, damit die deutsche Wirtschaft auch in Zukunft wettbewerbsfähig bleibt. Auch der BDI sieht hier dringenden Handlungsbedarf. Wie schätzen Sie dazu die Vorschläge der Parteien zur Förderung von Forschung und Entwicklung, Start-ups sowie einer Erleichterung zur Bereitstellung von Wagniskapital ein?

Die Förderung von Start-ups, der Einsatz von Wagniskapital und die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) müssen auch steuerpolitisch flankiert werden. Insbesondere der FuE-Standort muss auch von der Steuerpolitik in den Blick genommen werden. Im Rahmen einer 360-Grad-Analyse haben wir die steuerlichen Regelungen für FuE-Aktivitäten untersucht und kommen zu einem ernüchternden Ergebnis. Zahlreiche Regelungen erweisen sich als kontraproduktiv, weil sie zu einer Doppelbesteuerung führen, streitanfällig sind oder Wagniskapitalinvestitionen und Beteiligungen an FuE-Projekten verhindern. Die Hemmnisse reichen von der Besteuerung von Funktionsverlagerungen bis hin zum zunehmend eingeschränkten steuerlichen Sofort-Abzug von steuerlichen FuE-Investitionen. Zudem gibt es im deutschen Steuerrecht, anders als in 26

Berthold Welling, Abteilungsleiter Steuern und Finanzpolitik beim BDI

der 28 EU-Mitgliedstaaten, keine systematische Forschungsförderung. Mittlerweile hat die Politik den Handlungsbedarf erkannt und stellt eine steuerliche FuE-Förderung in Aussicht. Für den FuE-Standort ist dies zunächst ein positives Signal. Wichtig ist nunmehr, auf aufwendige Eingrenzungen und Größenbeschränkungen zu verzichten. Dies würde zwar die ohnehin überschaubaren fiskalischen Auswirkungen mindern, jedoch die sogenannte Spillover-Wirkung und damit die positiven ökonomischen Effekte der steuerlichen FuE-Förderung relativieren.

Die Ende 2016 zum Abschluss gebrachte Erbschaftsteuerreform wurde, bevor die Tinte trocken war, bereits unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten wieder in Frage gestellt. Es könnte also zur Reform der Reform kommen. Die Parteien fordern teilweise, sehr große Erbschaften in Zukunft höher zu besteuern, auch wenn grundsätzlich das Bedürfnis von Unternehmen nach Verschonung von Erbschaftsteuer anerkannt wird. Ist diese Forderung nach höherer Besteuerung berechtigt?

Die Erbschaftsteuerreform hat zu deutlichen Verschärfungen für die eigentümer- und familiengeführten Unternehmen geführt. Außerdem ist das neue Erbschaftsteuerrecht – um mit den Worten von Prof. Seer zu sprechen – unkalkulierbar geworden. Die Komplexität einzelner Regelungen führt sogar zu Fragen der grundsätzlichen Anwendbarkeit. Damit ist das ursprüngliche Ziel eines minimalinvasiven Eingriffs deutlich verfehlt worden. Wie verfahren die erbschaftsteuerliche Diskussion ist, zeigt das Beispiel des koordinierten – besser gesagt „unkoordinierten" – Ländererlasses (vgl. hierzu S. 19). Auf Ebene der Finanzverwaltungen war eine Einigung über die Auslegungsgrundsätze des neuen Erbschaftsteuerrechts nicht möglich. In der Folge wird das Erbschaftsteuerrecht in den Bundesländern unterschiedlich ausgelegt. Und die erbschaftsteuerliche Agenda des Vermittlungsergebnisses ist in dieser Legislaturperiode noch nicht einmal zur Gänze abgearbeitet worden. Eine Regelung zum Vorab-Abzug steht noch aus. Auch in diesem Punkt konnte trotz der politischen Absichtserklärung bislang zwischen den Ländern keine Einigung erzielt werden.

Für die mittelständischen Unternehmen wird das neue Erbschaftsteuerrecht mit Blick auf den Generationswechsel in den Unternehmen zu einer erhöhten Rechtsunsicherheit führen. Ohne intensive Beratung ist die Übertragung des Unternehmens auf die nächste Generation kaum mehr möglich – und auch dann werden zahlreiche Fragen noch ungeklärt bleiben.

Eine Abschaffung der Abgeltungsteuer dürfte nach den Wahlprogrammen sehr wahrscheinlich sein. Insbesondere Dividenden aber künftig in vollem Umfang mit dem individuellen Einkommensteuersatz zu versteuern, wäre nicht systemkonform. Wie müsste Ihrer Meinung nach eine realistische und praxisnahe Nachfolgeregelung aussehen und was muss hierbei im Interesse der Unternehmen beachtet werden?

Die Abgeltungsteuer steht zu Unrecht in der Kritik. Nahezu drei Viertel des Aufkommens aus der Abgeltungsteuer entstammt der Dividendenbesteuerung. Aufgrund der bestehenden Vorbelastung ist die Abgeltungsteuer systemgerecht. Im Gegenteil: Die Gesamtbelastung ist sogar höher als die der vergleichbaren Einkommensbesteuerung. Insofern führen wir für den weitaus größten Teil der Abgeltungsteuer eine Scheindebatte. Anders ist die Ausgangslage bei der Zinsbesteuerung. Hier besteht zwar keine Vorbelastung, wie bei den Dividenden, jedoch spricht gegen eine umfassende Einkommensbesteuerung das niedrige Zinsniveau. Diese beiden Aspekte spiegeln sich auch in der Aufkommenswirkung wider. So räumte das Bundesfinanzministerium ein, dass mit der Abschaffung der Abgeltungsteuer sogar Mindereinnahmen wahrscheinlich seien.

Dies zeigt, dass die Besteuerungshöhe und das Aufkommen allenfalls vorgeschoben sind. Die weiterhin offene Frage ist vielmehr: Kann die Anonymität der Besteuerung von Kapitaleinkünften zukünftig Bestand haben? Wenn die Abgeltungsteuer fortgeführt werden soll, und hierfür sprechen viele gute Gründe, dann muss dieser Dollpunkt ausgeräumt werden.

Zum Abschluss: Was erhoffen Sie sich im Interesse der deutschen Wirtschaft vom neuen Steuergesetzgeber?

Eine Kehrtwende in der Steuerpolitik. Die Steuerreformen dürfen nicht vom Gedanken der Missbrauchsvermeidung getragen werden. Kurz: Wir brauchen in der Steuerpolitik mehr Mut für positive Veränderungen und Rahmenbedingungen.

Der BFH lehnt die Abschreibungsbefugnis des Nichteigentümer-Ehegatten ab.

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Abschreibungsbefugnis bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall erwarben Ehegatten gemeinsam ein bebautes Grundstück. Der Kaufpreis wurde durch einen von der Ehefrau allein abgeschlossenen Darlehensvertrag finanziert. Die Zins- und Tilgungsleistungen für dieses Darlehen erfolgten von einem Oder-Konto der Ehegatten, wobei das Guthaben darauf im Wesentlichen aus Einnahmen des Ehemanns aus seiner selbständigen Tätigkeit resultierte. Nach dem Erwerb wurde das Grundstück in Wohnungseigentum aufgeteilt. Die Ehefrau hatte demnach Alleineigentum am Erdgeschoss, das der Ehemann für seine selbständige Tätigkeit nutzte. Ein zwischen den Ehegatten vereinbarter Mietvertrag wurde steuerlich nicht anerkannt. Stattdessen machte der Ehemann die auf das Darlehen gezahlten Schuldzinsen und die Gebäudeabschreibung, soweit sie auf die von ihm betrieblich genutzten Räume entfielen, als Betriebsausgaben geltend.

Den Betriebsausgabenabzug lehnt der BFH jedoch mit Urteil vom 21.2.2017 (Az. VIII R 10/14, DStR 2017, S. 1252) ab. Dazu führen die Richter aus, dass die steuerliche Berücksichtigung der Gebäudeabschreibung nur in Frage kommt, wenn der Nichteigentümer-Ehegatte die Anschaffungskosten getragen hat. Die Zahlungen zur Tilgung des Finanzierungsdarlehens von dem gemeinsamen Konto der Ehegatten gelten jedoch, unabhängig davon, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt, jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet. Zu einem anderen Ergebnis käme der BFH nur, wenn besondere Vereinbarungen zwischen den Ehegatten getroffen worden wären, was im Streitfall nicht der Fall war.

Hinweis: *Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass diese Auffassung mit der Rechtsprechung des Großen Senats zum Oder-Konto (BFH-Urteil vom 23.8.1999, Az. GrS 2/97, DStR 1999, S. 1649) vereinbar ist. Denn dort betonte der Große Senat, dass es bei der Zurechnung von Zahlungen von einem Oder-Konto gleichgültig sei, aus wessen Mitteln das Guthaben stamme. Auch liege kein Aufwand des Klägers nach der Drittaufwand-Rechtsprechung des BFH vor. Die Zahlungen der Ehefrau vom Oder-Konto erfolgten zur Tilgung ihrer eigenen Verbindlichkeiten.*

Keine Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer

Die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen aus öffentlichem Recht setzt voraus, dass die Verpflichtung wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist. Sie muss dafür nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten, so der BFH in seinem Urteil vom 5.4.2017 (Az. X R 30/15, DStR 2017, S 1373). Die Voraussetzungen liegen vor, wenn die Verpflichtung auch dann zu erfüllen ist, wenn der Betrieb zum Ende des Bilanzzeitraums aufgegeben wird.

Hinweis: *Das Going-Concern-Prinzip bezieht sich laut BFH nur auf die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden, nicht jedoch auf den Ansatz von Bilanzpositionen.*

Aus diesem Grund kann für Kammerbeiträge eines künftigen Beitragsjahres, die sich nach der Höhe des in einem vergangenen Steuerjahr erzielten Gewinns bemessen, keine Rückstellung gebildet werden.

Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm

Sofern eine Option aus einem Aktienoptionsprogramm für leitende Angestellte nur ausgeübt werden kann, falls der Verkehrswert der Aktien zum Ausübungszeitpunkt einen bestimmten Betrag übersteigt und/oder wenn das Ausübungsrecht davon abhängt, dass es in der Zukunft zu einem Verkauf des Unternehmens oder zu einem Börsengang kommt, kann eine Aktiengesellschaft für Verbindlichkeiten hieraus keine Rückstellungen bilden. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer dieser Ereignisse sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, entschied der BFH mit Urteil vom 15.3.2017 (Az. I R 11/15, DStR 2017, S. 1700) und bekräftigte damit zunächst die bestehende Rechtsprechung, wonach die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter durch eine AG im Rahmen eines mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbundenen Aktienoptionsplans, nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand führt. Weiter führt er aus, dass auch im Hinblick auf die künftige Ausgabe neuer Aktien mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung nicht möglich ist.

Hinweis: *Auch lehnt der BFH die Bildung von Rückstellungen für die eventuellen künftigen Zahlungsverpflichtungen aus der in den Optionsbedingungen geregelten Ersetzungs- bzw. Rückkaufsbefugnis der AG mangels rechtlicher Entstehung oder wirtschaftlicher Verursachung am Bilanzstichtag ab.*

Keine steuerneutrale Übertragung des Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch

Mit Urteil vom 25.1.2017 (Az. X R 59/14, DStR 2017, S. 1308) bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Steuerneutralität der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG voraussetzt, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt.

Im Streitfall erzielte der bisherige Betriebsinhaber zunächst gewerbliche Einkünfte aus der Verpachtung einer Gaststätte sowie der Vermietung von Wohnungen und Büros. Die verpachtete bzw. vermietete Immobilie, die die einzige wesentliche Betriebsgrundlage seines Gewerbebetriebs darstellte, übertrug er unentgeltlich unter Vorbehaltsnießbrauch. Da die Immobilie aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin vom bisherigen Betriebsinhaber gewerblich genutzt wird, sieht der BFH die Voraussetzung der Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit als nicht erfüllt an. Unerheblich sei insoweit, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird.

Zu einem anderen Ergebnis kam der BFH im Fall der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch (s. zuletzt BFH-Urteil vom 7.4.2016, Az. IV R 38/13, BStBl. II 2016, S. 765). Diese Rechtsprechung sei jedoch – so der BFH im aktuellen Urteil – nicht bei Übertragung von Gewerbebetrieben anwendbar, da der Begriff des Gewerbebetriebs eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist, aus der die Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit zu folgern ist.

Hinweis: *Statt der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch könnte in der Praxis eine Betriebsübergabe gegen Versorgungsleistungen in Betracht gezogen werden. Dadurch kann die Steuerneutralität des Betriebsübergangs gesichert und wirtschaftlich ein vergleichbares Ergebnis erreicht werden.*

Anwendung der Realteilungsgrundsätze bei Ausscheiden des Gesellschafters gegen Sachwertabfindung

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, ist der Vorgang steuerneutral, wenn es sich um eine Realteilung handelt, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Nach früherer Auffassung war nur dann von einer solchen steuerneutralen Realteilung auszugehen, wenn das Betriebsvermögen der Personengesellschaft auf die Gesellschafter aufgeteilt und von diesen jeweils weiterhin im Rahmen eines Betriebs genutzt wurde. Bereits mit Urteil vom 17.9.2015 (Az. III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37) weitete der BFH die Anwendung der Realteilungsgrundsätze aus. So kommen diese auch dann zur Anwendung, wenn ein Gesellschafter gegen eine aus einem Teilbetrieb bestehende Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet, die Gesellschaft aber von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt wird (vgl. auch novus April 2016, S. 5). Dabei hatte der BFH ausdrücklich offen gelassen, ob er bei Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern zu demselben Ergebnis käme.

Eine klare Aussage hierzu beinhaltet nun das Urteil des BFH vom 30.3.2017 (Az. IV R 11/15, DStR 2017, S. 1376). Darin bejaht er das Vorliegen einer Realteilung und damit die Buchwertfortführung, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. § 16 Abs. 3 EStG verdränge damit im Falle des Ausscheidens als speziellere Regelung die Vorgaben des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Die Richter widersprechen mit dieser Entscheidung ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Steuerneutralität nur dann für gegeben sieht, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhält (BMF-Schreiben vom 20.12.2016, BStBl. I 2017, S. 36).

Hinweis: *In einem weiteren Urteil vom 16.3.2017 (Az. IV R 31/14, DStR 2017, S. 1381) bezeichnet der BFH die Fälle, in denen eine Mitunternehmerschaft aufgelöst und das Betriebsvermögen auf die Gesellschafter aufgeteilt wird, explizit als „echte Realteilung". Scheidet mindestens ein Gesellschafter unter Mitnahme von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens aus der zwischen den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft aus, wertet der BFH dies als „unechte Realteilung". In beiden Fällen kommen die Realteilungsgrundsätze, wie bereits mit Urteil vom 17.9.2015 entschieden, gleichermaßen zur Anwendung.*

Negatives Kapitalkonto unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz

Ein Kommanditist kann den ihm zugerechneten Verlustanteil nicht mit anderen Einkünften ausgleichen, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder erhöht wird, § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH umfasst das Kapitalkonto des Kommanditisten neben dem in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Kapitalkonto auch das aus einer Ergänzungsbilanz. Dies bestätigte der BFH zuletzt mit Urteil vom 24.4.2014, in dem er feststellte, dass das Volumen für ausgleichsfähige Verlustanteile des Kommanditisten durch eine positive Ergänzungsbilanz erhöht wird (Az. IV R 18/10).

Wird das Kapitalkonto des Kommanditisten unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz negativ, kommt der BFH nun zu dem Ergebnis, dass die Verluste, die zu einer Erhöhung des Negativsaldos führen, nicht ausgleichsfähig sind (BFH-Urteil vom 18.5.2017, Az. IV R 36/14, DStR 2017, S. 1524).

Hinweis: *Im Urteilsfall wies das Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz einen positiven Saldo von 10.000 Euro aus. In Folge der Wahlrechtsausübung nach § 6b EStG war für den Kommanditisten eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen, in der ein negatives Kapitalkonto von 185.000 Euro bestand. Wegen des im Saldo negativen Kapitalkontos versagte der BFH die Ausgleichsfähigkeit des zugewiesenen Verlustanteils.*

Weiter entschied der BFH mit Urteil vom 30.3.2017 (Az. IV R 9/15, DStR 2017, S. 1584), dass ein Veräußerungsgewinn aus dem Wegfall eines negativen Kapitalkontos aufgrund der Auflösung einer KG erst in dem Zeitpunkt realisiert ist, in dem feststeht, dass das negative Kapitalkonto nicht mehr durch Gewinne oder Einlageforderungen aufgefüllt werden kann.

Keine Thesaurierungsbegünstigung bei negativem zu versteuernden Einkommen

Sofern in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne u. a. aus Gewerbebetrieb enthalten sind, berechnet sich die Einkommensteuer für diese Gewinne auf entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 %. Diese Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a EStG kann allerdings nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn zwar begünstigungsfähige Einkünfte bestehen, das zu versteuernde Einkommen jedoch negativ ist, so der BFH in seinem Urteil vom 20.3.2017 (Az. X R 65/14, DStR 2017, S. 1645).

Hinweis: *Der BFH stellt auf die Gesetzessystematik ab, wonach auch bei § 34a EStG zunächst ein Verlustausgleich vorzunehmen ist, der auch diejenigen Einkünfte einbezieht, die nach § 34a EStG begünstigungsfähig wären, so dass nach einem Verlustausgleich keine begünstigungsfähigen Einkünfte verbleiben können. Damit teilt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 11.8.2008, Az. IV C 6 - S 2290-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 838).*

Mitunternehmerschaft durch Gewinngemeinschaftsvertrag zwischen Schwesterkapitalgesellschaften

Der BFH entschied, dass durch den Abschluss eines Vertrags über die Bildung einer Gewinn- und Verlustgemeinschaft (Gewinngemeinschaft) i. S. des § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG zwischen Schwesterkapitalgesellschaften innerhalb eines Konzerns nicht ausgeschlossen werden kann, dass eine Mitunternehmerschaft zwischen den Vertragspartnern begründet wird. Denn eine höchstrichterliche Entscheidung ist hierzu noch nicht ergangen (BFH-Urteil vom 22.2.2017, Az. I R 35/14, DStR 2017, S. 1527). Zahlungen zwischen den Schwestergesellschaften zum Ausgleich der Gewinne und Verluste stellen nach dieser Auffassung Einlagen und Entnahmen im Rahmen der Mitunternehmerschaft dar. Das Finanzamt behandelte die Zahlungen hingegen als verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen.

Ob tatsächlich eine Mitunternehmerschaft begründet worden ist oder aber verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, sei allerdings – so der BFH in seiner Entscheidung – im Rahmen des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte zu entscheiden. Dieses müsse auch dann durchgeführt werden, wenn zweifelhaft ist oder es nur möglich erscheint, dass Einkünfte mehreren Personen steuerlich zuzurechnen sind. Aus diesem Grund verwies der BFH die Sache an das erstinstanzliche FG zurück.

Hinweis: *Sollte eine Mitunternehmerschaft zwischen den Schwesterkapitalgesellschaften auf Grund des Gewinngemeinschaftsvertrags anzuerkennen sein, käme es faktisch zu einem Ausgleich etwaiger Verluste einer der Gesellschaften. Eine „Querorganschaft" zwischen den Schwesterkapitalgesellschaften mit der Folge einer steuerwirksamen Berücksichtigung der (Ausgleichs-)Zahlungen, wie mit Verweis auf EU-rechtliche Gründe im Streitfall beantragt wurde, lehnte der BFH hingegen ab.*

Antrag zum Teileinkünfteverfahren bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Der an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 25 % oder zu mindestens 1 % beteiligte Anteilseigner, der zudem durch seine berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft auf diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss ausüben kann, kann beantragen, Dividenden der Gesellschaft statt mit der Abgeltungsteuer nach dem Teileinkünfteverfahren zu besteuern. In diesem Fall unterliegen 60 % der Dividenden dem individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners. Der Antrag ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum zu stellen, in dem die Dividende zugeflossen ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG).

Diese Frist ist laut Urteil des FG München vom 15.6.2016 (Az. 9 K 190/16, EFG 2016, S. 1503) nicht anzuwenden, wenn dem Anteilseigner aus der Beteiligung ausschließlich verdeckte Gewinnausschüttungen zugeflossen sind, die er in seiner Einkommensteuererklärung bislang als Einnahmen bei anderen Einkünften erklärt hat und die in Folge der Feststellungen durch eine Betriebsprüfung nachträglich in Kapitalerträge umqualifiziert wurden. Das FG München vertritt die Auffassung, dass hier die Fristenregelung teleologisch zu reduzieren ist, so dass das Wahlrecht solange ausgeübt werden kann, bis der Einkommensteuerbescheid des betroffenen Veranlagungszeitraums formell und materiell bestandskräftig ist.

Hinweis: *Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. VIII R 20/16).*

Schädlicher Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c KStG durch eine Erwerbergruppe

Gehen innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen Erwerber über, ist der Verlustvortrag in entsprechendem Umfang nicht mehr steuerlich nutzbar. Bei Übergang von mehr als 50 % der Anteile geht der Verlustvortrag vollständig unter. Ein solcher schädlicher Beteiligungserwerb liegt jedoch nicht nur dann vor, wenn der Erwerb durch einen Erwerber erfolgt. Als Erwerber in diesem Sinne gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG).

Die Finanzverwaltung vertritt hierbei die Auffassung, dass von einer Erwerbergruppe regelmäßig auszugehen ist, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks reiche aus, sei aber nicht Voraussetzung (BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl. I 2008, S. 736, Rn. 27).

Dem widerspricht der BFH mit Urteil vom 22.11.2016 (Az. I R 30/15, DStR 2017, S. 1318). Eine Erwerbergruppe sei nur anzunehmen, wenn mehrere Erwerber bei dem Erwerb der Anteile zusammenwirken und sie auf der Grundlage einer im Erwerbszeitpunkt bestehenden Absprache im Anschluss an den Erwerb einen beherrschenden Einfluss in dieser Gesellschaft ausüben können, z. B. durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden. Lediglich die Möglichkeit des Beherrschens genüge nicht.

Hinweis: *Da das BFH-Urteil bereits vor Vorlage des Beschlusses des BVerfG vom 29.3.2017 erging, ist der BFH nicht auf verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber § 8c KStG eingegangen (vgl. dazu novus Juni 2017, S. 10).*

Kapitalertragsteuer bei fehlender Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG

Eine Kapitalgesellschaft hat im Falle der Ausschüttung an ihre Anteilseigner Kapitalertragsteuer einzubehalten, sofern keine Freistellungsbescheinigung des Anteilseigners vorliegt und die Ausschüttung keine Einlagenrückgewähr darstellt. Für die Feststellung einer Einlagenrückgewähr ist auf die Steuerbescheinigung abzustellen, die die Kapitalgesellschaft nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG auszustellen hat. Liegt eine solche Bescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung nicht vor, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Es liegt somit eine kapitalertragsteuerpflichtige Leistung vor, für die die Kapitalgesellschaft die Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen hat.

Zu diesem Ergebnis kommt das FG Baden-Württemberg auch dann, wenn die Ausschüttung an einen nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner, im Streitfall an die Stadt, erfolgt. Auch in diesem Fall ist die Kapitalgesellschaft als Entrichtungsschuldner der Kapitalertragsteuer in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 12.4.2016, Az. 6 K 2703/15). Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH I R 30/16).

Hinweis: *Die Entscheidung des FG zeigt, dass eine Steuerbescheinigung auch im Fall von nicht anrechnungsberechtigten Anteilseignern nicht entbehrlich ist. In der Praxis sollte deshalb stets auf eine fristgerechte Ausstellung der Steuerbescheinigung geachtet werden.*

Abgrenzung einer freiberuflichen Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit

Die Abgrenzung einer freiberuflichen Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit, und damit die Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit der Rechtsfolge der Gewerbesteuerpflicht, beschäftigt immer wieder die Finanzgerichte.

So kommt der BFH mit Urteil vom 21.2.2017 (Az. VIII R 45/13, DB 2017, S. 1361) zu dem Ergebnis, dass eine Personengesellschaft, die ihren Kunden Übersetzungen sowohl in Sprachen liefert, die ihre Gesellschafter beherrschen, als auch durch entsprechenden Zukauf von Fremdleistungen in anderen Sprachen, gewerblich tätig ist. Im Streitfall betrug der Anteil der zugekauften Fremdleistungen an den Umsatzerlösen 26 % bis 56 %. Infolge der infizierenden Wirkung der teilweise gewerblichen Tätigkeit gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erzielt die Personengesellschaft jedoch insgesamt gewerbliche Einkünfte.

Mit Urteil vom 20.10.2016 (Az. VIII R 2/14, DStR 2017, S. 1478) versagte der BFH einem Autodidakten die Anerkennung einer freiberufsähnlichen Tätigkeit. Bei Steuerpflichtigen ohne Hochschulabschluss könne zwar die vergleichbare Tiefe und Breite der beruflichen Vorbildung durch eine Art Wissensprüfung nachgewiesen werden. Eine erfolgreich bestandene Wissensprüfung führe jedoch nur dann zur steuerlichen Anerkennung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn sie den Rückschluss auf den Kenntnisstand des Steuerpflichtigen in früheren Jahren zulasse. Dies verneinte der BFH im Streitfall, zumal der Kläger keine Nachweise über die erfolgreiche Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen erbrachte.

Wird eine Gesellschaft über reine Vorbereitungshandlungen hinaus tätig, bejaht der BFH die Gewerbesteuerpflicht.

Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Der BFH befasste sich in mehreren Urteilen mit dem Beginn der gewerblichen Tätigkeit und damit der Gewerbesteuerpflicht, sowohl bei Gesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft, als auch in der einer Kapitalgesellschaft.

Unbeachtliche Vorbereitungshandlungen versus Beginn der werbenden Tätigkeit einer Personengesellschaft

Vermögensverwaltende Tätigkeiten einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen werden, stellen keine bloßen Vorbereitungshandlungen einer werbenden originär gewerblichen Tätigkeit, sondern eine eigenständige werbende Tätigkeit dar. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 13.4.2017 (Az. IV R 49/15, DStR 2017, S. 1428) unter der Prämisse, dass die Tätigkeiten das Maß dessen überschreiten, was zur Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit erforderlich und üblich ist. Die hieraus erzielten Einkünfte unterliegen demzufolge der Gewerbesteuerpflicht.

Hinweis: *Damit grenzt sich der BFH von einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung (Urteil vom 12.5.2016, Az. IV R 1/13, DStR 2016, S. 2584) ab, wonach allein die Anlage der für den Erwerb von Beteiligungen eingeworbenen Gelder durch eine gewerblich geprägte Obergesellschaft noch nicht die Annahme des Beginns des Gewerbebetriebs rechtfertigt. Sofern allerdings die vermögensverwaltenden Tätigkeiten das Maß dessen überschreiten, was zur Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit erforderlich und üblich ist, handele es sich um die Ingangsetzung eines Gewerbebetriebs, der mit der Aufnahme der Vermögensanlage beginne.*

Gewerbesteuerpflicht einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft vor Handelsregistereintragung

Auch wenn eine GmbH erst mit der Eintragung in das Handelsregister entsteht, unterliegt bereits die Vorgesellschaft, also die Kapitalgesellschaft nach Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags, aber vor der Eintragung, nach ständiger Rechtsprechung des BFH der Gewerbesteuer. Erforderlich ist hierzu lediglich, dass die Registereintragung nachfolgt und die Vorgesellschaft eine nach außen in Erscheinung tretende geschäftliche Tätigkeit aufgenommen hat (z. B. BFH-Urteil vom 18.7.1990, Az. I R 98/87, BStBl. II 1990, S. 1073).

Der BFH wendet diese Grundsätze auch auf eine vermögensverwaltend tätige Kapitalgesellschaft an. Die Vorgesellschaft unterliegt somit bereits der Gewerbesteuer, wenn sie in dem Zeitraum zwischen Gründung und Handelsregistereintragung vermögensverwaltende Tätigkeiten entfaltet, die über den Kreis bloßer Vorbereitungshandlungen hinausgehen (BFH-Urteil vom 24.1.2017, Az. I R 81/15, DStR 2017, S. 1591).

Hinweis: *Soweit aus dem BFH-Urteil vom 18.7.1990 abgeleitet worden ist, dass das Vorliegen einer Vorgesellschaft stets eine originär gewerbliche Tätigkeit voraussetzt, hält der BFH hieran nicht mehr fest.*

Grunderwerbsteuer: Aufstockung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

In dem vom BFH mit Urteil vom 17.5.2017 (Az. II R 35/15) entschiedenen Streitfall übertrug der bislang allein am Gesellschaftsvermögen beteiligte Kommanditist einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in den Jahren 2000 und 2001 insgesamt 50 % seiner Beteiligung auf einen neuen Gesellschafter. Die verbleibende Beteiligung wurde 2004 zur Sicherung eines Darlehens abgetreten, das mit einem späteren Kauf von 44 % der Beteiligung verrechnet werden sollte. Die Abtretung wurde weder im Handelsregister eingetragen, noch dem Finanzamt mitgeteilt. Im November 2005 wurden vereinbarungsgemäß 44 % der Beteiligung an den neuen Gesellschafter aufgrund des Ende 2004 erfolgten Angebots veräußert und die Kaufpreisforderung mit der Darlehensverbindlichkeit verrechnet. Die verbleibenden 6 % wurden an einen weiteren neuen Gesellschafter entsprechend einem diesen gegenüber abgegebenem Kaufangebot verkauft.

Der BFH sieht zusammen mit der Anteilsübertragung von 50 % in 2000 und 2001 aufgrund der Sicherungsabtretung eine nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Änderung des Gesellschafterbestands in Höhe von 100 % als gegeben an. Denn ein Gesellschafter ist in diesem Sinne auch dann als neu zu betrachten, wenn er innerhalb von fünf Jahren nach dem erstmaligen Erwerb einer Beteiligung (hier der Ersterwerb in 2000/2001) diese durch den Erwerb weiterer Mitgliedschaftsrechte (weiterer Erwerb in 2004) aufstockt. Auf den erst nach Ablauf von fünf Jahren erfolgten Erwerb aufgrund Optionsausübung kam es insoweit nicht mehr an.

Hinweis: *Als unbeachtlich beurteilt der BFH die Vereinbarungen im Sicherungsabtretungsvertrag, wonach eine bedingte Rückabtretung der zur Sicherung übertragenen Beteiligung vorgesehen war, da eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG mangels ordnungsgemäßer Anzeige des Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 5 GrEStG nicht mehr in Betracht kommt. Denn auch bei Aufstockung der Beteiligungsquote eines neuen Gesellschafters bestehe eine Anzeigepflicht (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG). Diese gilt gemäß BFH unabhängig davon, ob und inwieweit der Steuerpflichtige eine hierdurch ausgelöste Grunderwerbsteuerpflicht erkannt hat.*

Beihilfecharakter der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG?

Geht das Betriebsvermögen einer Grundbesitz haltenden Personen- oder Kapitalgesellschaft im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs auf eine andere Gesellschaft über, wird keine Grunderwerbsteuer erhoben, wenn die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG erfüllt sind. Demnach dürfen an dem Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere Gesellschaften beteiligt sein, an denen das herrschende Unternehmen zu mindestens 95 % beteiligt ist. Die Steuerbegünstigung greift zudem auch dann, wenn an dem Rechtsvorgang nur mehrere von einem herrschenden Unternehmen in diesem Sinne abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Mit Beschluss vom 30.5.2017 (Az. II R 62/14, DStR 2017, S. 1324) hat der BFH dem EuGH nun die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob diese Steuerbegünstigung eine EU-rechtswidrige Beihilfe darstellt.

Der BFH führt allerdings in seinem Beschluss beachtenswerte Gründe auf, warum § 6a GrEStG nicht als selektive Beihilfe anzusehen sein könnte.

Hinweis: *Sollte der EuGH zu dem Ergebnis kommen, dass die Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG eine EU-rechtswidrige Beihilfe darstellt, wäre die Regelung bis zu einer Entscheidung der Europäischen Kommission über die EU-rechtliche Vereinbarkeit der Beihilfe nicht anwendbar. Entscheidungen über noch nicht per Bescheid entschiedene Steuerfälle müssten bis dahin ausgesetzt werden.*

Sollte die Europäische Kommission von einer Unvereinbarkeit ausgehen, wären Steuervergünstigungen ungeachtet bestandskräftiger Bescheide durch den deutschen Fiskus von den betroffenen Steuerpflichtigen nachzufordern.

ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

Mangels Bestimmung durch den Arbeitgeber keine erste Tätigkeitsstätte

Ein Arbeitnehmer kann aufgrund der Bestimmung durch den Arbeitgeber eine erste Tätigkeitsstätte haben. Fehlt eine solche Bestimmung, greifen die gesetzlich vorgegebenen quantitativen Merkmale. Verfügt ein Arbeitnehmer jedoch auch danach über keine erste Tätigkeitsstätte, kann dennoch ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort wie eine erste Tätigkeitsstätte zu behandeln sein. Dies ist dann zu bejahen, wenn der Arbeitgeber bestimmt, dass sich der Arbeitnehmer dauerhaft, typischerweise arbeitstäglich, an einem festgelegten Ort, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort aus seine unterschiedlichen Einsatzorte aufzusuchen. Die Fahrten des Arbeitnehmers von seiner Wohnung zu diesem arbeitgeberseitig festgelegten Ort können somit nur mit der Entfernungspauschale steuerlich berücksichtigt werden.

Nach Auffassung des FG Nürnberg (rechtskräftiges Urteil vom 8.7.2016, Az. 4 K 1836/15, EFG 2016, S. 1692) genügt es jedoch nicht, dass der Arbeitnehmer gemäß der Weisung des Arbeitgebers dauerhaft typischerweise einmal pro Woche die betriebliche Einrichtung seines Arbeitgebers aufsuchen muss. Im Streitfall hatte der Arbeitnehmer einmal pro Woche in der betrieblichen Einrichtung berufliche Tätigkeiten auszuüben, wie z. B. das Beladen des Firmenfahrzeugs und die Abgabe von Stundenzetteln oder Urlaubsanträgen. Im Übrigen war er auf verschiedenen Baustellen tätig, die er direkt von seiner Wohnung aus aufsuchte. Nach Auffassung des FG reichen die Tätigkeiten in der betrieblichen Einrichtung zwar aus, um eine Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers zu dieser Tätigkeitsstätte zu rechtfertigen. Verzichtet der Arbeitgeber jedoch auf eine solche Zuordnung, ergibt sich aus dem regelmäßigen Aufsuchen einmal pro Woche keine konkludente Zuordnung.

Hinweis: *Somit konnte der Arbeitnehmer im Streitfall die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der betrieblichen Einrichtung nach Reisekostengrundsätzen steuerlich geltend machen.*

BFH äußert sich erneut zur Nutzung von häuslichen Arbeitszimmern

Der BFH hatte mehrfach Gelegenheit, sich zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung von häuslichen Arbeitszimmern zu äußern. In einem Fall ging es um die Nutzung mehrerer Arbeitszimmer (Az. VIII R 15/15), in dem anderen Fall um die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten (Az. VIII R 52/13).

Nutzung mehrerer Arbeitszimmer: Begrenzung der Aufwendungen auf maximal 1.250 Euro

Kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für mehrere häusliche Arbeitszimmer über den Höchstbetrag von 1.250 Euro geltend machen? Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 9.5.2017 (Az. VIII R 15/15, DStR 2017, S. 1581) verneint und klargestellt, dass der Abzug von Aufwendungen unabhängig von der Zahl der tatsächlich genutzten häuslichen Arbeitszimmer auf den Höchstbetrag von 1.250 Euro begrenzt ist.

Hinweis: *Laut BFH ist dieser Höchstbetrag personen- und nicht raumbezogen anzuwenden.*

Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers für mehrere Einkunftsarten

Weiter hatte der BFH mit Urteil vom 25.4.2017 (Az. VIII R 52/13, DStR 2017, S. 1693) zu entscheiden, ob der für häusliche Arbeitszimmer geltende Höchstbetrag von 1.250 Euro bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten nach den zeitlichen Nutzungsanteilen in Teilhöchstbeträge aufzuteilen ist und dies verneint.

Hinweis: *Nach seiner Auffassung ist der Höchstbetrag von 1.250 Euro nicht einkünftebezogen zu verstehen. Stattdessen seien lediglich die für die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers entstandenen Aufwendungen zeitanteilig aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen.*

Von Dritten getragene Unterbringungskosten am Studienort

Aufwendungen können als vorab entstandene Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen sein, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit den später zu erzielenden Einkünften besteht. So kommt der Werbungskostenabzug für durch das Studium veranlasste Kosten in Betracht, wenn ein solcher Zusammenhang mit künftigen Einkünften hergestellt werden kann.

Das FG Niedersachsen hatte darüber zu entscheiden, ob die durch den Vater einer Studierenden aufgewendete Maklerprovision für die Anmietung einer Wohnung am Studienort sowie die ebenso vom Vater getragenen Mietzahlungen als vorab entstandene Werbungskosten der Studierenden zu berücksichtigen sind.

Zur Frage, ob nicht zu berücksichtigender Drittaufwand oder eigener Aufwand vorliegt, hatte der BFH bereits in einem früheren Verfahren entschieden, dass es sich um eigenen Aufwand des Steuerpflichtigen handelt, wenn die Leistungen von einem Dritten aufgrund eines abgekürzten Vertrags- oder Zahlungswegs erbracht werden. Hiervon sei auszugehen, wenn die Zuwendung eines Geldbetrags an den Steuerpflichtigen in der Weise verstanden wird, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen dessen Schuld tilgt, statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu überlassen (BFH-Urteil vom 24.2.2000, Az. IV R 75/98, BStBl. II 2000, S. 314).

Somit ging das FG Niedersachsen von eigenem Aufwand der Studierenden aus und bejahte auch die Abzugsfähigkeit der vom Vater übernommenen Maklerkosten als vorab entstandene Werbungskosten (rechtskräftiges Urteil vom 25.2.2016, Az. 1 K 169/15, EFG 2016, S. 891). Hingegen verneinte das FG die Berücksichtigung der Mietzahlungen, da die Grundsätze des abgekürzten Vertragswegs nach der BFH-Rechtsprechung auf Dauerschuldverhältnisse keine Anwendung finden (so bereits auch der BFH in seinem Urteil vom 24.2.2000).

Übernahme der Pensionszusage eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Nach Auffassung des BFH führt die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage zugunsten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zwar zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird. Der BFH verneint jedoch den Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer kein Wahlrecht hatte, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen (BFH-Urteil vom 18.8.2016, Az. VI R 18/13, DStR 2016, S. 2635).

Das BMF weist mit Schreiben vom 4.7.2017 (Az. IV C 5 - S 2333/16/10002, DStR 2017, S. 1535) darauf hin, dass das BFH-Urteil zu dem speziellen Fall der Ablösung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers ergangen ist, der nicht unter das Betriebsrentengesetz fällt. In gleichgelagerten Fällen ist demnach das BFH-Urteil anzuwenden und vom Zufluss von Arbeitslohn erst im Zeitpunkt der Auszahlung der späteren Versorgungsleistungen auszugehen.

Hingegen geht das BMF vom Zufluss von Arbeitslohn im Zeitpunkt der Zahlung eines Ablösungsbetrags aus, wenn der Durchführungsweg nach dem Betriebsrentengesetz von einer Pensions-/Direktzusage oder von einer Versorgungszusage über eine Unterstützungskasse auf einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung gewechselt wird.

Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge

Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers führen nicht zu Arbeitslohn, wenn sie im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden (R 19.7 LStR). Bei Flüchtlingen und anderen Arbeitnehmern, deren Muttersprache nicht Deutsch ist, bejaht das BMF mit Schreiben vom 4.7.2017 (Az. IV C 5 - S 2332/09/10005) das ganz überwiegende betriebliche Interesse, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.

Hinweis: *Von Arbeitslohn ist nur dann auszugehen, wenn konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vorliegen.*

UMSATZSTEUER

BMF: Ausübung und Rücknahme der Option zur Umsatzsteuer

Unternehmer können auf gewisse Steuerbefreiungen (z. B. für bestimmte Finanzdienstleistungen, Grundstücksveräußerungen und -vermietungen) verzichten und den Umsatz steuerpflichtig behandeln (§ 9 UStG). Hierdurch können Vorsteuern aus Eingangsleistungen geltend gemacht werden, die im Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen. Diese sog. Option zur Umsatzsteuerpflicht kann auch widerrufen werden.

Jahrelang bestand Uneinigkeit zwischen dem BFH und der Finanzverwaltung zu den zeitlichen Vorgaben der Ausübung und auch des Widerrufs einer Option zur Umsatzsteuerpflicht. Mit Schreiben vom 2.8.2017 (Az. III C 3 - S 7198/16/10001) hat die Finanzverwaltung diese Diskrepanz zwischen BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis grundsätzlich beseitigt.

Die Finanzverwaltung erkennt nunmehr an, dass sowohl die Ausübung der Option, als auch ihr Widerruf solange möglich sind, wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder auf Grund eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO noch änderbar ist. Damit gibt die Finanzverwaltung ihre umstrittene Verwaltungspraxis auf, wonach sowohl die Optionsausübung, als auch deren Widerruf nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung möglich war, und schließt sich insoweit vollumfänglich der weitergehenden Auffassung des BFH aus dem Jahr 2013 (Urteile vom 19.12.2013, Az. V R 6/12 und V R 7/12) an.

Bei Grundstückslieferungen außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens ist einschränkend folgendes zu beachten: Soweit die Optionsausübung in diesen Fällen nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG der notariellen Form bedarf, soll dies nur in dem der Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag möglich sein.

Hinweis: *Damit bestätigt die Finanzverwaltung die – umstrittene - Rechtsprechung des XI. Senats des BFH (Urteil vom 21.10.2015, Az. XI R 40/13), der mit Verweis auf die – unbestritten unglückliche – Gesetzesbegründung eine (nachträgliche) Optionsausübung über eine notarielle Ergänzung oder Änderung des Grundstückskaufvertrages ablehnte. Gleiches gilt für die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung.*

Das BMF-Schreiben gilt grundsätzlich in allen noch offenen Fällen. Für die Optionsausübung im Zusammenhang mit Grundstückslieferungen kann sich der Unternehmer laut BMF-Schreiben jedoch auf die für ihn teilweise günstigere Verwaltungsauffassung berufen. Da es für Zeiträume bis zum 31.10.2010 seitens der Finanzverwaltung weder Form- noch Fristvorgaben gab, wird die Wirksamkeit der Option in Fällen von notariellen Vertragsergänzungen oder -änderungen, die nach dem 31.3.2004 bis zum 31.10.2010 erfolgten, bis zur materiellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung nicht beanstandet. Hierfür muss sich der Unternehmer auf das für ihn günstigere BMF-Schreiben vom 31.3.2004 (BStBl. 2004 I S. 453) berufen.

Für Zeiträume vom 1.11.2010 bis zum 31.12.2017 gilt ein Vertrauensschutz in Fällen von notariellen Vertragsergänzungen oder -änderungen bis zur formellen Bestandskraft der betreffenden Jahressteuerfestsetzung, soweit die Umsatzsteuererklärung vor dem 1 1.2018 abgegeben wurde bzw. wird.

Steuerschuld aufgrund Rechnungserteilung

Der Annahme eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG aufgrund einer unzutreffenden Bezeichnung des Leistenden steht es entgegen, wenn eine Gutschrift auf einen Vertrag verweist, aus dem sich die Person des Leistenden ergibt. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 16.3.2017 (Az. V R 27/16). Dazu führt er aus, dass eine Berücksichtigung derartiger Bezugnahmen auch unionsrechtlich geboten sei.

Hinweis: *Wenn der tatsächliche Inhalt einer Rechnung durch Bezugnahmen geklärt und die Gefahr eines unberechtigten Steuerausweises ausgeschlossen werden kann, entfällt die Gefährdung des Steueraufkommens, so der BFH. Unionsrechtlich sei darüber hinaus zu berücksichtigen, dass sich die Steuerverwaltung gemäß Urteil des EuGH vom 15.9.2016 (Rs. C-516/14, Barlis 06, DStR 2016, S. 2216) nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken darf. Vielmehr seien auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.*

Rundverfügung zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Mit Rundverfügung vom 11.7.2017 (Az. S 7105 A - 22 - St 110) hat die OFD Frankfurt/M. zur umsatzsteuerlichen Organschaft, insbesondere zur finanziellen Eingliederungsfähigkeit von Personengesellschaften und zum Informationsaustausch, Stellung genommen.

Bezüglich der Eingliederungsfähigkeit von Personengesellschaften wird nochmals betont, dass eine Organschaft mit einer Personengesellschaft nur angenommen werden kann, wenn neben dem Organträger ausschließlich Personen an der Personengesellschaft beteiligt sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Für Umsätze, die bis zum 31.12.2018 ausgeführt werden, gilt eine Nichtbeanstandungsregelung. Eine frühere Anwendung ist nur möglich, wenn sich die am Organkreis Beteiligten bei der Beurteilung des Umfangs der umsatzsteuerlichen Organschaft übereinstimmend auf die Regelungen des BMF-Schreibens vom 26.5.2017 (BStBl. I 2017, S. 790) berufen. Eine lediglich umsatzbezogene Berufung ist nicht möglich. Ein Berufungsrecht besteht des Weiteren nur, soweit sämtliche betroffene Steuerfestsetzungen der Beteiligten noch änderbar sind.

Hinsichtlich des Vorliegens einer Organschaft kann zwischen den Finanzämtern des Organträgers und der Organgesellschaft nur einheitlich entschieden werden. Nach den Ausführungen in der OFD-Verfügung ist bei Streitigkeiten die Beurteilung des Finanzamts des Organträgers maßgeblich.

Des Weiteren enthält die OFD-Verfügung eine praxisrelevante Vereinfachungsregelung für die Fälle, in denen in der Vergangenheit die Existenz einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht erkannt wurde oder eine Organschaft angenommen wurde, obwohl die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht vorlagen. Eine Rückabwicklung für die Vergangenheit kann in diesen Fällen unterbleiben, wenn keine materiell-rechtlichen Gründe entgegenstehen bzw. die Steuererhebung nicht gefährdet ist und keine Rechtsbehelfsverfahren wegen Umsatzsteuer-Festsetzungen gegenüber der Organgesellschaft anhängig sind.

Die finanzielle Eingliederungsfähigkeit von Personengesellschaften beschäftigt die Finanzverwaltung.

Vorsteuerabzugsberechtigung: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des Leistenden

Der EuGH hatte mit Urteil vom 22.10.2015 (Rs. C-277/14, PPUH Stehcemp) entschieden, dass die Angabe der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers keine Anschrift voraussetzt, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden. Der BFH vertrat hingegen in seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung die Auffassung, dass die Angabe der Anschrift, unter der der Unternehmer zwar postalisch erreichbar ist (sog. Briefkastensitz; BFH-Urteil vom 6.4.2016, Az. V R 25/15, DStR 2016, S. 1527, sowie Az. XI R 20/14, DStR 2016, S. 1532), jedoch dort keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung nicht genügt. Da Zweifel bestehen, ob diese Rechtsauffassung noch im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung ist, hat der BFH dem EuGH diese Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt.

In seinen nun vorliegenden Schlussanträgen vom 5.7.2017 (Rs. C-374/16, Geissel, und Rs. 375/16, Butin) vertritt der Generalanwalt beim EuGH die Auffassung, dass die Angabe der Adresse der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht nötig ist, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.

Hinweis: *Die formellen Rechnungsvoraussetzungen wurden in den letzten Jahren vor allem von der Finanzverwaltung tendenziell sehr restriktiv auslegt. Nunmehr besteht Hoffnung auf eine Lockerung. Diese Entwicklung ist insbesondere vor dem Hintergrund des Grundprinzips der Neutralität der Umsatzsteuer sehr zu begrüßen. Werden die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, sollte dieser gewährt werden, auch wenn bestimmte formelle Mängel vorliegen.*

Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag

Wenn eine juristische Person die Leitung der Gesellschaft einem anderen Unternehmen gemäß oder entsprechend § 291 AktG unterstellt, führt dies zu einer organisatorischen Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 3 UStG, da aufgrund des Beherrschungsvertrags umfassende Weisungsrechte bestehen. Der BFH grenzt diese Konstellation in seinem Urteil vom 10.5.2017 (Az. V R 7/16) von den sich aus der Stellung eines Mehrheitsgesellschafters ergebenden Weisungsrechten gemäß § 46 Nr. 6 GmbHG ab.

Hinweis: *Der BFH bestätigt somit die bislang auch von der Literatur und der Finanzverwaltung einhellig vertretene Sichtweise.*

Umsatzsteuerliche Behandlung bei Ehrung eines einzelnen Jubilars

Betriebsveranstaltungen führen bei den teilnehmenden Arbeitnehmern zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn, wenn mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr stattfinden oder soweit der Freibetrag nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG überschritten wird. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist eine Freigrenze von 110 Euro zu beachten (Abschnitt 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 UStAE). Wird diese überschritten, sind die Vorsteuerbeträge aus den bezogenen Leistungen anlässlich der Betriebsveranstaltung nicht abzugsfähig.

Auf Anfrage mehrerer Verbände hin, stellt das BMF mit Schreiben vom 18.5.2017 (Az. III C 2 - S 7109/15/10001, DStR 2017, S. 1484) klar, dass Feiern zur Ehrung eines einzelnen Jubilars keine Betriebsveranstaltung darstellen. Aus lohnsteuerlicher Sicht gilt somit nicht die Freibetragsregelung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, sondern die Freigrenzenregelung nach R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 LStR 2015. Die Aufwendungen anlässlich der Ehrung eines einzelnen Jubilars stellen nur dann keinen Arbeitslohn dar, wenn sie einschließlich Umsatzsteuer nicht mehr als 110 Euro je teilnehmender Person betragen.

Da die Ehrung eines einzelnen Jubilars keine Betriebsveranstaltung darstellt, ist umsatzsteuerlich auch nicht die Freibetragsgrenze von 110 Euro anzuwenden. Vorsteuerbeträge aus bezogenen Leistungen für die Jubilarsfeier sind nicht abzugsfähig, wenn bei Bezug der Leistungen bereits feststeht, dass diese für eine unentgeltliche Wertabgabe (Jubilarsfeier) verwendet werden. Sofern bei

Bezug der Leistungen die Verwendung für die Jubilarsfeier noch nicht feststeht, kann in einem ersten Schritt nach den allgemeinen Regelungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Werden die bezogenen Leistungen im Anschluss aber für die Jubilarsfeier verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor, die wiederum der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

Hinweis: *Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs gilt lediglich dann nicht, wenn die Aufmerksamkeitsgrenze von 60 Euro nach Abschnitt 1.8 Abs. 3 Satz 2 UStAE nicht überschritten wird. Für diese Aufmerksamkeiten ist der Vorsteuerabzug entsprechend der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Arbeitgebers möglich, ohne dass eine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe ausgelöst wird.*

ERBSCHAFTSTEUER

Koordinierter Ländererlass zu Änderungen durch die Erbschaftsteuerreform 2016 veröffentlicht

Die Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes trat nach zähem Ringen im Rahmen des parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft. Die Finanzverwaltung gibt nunmehr mit dem am 31.7.2017 veröffentlichten koordinierten Ländererlass vom 22.6.2017 erste Hinweise zur Anwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts. Für die Betroffenen bedeutet dies in gewissem Umfang Planungssicherheit, wenngleich zahlreiche Anwendungsfragen weiterhin unbeantwortet bleiben.

Hinweis: *Der koordinierte (nicht: gleichlautende!) Ländererlass ist unter allen Bundesländern mit Ausnahme Bayerns abgestimmt. Er gilt somit nicht in Bayern.*

Der Ländererlass kommentiert die Neuregelungen gemäß §§ 13a-13c, 28 und 28a ErbStG. Dementsprechend sind die ErbStR 2011 überholt und für Erwerbe nach dem 30.6.2016, mit Ausnahme Bayerns, nicht mehr anwendbar. Für alle anderen Bestimmungen des ErbStG und des BewG bleiben die ErbStR 2011 weiterhin in Kraft. Inhaltlich geht der Erlass u. a. auf den Ablauf des Verwaltungsvermögenstests im neuen Recht, den Aufbau der Verbundvermögensaufstellung und auf die Verschonungsbedarfsprüfung ein.

BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

Steuerliche Behandlung von sog. Cum/Cum-Transaktionen

Erhält ein Steuerausländer Dividenden einer inländischen Kapitalgesellschaft, wird er regelmäßig definitiv mit Kapitalertragsteuer in Höhe des Quellensteuerabzugs oder in Höhe des laut anzuwendendem Doppelbesteuerungsabkommen geminderten Steuersatzes belastet. Durch sog. Cum/Cum-Transaktionen werden aus diesem Grunde inländische Aktien unmittelbar vor dem Dividendenstichtag auf einen anrechnungsberechtigten Steuerinländer übertragen und kurz darauf wieder zurückübertragen. Die dadurch erzielte Steuerersparnis wird regelmäßig zwischen dem nicht anrechnungsberechtigten Steuerausländer und der anrechnungsberechtigten Person aufgeteilt.

Liegt eine solche Gestaltung vor, prüft das BMF grundsätzlich in allen noch offenen Fällen, ob ein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 Abs. 2 AO gegeben ist (BMF-Schreiben vom 17.7.2017, Az. IV C 1 - S 2252/15/10030 :005, DStR 2017, S. 1599). Bei Kapitalerträgen, die ab dem 1.1.2016 zufließen, ist allerdings vorrangig die Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG zu prüfen.

Hinweis: *Anhand von Beispielen erläutert das BMF in seinem Schreiben, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn die Gestaltung als missbräuchlich zu beurteilen ist.*

Die Finanzverwaltung unterscheidet zwischen klassischen Optionen und Knock-out-Optionen.

Steuerliche Berücksichtigung von Prämien bei wertlos gewordenen Optionen

Wurden Optionen vor dem 1.1.2009 erworben und sind diese innerhalb eines Jahres wertlos verfallen bzw. fällig geworden, können die gezahlten Optionsprämien als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Termingeschäften nach alter Rechtslage berücksichtigt werden (u. a. BFH-Urteil vom 26.9.2012, Az. IX R 50/09, BStBl. II 2013, S. 231). Handelt es sich jedoch in diesen Altfällen um sog. Knock-out-Optionsscheine, die automatisch verfallen, wenn der zugrundeliegende Basiswert eine bestimmte Schwelle unter- oder überschritten hat, verneint der BFH eine steuerliche Berücksichtigung der Optionsprämie (u. a. BFH-Urteil vom 10.11.2015, Az. IX R 20/14, BStBl. II 2016, S. 159). Die OFD Nordrhein-Westfalen weist mit Kurzinformation vom 27.12.2016 (Nr. 27/2014, DStR 2017, S. 1267) darauf hin, dass hiergegen Verfassungsbeschwerde erhoben wurde (Az. des BVerfG 2 BvR 217/16) und somit Einsprüche, in denen Bezug auf die anhängige Verfassungsbeschwerde genommen wird, bis zur Entscheidung des BVerfG ruhend gestellt werden.

Zu der ab 1.1.2009 geltenden Rechtslage hat der BFH mit Urteil vom 12.1.2016 (Az. IX R 48/14, BStBl. II 2016, S. 456) entschieden, dass Verluste aus dem Verfall von klassischen Optionen die Einkünfte aus Kapitalvermögen mindern. Dieser Auffassung hat sich zwischenzeitlich auch die Finanzverwaltung angeschlossen (BMF-Schreiben vom 16.6.2016, BStBl. I 2016, S. 527), worauf die OFD ausdrücklich nochmals hinweist. Dabei wird es jedoch laut BMF nicht beanstandet, wenn für den Kapitalertragsteuerabzug erst ab 1.1.2017 von der Berücksichtigung der Aufwendungen verfallener klassischer Optionen ausgegangen wird. Hingegen geht die Finanzverwaltung bei dem Verfall von Knock-out-Produkten auch unter der neuen Rechtslage davon aus, dass diese steuerlich irrelevant sind. Einsprüche, in denen sich Steuerpflichtige auf ein hierzu anhängiges Revisionsverfahren (Az. VIII R 37/15) berufen, ruhen kraft Gesetz.

Hinweis: *Schließlich geht die OFD Nordrhein-Westfalen in ihrer Kurzinformation noch auf den Barausgleich des Stillhalters ein, den die Finanzverwaltung als steuerlich unbeachtlich behandelt (BMF-Schreiben vom 18.1.2016, BStBl. I 2016, S. 85, Rn. 26 bzw. 34). Laut dem zwischenzeitlich ergangenen Urteil des BFH vom 20.10.2016 (Az. VIII R 55/13, DStR 2017, S. 250) ist dieser jedoch als Verlust aus einem Termingeschäft zu berücksichtigen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung hierauf reagiert.*

Spenden an kommunale Wählervereinigungen

Mit Urteil vom 20.3.2017 (Az. X R 55/14, NWB 2017, S. 2162) verneint der BFH die Abziehbarkeit von Spenden an kommunale Wählervereinigungen als Sonderausgaben nach § 10b Abs. 2 EStG. Dies sei verfassungsrechtlich unbedenklich und verletze nicht die Chancengleichheit auf kommunaler Ebene.

Hinweis: *Somit können Spenden an kommunale Wählervereinigungen lediglich zu einer Steuerermäßigung nach § 34g Satz 1 Nr. 2 EStG führen. Sofern die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann die tarifliche Einkommensteuer um 50 % der Ausgaben, höchstens um 825 Euro, gemindert werden.*

Verrechnungspreise – Anforderungen an Country-by-Country Report, Local File und Master File

Multinationale Unternehmensgruppen, deren im Konzernabschluss ausgewiesene, konsolidierten Umsätze im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. Euro betragen, sind verpflichtet, erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, einen länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report) an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln, § 138a AO. Dies erfolgt vorläufig noch per De-Mail. Laut BMF-Schreiben vom 11.7.2017 (Az. IV B 5 - S 1300/16/10010 :002) ist der Bericht nach dem XML-Format zu erstellen.

Hinweis: *Der Bericht kann insgesamt in englischer Sprache übermittelt werden. Das BMF führt in Tabellen, die dem Schreiben vom 11.7.2017 als Anlagen beigefügt sind, ergänzend zu den gesetzlichen Vorgaben in § 138a AO auf, welche Angaben der Country-by-Country Report enthalten muss bzw. welche zusätzlichen Informationen (diese aber zwingend in englischer Sprache) gemacht werden können.*

Unternehmen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz ab 100 Mio. Euro ausweisen, müssen zudem für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, ihre Verrechnungspreisdokumentation in eine landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (Local-File) und eine Stammdokumentation (Master-File) gliedern, § 90 Abs. 3 Satz 2 AO. Diese neuen Anforderungen wurden in die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) eingearbeitet, die am 23.5.2017 durch das BMF dem Bundesrat vorgelegt wurde und der der Bundesrat am 7.7.2017 zustimmte.

Hinweis: *In der GAufzV werden detailliert Vorgaben zu den erforderlichen Inhalten des Local File und des Master File gemacht. Local Files müssen die Anforderungen an die landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation nach § 4 GAufzV erfüllen.*

Diese umfassen:

- *allgemeine Informationen über die Beteiligungsverhältnisse,*
- *den Geschäftsbetrieb und den Organisationsaufbau,*
- *Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen des Unternehmens,*
- *eine Funktions- und Risikoanalyse sowie*
- *eine Verrechnungspreisanalyse.*

Zum Master File werden Vorgaben in einer Anlage zu § 5 GAufzV gemacht. So hat dieser u. a. zu enthalten:

- *eine grafische Darstellung des Organisationsaufbaus der Unternehmensgruppe,*
- *eine Übersicht über bedeutende Faktoren für den Gesamtgewinn der Unternehmensgruppe sowie*
- *Beschreibungen der Lieferketten für die Produkte oder Dienstleistungen der Unternehmensgruppe, auf die jeweils mehr als 5 % der Umsatzerlöse der Gruppe entfallen.*

EU-Vorgaben zur Vermeidung der Steuerumgehung durch hybride Gestaltungen

Im Rahmen des BEPS-Projekts wurden im Oktober 2015 auf OECD-Ebene Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken beschlossen, die von den teilnehmenden Staaten in deren nationales Gesetz umzusetzen sind. Zudem wurde auf EU-Ebene die Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Amtsblatt der EU vom 19.7.2016, L 193/1) gefasst, die nach der englischen Bezeichnung „Anti Tax Avoidance Directive" kurz ATAD I bezeichnet wird. Darin enthalten sind Vorgaben zur Zinsschranke, zur Entstrickung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung, zur allgemeinen Missbrauchsverhinderung, zur Hinzurechnungsbesteuerung und zu hybriden Gestaltungen, die überwiegend bis 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen sind (zum etwaigen Anpassungsbedarf der in Deutschland geltenden steuerrechtlichen Regelungen s. im Detail novus Dezember 2016, S. 15).

Zum letztgenannten Regelungskomplex, den hybriden Gestaltungen, wurde nun eine weitere Richtlinie von der EU-Kommission erarbeitet und zwischenzeitlich verabschiedet. Mit der Richtlinie (EU) 2017/952 vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (Amtsblatt der EU vom 7.6.2017, L 144/1), kurz auch als ATAD II bezeichnet, werden weitere Einschränkungen bei der steuerlichen Anerkennung von hybriden Gestaltungen geregelt, die regelmäßig bis 31.12.2019 von den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen sind.

Betroffen von ATAD II sind neben den der Körperschaftsteuer unterliegenden Unter-

nehmen in den EU-Mitgliedstaaten auch EU-Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in einem Staat außerhalb der EU (Drittstaat) ansässig sind.

Hinweis: *Auch sog. umgekehrte hybride Gestaltungen fallen in den Anwendungsbereich von ATAD II. Demnach wird ein steuerlich transparentes Unternehmen dennoch als steuerlich ansässig betrachtet, soweit seine Einkünfte nicht in einem anderen Staat besteuert werden. Bei umgekehrt hybriden Gestaltungen ist eine verlängerte Umsetzungsfrist bis 31.12.2021 vorgesehen.*

Inhaltlich lassen sich drei Grundfälle unterscheiden:

- Hybride Gestaltungen,
- umgekehrte hybride Gestaltungen und
- Inkongruenzen bei der steuerlichen Ansässigkeit von Gesellschaften.

Bei den hybriden Gestaltungen geht es darum einen doppelten Betriebsausgabenabzug und einen steuerlichen Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung zu versagen. Erreicht wird dies dadurch, dass ein Mitgliedstaat den Betriebsausgabenabzug versagen muss. Ebenso werden Fälle erfasst, in denen die Zahlung nicht unmittelbar Gegenstand einer hybriden Gestaltung ist, sondern nur in abzugsfähige Aufwendungen fließt, die ihrerseits Gegenstand einer hybriden Gestaltung sind (sog. importierte Inkongruenz).

Eine umgekehrte hybride Gestaltung liegt vor, wenn mehrheitlich an einem hybriden Unternehmen eines Mitgliedstaats beteiligte Unternehmen in einem Steuergebiet ansässig sind, das das hybride Unternehmen – entgegen der Einordnung im Mitgliedstaat – als Steuerpflichtigen betrachtet. In diesem Fall sollen die Einkünfte des hybriden Unternehmens im Mitgliedstaat besteuert werden, wenn dies nicht im anderen Steuergebiet erfolgt.

Schließlich soll auch der Ausnutzung von Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit entgegen gewirkt werden (Vermeidung von „tax residency mismatches"). Eine Doppelansässigkeit soll hierzu insoweit nicht anerkannt werden, als sie zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führen würde.

Hinweis: *Zu dem Themenkomplex hat der Gesetzgeber bereits vor ATAD II § 4i EStG eingeführt (s. dazu novus November 2016, S. 4). Es ist zu erwarten, dass sich der Gesetzgeber nach der Bundestagswahl intensiv mit dem weiteren Anpassungsbedarf der nationalen Steuergesetze an die Vorgaben der EU befassen wird. Sollten derartige Strukturen in der Vergangenheit, insbesondere im Finanzierungsbereich, aufgesetzt worden sein, empfiehlt sich, bereits jetzt eine Analyse vorzunehmen und etwaige Anpassungen zu planen.*

Erneute EuGH-Vorlage zu § 50d Abs. 3 EStG

Gemäß § 50d Abs. 3 EStG hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von Kapitalertragsteuer, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Weiter dürfen die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft müssen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Alternativ darf die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.

Mit Beschluss vom 17.5.2017 (Az. 2 K 773/16) hat das FG Köln dem EuGH weitere Fragen zur EU-Rechtmäßigkeit der seit 1.1.2012 geltenden Fassung dieser Bestimmung zur Entscheidung vorgelegt.

Hinweis: *Das FG Köln hatte bereits mit Vorlagebeschlüssen vom 8.7.2016 (Az. 2 K 2995/12; Az. EuGH: C-504/16) sowie vom 31.8.2016 (Az. 2 K 721/13; Az. EuGH: C-613/16) Zweifel daran geäußert, ob § 50d Abs. 3 EStG mit der Niederlassungsfreiheit und mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar ist. Damals ging es um § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007.*

In dem zur Entscheidung vorgelegten Fall streitet eine in den Niederlanden ansässige Holdinggesellschaft mit eigenen Büroräumen und eigenem Personal mit dem Bundeszentralamt für Steuern um die Erstattung von Kapitalertragsteuer. Die Anteile an der Holdinggesellschaft werden zu 100 % von einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gehalten (sog. Mäander-Struktur). Die niederländische Holdinggesellschaft beantragte 2013 beim BZSt die Erstattung von Kapitalertragsteuer, die eine deutsche Tochter-GmbH (93 %-Beteiligung) auf Gewinnausschüttungen einbehalten hatte. Die Kapitalertragsteuererstattung wurde vom BZSt unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG versagt. Hiergegen macht das Gericht europarechtliche Bedenken geltend. Insbesondere wird bezweifelt, ob die Gesetzesänderung dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung trägt, da die in der EU-ansässige Holdinggesellschaft doch über ausreichend Substanz verfüge.

Teilwertzuschreibung bei unbefristetem Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken

Fremdwährungsverbindlichkeiten werden grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag bewertet, der sich aus dem Kurs im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme ergibt. Eine Festsetzung mit einem höheren Teilwert kann nur dann erfolgen, wenn zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauernde Wertveränderung besteht. Das FG Baden-Württemberg kommt im einstweiligen Rechtsschutz gemäß rechtskräftigem Beschluss vom 8.3.2016 (Az. 2 V 2763/15) zu dem Ergebnis, dass bei einem unbefristeten Darlehen mit ordentlicher Kündigungsmöglichkeit zum Ende der kurzen Zinsbindungsfrist nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich Währungsschwankungen bis zum Ende der unbestimmten Laufzeit ausgleichen werden.

Hinweis: *Der Senat vertritt nach vorläufiger Prüfung die Auffassung, dass bei einem unbefristeten Darlehen mit (ordentlicher) Kündigungsmöglichkeit zum Ende der (kurzen) Zinsbindungsfrist nicht in gleicher Weise wie bei einem befristeten Darlehen mit hoher Restlaufzeit davon ausgegangen werden kann, dass sich Währungsschwankungen bis zum Ende der – unbestimmten – Laufzeit ausgleichen werden (vgl. auch Hölscher, DStR 2015, S. 1401; a. A. möglicherweise Hessisches FG, rechtskräftiges Urteil vom 6.7.2011, Az. 4 K 287/10). Zu eng erscheint die Auffassung der baden-württembergischen Finanzverwaltung, bei einer Laufzeit von Darlehen über einem Jahr sei stets von einem Ausgleich der Wertschwankungen auszugehen. Diese Auffassung steht laut Beschluss des FG nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH, wonach sich Währungsschwankungen erst bei Restlaufzeiten von ca. 10 Jahren grundsätzlich ausgleichen.*

DBA-Schweiz: Keine Frist für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens

Die Schweiz hat mit zahlreichen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Wenn trotz Doppelbesteuerungsabkommen eine Doppelbesteuerung eintritt oder einzutreten droht, können Betroffene gemäß Art. 26 DBA-Schweiz die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beantragen. Gemäß rechtskräftigem Urteil des FG Köln vom 14.4.2016 (Az. 2 K 1205/15) ist dessen Beantragung an keine Frist gebunden.

Hinweis: Die Frist des entsprechenden BMF-Merkblattes vom 13.7.2006 ist nach Auffassung des Gerichts als Ermessensrichtlinie nicht erheblich, denn Art. 26 DBA-Schweiz stellt keine Ermessensvorschrift dar.

Staatenliste zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten

Erstmalig zum 30.9.2017 werden nach den Vorgaben des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zwischen den teilnehmenden Staaten ausgetauscht. Dazu sind dem BZSt von den meldenden Finanzinstituten die Finanzkontendaten zu den meldepflichtigen Konten nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch erstmals zum 31.7.2017 zu übermitteln.

Das BMF gibt mit Schreiben vom 22.6.2017 (Az. IV B 6 - S 1315/13/10021 :046) die finale Staatenaustauschliste bekannt, mit denen ein automatischer Informationsaustausch zum 30.9.2017 erfolgen wird. Darin finden sich neben den EU-Mitgliedstaaten z. B. auch Cayman Islands, Liechtenstein und San Marino.

Hinweis: *Gegenüber den USA erfolgt der automatische Informationsaustausch nach dem FATCA-Abkommen. Auf die erstmals für das Kalenderjahr 2016 zu übermittelnden Meldungen der Finanzinstitute geht das BMF mit Schreiben vom 2.6.2017 (Az. IV B 6 - S 1316/11/10052 :124) ein.*

Mieterstrom- und Netzentgeltmodernisierungsgesetz beschlossen

Am 29.6.2017 beschloss der Bundestag mit dem Mieterstrom- und dem Netzentgeltmodernisierungsgesetz sowie den Verordnungen für KWK- und Erneuerbare Energien-Ausschreibungen das letzte energiepolitische Paket dieser Legislaturperiode. Das Gesetzespaket passierte am 7.7.2017 auch den Bundesrat.

Netzentgeltmodernisierungsgesetz (NeMoG)

Steuerbare, dezentrale Einheiten speisen die erzeugte Energie überwiegend in das Niederspannungsnetz des lokalen Netzbetreibers ein. Der so eingespeiste Strom wird i.d.R. direkt durch den Netzbetreiber dieser Spannungsebene verwertet, wodurch er sich Kosten für die Netznutzung vorgelagerter Spannungsebenen erspart. Über § 18 Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) muss der Netzbetreiber dem Betreiber der dezentralen Anlagen daher eine Vergütung für die für ihn vermiedenen Netznutzungskosten vorgelagerter Spannungsebenen leisten. Durch das NeMoG wird die Berechnungsgrundlage für diese sog. vermiedenen Netzentgelte (vNE) auf das Niveau des Jahres 2016 (ca. 0,5 bis 2 ct./kWh) gedeckelt.

Außerdem regelt das NeMoG, dass ab dem 1.1.2018 die Offshore-Anbindungskosten und die Erdkabel-Mehrkosten der Übertragungsnetzbetreiber aus der Berechnungsgrundlage für die vNE eliminiert und zum 1.1.2019 in die Offshore-Haftungsumlage überführt werden. Neuanlagen und Anlagen, die bis zum 31.12.2016 an die Höchstspannungsebene angeschlossen waren, sollen ab 2023 keine vNE mehr erstattet bekommen. Lediglich für Bestandsanlagen ändert sich nichts.

Volatile Einspeiser, wie beispielsweise Windenergie- und PV-Anlagen, müssen ab 2018 ein beschleunigtes Abschmelzen über drei Jahre in Kauf nehmen, wobei Neuanlagen dann keine vNE mehr vergütet bekommen.

Hinweis: *Ziel dieser Veränderungen bei den vNE ist eine stufenweise Vereinheitlichung der Übertragungsnetzentgelte ab dem Jahr 2019. Im Ergebnis müssen daher Letztverbraucher im Süden Deutschlands zugunsten von Letztverbrauchern im Norden mit steigenden Netzentgelten rechnen.*

Abschließend sei auf eine Neuerung für Stromspeicher (z. B. Pumpspeicherkraftwerke) hingewiesen. Diese spielen zur Erreichung der mit der Energiewende verbundenen Zielsetzungen eine wichtige Rolle und sollen daher ab 2018 mit einer Entlastung bei den Netzentgelten gefördert werden. Hierzu werden die individuellen Netzentgelte nach § 19 Abs. 2 StromNEV mit den leistungsbezogenen Netzentgelten für Speicher nach § 19 Abs. 4 StromNEV kombiniert, so dass ein Absinken der Netzentgelte auf bis zu 20 % des Leistungspreises möglich wird.

Hinweis: *Zusammenfassend stellt das NeMoG zwar einerseits einen weitgehenden Bestandsschutz für Altanlagen sicher, führt aber bei anstehenden Entscheidungen über neue Projekte sicherlich dazu, dass hier nochmals neu gerechnet werden muss. Gesetzliche Anpassungen bewirken vor allem, dass die Netzentgelte zu Lasten der Letztverbraucher im Süden Deutschlands neu kalkuliert werden müssen. Auch müssen energieintensive Unternehmen überlegen, ob sie eine Begrenzung betreffend die Offshore-Haftungsumlage in Anspruch nehmen können.*

Mieterstromgesetz

Werden dezentrale Anlagen zur Stromgewinnung auf Mietwohngebäuden installiert, soll ab 2018 nach § 21 EEG 2017 ein Zuschlag zur Einspeisevergütung gezahlt werden. Dieser Zuschlag wird auch fällig, sofern solche Anlagen auf Gebäuden in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang (z. B. Quartierlösungen) installiert werden. Das Mieterstrommodell soll ergänzend zu den gesetzlichen Änderungen erstmals 2019 und danach jährlich umfassend evaluiert werden.

PV-Freiflächenanlagen mit Inbetriebnahme ab 1.7.2018 werden zukünftig nach § 24 Abs. 2 EEG 2017 zwingend zusammengefasst und die Anforderungen an Bürgerenergiegesellschaften werden ab 2018 dahingehend verschärft, dass diese an zukünftig obligatorischen Ausschreibungsverfahren nur dann teilnehmen können, wenn ihnen eine Genehmigung nach dem BImSchG vorliegt.

Die Bundesregierung verfolgt mit dem Mieterstromgesetz das Ziel, ab 2018 auch die Mieter an der Energiewende zu beteiligen. Hierzu sollen die Anlagenbetreiber den erzeugten Strom direkt an die Mieter des Hauses veräußern können. Zwar verzichten die Anlagenbetreiber dann auf die Einspeisevergütung, erhalten aber im Gegenzug einen Mieterstromzuschlag (zwischen 2,75 und 3,8 ct./kWh) und werden von den Netzentgelten, Konzessionsabgaben und weiteren Umlagen weitgehend entlastet. Im Ergebnis sollen sowohl die Mieter durch sinkende Mietnebenkosten, als auch die Immobilienbesitzer durch eine höhere Attraktivität ihrer Immobilie und den Verkauf von Strom an die Mieter profitieren. Ob das Mieterstrommodell allerdings zu einem Erfolg wird, ist frag-

Es bleibt abzuwarten, ob sich das mit dem Mieterstromgesetz angestrebte Mieterstrommodell in der Praxis durchsetzt.

lich, da die Immobilienbesitzer sich dann mit gewerbesteuerlichen Folgen ebenso auseinandersetzen müssen wie mit den Folgewirkungen aufgrund sich ergebender Meldepflichten, bedingt durch die Veräußerung von Energie an sog. Letztverbraucher.

Mantelverordnung für KWK-Ausschreibungen

Ebenfalls am 29.6.2017 hat der Bundestag eine Mantelverordnung für KWK-Ausschreibungen verabschiedet. Nach der Verordnung können sich erstmals am 1.12.2017 – und dann jeweils zu den Terminen 1.6. und 1.12. – bis 2021 KWK-Anlagen größer als 1 MW bis 50MW an den Ausschreibungen beteiligen. Für innovative KWK-Systeme (z. B. Kombination von erdgasbefeuerten KWK-Anlagen mit der Wärmebereitstellung aus Solarthermie) gilt eine Grenze von 10 MW. Das jährliche Ausschreibungsvolumen soll 150 MW nicht übersteigen. Investoren müssen aber beachten, dass die bei der Ausschreibung geforderte Sicherheitsleistung bis zu 70 Euro pro kW betragen kann.

Außerdem regelt die Mantelverordnung, dass die Anzahl der förderfähigen Vollbenutzungsstunden pro Jahr auf 3.500 begrenzt wird und dass die für die innovativen KWK-Systeme geforderten Komponenten zur Bereitstellung innovativer erneuerbarer Wärme (Power-to-Heat Module) nicht größer als 30 % der Wärmeleistung der KWK-Anlage dimensioniert sein müssen.

IDW Praxishinweis zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems

Das Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland e.V. (IDW) hat am 31.5.2017 den Praxishinweis 1/2016 „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980" veröffentlicht. Der finalen Fassung ging ein Entwurf im Juni 2016 voraus (vgl. zum Entwurf novus Oktober 2016, S. 22). Erarbeitet wurde der Praxishinweis von der Arbeitsgruppe „Tax Compliance". Der Steuerfachausschuss des IDW hat diesen billigend zur Kenntnis genommen.

Hintergrund

Ausgangspunkt für den Praxishinweis war das Schreiben des BMF vom 23.5.2016 zur Berichtigung von (Steuer-)Erklärungen nach § 153 AO. Darin wird unter anderem in Tz. 2.8. klargestellt, dass bei einem Fehler, „der unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls weder auf einer vorsätzlichen noch leichtfertigen Handlung (auch durch Unterlassen) beruht, weder eine Steuerstraftat, noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt".

Als Indiz für das Fehlen des Vorsatzes oder einer leichtfertigen Handlung kann gemäß Tz. 2.6 des Schreibens die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems angesehen werden, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, auch wenn das bloße Vorliegen eines solchen Systems nicht von der Prüfung des konkreten Einzelfalls befreit.

Gemäß Tz. 3 des IDW Praxishinweises versteht sich der Begriff „innerbetriebliches Kontrollsystem" als ein „auf die Einhaltung steuerlicher Vorschriften gerichteter Teilbereich eines Compliance Management Systems (CMS)", auch als Tax Compliance Management System (Tax CMS), bezeichnet.

Änderungen im Vergleich zum Entwurf

Nach der Veröffentlichung des der finalen Version vorgehenden Entwurfs des IDW Praxishinweises im Juni 2016 gingen Stellungnahmen des Bundesverbands der Deutschen Industrie e.V. und des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. ein. In der endgültigen Fassung wurden dann noch einige Klarstellungen und redaktionelle Änderungen vorgenommen.

So wurde eine neue Tz. 39 eingefügt, die klar stellt, dass ein Tax CMS keine separate Aufbau- oder Ablauforganisation voraussetzt, aus entsprechenden organisatorischen Maßnahmen bestehen und oft auch Teil eines integrierten Corporate Governance Systems sein kann. Hinsichtlich der Prüfung des Tax CMS wurde in Tz. 59 klargestellt, dass die Zielsetzung einer solchen Prüfung weder darauf ausgerichtet ist, „Sicherheit über die tatsächliche Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften im Einzelfall zu erreichen [bereits im Entwurf so enthalten], noch darauf, die Angemessenheit der von der Geschäftsführung gewählten Steuerstrategie im Einzelnen zu beurteilen."

Ausgestaltung eines Tax Compliance Management Systems

Hinsichtlich der Ausgestaltung des Tax CMS hebt Tz. 19 zunächst die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter sowohl für das Tax CMS als auch für die Inhalte der Beschreibung des Tax CMS hervor und stellt dann in Tz. 21 klar, dass nicht nur interne Personen oder Organisationseinheiten, sondern auch Externe, wie Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder andere externe Dienstleister, entsprechende Rollen und Verantwortlichkeiten innerhalb des Tax CMS haben können.

Die Grundelemente eines Tax CMS werden dann im weiteren Verlauf des Abschnitts 4 des Praxishinweises aus den im PS 980 beschriebenen Grundelementen des CMS abgeleitet und beschrieben (s. auch grafische Darstellung novus Oktober 2016, S. 22).

Dabei stellt der Praxishinweis in Tz. 24 und 25 klar, dass die konkrete Ausgestaltung des Tax CMS wesentlich von den Gegebenheiten des konkreten Unternehmens abhängig ist.

Hinweise zur Prüfung

In Abschnitt 5 geht der Praxishinweis auf die Prüfung des Tax CMS ein. Mit der Prüfung des Tax CMS sollen Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, einen Nachweis zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Tax CMS gegenüber den Finanzbehörden zu erbringen.

Der Inhalt der Prüfung eines Tax CMS, wie bereits im IDW PS 980 für CMS generell ausgeführt, ist zweistufig ausgestaltet. Die Prüfung kann sich zum einen auf die „reine" Angemessenheit beziehen. Damit würde im Ergebnis nachgewiesen, dass die spezifische Ausgestaltung beim Steuerpflichtigen grundsätzlich geeignet ist, entsprechende Fehler aufzudecken. Bei der Wirksamkeitsprüfung wird darüber hinausgehend geprüft, ob das Tax CMS auch tatsächlich wirksam ist. Naturgemäß sind die Prüfungen aber keine vollumfänglichen Einzelfallprüfungen, sondern stellen Systemprüfungen dar.

In Tz. 68 weist der Praxishinweis darauf hin, dass der Prüfungsbericht zur Information des geprüften Unternehmens über das Ergebnis der Prüfung bestimmt ist und es der Entscheidung des Unternehmens obliegt, ob der Bericht der Finanzverwaltung zugänglich gemacht wird.

Hinweis: *Der Praxishinweis gibt damit, wie seinerzeit der IDW PS 980,Hinweise sowohl zur Ausgestaltung wie auch zur Prüfung eines (Tax) CMS. Damit verfügen Unternehmen über Anhaltspunkte, wie ein „innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient," gestaltet werden kann, um gegebenenfalls der Finanzverwaltung ein Indiz für das Fehlen des Vorsatzes oder einer leichtfertigen Handlung bei der Feststellung von Fehlern in der Abgabe von Erklärungen zu liefern, und so das Vorliegen einer Steuerstraftat oder leichtfertigen Steuerverkürzung zu widerlegen.*

GESELLSCHAFTSRECHT

Vereinigungen und Rechtsgestaltungen – wer ist von den Offenlegungspflichten des Transparenzregisters betroffen?

Die Neufassung des Geldwäschegesetzes (GWG), durch das u. a. das so genannte Transparenzregister einrichtet wird, ist am 26.6.2017 in Kraft getreten. Das Transparenzregister soll Einblick gewähren, welche wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen letztendlich hinter Gesellschaften, Vereinen, Stiftungen und trustähnlichen Konstrukten stehen. Erforderliche Mitteilungen an das Transparenzregister haben bis zum 1.10.2017 zu erfolgen, die Einsichtnahme wird ab am dem 27.12.2017 möglich sein.

Meldepflichtige

Das Gesetz unterscheidet bei den betroffenen Rechtsträgern, die Mitteilungen gegenüber dem Transparenzregister über die an ihnen wirtschaftlich Beteiligten zu machen haben, zwischen „Vereinigungen" (§ 20 GWG) und „bestimmten Rechtsgestaltungen" (§ 21 GWG).

Zu Vereinigungen gehören juristische Personen des Privatrechts sowie eingetragene Personengesellschaften. Juristische Personen sind neben Kapitalgesellschaften (SE/AG/GmbH/UG) vor allem Vereine und rechtsfähige Stiftungen. Anders als im Referentenentwurf zunächst vorgesehen, sind bei den Personengesellschaften nur noch solche erfasst, die „eingetragen" sind, also etwa oHGs und KGs. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hingegen fällt nicht in den Anwendungsbereich. Die Formulierung „eingetragene Personengesellschaft" ist zumindest nach bisheriger Lesart wohl als „in einem dafür vorgesehenen Register eingetragene" Personengesellschaft zu verstehen, sodass die GbR auch nicht dadurch zur eingetragenen wird, dass sie als Grundstückseigentümerin im Grundbuch oder als Anteilseignerin in einer GmbH-Gesellschafterliste des Handelsregisters aufgenommen wird.

Etwas weicher formuliert sind die „bestimmten Rechtsgestaltungen" des § 21 GWG. Das Gesetz zielt an dieser Stelle im Wesentlichen auf rechtliche Gestaltungen mit Sitz in Deutschland ab, die üblicherweise schwer zu durchschauen sind und benennt exemplarisch die Verwalter von Trusts (Trustees), die nichtrechtsfähigen Stiftungen, wenn der Stiftungszweck aus Sicht des Stifters eigennützig ist, und „Rechtsgestaltungen, die solchen Stiftungen in ihrer Struktur und Funktion entsprechen". Voraussetzung ist jedoch, dass der Wohnsitz oder Sitz des Verwalters, Treuhänders oder der Stiftung in Deutschland ist, nur dann trifft diese Vereinigungen eine Mitteilungspflicht.

Meldepflichtig gegenüber dem Transparenzregister sind die Rechtsträger selbst. Die erforderlichen Informationen haben sie zunächst bei den wirtschaftlich Berechtigten einzuholen, die Informationen aufzubewahren, auf aktuellem Stand zu halten und sodann unverzüglich dem Transparenzregister zur Eintragung elektronisch zu übermitteln.

Erforderliche Angaben

Zu melden an das Transparenzregister ist, welche natürlichen Personen letztlich wirtschaftlich an den Rechtsträgern berechtigt sind, d. h. in wessen Eigentum oder unter wessen Kontrolle der Rechtsträger steht. Bei Gesellschaften ist dies jede natürliche Person, die mehr als 25 % der Kapitalanteile oder der Stimmrechte hält oder „auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt". Unter vergleichbarer Kontrolle ist etwa auch eine Kontrolle durch Treuhandvereinbarungen oder Stimmbindungsvereinbarungen zu verstehen. Unklar ist, ob die Kontrolle auch durch eine (atypisch) stille Beteiligung erlangt werden kann, insoweit dürfte es wesentlich auf die Ausgestaltung des Beteiligungsvertrags und die dort gewährten Mitwirkungsrechte des stillen Gesellschafters ankommen.

Bei Stiftungen und Trusts definiert das Gesetz einen großen Kreis wirtschaftlich Berechtigter, namentlich Treugeber, Verwalter oder Protektoren eines Trusts, sowie bei einer Stiftung die Vorstandsmitglieder, alle Begünstigten und jede natürliche Person, die beherrschenden Einfluss auf Vermögen oder Ertrag ausüben kann.

Anzugeben zu den wirtschaftlich Berechtigten sind jeweils Vor- und Nachnamen, Geburtsdatum, Wohnort und Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses.

Für Informationen über wirtschaftlich Berechtigte, die bereits in elektronischen Registern vorgehalten werden (z. B. Gesellschafterlisten im Handelsregister), greift eine Meldefiktion, sodass hier keine erneute Meldung erforderlich ist. In vielen Fällen wird diese Meldefiktion jedoch nicht greifen – so ist etwa im Fall von mittelbaren Beteiligungen gerade nicht die wirtschaftlich berechtigte natürliche Person, sondern lediglich die Beteiligungsgesellschaft aus der Gesellschafterliste ersichtlich, sodass in diesem Fall eine Meldung an das Transparenzregister trotzdem zu erfolgen hat.

Zur Einsichtnahme Berechtigte

Einsicht in das Transparenzregister haben neben Aufsichts- und Strafverfolgungsbehörden auch diejenigen, die ihrerseits Meldungen an das Transparenzregister zu machen haben, wenn dies der Erfüllung ihrer Sorgfaltspflichten dient. Darüber hinaus dürfen aber auch wirtschaftlich unbeteiligte Personen mit „berechtigtem Interesse" Einsicht nehmen. Dieser Rechtsbegriff ist aus dem Grundbuchrecht bekannt und im Gesetz nicht weiter definiert. Die Regierungsbegründung führt ausdrücklich aus, dass „jeder, der der registerführenden Stelle darlegt, dass er ein berechtigtes Interesse an der Einsichtnahme hat", ein Einsichtsrecht erhalten soll. Genannt werden etwa Nicht-Regierungsorganisationen und (Fach-) Journalisten, die an entsprechenden Publikationen arbeiten. Zwar soll das Einsichtsrecht im Einzelfall ganz oder teilweise beschränkt werden können, wenn „schutzwürdige Interessen" dies verlangen, dies dürfte aber nur für wenige Vereinigungen oder wirtschaftlich Berechtigte Anwendung finden.

Deutsche Mitbestimmung nur durch inländische Arbeitnehmer mit Unionsrecht vereinbar

Mit Urteil vom 18.7.2017 (Az. C-566/15) entschied der EuGH, dass das Besetzen der Aufsichtsräte inländischer Unternehmen mit nur im Inland tätigen Arbeitnehmervertretern, wie im deutschen Mitbestimmungsgesetz vorgesehen, nicht gegen die Garantie der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt.

Der EuGH führte aus, dass kein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit darin liegt, dass die außerhalb Deutschlands beschäftigten Arbeitnehmer eines Konzerns vom aktiven und passiven Wahlrecht für den Aufsichtsrat des Unternehmens ausgeschlossen sind. Würden in Deutschland beschäftigte Arbeitnehmer eines Konzerns, im Streitfall der TUI-Gruppe, ihre Stelle aufgeben, um in einen anderen Mitgliedstaat zu wechseln, liege im Verlust des aktiven und passiven Wahlrechts für den Aufsichtsrat keine Verletzung der Freizügigkeit. Denn diese Grundfreiheit garantiere einem Arbeitnehmer gerade nicht, dass ein Umzug in einen anderen Mitgliedstaat in sozialer Hinsicht neutral sei, so der EuGH.

Aufgrund der Unterschiede zwischen den Systemen und Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten könnten sich für Arbeitnehmer im Einzelfall Vorteile oder Nachteile ergeben. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit gebe dem Arbeitnehmer aber nicht das Recht, sich in jedem Mitgliedstaat auf die Arbeitsbedingungen zu berufen, die ihm in seinem Herkunftsmitgliedstaat zugestanden hätten.

Hinweis: *Der EuGH resümiert, dass es eine legitime Entscheidung des deutschen Gesetzgebers und keine Diskriminierung sei, dass das Mitbestimmungsgesetz die Mitgliedschaft eines Arbeitnehmervertreters im Aufsichtsrat an dessen Arbeit im Inland knüpft.*

ARBEITSRECHT

Auch in 2018 sinkender Abgabesatz zur Künstlersozialversicherungspflicht

Im Jahr 2018 sinkt der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung von 4,8 auf 4,2 %. Dies geht aus dem Entwurf der Künstlersozialabgabe-Verordnung 2018 hervor, den das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) am 9.6.2017 in die Ressortabstimmung gegeben hat.

Anstieg der Mindestlöhne im Pflegebereich

Mit Inkrafttreten der „Dritten Verordnung über zwingende Arbeitsbedingungen in der Pflegebranche“ zum 1.11.2017, die bis April 2020 gilt, steigt der Mindestlohn laut Mitteilung der Bundesregierung vom 19.7.2017 wie folgt an:

Geltung	Mindestlohn/Stunde Pflegebranche West	Mindestlohn/Stunde Pflegebranche Ost
Ab 1.1.2017	10,20 Euro	9,50 Euro
Ab 1.1.2018	10,55 Euro	10,05 Euro
Ab 1.1.2019	11,05 Euro	10,55 Euro
Ab 1.1.2020	11,35 Euro	10,85 Euro

Für Arbeitgeber besteht weiterhin Rechtsunsicherheit, ob sie einen drohenden Arbeitskampf einer Spartengewerkschaft unterbinden können.

BVerfG hält Tarifeinheitsgesetz für verfassungskonform, fordert aber Nachbesserung ein

Mit Entscheidung vom 11.07.2017 (Az. 1 BvR 1571/15 u. a.) hat das BVerfG entschieden, dass das Tarifeinheitsgesetz weitestgehend verfassungskonform ist. Gleichwohl hat es den Gesetzgeber aufgefordert, bis Ende 2018 verschiedene Nachbesserungen vorzunehmen.

In den vergangenen Jahren kam es insbesondere im Nachgang zu einer Rechtsprechungsänderung des BAG dazu, dass einzelne Berufsgruppen eigene Tarifverträge abschlossen. Prominentestes Beispiel waren die Piloten oder die Lokführer. Aber auch in anderen Branchen war in entsprechenden Schlüsselpositionen eine entsprechende Tendenz erkennbar. Aufgrund der nachhaltigen Auswirkungen der damit verbundenen Arbeitskämpfe hatte der Gesetzgeber das Tarifeinheitsgesetz geschaffen. Zentrale Regelung ist § 4a TVG, wonach nur der Tarifvertrag derjenigen Gewerkschaft anwendbar sein sollte, die in den jeweiligen Betrieb die meisten Mitglieder nachweisen konnte. Hiergegen richteten sich mehrere Verfassungsbeschwerden.

Obwohl das BVerfG das Tarifeinheitsgesetz weitestgehend als verfassungskonform eingeordnet hat, bleibt die eigentliche Frage weiter offen, ob damit empfindliche Streiks durch Spartengewerkschaften künftig rechtlich unterbunden werden. Denn nach den Ausführungen des BVerfG soll das in Art. 9 Abs. 3 GG geschützte Recht, mit den Mitteln des Arbeitskampfes auf den jeweiligen Gegenspieler Druck und Gegendruck ausüben zu können, durch das Tarifeinheitsgesetz nicht angetastet werden. Unsicherheiten über Mehrheitsverhältnisse, selbst wenn diese klar scheinen, seien als Haftungsrisiko nicht der jeweils zum Streik aufrufenden Gewerkschaft zuzuordnen. Notfalls hätten dies die Arbeitsgerichte sicherzustellen.

Hinweis: *Kritisch sah das BVerfG auch, dass Gewerkschaften im Rahmen einer Arbeitskampfmaßnahme künftig verpflichtet sein könnten, ihre konkrete Mitgliederstärke gegenüber dem Arbeitgeber offenzulegen. Auch hier sieht es künftig in erster Linie die Arbeitsgerichte in der Pflicht, dies so weit wie möglich zu vermeiden.*

Zudem sollen bestimmte tarifliche Leistungen, denen längerfristige Lebensplanungen der Mitarbeiter zugrunde liegen, künftig nicht verdrängt werden können. Der Gesetzgeber habe daher durch entsprechende Änderungen sicherzustellen, dass bspw. Leistungen zur Alterssicherung, Kündigungsverbote oder Regelungen zur Lebensarbeitszeit künftig von § 4a TVG ausgenommen sind.

Schließlich legte das BVerfG dem Gesetzgeber eine weitere Regelungsverpflichtung für kleinere Berufsgruppen auf. Führe eine Gesamtregelung dazu, dass diese vom Ergebnis her dort nicht ausreichend repräsentiert würden, müssten sie irgendeine Möglichkeit haben, eine wirksame Vertretung sicherzustellen.

Hinweis: *Alles in allem wird daher auch künftig kaum ein Arbeitgeber, der sich mit entsprechenden tariflichen Forderungen einer Spartengewerkschaft konfrontiert sieht, davon ausgehen können, einen möglichen Arbeitskampf im einstweiligen Rechtsschutz in jedem Fall unterbinden zu können.*

Verbot der totalen Überwachung mittels Keylogger

Im Rahmen eines Kündigungsrechtsstreits hat das BAG mit Urteil vom 27.7.2017 (Az. 2 AZR 681/16) entschieden, dass die Totalüberwachung eines Mitarbeiters per Keylogger unzulässig ist. Die insoweit gewonnenen Erkenntnisse unterliegen einem Verwertungsverbot. Im konkreten Fall hatte der Arbeitgeber auf dem Dienst-PC seines Mitarbeiters eine Überwachungs-Software installiert. Sie protokollierte sämtliche Tastatureingaben und fertigte regelmäßig „Screenshots". Im weiteren Verlauf des Arbeitsverhältnisses kam es zum Streit über die Frage, inwieweit der Mitarbeiter seinen Dienst-PC während der Arbeitszeit privat genutzt hatte. Die Aussage des Mitarbeiters dazu widersprach den Protokollierungen der Software. Daher kündigte der Arbeitgeber. Im Prozess wurde ihm die Verwendung dieser Daten unter Bezugnahme auf § 32 BDSG verwehrt. Zudem hätte aus Sicht des BAG zunächst eine Abmahnung erfolgen müssen.

Hinweis: *Die Entscheidung des BAG orientiert sich an ähnlichen Wertungen wie die bereits vor einigen Jahren ergangenen Entscheidungen zur Videoüberwachung (so bspw. BAG vom 21.6.2012, Az. 2 AZR 153/11). Damals galt § 32 BDSG noch nicht. Ob die Praxis der Entscheidung zudem weitere Hinweise entnehmen kann, in welchem Umfang ggf. eine anlassbezogene Kontrolle möglich ist, ist noch offen. Die Entscheidungsbegründung liegt noch nicht vor. Das BAG hat zudem in seinen Entscheidungen in der Vergangenheit den Betriebsparteien in Betriebsvereinbarungen durchaus Gestaltungsspielräume jenseits des BDSG eröffnet. Auch führte nicht jeder Verstoß gegen das BDSG zu einem Beweisverwertungsverbot. Aus Arbeitgebersicht ist insoweit zu berücksichtigen, das ab Mai 2018 die verschärften Sanktionen der DSGVO gelten werden. Sie sehen insbesondere Schadensersatzforderungen bis zu 4 % des weltweiten Jahresumsatzes vor. Auch dort findet sich die Möglichkeit, dieses Risiko durch eine passgenaue Betriebsvereinbarung weitestgehend auszuschließen.*

BAG-Rechtsprechung zu Befristungsabreden

Das BAG hatte sich in zwei interessanten Urteilen mit Befristungsabreden in Arbeitsverträgen auseinander zu setzen.

Schriftform bei Zusatz „i. A."

Mit Urteil vom 12.4.2017 (Az. 7 AZR 446/15) hat das BAG eine Klage auf Abschluss eines unbefristeten Arbeitsvertrages abgewiesen. Der Kläger hatte dort geltend gemacht, aufgrund der Verwendung des Zusatzes „i. A." und den damit verbundenen Unklarheiten über die Vertretungssituation sei die Befristungsabrede mangels Schriftform unwirksam. Das BAG führte hingegen aus, dass im allgemeinen unjuristischen Sprachgebrauch häufig nicht hinreichend zwischen „Auftrag" und „Vertretung" unterschieden werde.

Hinweis: *In der Praxis kommt es durchaus vor, dass nicht bereits vor Aufnahme einer befristeten Beschäftigung ein beidseits formal ordnungsgemäß unterschriebener Arbeitsvertrag vorliegt. In einem solchen Fall führt die Aufnahme der Tätigkeit zu einem unbefristeten Anstellungsverhältnis. In diesem Zusammenhang sind die Gerichte häufig auch mit Fallkonstellationen beschäftigt, bei denen die Schriftform aufgrund anderer Aspekte in Frage gestellt wird. Hierzu zählt beispielsweise auch der hier vom Kläger geltend gemachte Aspekt, dass eine mögliche Vertretung in der jeweiligen Vertragsurkunde ausdrücklich Anklang finden muss. Der eher praxisnahe Argumentationsansatz des BAG in dieser Entscheidung mag daher durchaus auch in vergleichbaren Konstellationen helfen, den einen oder anderen Fall noch zu „retten".*

Altersgrenze und Wunsch des Arbeitnehmers

In einer weiteren Entscheidung hat das BAG mit Urteil vom 18.1.2017 (Az. 7 AZR 236/15) die Anforderungen an eine Befristung des Arbeitsverhältnisses im Zusammenhang mit einer Altersgrenze konkretisiert. Im Streitfall hatte der Arbeitgeber der Mitarbeiterin im Rahmen eines speziellen Alterskonzeptes einen Änderungsvertrag angeboten. Dieser sah eine kapitalorientierte Alterssicherungsregelung bei gleichzeitiger Beendigung zum 60. Lebensjahr vor. Die Mitarbeiterin hatte dieses Angebot im Alter von 52 Jahren zunächst angenommen. Später berief sie sich auf die Unwirksamkeit der dort enthaltenen Beendigungsregelung. Anders als noch das Landesarbeitsgericht hatte das BAG der Klage der Arbeitnehmerin stattgegeben. Insbesondere wies das Gericht darauf hin, dass über die Unterschrift hinaus deutliche Anhaltspunkte vorliegen müssten, dass die entsprechende Aufhebungsvereinbarung „auf Wunsch der Arbeitnehmerin" abgeschlossen worden sei.

Hinweis: *Diese Entscheidung macht noch einmal deutlich, dass insbesondere auch die weiträumige Vereinbarung von Altersgrenzen dem Befristungsrecht unterliegt und nicht etwa als Aufhebungsvereinbarung einzuordnen ist. Auch die Anforderungen an den „Wunsch des Arbeitnehmers", wenn dieser eine Befristung im Sinne des Gesetzes über Teilzeitarbeit und befristete Arbeitsverträge (TzBfG) legitimieren soll, sind kaum zu unterschätzen. Da das BAG auf den Umfang der Kapitalausstattung kaum näher einging, ist fortan erhöhte Vorsicht bei vergleichbaren – in der Praxis durchaus üblichen – Vereinbarungen jenseits der Regelaltersrente geboten.*

Neuer Partner in Bonn

Seit 1.8.2017 verstärkt Martin Theis, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, als Partner den Bonner Standort im Bereich Wirtschaftsprüfung. Zu den Tätigkeitsschwerpunkten von Herrn Theis, der zuvor als Partner in einer großen mittelständischen WP-Kanzlei tätig war, zählen die Prüfung und Beratung von mittelständischen Mandaten, insbesondere familien-/eigentümergeführten Unternehmen sowie kapitalmarktorientierten Unternehmen, Stiftungen des privaten und öffentlichen Rechts, Zweck- und Berufsverbände sowie Ministerien (Bund und Länder). Ferner verfügt er über eine umfangreiche Expertise in der Beratung von EU-Förderprogrammen sowie deren Prüfung.

TERMINE

SEPTEMBER

Stiftungsfrühstück Round Table „Investmentsteuerreformgesetz“
5.9.2017 // Köln

Steuerforum Öffentliche Hand 2017
12.9.2017 // Berlin
21.9.2017 // Siegen
26.9.2017 // Stuttgart

Webinar Unionszollkodex – Belastung oder Vereinfachung?
12.9.2017 // Webinar

Webinar zu den Neuerungen in Release LucaNet 10
14.9.2017 // Webinar

Umsatzsteuer-Impuls für Gesundheitseinrichtungen
19.9.2017 // Stuttgart

Erbschaftsteuerreform – das Lebenswerk in Gefahr?!
19.9.2017 // München

Tax und Compliance als integriertes System
20.9.2017 // Hamburg
26.9.2017 // Berlin

Ebner Stolz LucaNet Anwendungsschulungen 2017
21.9.2017 // Stuttgart
22.9.2017 // Stuttgart
25.9.2017 // Stuttgart
26.9.2017 // Stuttgart

Webinar Konsolidierung mit LucaNet
21.9.2017 // Webinar

Mandantenveranstaltung zur Informationstechnologie 2017
26.9.2017 // Hamburg
28.9.2017 // Köln

International Tax – Typische Praxisthemen bei Auslandsaktivitäten
27.9.2017 // Hamburg

Webinar Integrierte Planung mit LucaNet
28.9.2017 // Webinar

Grundlagen Gemeinnützigkeit
29.9.2017 // Berlin

OKTOBER

Umsatzsteuer-Impuls
10.10.2017 // Hamburg
10.10.2017 // Köln
10.10.2017 // Stuttgart
12.10.2017 // Hamburg
23.10.2017 // Stuttgart

SMART FINANCIALS – LucaNet Forum 2017
12.10.2017 // Stuttgart

International Tax – Typische Praxisthemen bei Auslandsaktivitäten
17.10.2017 // Köln
25.10.2017 // Stuttgart

Update Gemeinnützigkeit
18.10.2017 // Berlin

Erstellung eines Konzernabschlusses – möglichst effizient und prüfungssicher
18.10.2017 // Hannover

Webinar Sicherstellung der Datenqualität für Ihren Konzernabschluss mit LucaNet.Group Report
19.10.2017 // Webinar

Webinar Konsolidierung mit LucaNet
26.10.2017 // Webinar

TERMINE FORTSETZUNG

NOVEMBER

Ebner Stolz LucaNet Anwendungsschulungen 2017
2.11.2017 // Hamburg
3.11.2017 // Hamburg
9.11.2017 // Hamburg
10.11.2017 // Hamburg
27.11.2017 // Köln
28.11.2017 // Köln

Mandantenveranstaltung zur Informationstechnologie 2017
8.11.2017 // Stuttgart
9.11.2017 // München

Tax Compliance Management System
9.11.2017 // Berlin

ALUMNI-Treffen 2017
9.11.2017 // Stuttgart

Fokus Recht
15.11.2017 // Hamburg

Umsatzsteuer-Impuls
16.11.2017 // München

Fit für den Jahreswechsel 2017/2018
21.11.2017 // Köln
22.11.2017 // Stuttgart
27.11.2017 // Hamburg
28.11.2017 // Leipzig
28.11.2017 // Siegen
29.11.2017 // Lennestadt
30.11.2017 // Bonn
30.11.2017 // Düsseldorf
30.11.2017 // Erfurt
30.11.2017 // Hannover

IFRS Workshop
20.11.2017 // Stuttgart
22.11.2017 // Hamburg
23.11.2017 // Köln

Webinar Konsolidierung mit LucaNet
30.11.2017 // Webinar

PUBLIKATIONEN

Dr. Ulrike Höreth/Brigitte Stelzer
Letzte Beschlüsse in der Steuergesetzgebung der 18. Legislaturperiode, DStZ 2017, S. 593

Prof. Dr. Ursula Ley
Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen in Fällen des Anteilserwerbs nach dem BMF-Schreiben vom 19.12.2016, KÖSDI 5/2017, S. 20278

Dr. Matthias Popp
Zur Überprüfung von Unternehmensbewertungen bei steuerlichen Bewertungsanlässen, WPg 2017, S. 850ff.

IMPRESSUM

Herausgeber:
Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel. +49 711 2049-0

Redaktion:
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535
Martina Büttner, Tel. +49 711 2049-1325
novus@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:
Alle Bilder: © www.gettyimages.com

A member of Nexia International