

# novus

Einheitsbewertung  
zur Bemessung  
der Grundsteuer  
verfassungswidrig

Auslandseinsätze von Mitarbeitern  
– Weitsicht ist gefragt!

Rückstellungen für  
künftige Wartungs-  
aufwendungen

Polen: Abzugs-  
beschränkungen  
für immaterielle  
Dienstleistungen



## Auslandseinsätze von Mitarbeitern – Weitsicht ist gefragt!

In der global vernetzten Wirtschaft agieren Unternehmen international. Das spiegelt sich in der Vielzahl von Tochtergesellschaften oder Niederlassungen deutscher Unternehmen im Ausland und umgekehrt wider. Entsprechend hoch ist die Anzahl der grenzüberschreitenden Einsätze von Mitarbeitern, sei es lediglich im Rahmen von Konferenzen zum Austausch in der internationalen Unternehmensgruppe oder bis hin zur zeitlich begrenzten Entsendung in das ausländische verbundene Unternehmen. Angesichts der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklungen dürfte die Zahl der Auslandseinsätze weiter zunehmen, denke man nur an die Zollpolitik der USA, die ggf. ein Verlagern der Produktion bestimmter Güter in die USA auslösen könnte. Um aber die Kosten von Auslandseinsätzen in den Griff zu bekommen und deren Abzug als Betriebsausgaben sicherzustellen, sind eine Vielzahl an gesetzlichen in- und ausländischen Vorgaben sowie zunehmende Meldepflichten zu beachten. Zugleich sollen Mitarbeiter durch Auslandseinsätze zumindest keine finanziellen Nachteile erleiden.

Sofern ein längerer Einsatz außerhalb des EU-Raums geplant ist, ist zu klären, ob und unter welchen Bedingungen dem Arbeitnehmer ein Visum als Aufenthaltsberechtigung sowie eine Arbeitserlaubnis erteilt werden. Dies ist im Regelfall wesentlich leichter, wenn ein neuer Arbeitsvertrag mit dem aufnehmenden Unternehmen vereinbart wird. Aktuelle Einreisebeschränkungen einzelner Staaten sind dabei zu berücksichtigen, so z. B. die enger gefasste 90-Tage-Regelung der USA. Werden Mitarbeiter in einem anderen EU-Mitgliedstaat eingesetzt, bestehen zwar angesichts der Arbeitnehmerfreizügigkeit keine Einreise- und Arbeitserlaubnisbeschränkungen. Faktisch besteht jedoch auch bei nur kurzen Auslandseinsätzen die Pflicht, eine sog. A1-Bescheinigung vorzulegen – dazu nachfolgend mehr – sowie den Einsatz im Tätigkeitsstaat zu melden.

Zu klären ist weiter die Frage, in welchem Staat der während des Auslandseinsatzes erzielte Arbeitslohn zu versteuern ist. Maß-

geblich ist hier regelmäßig, wer als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Dies muss nicht zwingend das Unternehmen sein, mit dem ein Arbeitsvertrag besteht. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen integriert wird, er dort Weisungen erhält und ihm Mitarbeiter zugeordnet werden. Ohne eine Klärung des Besteuerungsrechts, bei dem jeweils die Vorgaben des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten sind, drohen dem Arbeitnehmer steuerliche Mehrbelastungen. Aber auch dem Arbeitgeber muss an klaren Verhältnissen gelegen sein, da er andernfalls für nicht oder zu gering abgeführte Steuern in Anspruch genommen werden kann.

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist zudem maßgeblich dafür, ob der Mitarbeiter weiterhin in dem bisherigen Sozialversicherungssystem verbleibt oder in das Sozialversicherungssystem des Einsatzstaates wechselt. Zur Klärung sind bestehende Sozialversicherungsabkommen heranzuziehen. Sofern für den aus Deutschland entsandten Arbeitnehmer weiterhin in Deutschland Sozialversicherungsschutz besteht, sollte der Arbeitgeber eine sog. A1-Bescheinigung beantragen. Bei einem Auslandseinsatz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem anderen Staat, mit dem ein Sozialversicherungsabkommen besteht, dient die Bescheinigung als Versicherungsnachweis, so dass eine Anmeldung bei der Sozialversicherung des anderen Staates nicht erforderlich ist.

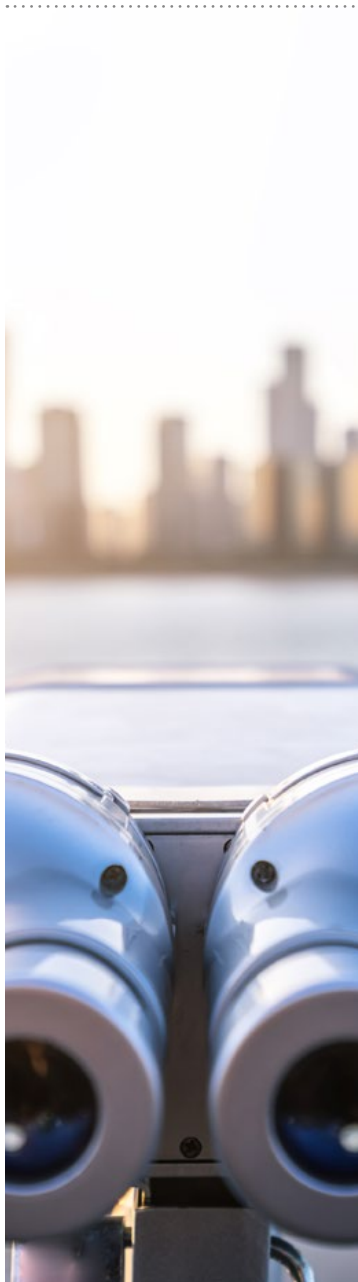
Um steuerrechtliche Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden und die erforderlichen sozialversicherungsrechtlichen Bescheinigungen zu erhalten, empfiehlt es sich, im Falle einer Entsendung einen Arbeitsvertrag mit dem aufnehmenden Unternehmen zu schließen. Der Vertrag kann mit dem ursprünglichen Arbeitsvertrag, der mit dem entsendenden Unternehmen vereinbart war, verknüpft und dadurch den oftmals bestehenden Bedenken des Arbeitnehmers Rechnung getragen werden. Schließlich wird der Arbeitnehmer auch geklärt haben wollen, ob und in welchem Staat er Sozialleistungen, wie z. B. in Deutschland Kindergeld oder Elterngeld, beanspruchen kann.

Diese Vielzahl an Fragen gilt es vor dem Auslandseinsatz des Mitarbeiters zu beantworten. Dabei sind Wechselwirkungen zu beachten. Benötigt z. B. der Arbeitnehmer eine Arbeitserlaubnis im aufnehmenden Staat, ist mit deren Erteilung davon auszugehen, dass er dort der Besteuerung unterliegt. Aber auch unternehmensinterne Vorgänge können sich auf die Steuer- und Sozialversicherungspflicht auswirken. Hat z. B. das entsendende Unternehmen die Kosten der Entsendung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz mit dem aufnehmenden Unternehmen zu verrechnen, hat regelmäßig der aufnehmende Staat das Besteuerungsrecht. Zudem droht der Wechsel des Arbeitnehmers in das andere Sozialversicherungssystem, sofern nicht aktiv über Anträge die Fortgeltung deutscher Vorschriften gesichert wird.

Sind mehrere Auslandseinsätze geplant, kann dem Unternehmen nur angeraten werden, ein Prüfschema für den jeweiligen Einsatzstaat bereit zu halten, um die verschiedenen Konstellationen des Auslandseinsatzes einordnen zu können. Zudem helfen Entsenderichtlinien, Entsendungen möglichst gleich zu gestalten, so dass der Prüfaufwand verringert werden kann. Gerne unterstützt Sie unser Global Mobility-Team bei der möglichst effizienten und rechtssicheren Ausgestaltung von Auslandseinsätzen Ihrer Mitarbeiter.



*Sten Günzel,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachberater für internationales Steuerrecht  
und Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart*



<span style="color: yellow;">■</span> IM GESPRÄCH	
US-Importzölle auf Stahl und Aluminium – und nun?	4
<span style="color: orange;">■</span> STEUERRECHT	
<b>Unternehmensbesteuerung</b>	
Finanzverwaltung wendet Sanierungserlass in Altfällen weiter an	6
Betriebliches Importfahrzeug: Bewertung des privaten Nutzungsanteils	7
Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG	7
Verfassungskonformität des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen: Ruhens von Rechtsbehelfsverfahren	8
Einnahmen-Überschussrechnung: Anschaffungskosten bei Grundstücksentnahme nach Grundstückstausch	8
Zweifelsfragen zum Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 EStG	8
Nach dem BilMoG: Erwerb eigener GmbH-Anteile vom Gesellschafter	9
Gewerbesteuerpflicht von Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmensanteilen verfassungskonform	9
Grunderwerbsteuer: Keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft durch Vollmachtseinräumung	10
Entgeltliche Mieterdienstbarkeit als Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung	11
Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig	11
<b>Arbeitnehmerbesteuerung</b>	12
<b>Umsatzsteuer</b>	
Konsignationslager: Antwortschreiben des BMF an die Verbände	13
Umsatzsteuerschuldnerschaft bei Bauleistungen: Erstattungszinsen in Altfällen	14
Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses	14
Umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Pharmarabatten	14
Erstmaliger Steuerausweis in berichteter Rechnung: Keine Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Verjährung	15
Unbeabsichtigter Wohnungsleerstand: Keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs	16
<b>Erbschaftssteuer</b>	16
<b>Besteuerung von Privatpersonen</b>	17
<b>Internationales Steuerrecht</b>	
Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft	18
Geplante Anzeigepflichten für Steuerberater über internationale Steuersparmodelle	19
Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften	20
Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall	21
Bindungswirkung der A1-Bescheinigungen	21
<span style="color: lightblue;">■</span> WIRTSCHAFTSPRÜFUNG	
Rückstellungen für künftige Wartungsaufwendungen	22
<span style="color: red;">■</span> ZIVILRECHT	
<b>Gesellschaftsrecht</b>	24
<b>Arbeitsrecht</b>	25
<span style="color: gray;">■</span> GLOBAL	
Schweiz: Erneuter Anlauf für eine Unternehmenssteuerreform	28
Polen: Abzugsbeschränkungen für immaterielle Dienstleistungen	28
USA: Handlungsbedarf für US-Steuerpflichtige durch das Auslaufen des Offshore Voluntary Disclosure Program	28
<span style="color: yellow;">■</span> INTERN	30

## US-Importzölle auf Stahl und Aluminium – und nun?

US-Präsident Donald Trump machte am 8.3.2018 den Weg für Importzölle auf Stahl und Aluminium frei. Die Importzölle auf Stahl betragen 25 %, die auf Aluminium 10 % und gelten grundsätzlich ab 23.3.2018 mit unbefristeter Dauer. Sie beziehen sich nur auf Rohstoffe, nicht jedoch auf Fertigerzeugnisse. Hintergrund der Maßnahmen ist die von Donald Trump ausgegebene „America-First“-Strategie. Mit den Importzöllen möchte Trump die US-amerikanische Wirtschaft vor – aus seiner Sicht massenweisen und häufig gedumpten – Importen von Erzeugnissen aus dem Ausland schützen. Lediglich Importe aus Mexiko und Kanada sollen von den Zöllen der USA ausgenommen werden. Andere Ausnahmen sind auf Antrag möglich. Dazu muss sich das Antrag stellende Land mit den Vereinigten Staaten auf spezielle Modalitäten einigen. Auch die Bundesrepublik Deutschland verhandelt mit dem amerikanischen Präsidenten über Ausnahmeregelungen. Wir haben Eva Rehberg, Zollexpertin und Partnerin bei Ebner Stolz in Hamburg, um eine Einschätzung zum Ausgang des „Handelskriegs“ mit den USA gebeten.

### **Frau Rehberg, wie ist Ihre Einschätzung? Können Deutschland und die Europäische Union mit Ausnahmen in Bezug auf die verhängten Importzölle auf Stahl und Aluminium rechnen?**

Grundsätzlich ist es so, dass Deutschland nicht berechtigt ist, für sich allein mit den USA hinsichtlich diesbezüglicher Ausnahmen zu verhandeln. Nur auf EU-Ebene kann es eine Einigung mit den Vereinigten Staaten von Amerika geben, wenngleich natürlich die Vertreter aus Deutschland, wie Angela Merkel und Peter Altmaier, ebenfalls Gespräche führen, um zu einem für alle positiven Ergebnis zu kommen. Meine persönliche Einschätzung ist, dass die EU mit Ausnahmen rechnen kann. Es bleibt allerdings abzuwarten, welche Zugeständnisse in welchen Bereichen dafür zu machen sind,

denn ohne Gegenleistung werden sich die USA nicht zu dauerhaften Ausnahmen bereit erklären.

### **Wie ist der aktuelle Stand der Verhandlungen und welche Ausnahmeregelungen sind denkbar?**

Aktuell sind die angekündigten Zölle bis zum 1.5.2018 vorübergehend ausgesetzt. Nun wird verhandelt, zu welchen Konditionen eine dauerhafte Ausnahme möglich wäre. Eine zeitnahe Einigung zwischen den USA und der EU scheint derzeit eher unwahrscheinlich

Am 26.3.2018 wurde bekannt, dass Südkorea als erster der sechs Handelspartner, gegen die die USA erhöhte Zölle auf Aluminium und Stahl erheben möchte, eine endgültige Ausnahmeregelung ausgehandelt hat. In diesem Fall gibt es eine festgelegte Menge an Stahl, die aus Südkorea zollfrei in die USA eingeführt werden kann. Als Gegenleistung dürfen die USA doppelt so viele Pkw wie bisher auf dem südkoreanischen Markt vertreiben. Das ist ein gutes Beispiel dafür, wie eine Einigung aussehen könnte. Es bleibt spannend, welches Entgegenkommen Donald Trump von der EU erwartet.

Mittlerweile haben aber sowohl China – das auch von den „Strafzöllen“ betroffen ist – als auch die EU Beschwerde bei der Welthandelsorganisation (WTO) eingelegt.

### **Die Importzölle beziehen sich nur auf Rohstoffe, nicht jedoch auf Fertigerzeugnisse. Was bedeutet das konkret für die Unternehmen? Ergibt sich hieraus Gestaltungsspielraum?**

Das ist richtig, die Importzölle sind nur für einen bestimmten, abgegrenzten Warenkreis vorgesehen. Sie sollen insbesondere für Aluminium- und Stahlstangen, -bleche, -stäbe, -drähte und dergleichen gelten, also sogenannte Rohwaren oder Halbfertigerzeugnisse. Für die Unternehmen bedeutet dies die

Möglichkeit, durch das Durchführen weitergehender Bearbeitungsschritte in einem Land außerhalb der USA eine Ware auf höherer Fertigungsstufe herzustellen, die nicht in den Katalog der betroffenen Waren fällt. Sinnvoll wäre dies sicher in Ländern, die geographisch nah an den USA liegen, wie z. B. Mexiko, um die Transportwege und -kosten so klein wie möglich zu halten. Natürlich hört sich das leichter an als es ist. In Zeiten der Spezialisierung macht man ja nicht „einfach mal“ einen Bearbeitungsschritt mehr oder gründet „mal eben“ eine Gesellschaft oder ein Joint Venture. Es ist also vor einer diesbezüglichen Entscheidung wichtig, eine klare, verlässliche Botschaft aus Washington zu erhalten.

### **Was bedeutet eine Erhöhung der Importzölle konkret für die betroffenen Unternehmen in der Administration? Müssen die Unternehmen ihre Prozesse anpassen?**

Die Prozesse der Zollabwicklung in den USA ändern sich vermutlich grundsätzlich nicht, denn auch jetzt wird die Ware ja bereits kontrolliert und verzollt, wenn sie in das US-Territorium gelangt.

Wichtig ist es aber sicher, dass die Vertriebsabteilungen die Entwicklung sehr genau verfolgen, insbesondere wenn Lieferbedingungen bestehen, bei denen die Einfuhrabgaben in den USA im Preis inkludiert sind. Unter Umständen sind Preise und Verträge der neuen Situation anzupassen.

### **Was für Erkenntnisse kann man aus der aktuellen Situation für die Gestaltung der Zollprozesse im Unternehmen ableiten?**

Was man derzeit sieht, nicht nur im Handelsstreit mit den USA, sondern auch im Verhältnis zu Russland seit Annexion der Krim etc., ist, dass Zölle häufig zur Durchsetzung wirtschaftlicher und politischer Interessen genutzt werden. Und da es derzeit einige Interessenskonflikte weltweit gibt,



ändert sich gefühlt täglich die Zollwelt für die Unternehmen. Zölle steigen, Zölle werden reduziert, Lieferungen in Länder oder an Unternehmen werden verboten, Verbote werden aufgehoben; es gibt kaum Wochen, in denen nichts dergleichen passiert. Für die Zollprozesse bedeutet dies, dass es mehr als ratsam ist, jemanden zu haben, der sich mit dem Thema beschäftigt, die Neuerungen nachverfolgt und die Zollabwicklung jeweils so anpasst, dass sie zum einen rechtlich richtig und zum anderen effizient und so kostensparend wie möglich ist.

**US-Präsident Trump wird angeprangert, einen Handelskrieg vom Zaun zu brechen. Umgekehrt plant die EU-Kommission eine stärkere Besteuerung der digi-**

**talen Wirtschaft, was sich expressis verbis insbesondere gegen US-Konzerne wie Google, Apple, Amazon und Facebook richtet. Ein entsprechendes Vorhaben steht auch im Koalitionsvertrag. Wird dadurch der Handelskrieg nicht unmittelbar beflügelt?**

Das ist eine schwierige Frage, weil hier ganz unterschiedliche Steuerarten betroffen sind. Zölle betreffen ja ausschließlich Warentransaktionen. Bei der von der EU-Kommission in Betracht gezogenen Abgabe handelt es sich um die Besteuerung von Umsätzen aus bestimmten digitalen Aktivitäten, die in der EU getätigt werden.

Letztendlich steht aber doch, wenn man ehrlich und ohne Populismus auf das The-

ma blickt, immer und bei allen Ländern bzw. Ländergruppen eins im Vordergrund: der Schutz und die Absicherung der heimischen Wirtschaft mit gleichzeitig größtmöglicher Freizügigkeit. Zudem geht es bei der Initiative der EU-Kommission um die Nachhaltigkeit der Steuereinnahmen innerhalb der EU, denn die traditionellen Steuerquellen geraten unter Druck. Wie man dieses Ziel durchzusetzen versucht, ist von Fall zu Fall verschieden und mal mehr oder weniger diplomatisch. Der Grundtenor jedoch, die heimischen Unternehmen so weit wie möglich zu stabilisieren, ist aus meiner Sicht sehr gut nachvollziehbar.



## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

# Finanzverwaltung wendet Sanierungserlass in Altfällen weiter an

Nachdem der Große Senat des BFH den Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 (Az. GrS 1/15, BStBl. II 2017, S. 393) wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung als rechtswidrig beurteilte, wies das BMF die Finanzämter mit Schreiben vom 27.4.2017 (BStBl. II 2017, S. 393) an, den Sanierungserlass gleichwohl in sog. Altfällen weiter anzuwenden. Hierunter fallen Sanierungen, bei denen die Gläubiger bis (einschließlich) 8.2.2017 (Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Beschlusses) endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben.

Dagegen wandte sich der BFH und entschied mit Urteilen vom 23.8.2017 (Az. I R 52/14, DB 2017, S. 2519, und Az. X R 38/15, DStR 2017, S. 2326), dass der Sanierungserlass auch in diesen Altfällen nicht angewendet werden darf.

**Hinweis:** In einem der Verfahren wurde zwischenzeitlich Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az. 2 BvR 2637/17).

Die Finanzverwaltung wendet diese ablehnenden Urteile des BFH jedoch nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an (BMF-Schreiben vom 29.3.2018, Az. IV C 6 – S 2140/13/10003, DStR 2018, S. 680). Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Neuregelung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen ausdrücklich auf die Vertrauensschutzregelung der Finanzverwaltung Bezug genommen und diese damit gebilligt hat. Somit verfährt die Finanzverwaltung in Altfällen weiterhin nach den Vorgaben des Sanierungserlasses.

**Hinweis:** Für Schuldenerlasse nach dem 8.2.2017 kommt die Anwendung der Steuerbefreiungstatbestände für Sanierungsgewinne in Betracht (§ 3a EStG und § 7b GewStG). Deren Inkrafttreten steht allerdings unter dem Vorbehalt des von der EU-Kommission noch einzuholenden Beschlusses, dass darin keine staatliche Beihilfe gesehen wird.

# Betriebliches Importfahrzeug: Bewertung des privaten Nutzungsanteils

Wird ein Importfahrzeug des Betriebsvermögens auch für private Zwecke genutzt und kommt bei der Bewertung der Privatnutzung die 1%-Regelung zur Anwendung, ist der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen, wenn weder ein inländischer Bruttolistenpreis vorhanden ist noch eine Vergleichbarkeit mit einem bau- oder typengleichen inländischen Fahrzeug besteht. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 9.11.2017 (Az. III R 20/16, DStR 2018, S. 512).

Nach Auffassung des Gerichts ist der inländische Bruttolistenpreis jedenfalls dann nicht zu hoch geschätzt, wenn sich die Schätzung an den typischen Bruttoabgabepreisen orientiert, die Importfahrzeughändler, die das Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen.

**Hinweis:** Im Streitfall erwarb der Steuerpflichtige einen Ford Mustang Shelby GT 500 Coupé von einem inländischen Händler zu einem Bruttopreis von 78.900 Euro. Der Händler hatte das Fahrzeug zu einem Preis von 75.999 Euro importiert. Bei der Anwendung der 1%-Regelung wollte der Steuerpflichtige den US-amerikanischen Bruttolistenpreis von umgerechnet ca. 54.000 Euro zugrunde legen.

Der BFH billigte im Streitfall die Zugrundelegung des Wertes von 75.999 Euro durch das vorinstanzliche Finanzgericht. Es könne nicht der ausländische anstelle des inländischen Listenpreises angesetzt werden, weil der ausländische Listenpreis nicht die Preisempfehlung des Herstellers widerspiegeln, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländischen Neuwagenmarkt gelte.

## Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG

Um die Regelung der 6b-Rücklage EU-rechtskonform auszugestalten, wurde mit dem am 6.11.2015 verkündeten Steueränderungsgesetz 2015 § 6b Abs. 2a EStG eingeführt. Danach kann die auf einen Veräußerungsgewinn i. S. v. § 6b Abs. 2 EStG entfallende Steuer auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn im Jahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Jahren in ein begünstigtes Wirtschaftsgut reinvestiert wird und dieses Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen EU-/EWR-Staat zuzuordnen ist.

Der Antrag auf diese Steuerstundung ist laut § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung möglich. Das BMF führt jedoch in seinem Schreiben vom 7.3.2018 (Az. IV C 6 – S 2139/17/10001 :001, BStBl. I 2018, S. 309) aus, dass der Antrag aus Gründen der EU-rechtskonformen Handhabung in allen Fällen berücksichtigt werden kann, in denen die materielle Bestandskraft des betroffenen Steuerbescheids noch nicht eingetreten ist.

Zudem geht das BMF u. a. auf die Anwendung der Stundungsregelung in Altfällen ein, wenn also vor dem 6.11.2015 eine 6b-Rücklage gebildet wurde, die Steuererklärung vor dem 6.11.2015 abgegeben

worden ist und soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten für begünstigte Wirtschaftsgüter angefallen sind, die vor Auflösung der Rücklage angeschafft oder hergestellt wurden und dem Betriebsvermögen in einem EU-/EWR-Staat zuzuordnen sind. Hier kann die Stundungsregelung auf den Auflösungsbetrag angewendet werden. In allen anderen Fällen ist hingegen die Beschränkung der Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu beachten.

## Verfassungskonformität des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen: Ruhen von Rechtsbehelfsverfahren

Mit Beschluss vom 12.10.2017 (Az. 10 K 977/17, DStR 2017, S. 2792) hatte das FG Köln dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob der Rechnungszinsfuß von 6 % zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen nach § 6a Abs. 3 EStG in der in 2015 geltenden Fassung mit dem Grundgesetz vereinbar ist (vgl. auch novus Dezember 2017, S. 7). Dabei kritisiert das Gericht, dass der Rechnungszinsfuß seit 1982 nicht mehr überprüft und angepasst

worden sei. Zwar stehe dem Gesetzgeber das Recht zu, den Abgeltungszinsfuß zu typisieren. Er müsse jedoch regelmäßig überprüfen, ob die Typisierung realitätsgerecht ist, insbesondere angesichts der nunmehr lang anhaltenden Niedrigzinsphase.

Gemäß Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 19.2.2018 (DStR 2018, S. 568) ruhen Rechtsbehelfsver-

fahren, in denen sich die Einspruchsführer auf das Verfahren beim BVerfG beziehen, kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

**Hinweis:** Die Entscheidung des BVerfG ist auch für die aktuelle Ermittlung von Pensionsrückstellungen von Bedeutung, da die Regelung des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG in der in 2015 geltenden Fassung bis heute unverändert fort gilt.

## Einnahmen-Überschussrechnung: Anschaffungskosten bei Grundstücksentnahme nach Grundstückstausch

Bei der Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen ist der Entnahmeertrag bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch Abzug der Anschaffungskosten vom Entnahmewert (Teilwert) des Grundstücks zu ermitteln – und zwar auch dann, wenn das Grundstück vor Jahren im Wege des Tauschs gegen ein anderes betriebliches Grundstück erworben wurde und der dabei erzielte Veräußerungsertrag damals nicht erklärt wurde. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 6.12.2017 (Az. VI R

68/15, DB 2018, S. 739). Für den Senat kam es nicht in Frage, den Steuerpflichtigen so zu stellen, als hätte er bei dem vorgehenden Grundstückstausch von seinem Wahlrecht nach §§ 6b, 6c EStG Gebrauch gemacht und den dabei realisierten Gewinn mindernd bei den Anschaffungskosten des durch den Tausch erhaltenen Grundstücks berücksichtigt. Denn als Bilanzierungswahlrecht wäre zur Ausübung des selbigen zwingend die Erklärung des Veräußerungsertrags gemäß § 6c i. V. m. § 6b EStG und im zweiten Schritt

der anschließende Abzug als Betriebsaufgabe erforderlich gewesen.

**Hinweis:** Laut BFH ist aus der bisherigen Rechtsprechung kein allgemeiner Grundsatz abzuleiten, Steuerpflichtige, die in ihrer Einkommensteuererklärung aufgedeckte stille Reserven aus einer Veräußerung oder Entnahme nicht erklärt haben, in Bezug auf weitere Geschäftsvorfälle so zu stellen, als habe es die Gewinnrealisierung nicht gegeben.

## Zweifelsfragen zum Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 EStG

Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 EStG). Insoweit darf der Verlustanteil auch nicht nach § 10d EStG im Wege des Verlustrücktrags oder Verlustvortrags abgezogen werden.

Zu Zweifelsfragen zum Verlustausgleichsvolumen nimmt die OFD Frankfurt am Main mit Rundverfügung vom 19.10.2017 (Az. S2241aA-11- St 213, DStR 2018, S. 569) Stellung. Sie führt aus, dass für die Ermittlung des insgesamt zur Verfügung stehenden Verlustausgleichsvolumens neben dem Kapitalkonto in der Gesellschafterbilanz auf die „geleistete Einlage“ in der Ergänzungsbilanz abzustellen ist. Überdies wird das steuerliche Kapitalkonto und infolge dessen das Verlust-

ausgleichsvolumen durch steuerfreie Betriebsvermögensmehrungen, etwa steuerfreie Zuschüsse und Zulagen, Investitionszulagen sowie durch steuerfreie Einnahmen aufgrund des Teileinkünfteverfahrens erhöht. Umgekehrt führen allerdings nicht ansetzbare Verluste ebenso wie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu Betriebsvermögensminderungen und damit einhergehend auch zur Verminderung des Verlustausgleichsvolumens in den Folgejahren.



## Nach dem BilMoG: Erwerb eigener GmbH-Anteile vom Gesellschafter

Im Zuge des BilMoG wurde geregelt, dass eigene Anteile von der Gesellschaft nicht mehr als Vermögensgegenstand auf der Aktivseite auszuweisen sind. Sie sind vielmehr vom Eigenkapital auf der Passivseite abzusetzen (§ 272 Abs. 1a Satz 1 HGB).

Wie der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH vom veräußernden Gesellschafter nach der Änderung dieser Rechtslage steuerlich zu behandeln ist, musste der BFH erstmalig mit Urteil vom 6.12.2017 (Az. IX R 7/17, DStR 2018, S. 516) klären. Im Einklang mit der Rechtsauffassung der

Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl. I 2013, S. 1615) entschied er, dass der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH auch nach Inkrafttreten des BilMoG zum 29.5.2009 beim Gesellschafter ein reguläres Veräußerungsgeschäft im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Zwar werde der Erwerb eigener Anteile auf der Gesellschaftsebene steuerrechtlich nicht mehr als Erwerbsvorgang, sondern als Teilliquidation und somit wie eine Kapitalherabsetzung behandelt. Dies führe aber nicht dazu, dass eine korrespondierende steuerliche Behandlung auf der Gesellschafterebene erfolgen müsse.

**Hinweis:** Darüber hinaus stellt der BFH klar, dass durch die erfolgte Umgliederung der freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage auf Gesellschaftsebene keine nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters entstehen, die bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen wären.

## Gewerbesteuerpflicht von Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmerschaftsanteilen verfassungskonform

Mit der im Juli 2002 eingefügten Regelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG wurden erstmals Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, soweit sie nicht auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer fallen, der Gewerbesteuer unterworfen. Das BVerfG sieht darin laut Urteil vom 10.4.2018 (Az. 1 BvR 1236/11) keinen Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben.

Es stelle keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar, wenn die Personengesellschaft für die auf den Veräußerungsgewinn anfallende Gewerbesteuer als Steuerschuldner herangezogen wird, obwohl der Veräußerungsgewinn beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Der Gesetzgeber habe davon ausgehen dürfen, dass dies nicht zu unüberwindbaren Schwierigkeiten bei einer interessengerechten Verteilung der Gewerbesteuer innerhalb der Mitunternehmerschaft führen würde. Denn im Gesellschaftsvertrag könnten etwaige

Freistellungspflichten des ausscheidenden Gesellschafters hinsichtlich der durch den Veräußerungsgewinn anfallenden, von der Gesellschaft zu tragenden Steuern vereinbart werden.

Zudem sieht das BVerfG keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot. Konkret liege hier ein Fall einer unechten Rückwirkung vor, durch die kein schützenswertes Vertrauen der Steuerpflichtigen verletzt worden sei. Die im Juli 2002 eingefügte gesetzliche Regelung galt erstmals für den Erhebungszeitraum 2002. Die Rückwirkung auf den Zeitraum ab 1.1.2002 beruhe aber letztlich nur darauf, dass die Gewerbesteuer – auch hinsichtlich der zwischen dem 1.1. und 27.7.2002 erzielten Gewerbeerträge – erst mit dem Ablauf des Erhebungszeitraums entstehe.

**Hinweis:** Zu berücksichtigen sei hierbei auch – so das BVerfG –, dass die entsprechende Regelung bereits mit Wirkung zum 25.12.2001 in das GewStG eingefügt wurde und erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 zur Anwendung gekommen wäre. Versehentlich wurde die Regelung durch ein nachfolgendes Gesetz überschrieben und somit erst mit einem neuerlichen Gesetz mit Wirkung zum 27.7.2002, anzuwenden ab dem Erhebungszeitraum 2002, wieder eingefügt. Ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen sei jedoch bereits mit der Zuleitung des Gesetzentwurfs im ersten Gesetzgebungsverfahren am 17.8.2001 an den Bundesrat zerstört worden, so dass dieses zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Abtretungsvertrags am 1.9.2001 in einen der zugrunde liegenden Streitfällen nicht mehr vorlag.



## Gründerwerbsteuer: Keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft durch Vollmachtseinräumung

Gehen innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer Grundstückshaltenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter über, wird ein gründerwerbsteuerbarer Grundstückserwerb fingiert (§ 1 Abs. 2a GrEStG).

Die bloße Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil sowie zur Veräußerung und Abtretung dieses Gesellschaftsanteils reicht für einen solchen Anteilsübergang im Sinne einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands jedoch nicht aus, wie der BFH mit Urteil vom 30.8.2017 (Az. II R 39/15, BB 2018, S. 229) entschied. Solange von der

mit der Vollmacht eingeräumten rechtlichen Möglichkeit kein Gebrauch gemacht worden ist, verneint der BFH den Übergang der wesentlichen Gesellschaftsrechte auf den Bevollmächtigten und rechnet diese weiterhin vollumfänglich dem bisherigen Gesellschafter zu.

**Hinweis:** Die Entscheidung ist insb. für Immobilieninvestoren von großer praktischer Bedeutung. So kann durch den Erwerb von weniger als 95 % der Anteile an einer Grundstückshaltenden Personengesellschaft und durch die Einräumung einer unwiderrieflichen Vollmacht über den verbleibenden Anteil zwar die Rechtsposition des Erwerbers gesichert, der Anfall von Gründerwerb-

steuer jedoch bis zum tatsächlichen Gebrauch der Vollmacht vermieden werden. Anderen Gestaltungen, wie die Vereinbarung einer sog. Doppeloption, bei der dem Käufer ein Ankaufsrecht und zugleich dem Verkäufer ein Andienungsrecht zu jeweils feststehenden Konditionen eingeräumt wird, oder das Eingehen eines Treuhandverhältnisses, hat der BFH hingegen eine Absage erteilt und damit bereits die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands erkannt (BFH-Urteil vom 9.7.2014, Az. II R 49/12, BStBl. II 2016, S. 57 bzw. BFH-Urteil vom 25.11.2015, Az. II R 18/14, DStR 2016, 242).

# Entgeltliche Mieterdienstbarkeit als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung

Gemäß Urteil des BFH vom 6.12.2017 (Az. II R 55/15, DStR 2018, S. 612) liegt keine Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinne für ein Grundstück vor, wenn sich ein Grundstückskäufer im Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag dazu verpflichtet, dem Mieter eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit gegen angemessenes Entgelt zu bestellen.

Nach Auffassung des Gerichts liegt eine Gegenleistung, die bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen wäre, bei einer Verpflichtung des Grundstückskäufers zur Eingehung eines gegenseitigen Vertrags mit einem Dritten nur vor,

wenn gewichtige Umstände eine Unausgewogenheit der mit dem Dritten vereinbarten wechselseitigen vertraglichen Verpflichtungen aufweisen und der Grundstückskäufer eine höherwertige Leistung erbringt.

**Hinweis:** Im Streitfall sollte die dingliche Mieterdienstbarkeit lediglich den schuldrechtlichen Mietvertrag absichern, und zwar für den Fall der Kündigung durch den Erwerber nach Veräußerung im Insolvenzverfahren (§ 111 InsO) oder im Fall der Zwangsversteigerung nach § 57a ZVG.

*Es lagen keine Anhaltspunkte für ein unangemessenes Verhältnis zwischen der Nutzungsüberlassung und dem Entgelt für die Dienstbarkeit vor, so dass keine sonstige Leistung des Grundstückskäufers für den Erwerb des Grundstücks anzunehmen war.*

# Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Das BVerfG beurteilt die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern jedenfalls seit Beginn des Jahres 2002 als verfassungswidrig. Konkret kritisieren die Verfassungsrichter, dass der Gesetzgeber nicht an den Wertverhältnissen zum 1.1.1964 als Grundlage der Bewertung hätte festhalten dürfen.

Dem Gesetzgeber wird aufgegeben, bis spätestens 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regelungen weiter angewendet werden. Darüber hinaus dürfen die verfassungswidrigen Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewendet werden (Urteil vom 10.4.2018,

Az. 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12).

**Hinweis:** Damit gelten die bisherigen Regelungen zur Bewertung von Grundvermögen für die in der Vergangenheit festgestellten Einheitswerte weiterhin fort. Auch künftige Feststellungen von Einheitswerten nach diesen Regelungen sind weiterhin möglich, maximal bis zum 31.12.2024. Begründet wird dies in der Pressemitteilung des Gerichts vom 10.4.2018 damit, dass die bundesweite Neubewertung aller Grundstücke anhand der neu zu fassenden Bewertungsregelungen einen außergewöhnlichen Umsetzungsaufwand in zeitlicher und personeller Hinsicht auslöst, dem durch diese Fortgeltungsvorgabe Rechnung getragen werden soll. Für Kalenderjahre ab 2025 schließt das Gericht

*eine Belastung mit Grundsteuer allein auf Basis der bestandskräftigen Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide aus vorausgegangenen Jahren aus (s. Pressemitteilung unter [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de)).*

## ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

# Berufliche Nutzung einer im Miteigentum der Ehegatten stehenden Wohnung

Grundstücksbezogene Aufwendungen für eine lediglich von einem Ehepartner beruflich genutzte Wohnung sind nur in Höhe des Miteigentumsanteils als Werbungskosten abziehbar. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 6.12.2017 (Az. VI R 41/15, DStR 2018, S. 664).

**Hinweis:** Im Streitfall war ein zusammenveranlagtes Ehepaar in einem Mehrfamilienhaus jeweils hälftig Eigentümer sowohl einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung als auch einer in einem anderen Stockwerk befindlichen Wohnung, die über das allgemein genutzte Treppenhaus erreichbar war. Diese Wohnung wurde allein von der Ehefrau für ihre nichtselbständige Arbeit genutzt. Der Kaufpreis für die zu beruflichen Zwecken genutzte Wohnung wurde über ein gemeinsames Konto der Ehegatten bezahlt und die Finanzierung erfolgte durch ein gemeinsames Darlehen der Ehegatten.

Sind die Ehegatten – wie im Streitfall – Miteigentümer einer Immobilie, ist laut BFH grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von

ihnen die Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat. Zu einem anderen Ergebnis kam der Große Senat des BFH allerdings dann, wenn ein Ehegatte sich an den Anschaffungskosten für das Miteigentum des anderen Ehegatten beteiligt. Davon kann ausgegangen werden, wenn nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt oder zumindest über erheblich höhere Einkünfte verfügt und deshalb einen deutlich höheren Beitrag leistet (Beschluss vom 23.8.1999, Az. GrS 2/97, BStBl. II 1999, S. 782). Im vorliegenden Streitfall haben jedoch die Ehegatten die Kosten gemeinsam bestritten.

Zudem bejahte der Große Senat des BFH den Abzug der gesamten Abschreibung für einen Raum innerhalb der Wohnung, der allein durch einen Ehegatten betrieblich genutzt wird, auch wenn beide Ehegatten entsprechend ihrem Miteigentumsanteil die Anschaffungs- und Herstellungskosten betragen haben. Es könne davon ausgegangen werden, dass der vom nutzenden Ehegatten getragene

Aufwand primär auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Raums entfällt, um diesen insgesamt zu nutzen (Beschluss vom 23.8.1999, Az. GrS 5/97). Daraus könne jedoch – so der BFH im Streitfall – nicht gefolgert werden, dass ein Ehegatte Kosten, die der andere Ehegatte für seinen Miteigentumsanteil an der beruflich genutzten Wohnung getragen hat, als eigenen Erwerbsaufwand geltend machen kann.

Zudem lehnt der BFH die Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen als Drittaufwand mit der Begründung ab, dass der Ehemann seiner Ehefrau mit seinen Zahlungen nichts zugewandt habe. Vielmehr habe er diese als Erwerber und Darlehensnehmer auf eigene Rechnung geleistet.

**Hinweis:** Der BFH erkannte die beruflich genutzte Wohnung als außerhäusliches Arbeitszimmer an, so dass die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht zur Anwendung kam.

# Fehlende Berichtigungsmöglichkeit bei Abweichung des erklärten vom elektronisch bereitgestellten Arbeitslohn

Der BFH hatte sich mit der Frage auseinander zu setzen, ob der Einkommensteuerbescheid nach § 129 AO berichtigt werden kann, wenn das Finanzamt bei einer schriftlich abgegebenen Einkommensteuererklärung in Papierform den vom Arbeitgeber elektronisch übermittelten Arbeitslohn nicht mit den Angaben des Steuerpflichtigen abgleicht und aufgrund dessen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid zu niedrig erfasst werden. Er kommt zu dem Ergebnis, dass keine Berichtigungs-

möglichkeit besteht, da in diesen Fällen keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt (BFH-Urteil vom 16.1.2018, Az. VI R 41/16, DStR 2018, S. 566). Das Finanzamt habe, so der BFH, die Angaben des Steuerpflichtigen vielmehr im Vertrauen darauf ignoriert, dass die elektronisch übermittelten Daten zutreffend waren.

Sofern es in derartigen Konstellationen zu einer fehlerhaften Erfassung des Arbeitslohns kommt, liegt kein mechanisches Versehen vor. Der BFH wertet dies vielmehr als einen Ermitt-

lungsfehler des Finanzamtes, weswegen der Sachbearbeiter des Finanzamtes weitere Sachverhaltsermittlungen hätte vornehmen müssen. Zu diesem Zweck hätte ggf. in weiteren Datenbanken ermittelt werden müssen, welches der zutreffende Arbeitslohn war.

**Hinweis:** Seit 1.1.2017 ist mit § 175b AO explizit eine Änderungsmöglichkeit vorgesehen, soweit dem Finanzamt übermittelte Daten bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

# Kosten eines Deutschkurses keine Werbungskosten

Aufwendungen für das Erlernen der deutschen Sprache sind auch dann keine vorweggenommenen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Deutschkenntnisse für einen ausländischen Staatsbürger für eine erfolgrei-

che Bewerbung um einen Arbeitsplatz notwendig sind.

Nach Auffassung des FG Hamburg (rechtskräftiges Urteil vom 16.8.2017, Az. 2 K 129/16, EFG 2017, S. 1787) sind derartige

Aufwendungen in bedeutendem Umfang privat mitveranlasst. Für eine Aufteilung der Kosten nach privater bzw. beruflicher Veranlassung fehle es an einem objektiven Maßstab.

## UMSATZSTEUER

# Konsignationslager: Antwortschreiben des BMF an die Verbände

Mit Schreiben vom 27.3.2018 hat das BMF zu Fragen des VDA und des BDI zur geänderten Verwaltungsauffassung zu Konsignationslagern (BMF-Schreiben vom 10.10.2017, BStBl. I 2017, S. 1442, geändert durch BMF-Schreiben vom 14.12.2017, BStBl. I 2017, S. 1673, vgl. hierzu auch Umsatzsteuer Impuls „BMF erkennt Direktlieferungen über ein Konsignationslager an“ unter [www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)) Stellung genommen.

Steht der Abnehmer bei Belieferung in das Konsignationslager fest, erfolgt die (unmittelbare) Lieferung an den Abnehmer nach Auffassung des BMF im Zeitpunkt der Belieferung in das Konsignationslager. Dies muss bei Abrechnung im Gutschriftenverfahren entsprechend berücksichtigt werden. Eine von den Verbänden gewünschte Vereinfachungsregelung, die ein Abstellen auf den Entnahmezeitpunkt zulässt, verwirft das BMF als nicht zulässig.

**Hinweis:** Durch die Vorverlagerung des Lieferzeitpunkts kommt es zum Auseinanderfallen der umsatzsteuerlichen und der handelsrechtlichen Realisation. Zu beachten ist weiterhin, dass neben den konkret angesprochenen grenzüberschreitenden Fällen grundsätzlich auch Inlandslieferungen von dieser Vorverlagerung des Lieferzeitpunkts betroffen sein können.

Hinsichtlich der Definition der kurzfristigen Zwischenlagerung lehnt die Finanzverwaltung die Einführung von starren Fristen im Sinne von Obergrenzen ab und führt insoweit aus, dass alle Lagerfristen, die noch als branchenüblich angesehen werden können, grundsätzlich als unschädlich gelten.

**Hinweis:** Grundsätzlich ist die offene Formulierung zu begrüßen. Soweit das BMF ergänzend hierzu ausführt, dass dies im Einzelfall branchenüblich geprüft werden muss, wird die offene Formulierung relativiert. Steuerpflichtigen ist daher anzuraten, eine Dokumentation über die Üblichkeit der Lagerzeiten vorzuhalten.

Soweit in dem Antwortschreiben zur Belieferung ohne Abnahmeverpflichtung Stellung genommen wird, weil der Kunde sich bspw. nicht verbindlich zur Abnahme verpflichtet hat, führt das BMF aus, dass der Abnehmer die Ware verbindlich bestellt oder bezahlt haben muss, auf eine Verpflichtung zur Abnahme komme es hingegen nicht an.

**Hinweis:** Mit dieser Antwort wirft das BMF mehr Fragen auf, als dass zur Klärung beigetragen wird. Zu beachten bleibt weiterhin, dass die Neuregelung unter dem o. g. BMF-Schreiben nur bei Lieferungen an einen feststehenden Abnehmer zur Anwendung kommt. Sollte es in diesem Fällen dennoch zu einer Nichtabnahme kommen, führt dies

nach Auffassung des BMF zu einer umsatzsteuerlich relevanten Rücklieferung. Steht der Abnehmer nicht fest, findet die Lieferung an den Abnehmer hingegen erst bei Entnahme aus dem Konsignationslager statt.

Darüber hinaus enthält das Schreiben des BMF noch Ausführungen zu Beschickungen von Konsignationslagern aus dem Drittland und möglichen Auswirkungen auf die Abzugsmöglichkeit der Einfuhrumsatzsteuer. Die durch die Verbände geforderte Klarstellung erachtet das BMF als überflüssig, da dies schon über die Änderung des Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE abgedeckt sei.

**Hinweis:** Im Hinblick auf abweichende Sichtweisen anderer Mitgliedsstaaten könne nach Auffassung des BMF an der in der Rundverfügung der OFD Frankfurt vom 21.4.2017 (MwStR 2018, S. 398) enthaltenen Vereinfachungsregelung festgehalten werden. Gleichwohl möchte das BMF von einer Klarstellung im UStAE im Hinblick auf eine abweichende Sichtweise in anderen Mitgliedsstaaten absehen.

## Umsatzsteuerschuldnerschaft bei Bauleistungen: Erstattungszinsen in Altfällen

Entgegen der früheren Verwaltungsauffassung entschied der BFH bereits im Jahr 2013, dass der Bauträger nicht Steuerschuldner der empfangenen Bauleistungen nach § 13b UStG a. F. war (BFH-Urteil vom 22.8.2013, Az. V R 37/10, BStBl. II 2014, S. 128). Bauträger, die daraufhin mit Erfolg einen Erstattungsanspruch geltend gemacht hatten, stehen Erstattungszinsen zu. Der Zinslauf hierfür beginnt laut Urteil des FG Baden-

Württemberg vom 17.1.2018 (Az. 12 K 2324/17, DStRK 2018, S. 103) 15 Monate nach Ablauf des Jahres, in dem die Umsatzsteuer entstanden ist. Nach der FG-Rechtsprechung liegt entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 26.7.2017, BStBl. I 2017, S. 1001, Rz. 16) kein rückwirkendes Ereignis i. S. von § 233a Abs. 2a AO vor, was zu einem späteren Zinslauf führen würde. Eine Versagung der Zin-

sen sei auch nicht nach dem Grundsatz nach Treu und Glauben angezeigt.

**Hinweis:** Gegen das Urteil wurde unter dem Aktenzeichen V R 8/18 Revision beim BFH eingelegt. Das FG München kommt mit Gerichtsbescheid vom 20.12.2017 (Az. 2 K 1368/17) zum gleichen Ergebnis. Hiergegen wurde ebenfalls beim BFH unter dem Aktenzeichen V R 3/18 Revision eingelegt.

## Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses

Gemäß Urteil des BFH vom 7.2.2018 (Az. XI R 17/17, DB 2018, S. 808) ist das Legen eines Hauswasseranschlusses auch dann als „Lieferung von Wasser“ anzusehen, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, das das Wasser liefert. Insoweit bestätigt der BFH seine bisherige (BFH-Urteil vom 8.10.2008, Az. V R 27/06, BFH-Urteil vom 10.8.2016, Az. XI R 41/14) und die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vom 18.4.2012 (Az. VIII ZR 253/11). Der EuGH hatte bereits im Jahr 2008 (Urteil vom 3.4.2008, Rs. C-442/05, BStBl. II 2009, S. 328) entschieden, dass das Legen eines Hauswasseranschlusses an sich eine Lieferung von Wasser darstellt. Der für die Steuerermäßigung verwendete Begriff „Lieferung von Wasser“ ist gemeinschaftskonform weit auszulegen, so dass es nicht darauf ankommt,

- ▶ ob es sich bei der Leistung um eine Lieferung eines Gegenstandes oder eine Dienstleistung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 8.10.2008 - V R 61/03, Rz 59) oder
- ▶ von wem an wen die Leistung erbracht wird; entsprechend muss der Leistungsempfänger nicht identisch mit dem Leistungsempfänger der Wasserlieferungen sein (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10.2008 V R 27/06, unter II.3.c, Rz 39) oder die Leistung durch denselben Unternehmer erbracht werden, der das Wasser liefert (vgl. BGH-Urteil vom 18.4.2012, Az. VIII ZR 253/11).

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung hat sich bis heute der weiten Auslegung des BFH und des EuGH nicht angeschlossen (vgl. Abschn. 12.1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 UStAE i. V. m. BMF-Schreiben vom 7.4.2009, BStBl. I 2009, S. 531). Da eine derartige Verwaltungsauffassung für

Gerichte nicht bindend ist, wie der BFH betont, reicht dies zur Einschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerermäßigung nicht aus. Gleichwohl sollten Steuerpflichtige, die entgegen der Verwaltungsauffassung den ermäßigten Steuersatz anwenden, dies in Kennziffer 23 der Umsatzsteuervoranmeldung entsprechend kennzeichnen.

Alle Fälle betrafen Leistungen, die ausschließlich der Herstellung der Anschlüsse dienen. Sollten diese Leistungen jedoch mit anderen Bauleistungen verbunden sein, kann hierauf insgesamt der volle und nicht der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sein.

## Umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Pharmarabatten

Mit Urteil vom 8.2.2018 (Az. V R 42/15, DB 2018, S. 747) bestätigt der BFH die Entscheidung des EuGH (Urteil vom 20.12.2017, Rs. C-462/16, Boehringer Ingelheim Pharma) zu Rabatten, die Pharmaunternehmen privaten Krankenversicherungen gewähren (s. hierzu auch novus

März 2018, S. 12). So mindern Abschläge pharmazeutischer Unternehmer nach § 1 AMRabG die Bemessungsgrundlage für die gelieferten Arzneimittel.

**Hinweis:** Mit dieser Folgeentscheidung bestätigt der BFH erwartungsgemäß die Entscheidung des EuGH, nach der die fehlende Vertragsbeziehung zwischen Pharmaunternehmen und begünstigter Krankenversicherung kein Hinderungsgrund für die Anwendung des § 17 UStG ist.



## Erstmaliger Steuerausweis in berichtigter Rechnung: Keine Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Verjährung

Wieder einmal hatte der EuGH (Urteil vom 21.3.2018, Rs. C-533/16, Volkswagen AG, DStR 2018, S. 676) über die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung und deren Konsequenzen für den Vorsteuerabzug zu entscheiden. Im Urteilsfall ging es um eine Rechnungsberichtigung, bei der erst Jahre nach der Lieferung nachträglich erstmalig Mehrwertsteuer offen in einer Rechnung ausgewiesen und erst dann vom Leistungsempfänger entrichtet wurde. Der Leistungsempfänger wollte die Vorsteuer im Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen. Die slowakische Finanzbehörde verweigerte die Erstattung mit Verweis auf die Ausschlussfrist, die ihrer Ansicht nach bereits im Zeitpunkt der Lieferung zu laufen begonnen habe und daher vor Stellung des Erstattungsantrags abgelaufen sei.

Der EuGH ist dieser Sichtweise in seinem Urteil entgegengetreten. Unter den Umständen des Sachverhalts war die Ausübung des Vorsteuerabzugs für den Leistungsempfänger objektiv unmöglich, da dieser weder im Besitz der Rechnung war,

noch Kenntnis von einer entstandenen Mehrwertsteuerschuld hatte. Da darüber hinaus weder ein Mangel an Sorgfalt des Leistungsempfängers noch ein Missbrauch oder kollusives Verhalten mit dem Lieferanten vorlag, konnte dem Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug mit Verweis auf eine zum Zeitpunkt der Berichtigung bereits abgelaufenen Ausschlussfrist nicht versagt werden.

**Hinweis:** Die Verneinung der Rückwirkung bei erstmals offenem Umsatzsteuerausweis ist gerade mit Blick auf die strengen Ausschlussfristen in Vorsteuervergütungsverfahren zu begrüßen. Die insoweit durch den EuGH aufgestellten Grundsätze sind auch in Übereinstimmung mit der Auslegung durch den BFH und die deutsche Finanzverwaltung, wonach der erstmalige Vorsteuerabzug das Vorliegen einer Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis erfordert. Dennoch bleiben Fragen unbeantwortet bzw. werden neue Fragen aufgeworfen. So lässt sich der Entscheidung des EuGH nicht eindeutig entnehmen, in

welcher Periode der Vorsteuerabzug zu gewähren ist (Leistungsbezug oder Rechnungserhalt). Weiterhin betont der EuGH in der Entscheidung, dass Volkswagen der Vorsteuerabzug vorher objektiv unmöglich war, da Volkswagen weder im Besitz der Rechnungen war, noch von der Mehrwertsteuerschuld wusste. Soweit die Kenntnis von der Mehrwertsteuerschuld eine entsprechende Rechnungsstellung mit offenem Mehrwertsteuerausweis voraussetzt, wäre dies für den Rechnungsempfänger risikolos, andernfalls könnten Leistungsempfänger zukünftig gezwungen sein, den Rechnungssteller auf Fehler bei der Rechnungsstellung hinzuweisen. Insoweit müssen die weitere Rechtsprechung und die Auslegungen durch die nationalen Finanzverwaltungen abgewartet werden.

## Unbeabsichtigter Wohnungsleerstand: Keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Eine nationale Regelung, die eine Vorsteuerberichtigung vorsieht, weil hinsichtlich einer Immobilie davon ausgegangen wird, dass diese vom Steuerpflichtigen nicht mehr zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen verwendet wird, wenn die Immobilie für mehr als zwei Jahre leer stand, verstößt gegen Unionsrecht. Zu diesem Ergebnis kam der EuGH in einem Portugal betreffenden Verfahren mit Urteil vom 28.2.2018 (Rs. C-672/16, Imfloresmira).

Im Streitfall ging es um die Berichtigung von Vorsteuerabzügen, die eine portugiesische Immobiliengesellschaft im Rahmen ihrer Tätigkeit des Kaufs, des Verkaufs, der Verpach-

tung und der Verwaltung von Immobilien vorgenommen hatte. Dabei war die Vorsteuerberichtigung nach dem dortigen Recht sogar ungeachtet dessen vorzunehmen, dass der Steuerpflichtige nachweislich versucht hatte, die Immobilie während dieses Zeitraums zu verpachten.

**Hinweis:** Nach deutschem Umsatzsteuerrecht hat eine Vorsteuerberichtigung zu erfolgen, wenn sich bei Grundstücken innerhalb von zehn Jahren seit der erstmaligen Verwendung die maßgebenden Verhältnisse geändert haben (§ 15a Abs. 1 UStG). Steht eine Immobilie leer, ist hierfür auf die Verwendungsabsicht abzustellen. Gerade in

Leerstandszeiten sollten Steuerpflichtige daher auf die Dokumentation der umsatzsteuerpflichtigen Verwendungsabsicht achten. Insoweit genügt nicht allein die Dokumentation des Vermietungsbemühens, vielmehr muss sich aus Anzeigen, Verträgen mit Maklern etc. ergeben, dass eine Absicht zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung besteht.

### ERBSCHAFTSTEUER

## Keine Erbschaftsteuerbefreiung bei Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung am Familienheim durch überlebenden Ehegatten

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob die Erbschaftsteuerbefreiung für den Erwerb des Familienheims durch den überlebenden Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG auch dann zu gewähren ist, wenn dieser nicht das zivilrechtliche Eigentum sondern lediglich den durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Anspruch auf Verschaffung des Eigentums am Familienheim erwirbt.

Im Streitfall erwarb der zwischenzeitlich verstorbene Ehegatte eine noch zu errichtende Eigentumswohnung. Es wurde eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch ein-

getragen. Die beiden Ehegatten samt Kinder bezogen die Wohnung. Vor dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums verstarb der Ehegatte.

Laut Urteil des BFH vom 29.11.2017 (Az. II R 14/16, DStR 2018, S. 671) ist die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG hier nicht zu gewähren. Diese setze voraus, dass der verstorbene Ehegatte zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer des Familienheims war und der überlebende Ehegatte das zivilrechtliche Eigentum oder Miteigentum daran von Todes wegen erwirbt.

**Hinweis:** Anders geregelt ist hingegen die lebzeitige Zuwendung des Familienheims an den Ehegatten. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG umfasst alle Arten ehebedingter Zuwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Erhalt eines Familienheims und ist anders als die hier streitgegenständliche Steuerbefreiung nicht auf den Erwerb des Eigentums beschränkt.



# Kein Abzug der Ersatzerbschaftsteuer

Das Vermögen einer Familienstiftung unterliegt alle 30 Jahre der sog. Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Mit Verfügung vom 20.3.2018 (Az. S 3800.1.1 – 5/8 St 34, DStR 2018, S. 618) stellt das Bayerische Landesamt für Steuern klar, dass die zu entrichtende Ersatzerbschaftsteuer nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert. Das Abzugsverbot für eigene Erb-

schaftsteuer nach § 10 Abs. 8 ErbStG ist auch auf die Ersatzerbschaftsteuer anzuwenden.

In einer weiteren Verfügung vom selbigen Tage (Az. S 3800.1.1 – 5/6 St 34, S 3800.1.1, DStR 2018, S. 618) weist das Bayerische Landesamt für Steuern zudem darauf hin, dass in Fällen der Ersatzerbschaftsteuer, wie auch bei anderen erbschaftsteuerpflich-

tigen Erwerben, die Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG und auf Anforderung die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 ErbStG besteht.

## BESTEuerung VON PRIVATPERSONEN

# Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts ist kein privates Veräußerungsgeschäft

Mit Urteil vom 8.11.2017 (Az. IX R 25/15, DStR 2018, S. 609) entschied der BFH, dass die Bestellung eines Erbbaurechts kein Anschaffungsgeschäft darstellt, so dass die Veräußerung des Erbbaurechts innerhalb von zehn Jahren nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft i. S. v. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt. Die Anschaffung eines Erbbaurechts sei vielmehr nur dann möglich, wenn dieses im Zeitpunkt der Übertragung bereits

bestellt war und entgeltlich auf den Erwerber übertragen wird. Wie bereits mehrfach entschieden, weist der BFH zudem darauf hin, dass die Zahlung von Erbbaurechtszinsen keine solchen Anschaffungskosten darstellt.

**Hinweis:** Im Streitfall wurde das Grundstück im Jahr 1999 von einer GbR erworben. An dieser GbR war der Ehemann der Klägerin beteiligt. In demselben Jahr wurde der Klä-

gerin das Erbbaurecht bestellt und sie bebaute das Grundstück. 2005 veräußerte sie das Erbbaurecht mit Gebäude sowie die GbR das Grundstück. Das Erbbaurecht wurde gelöscht. Aufgrund der vom BFH getroffenen Entscheidung konnte die Klägerin somit das von ihr errichtete Gebäude innerhalb der Zehnjahresfrist veräußern, ohne dass der Gewinn der Einkommensteuer unterlag.

# Studiengebühren nicht als Sonderausgaben abzugsfähig

Gebühren, die für ein Studium des Kindes an einer privaten (Fach-)Hochschule gezahlt werden, können auch nach der durch das Jahressteuergesetz 2009 geänderten Fassung der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Dies

entschied der BFH mit Urteil vom 10.10.2017 (Az. X R 32/15, DStR 2018, S. 560). Dabei stellte der BFH klar, dass Hochschulen, einschließlich Fachhochschulen und die im EU-/EWR-Ausland gleichstehenden Einrichtungen, nicht unter den Begriff der Schule fallen.

**Hinweis:** Der BFH bestätigt damit seine Entscheidung aus 2011 (Urteil vom 9.11.2011, Az. X R 24/09, BStBl. II 2012, S. 321) und erläutert, dass ein Abzug des Studienentgelts auch nach anderen Tatbeständen nicht möglich ist.

## Minderjähriges Kind: Übertragung des Betreuungsfreibetrags

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 8.11.2017 (Az. III R 2/16, DStR 2018, S. 564) mit der Frage auseinander zu setzen, wann der Elternteil eines minderjährigen Kindes, das nicht bei diesem gemeldet ist, der Übertragung des Freibetrags für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbil-

dungsbedarf (§ 32 Abs. 6 Satz 1 Alt. 2 EStG) auf den anderen Elternteil erfolgreich widersprechen kann.

Ein Widerspruch ist laut BFH regelmäßig dann möglich, wenn der widersprechende Elternteil das Kind nach einem weitgehend

gleichmäßigen Betreuungsrhythmus tatsächlich in der vereinbarten Abfolge mit einem zeitlichen Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10 % betreut.

### INTERNATIONALES STEUERRECHT

## Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Die EU-Kommission legte am 21.3.2018 Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft vor (abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)). Dabei ist eine Zwei-Stufen-Lösung vorgesehen.

Zunächst sollen große international tätige Konzerne mit einem Gruppenumsatz von mindestens 750 Mio. Euro im Jahr, von denen mindestens 50 Mio. Euro aus bestimmten digitalen Leistungen (digital services) in der EU stammen, eine Digitalsteuer (digital service tax) von 3 % auf Umsätze aus diesen digitalen Leistungen entrichten müssen.

Langfristig soll das Konzept digitaler Betriebsstätten greifen, wonach sich das Besteuerungsrecht eines Staates aus einer „wesentlichen digitalen Präsenz“ (significant digital presence) eines Unternehmens in dem Staat ergeben soll. Eine solche Betriebsstätte ohne physische Präsenz soll anzunehmen sein, wenn ein Unternehmen in einem EU-Staat alternativ mehr als 7 Mio. Euro Umsatz im Jahr aus digitalen Leistungen erzielt, mehr als 100.000 Nutzer seiner

digitalen Leistungen hat oder mehr als 3.000 Verträge im Jahr zur Erbringung digitaler Leistungen abschließt. Dem Betriebsstättenstaat stünde somit das Recht zur Besteuerung der auf diese Betriebsstätte entfallenden Gewinne zu, wobei bei deren Ermittlung neue Faktoren, wie z. B. die Ansässigkeit des Nutzers, berücksichtigt werden sollen.

**Hinweis:** *Derzeit wird bereits in einer Vielzahl von Staaten das Konzept einer digitalen Betriebsstätte diskutiert. Bestrebungen, den bisherigen Betriebsstättenbegriff im Hinblick auf die digitale Wirtschaft auszuweiten, zeigen sich auch in Indien. So wurde dort ein Gesetzentwurf vorgelegt, wonach eine Betriebsstätte in Indien auch durch eine „wesentliche wirtschaftliche Präsenz“ begründet werden kann.*

Parallel zu den Bestrebungen auf EU-Ebene veröffentlichte die OECD bereits am 16.3.2018 einen Zwischenbericht zu den Herausforderungen, die die Digitalisierung für die Besteuerung mit sich bringt. In Fortführung des BEPS-Projektes werden darin die unterschiedlichen Besteuerungsansätze der mehr als 110 teilnehmenden Staaten

analysiert. Eine Präferenz für ein bestimmtes Vorgehen wird in dem Zwischenbericht nicht ausgesprochen. Vielmehr soll im Rahmen eines zweijährigen Projekts eine gemeinsame Lösung erarbeitet werden. Ein finaler Bericht, in den die Ergebnisse einfließen, ist für das Jahr 2020 geplant.



## Geplante Anzeigepflichten für Steuerberater über internationale Steuersparmodelle

Am 13.3.2018 beschloss der Rat der EU, repräsentiert durch die Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten, den Entwurf einer Richtlinie zur Einführung einer EU-weiten Meldepflicht u. a. für Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Bankberater über grenzüberschreitende Steuersparmodelle (s. auch Pressemitteilung des Rats vom 13.3.2018). Demnach sollen die Berater Informationen über Steuersparmodelle, mit denen durch Finanztransaktionen oder Einkünfteverlagerungen ins Ausland Steuern vermieden oder hinterzogen werden,

an die nationalen Behörden unter Angabe der Namen der diese Modelle nutzenden Mandanten melden müssen. Diese Informationen sollen in den grenzüberschreitenden Informationsaustausch zwischen den Staaten einbezogen werden.

**Hinweis:** Die EU-Staaten sollen bis 31.12.2019 entsprechende nationale Regelungen schaffen, die ab 1.7.2020 anzuwenden sind. Da es in Deutschland den Angehörigen der betroffenen Berufsgruppen auf Grund ihrer berufsrechtlichen Verschwie-

genheitspflicht untersagt ist, Informationen über ihre Mandanten an Dritte weiterzugeben, soll hier die Anzeigepflicht den Steuerzahler selbst treffen.

## Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften

Mit Urteil vom 20.12.2017 (Rs. C-504/16, Deister Holding AG, C-613/16, Juhler Holding AG) entschied der EuGH, dass die bis zum Veranlagungszeitraum 2011 anwendbare Fassung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 EU-rechtswidrig ist. Darin waren Ausschlussstatbestände für die Entlastung vom Quellensteuerabzug auf Kapitalerträge, die an eine Gesellschaft im EU-Ausland geflossen sind, geregelt. Konkret wurde die Entlastung nicht gewährt, wenn an der Gesellschaft Personen beteiligt waren, denen die Entlastung nicht zugestanden hätte, hätten sie die Einkünfte unmittelbar erzielt. Hinsichtlich der seit 2012 geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG, durch die die Ausschlussstatbestände punktuell modifiziert wurden und die Rechtsfolge nur noch greift, soweit die Voraussetzungen der Entlastung nicht erfüllt werden, ist ein weiteres Verfahren derzeit noch unter der Rs. C-440/17 beim EuGH anhängig (s. auch novus Januar/Februar 2018, S. 18).

Das BMF äußert sich nun mit Schreiben vom 4.4.2018 (Az. IV B 3 – S 2411/07/10016-14, IStR 2018, S. 324) zur EU-rechtskonformen Anwendung der Beschränkung der Quellensteuerentlastung. Demnach findet die bis zum Veranlagungszeitraum 2011 geltende Regelung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 in den Fällen keine Anwendung mehr, in denen eine Gesellschaft im EU-Ausland als Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung nach den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie (umgesetzt in § 43b EStG) geltend macht.

Die ab dem Veranlagungszeitraum 2012 geltende Regelung des § 50d Abs. 3 EStG ist mit folgenden Einschränkungen anzuwenden, wobei das BMF insoweit von seinen bisherigen Ausführungen laut dem dazu ergangenen Anwendungsschreiben vom 24.1.2012 (BStBl. I 2012, S. 171) abweicht:

- ▶ Ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb erfordert im Falle des Geschäftszwecks der Verwaltung von Wirtschaftsgütern nicht mehr zwingend, dass die EU-Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt.
- Hinweis:** Die Vorgaben des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Abweichende Vorgaben laut dem Anwendungsschreiben vom 24.1.2012 sind entsprechend nicht mehr anzuwenden.
- ▶ Macht eine EU-Gesellschaft als Gläubiger der Kapitalerträge die Quellensteuerentlastung nach den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie geltend, ist bei der Prüfung der wirtschaftlich oder sonst beachtlichen Gründe nicht nur auf ihre Verhältnisse, sondern auch auf die Gründe im Konzernverbund abzustellen. § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG ist somit nicht anzuwenden. Allerdings sollen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, wenn sich aus der Gesamtwürdigung der Umstände im Einzelfall ergibt, dass mit der Einschaltung der EU-Gesellschaft im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt wird.
  - ▶ Bei der Prüfung der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG sind auch Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern mit in die Betrachtung einzubeziehen. Dies gilt bei einer sog. passiven Beteiligungsverwaltung jedoch nur dann, wenn die EU-Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt.

# Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall

Laut Urteil des BFH vom 29.11.2017 (Az. I R 58/15, DStR 2018, S. 657) kann ebenso wie eine originär gewerblich tätige auch eine vermögensverwaltend tätige, nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte inländische KG ihren ausländischen Gesellschaftern eine inländische Betriebsstätte vermitteln. Die ausländischen Gesellschafter erzielen daraus inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Soweit darin dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegende Dividenden enthalten sind, ist die Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG ausgeschlossen. Die im Streitfall in einem

Nicht-DBA-Staat ansässigen ausländischen Gesellschafter der KG sind somit mit ihren inländischen Einkünften zur Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer zu veranlagern. Die auf die Dividenden erhobene Kapitalertragsteuer ist anzurechnen bzw. zu erstatten.

Übt der ausländische Gesellschafter allerdings im Ausland eine (weitere) eigene unternehmerische Tätigkeit aus, ist laut BFH zuvor zu prüfen, in welchem Umfang die Wirtschaftsgüter, aus deren Nutzung Einkünfte erzielt werden, der inländischen Betriebsstätte oder der durch die eigene

Tätigkeit des Gesellschafters begründeten ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab hierfür ist – so der BFH – das Veranlassungsprinzip, das auch im Nicht-DBA-Fall heranzuziehen ist. Entscheidend dafür ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu den in den einzelnen Betriebsstätten entfalten betrieblichen Tätigkeiten.

## Bindungswirkung der A1-Bescheinigungen

Wird ein Mitarbeiter des inländischen Betriebs im Ausland eingesetzt, sollte zum Nachweis der Sozialversicherung in Deutschland eine sog. A1-Bescheinigung beantragt werden. Wird diese im anderen Staat dem Sozialversicherungsträger vorgelegt, unterfällt der Mitarbeiter nicht der dortigen Sozialversicherungspflicht. (s. dazu auch Brisant-Beitrag auf S. 2).

Dazu hatte zunächst der EuGH mit Urteil vom 27.4.2017 (Rs. C-620/15, A-Rosa) entschieden, dass eine ausgestellte Bescheinigung sowohl den Sozialversicherungsträger des Mitgliedstaates, in dem die Arbeit ausgeführt wird, als auch die Gerichte dieses Mitgliedstaates bindet, selbst wenn von diesen

festgestellt wird, dass offensichtlich nicht der sachliche Anwendungsbereich der zugrunde liegenden Verordnung eröffnet ist.

Von dieser Rechtsauffassung rückt der EuGH nun jedoch mit Urteil vom 6.2.2018 (Rs. C-359/16, Absa) in den Fällen ab, in denen der im Ausland eingesetzte Mitarbeiter falsche Angaben gemacht hat und der Träger des Mitgliedstaates, der die Bescheinigung ausgestellt hat, nicht die vom Träger des Tätigkeitsstaates vorgelegten Beweise berücksichtigt, um die Ausstellung der Bescheinigung erneut zu prüfen. Das nationale Gericht des Tätigkeitsstaates kann in solchen Fällen die Bescheinigung außer Acht lassen, wenn es feststellt, dass ein Betrug vorliegt.

**Hinweis:** Der EuGH schränkt somit die Bindungswirkung der A1-Bescheinigung zumindest in den Fällen ein, in denen bei deren Beantragung falsche Angaben gemacht wurden. Somit sollte bei der Beantragung einer A1-Bescheinigung besonders darauf geachtet werden, den zugrunde liegenden Sachverhalt korrekt darzustellen.



## Rückstellungen für künftige Wartungsaufwendungen

Der BFH hat mit Urteil vom 9.11.2016 (Az. I R 43/15, BStBl. II 2017, S. 379) über die Frage entschieden, ob Rückstellungen für künftige Wartungsaufwendungen an Flugzeugen in der Handels- und Steuerbilanz gebildet werden dürfen. Die Bildung einer Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Wartung von Flugzeugen wurde im konkreten Fall abgelehnt und mit einer fehlenden wirtschaftlichen Verursachung zum Bilanzstichtag begründet. Demgegenüber wurde eine Rückstellungsbildung infolge einer privatrechtlichen Verpflichtung aufgrund der wirtschaftlichen Belastung durch Wartungsrücklagen-Garantiebeträge für notwendig erachtet, wenn zum Bilanzstichtag eine Verpflichtung besteht, derer sich der Leasingnehmer nicht entziehen kann.

**Hinweis:** Im konkreten Fall haben eine GmbH sowie eine Tochtergesellschaft Luftfahrzeuge auf der Grundlage von Leasingverträgen mit einem (externen) Leasing-Unternehmen betrieben. Nach der Betriebsordnung für Luftgeräte (LuftBO) sind Lufttransportunternehmen gesetzlich dazu verpflichtet, nach Erreichen einer bestimmten Anzahl an Betriebsstunden das Fluggerät zu warten bzw. einer Generalüberholung zu unterziehen. Neben dieser öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bestand zudem über die abgeschlossenen Leasingverträge eine privatrechtliche Verpflichtung gegenüber dem Leasinggeber, – neben den regulären Leasingraten – monatliche Zahlungen für Wartungsrücklagen-Garantiebeträge zu leisten oder in gleicher Höhe eine Bankbürgschaft zu stellen. Die GmbH bildete Rückstellungen für die erwartete Verpflichtung aus der

Bankbürgschaft, welche für die künftige öffentlich-rechtliche Wartungsverpflichtung nach LuftBO haftet. Die Tochtergesellschaft wählte die alternative Variante und leistete Zahlungen in eine Wartungsrücklage an den Leasinggeber, die sie als laufenden Aufwand erfasste.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung lehnte das Finanzamt die vorgenommene Bilanzierung ab. Zum einen verneinte es die Rückstellungsbildung bei der GmbH mit der Begründung, dass die künftigen Wartungsverpflichtungen am Bilanzstichtag wirtschaftlich noch nicht verursacht worden seien. Zum anderen seien die Zahlungen der Tochtergesellschaft in die Wartungsrücklage als Forderung bzw. sonstige Vermögensgegenstände im Sinne einer Kautions zu aktivieren.

### **Keine Zulässigkeit der Rückstellungsbildung aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung**

Grundsätzlich sind die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 249 HGB anzusetzenden Kriterien für die Bildung von Rückstellungen auch in der Steuerbilanz maßgeblich, soweit steuerliche Sondervorschriften dem nicht entgegenstehen (bspw. § 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a und 4b EStG). Insbesondere beim Ansatz für Rückstellungen aufgrund ungewisser Verbindlichkeiten ist es nach beiden gesetzlichen Vorschriften erforderlich, dass

- ▶ eine Außenverpflichtung am Bilanzstichtag besteht,
- ▶ der Grund und/oder die Höhe der Verpflichtung ungewiss ist,
- ▶ mit der tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist und
- ▶ diese rechtlich oder wirtschaftlich zum Bilanzstichtag bereits verursacht worden ist.

Beruhet eine Verpflichtung auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften, erfordert die Rückstellungsbildung eine Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, zeitnah zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewährt ist. Ist die Verpflichtung nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach rechtlich noch nicht entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie in der abgelaufenen Zeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht wurde (vgl. BFH-Urteil vom 6.2.2013, Az. I R 8/12, BStBl. II 2013, S. 686).

Im vorliegenden Sachverhalt ist insbesondere das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung Gegenstand der Urteilsbegründung. Die Bildung einer Rückstellung scheidet demnach unter dem Aspekt einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung aus, da es an einer wirtschaftlichen Verursachung vor bzw. zum Bilanzstichtag fehlt. Eine Verpflichtung für zukünftige Wartung ist zum Bilanzstichtag demnach nicht entstanden. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine

wirtschaftliche Verursachung dann gegeben, wenn der Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Verpflichtung ist, im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht wird bzw. wenn die Ereignisse, die zum Entstehen der Verpflichtung führen, wirtschaftlich dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder den vorherigen Geschäftsjahren zuzurechnen sind. Zwar besteht im vorliegenden Sachverhalt unstrittig eine Verpflichtung zur Wartung im Sinne der LuftBO, allerdings liegt die wirtschaftliche Ursache hierfür in der Zukunft, nämlich in der Erlaubnis zum weiteren Betrieb des Flugzeugs. Die Wartungsverpflichtung wurde somit wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht.

Weiterhin bleibt die Frage zu klären, ob am Bilanzstichtag eine Rückstellung aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung für den bis dahin „verdienten Teil“ gebildet werden kann, da der Verpflichtungstatbestand über die Zeit realisiert wird und damit schon eine anteilige wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit gegeben ist. Eine Verpflichtung muss nicht nur an vergangene Ereignisse anknüpfen sondern auch Vergangenes abgelten. Das ist bei öffentlich-rechtlichen Wartungsverpflichtungen nicht der Fall. Denn bis zur Erreichung der zulässigen Betriebszeiten entspricht ihr Betrieb den luftfahrttechnischen Bestimmungen und ist nicht an zusätzlichen Wartungsaufwand gebunden. Erst nach Ablauf der Betriebserlaubnis ist der Halter verpflichtet, den gesetzlichen Wartungsverpflichtungen nachzukommen. Die Erfüllung der gesetzlichen Wartungsverpflichtung erlaubt somit nicht den Betrieb in der Vergangenheit, sondern ermöglicht den weiteren Betrieb in der Zukunft. Dem Grundsatz der Periodisierung bzw. dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache folgend heißt das, dass die Ausgaben für die Flugzeugwartung der Erzielung künftiger Erträge dienen, da ohne die Wartung die Betriebserlaubnis erlöschen würde. Die bereits erzielten Umsätze der Vergangenheit würden indes auch dann dem Unternehmer erhalten bleiben, wenn keine Wartung durchgeführt und/oder der Flugbetrieb eingestellt würde.

### **Zulässigkeit der Rückstellungsbildung aufgrund einer privatrechtlichen Verpflichtung**

Bei einer privatrechtlichen Verpflichtung zur Zahlung von Wartungsrücklagen-Garantiebeträgen kann eine Rückstellungsbildung geboten sein. Beide Gesellschaften waren durch die abgeschlossenen Leasingverträge verpflichtet, unter anderem eine Zahlung in eine vereinbarte Wartungsrücklage des Leasinggebers zu leisten. Zu viel geleistete Rücklagenzahlungen (im Vergleich zu den tatsächlichen Wartungskosten) werden durch den Leasinggeber vereinnahmt. Gleiches gilt, wenn ein Leasingvertrag vor Wartung der Luftfahrzeuge beendet wird. Der Leasingnehmer ist im Ergebnis durch den Vertrag stets mit den privatrechtlich vereinbarten Wartungsrücklagen-Garantiebeträgen belastet. Dieser Verpflichtung kann er sich, anders als im Bereich der öffentlich-rechtlichen Wartungsverpflichtung, durch Einstellung des Flugbetriebs nicht entziehen. Denn auch bei Beendigung des Leasingvertrages vor Durchführung der nächsten fälligen Wartung hat der Leasingnehmer die vertraglich vereinbarte Wartungsverpflichtung wirtschaftlich zu tragen. Es besteht kein Anspruch auf Rückgewähr der geleisteten Zahlungen oder der Bürgschaft.

Ausschlaggebend für die Klassifizierung als ungewisse Verpflichtung ist, dass die wirtschaftliche Verursachung in der Nutzung und Verfügbarkeit des Leasinggegenstandes in der Vergangenheit liegt. Die Verpflichtung knüpft an Vergangenes an (Ansammeln der Betriebsstunden in der Vergangenheit) und findet auch Vergangenes ab (Ersatz der verursachten Wertminderung). Entscheidendes Kriterium für die Bildung einer Rückstellung ist, dass bei Beendigung des Vertrages kein Anspruch auf Rückerstattung der Beträge besteht und der Leasingnehmer stets mit den vereinbarten Beträgen belastet bleibt. Insofern ist eine wirtschaftliche Verursachung zum Bilanzstichtag gegeben, die eine Rückstellungsbildung notwendig werden lässt.



## GESELLSCHAFTSRECHT

### Start-ups: Anschubfinanzierung gesichert

Der Bundesrat hat am 2.3.2018 das sog. ERP-Wirtschaftsplangesetz 2018 gebilligt, mit dem Start-ups rückwirkend zum 1.1.2018 einen besseren Zugang zu Wagniskapital erhalten.

Mit diesem Gesetz wird die bisherige Finanzierungslücke in der Gründungsphase geschlossen. Es werden 790 Mio. Euro aus dem ERP-Sondervermögen (ERP kurz für European Recovery Program) zur Verfügung gestellt.

**Hinweis:** Die ERP-Mittel werden größtenteils von der KfW als Kredite, Wagniskapital- und Beteiligungsfinanzierungen zur Verfügung gestellt. Außerdem wurde im Rahmen dieses Gesetzes die Übertragung von Verlustvorträgen neu geregelt.

### Schenkung von Gesellschaftsanteilen an ungeborenes Kind

Mit rechtskräftigem Beschluss vom 30.1.2018 (Az. 9 W 13/18, DStR 2018, S. 627) entschied das OLG Celle, dass die Schenkung eines Kommanditanteils an ein ungeborenes Kind nicht vor dessen Geburt in das Handelsregister eingetragen werden kann. Denn der dafür erforderliche Rechtserwerb könne erst

eintreten und damit der Gesellschafterwechsel erst dann vollzogen werden, wenn das Kind lebend geboren wird.

**Hinweis:** Darüber hinaus neigt das Gericht dazu, die Schenkung eines Kommanditanteils an einer Windkraftanlagen

betreibenden KG an ein ungeborenes Kind nicht als ein lediglich rechtlich vorteilhaftes Rechtsgeschäft zu bewerten, so dass zudem eine Übertragung ohne Genehmigung des Familiengerichts nicht möglich wäre.

### Ausschluss der außerhalb von Deutschland beschäftigten Konzernarbeitnehmern von der Aufsichtsratswahl

Im Anschluss an die Entscheidung des EuGH vom 18.7.2017 (Rs. C-566/15, DStR 2015, S. 2507, vgl. dazu auch novus August/September 2017, S. 28) kommt das OLG München mit rechtskräftigem Beschluss vom 6.3.2018 (Az. 31 Wx 321/15) zu dem Ergeb-

nis, dass die paritätische Besetzung des Aufsichtsrats einer deutschen Aktiengesellschaft durch Arbeitnehmervertreter nach den Vorschriften des deutschen Mitbestimmungsrechts nicht gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt (Art. 45 AEUV).

**Hinweis:** Danach ist der Ausschluss außerhalb Deutschlands beschäftigter Konzernarbeitnehmer vom aktiven und passiven Wahlrecht bei einer Aufsichtsratswahl der deutschen Muttergesellschaft unionsrechtskonform.



## ARBEITSRECHT

# Neuer Mindestlohn am Bau, für Dachdecker und bei der Gebäudereinigung

Die im Baugewerbe, dem Dachdeckerhandwerk und der Gebäudereinigung seit 1.1.2018 geltenden tariflichen Mindestlöhne hat das Bundeskabinett Ende Januar bzw. Februar gemäß einer Pressemeldung vom

27.2.2018 für allgemeinverbindlich erklärt. Die drei Mindestlohnverordnungen sind am 1.3.2018 in Kraft getreten und gelten auch für nicht tarifgebundene Betriebe. Zudem wurden bereits zum 1.1.2019 bzw. 1.3.2019

geltende, abermals erhöhte Mindestlöhne beschlossen. Im Bereich der Gebäudereinigung werden zudem zum 1.1.2020 und 1.12.2020 weitere Erhöhungen greifen.

Gewerbe	Mindestlohn seit 1.3.2018	Weitere Erhöhung
<b>Baugewerbe</b>		<b>zum 1.3.2019</b>
West und Berlin: Lohngruppe 1 (Werker, Maschinenwerker)	11,75 Euro	12,20 Euro
West: Lohngruppe 2 (Fachwerker, Maschinisten, Kraftfahrer)	14,95 Euro	15,20 Euro
Berlin: Lohngruppe 2 (Fachwerker, Maschinisten, Kraftfahrer)	14,80 Euro	15,05 Euro
Ost: einheitlicher Mindestlohn	11,75 Euro	12,20 Euro
<b>Dachdecker</b>		<b>zum 1.1.2019</b>
Gelernt	12,90 Euro	13,20 Euro
Ungelernt	12,20 Euro	
<b>Gebäudereinigung (Innenreinigung)</b>		<b>zum 1.1.2019</b>
West	10,30 Euro	10,56 Euro
Ost	9,55 Euro	10,05 Euro
<b>Glas- und Fassadenreinigung</b>		<b>zum 1.1.2019</b>
West	13,55 Euro	13,82 Euro
Ost	12,18 Euro	12,83 Euro

## Vergütung von Bereitschaftszeit mit dem gesetzlichen Mindestlohn

Mit Urteil vom 11.10.2017 (Az. 5 AZR 591/16, DStR 2018, S. 626) bestätigt das BAG seine bisherige Rechtsprechung, wonach Bereitschaftszeit mit dem gesetzlichen Mindestlohn zu vergüten ist (vgl. zur Frage, ob Arbeitszeit vorliegt, auch die jüngste EuGH-Rechtsprechung, s. novus April 2018, S. 24).

Der Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn werde allerdings bereits dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer für die in einem Kalendermonat erbrachte Vollarbeit und den Bereitschaftsdienst eine Bruttovergütung erhält, die das Produkt der Gesamtstunden mit dem gesetzlichen Mindestlohn nicht unterschreitet.

**Hinweis:** Somit hatte der Arbeitnehmer mit seiner Klage, mit der er eine Vergütung in Höhe des gesetzlichen Mindestlohns für die seiner Meinung nach bislang nicht bezahlten, in 2015 geleisteten Bereitschaftsstunden eingefordert, keinen Erfolg. Er bezog entsprechend seiner tarifvertraglichen Eingruppierung eine Bruttovergütung, die das Produkt der insgesamt geleisteten Arbeitsstunden mit 8,50 Euro überstieg.

## Befristete Verlängerung eines Arbeitsverhältnisses über Regelaltersgrenze hinaus zulässig

Der EuGH hält die Befristung einer Verlängerung eines Arbeitsverhältnisses über die Regelaltersgrenze hinaus für zulässig (Urteil vom 28.2.2018, Rs. C-46/17, Hubertus John / Freie Hansestadt Bremen). Eine entsprechende Regelung verstößt nach Auffassung des EuGH weder gegen das Altersdis-

kriminierungsverbot, noch kann der Arbeitnehmer geltend machen, dass es sich dabei um einen Missbrauch befristeter Arbeitsverträge handelt. Zudem verneinte der EuGH im Streitfall einen Verstoß gegen die Rahmenvereinbarung über befristete Arbeitsverträge.

**Hinweis:** Die Entscheidung führt zur Rechtssicherheit, wenn eine vertragliche Regelung existiert, wonach das Arbeitsverhältnis mit Erreichen der Regelaltersgrenze endet und noch vor diesem Ende das Hinausschieben des Arbeitsverhältnisses vereinbart wird (§ 41 Satz 3 SGB VI).

## Übergang von Arbeitsverhältnissen bei Aufspaltung

Geht ein Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber über, tritt der Übernehmer in die Rechte und Pflichten der zu dem Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnisse ein (§ 613a Abs. 1 Satz 1 BGB). Die betroffenen Arbeitnehmer sind über den Betriebsübergang zu informieren und haben ein gesetzliches Widerrufsrecht, was im Falle der Ausübung des Widerspruchsrechts dazu führt, dass das bisherige Arbeitsverhältnis mit dem Übergeber bestehen bleibt.

Entsprechende Rechtsfolgen können laut Urteil des BAG vom 19.10.2017 (Az. 8 AZR 63/16, DStR 2018, S. 685) auch durch eine Spaltung nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG ausgelöst werden. Da es sich hier um eine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers handelt, gehen die Arbeitsverhältnisse, sofern nicht bereits ein Betriebs(teil)übergang vorliegt, aus diesem Grunde auf diesen über.

Jedenfalls im Fall der Aufspaltung muss laut BAG aber noch hinzukommen, dass der Arbeitnehmer dem Übergang des Arbeitsverhältnisses auf einen der übernehmenden Rechtsträger zustimmt. Andernfalls hat der Arbeitnehmer ein Wahlrecht, mit welchem der übernehmenden Rechtsträger das Arbeitsverhältnis fortgesetzt wird.

## Ausschluss der Organvertreter vom allgemeinen Kündigungsschutz ohne Rücksicht auf Arbeitnehmerstellung

In Betrieben einer juristischen Person sind die Mitglieder des Organs, das zu deren gesetzlichen Vertretung berufen ist, vom allgemeinen Kündigungsschutz ausgenommen (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG). Dies gilt für den Geschäftsführer einer GmbH jedenfalls dann, wenn seine organschaftliche Stellung zum Kündigungszeitpunkt noch besteht, so das BAG in seinem Urteil vom 21.9.2017 (Az. 2 AZR 865/16, NZA 2018, S. 358). Dabei komme es nicht darauf an, ob das der Organstellung zugrunde liegen-

de schuldrechtliche Anstellungsverhältnis als Arbeits- oder als Dienstverhältnis einzustufen ist.

**Hinweis:** In dem Ausschluss der Organvertreter vom allgemeinen Kündigungsschutz liegt nach der Einschätzung des BAG weder ein Verstoß gegen die allgemeine Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG. Das BAG musste nicht darüber entscheiden, ob der Kündigungsschutz ggf.

dann eingreift, wenn die Organstellung bereits vor Zugang der Kündigung geendet hat. Dies wäre nach dem Wortlaut der Vorschrift durchaus denkbar. Darüber hinaus kann eine Bestellung zum Geschäftsführer rechtsmissbräuchlich sein, wenn sie allein mit dem Ziel erfolgt, diesen alsbald entlassen zu können.

## Altersgrenze in der betrieblichen Altersversorgung

Laut Urteil des BAG vom 17.10.2017 (Az. 3 AZR 199/16, NZA 2018, S. 376) ist die Festlegung einer Altersgrenze in einer Versorgungsordnung der betrieblichen Altersversorgung, bis zu der berücksichtigungsfähige Beschäftigungszeiten erbracht werden können, nicht zu beanstanden. Einen Verstoß gegen das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz verneint das BAG, weil die Festlegung einer Altersgrenze dem legitimen Interesse des Arbeitgebers an der besseren Begrenzung und Kalkulierbarkeit seiner wirtschaftlichen Belastungen dient.

**Hinweis:** Folglich kann die Regelung in einer Versorgungsordnung, wonach nach Vollendung des 60. Lebensjahres erbrachte Beschäftigungszeiten nicht berücksichtigt werden, angemessen und somit nach den Vorgaben des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes zulässig sein.

In einem weiteren Verfahren entschied das BAG, dass keine Altersdiskriminierung in der Regelung einer Versorgungsordnung zu erkennen ist, wonach Ehegatten nur dann eine Hinterbliebenenversorgung erhalten, wenn sie nicht mehr als 15 Jahre jünger als

der versorgungsberechtigte Arbeitnehmer sind (Urteil vom 20.2.2018, Az. 3 AZR 43/17).

**Hinweis:** Nach Ansicht des BAG beinhaltet die in der Versorgungsordnung vorgesehene Altersabstandsklausel zwar eine unmittelbare Benachteiligung wegen des Alters. Diese sei jedoch gerechtfertigt. Auch hier anerkennt das Gericht ein legitimes Interesse des Arbeitgebers, der eine Hinterbliebenenversorgung zusagt, das damit verbundene finanzielle Risiko zu begrenzen. Zudem wird eine Altersabstandsklausel für erforderlich und angemessen erachtet.

## EuGH muss über Eintrittspflicht des Pensionssicherungsvereins bei Kürzung der Pensionskassenrente entscheiden

Das nationale Recht sieht keine Eintrittspflicht des Pensionssicherungsvereins (PSV) für Leistungskürzungen der betrieblichen Altersversorgung vor, wenn die Leistungen im Durchführungsweg Pensionskasse erbracht werden. Zu dieser Einschätzung kommt das BAG in seinem Vorlagebeschluss an den

EuGH vom 20.2.2018 (Rs. 3 AZR 142/16). Eine Haftung des PSV könne sich allenfalls aus Art. 8 der RL 2008/94/EG ergeben, so das BAG. Voraussetzung sei, dass die Norm auch auf Sachverhalte anwendbar ist, in denen ein Arbeitgeber aufgrund eigener Zahlungsunfähigkeit die Kürzungen der Pen-

sionskassenrente nicht ausgleichen kann. Für das BAG kommt es zudem darauf an, unter welchen Voraussetzungen der Richtlinie ein staatlicher Insolvenzschutz gewährleistet ist. Diese Fragen soll entsprechend dem Vorlagebeschluss der EuGH beantworten.

## Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Geschäftsführers

Geschäftsführer einer GmbH sind regelmäßig als Beschäftigte der GmbH anzusehen und damit sozialversicherungspflichtig. Von einer nicht abhängigen Beschäftigung des GmbH-Geschäftsführers ist nur dann auszugehen, wenn er mehr als 50 % der Anteile am Stammkapital hält. Ist der Geschäftsführer kein Mehrheitsgesellschafter, sei die eine abhängige Beschäftigung ausschließende Rechtsmacht ausnahmsweise auch dann anzunehmen, wenn er exakt 50 % der Anteile hält oder bei einer noch geringeren Kapitalbeteiligung kraft ausdrücklicher Regelung im Gesellschaftsvertrag (Satzung) über eine umfassende Sperrminorität verfügt. Zu diesem Ergebnis kommt das Bundessozialgericht mit

Urteilen vom 14.3.2018 (Az. B 12 KR 13/17 R und B 12 R 5/16 R) und bekräftigt damit seine bisherige Rechtsprechung.

Das Gericht führt weiter aus, dass von einer solchen echten oder auch als qualifiziert bezeichneten Sperrminorität auszugehen ist, wenn es dem Geschäftsführer möglich ist, ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung zu verhindern.

**Hinweis:** In dem ersten entschiedenen Fall verfügte der Geschäftsführer über einen Anteil von 45,6 % am Stammkapital. Mit dem weiteren Gesellschafter, seinem Bruder, war eine Stimmbindungsabrede getroffen wor-

den, die laut Bundessozialgericht jedoch nichts daran änderte, dass der Geschäftsführer abhängig beschäftigt war. An dieser Wertung änderte auch nichts, dass ein Angebot des Bruders an den Geschäftsführer vorlag, künftig weitere Anteile zu erwerben.

In dem weiteren Fall verfügte der Geschäftsführer lediglich über 12 % am Stammkapital. Dabei betonte das Gericht in beiden Fällen, dass nicht maßgeblich sei, ob der Geschäftsführer im Außenverhältnis weitreichende Befugnisse habe. Entscheidend sei der Grad der rechtlich durchsetzbaren Einflussmöglichkeiten auf die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung.

## Schweiz: Erneuter Anlauf für eine Unternehmenssteuerreform

Nachdem die Schweizer Bürger das Unternehmenssteuerreformgesetz III per Referendum am 12.2.2017 abgelehnt hatten (vgl. novus April 2017, S. 24), wurde nun am 21.3.2018 durch den Bundesrat eine Neuauflage der Steuerreform, die Steuervorlage 2017 (SV17), verabschiedet. Darin werden weitestgehend die Themen des ursprünglichen Reformvorhabens erneut aufgegriffen, wobei einige Modifikationen vorgenommen wurden.

So sollen u. a. Steuerprivilegien, wie z. B. die kantonalen Steuerregimes für Holdinggesellschaften und Domizilgesellschaften, abgeschafft werden. Auf kantonaler Ebene soll eine sog. Patentbox eingeführt werden, mit der eine Steuerermäßigung von maximal 90 % erzielt werden kann. Zudem sollen die Kantone bestimmen können, ob sie eine steuerliche

Förderung von Forschung und Entwicklung einführen. Dazu sollen Forschungs- und Entwicklungskosten bis zu 150 % der eigentlichen Kosten abgezogen werden können, beschränkt allerdings auf Personalaufwand zuzüglich eines pauschalen Zuschlags von 35 %. Die durch die beiden vorgenannten Maßnahmen erzielbare steuerliche Entlastung des Gewinns soll auf maximal 70 % beschränkt werden, so dass mindestens 30 % des steuerbaren Gewinns der Besteuerung unterliegt. Zudem sollen die Kantone vom Bund finanziell unterstützt werden, um ihre Gewinnsteuersätze senken zu können.

Das Reformpaket enthält allerdings nicht nur Steuererleichterungen. So sollen z. B. Dividenden bei einer Mindestbeteiligung von 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft künftig zu mindestens 70 %

sowohl auf Bundes- als auch auf Kantons-ebene besteuert werden. Aktuell sind noch geringere Anteile zu besteuern.

**Hinweis:** *Derzeit ist noch nicht absehbar, ob die SV17 die erforderlichen Mehrheiten erhält und Gesetzeskraft erlangen wird. Erste Maßnahmen könnten ggf. zum 1.1.2019, der Hauptteil der Reform zum 1.1.2020 in Kraft treten.*

## Polen: Abzugsbeschränkungen für immaterielle Dienstleistungen

Ende 2017 hat die polnische Regierung umfangreiche Neuregelungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung verabschiedet, die seit 1.1.2018 gelten. U. a. wurde eine neue Abzugsbeschränkung von Zahlungen an verbundene Unternehmen eingeführt, die auch für inländische Unternehmen mit Gesellschaften in Polen hohe Relevanz hat.

Zahlungen der polnischen Gesellschaft an nahestehende Unternehmen (im In- und Ausland), die für Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten (sog. immaterielle Dienstleistungen) entrichtet werden, sind nur noch eingeschränkt abzugsfähig. Konkret ist der jährlich abzugsfähige Betrag, soweit die Zahlungen einen Freibetrag von 3 Mio. PLN (ca. 0,7 Mio. Euro) überschreiten, auf 5 % des

für Zwecke der Abzugsbeschränkung separat berechneten steuerlichen EBITDA begrenzt. Ein danach nicht abzugsfähiger Betrag kann ggf. in den Folgejahren steuerlich geltend gemacht werden.

Betroffen von der Neuregelung sind insbesondere folgende im Verbund erbrachte Dienstleistungen:

- ▶ Beratungsleistungen, Marktforschung, Marketing und Werbung, Management und Controlling, Datenverarbeitung, Versicherung, Gestellung von Garantien und Sicherheiten,
- ▶ Überlassung sowie Lizenzierung von Intellectual Property (IP),
- ▶ Übertragung von Bonitätsrisiken durch Forderungsforfaitierung / Factoring.

Hiervon werden durch Ausnahmeregelungen bestimmte Dienstleistungen ausgenommen, z. B. solche die in unmittelbarer Verbindung mit der in Polen ausgeführten operativen Geschäftstätigkeit stehen.

**Hinweis:** *Die Abzugsbeschränkungen für immaterielle Dienstleistungen treffen eine Vielzahl von mittelständischen Unternehmen in Deutschland, die mit Gesellschaften in Polen verbunden sind. Gerne klären wir in Zusammenarbeit mit unseren polnischen Kollegen aus dem Nexia-Netzwerk, ob Sie von diesen Regelungen betroffen sind und zeigen etwaige Handlungsmöglichkeiten auf.*



## USA: Handlungsbedarf für US-Steuerpflichtige durch das Auslaufen des Offshore Voluntary Disclosure Program

Der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) hat bekannt gegeben, sein aktuelles Offshore Voluntary Disclosure Program (OVDP) bis 28.9.2018 vollständig zu beenden. Dabei handelt es sich um eine teilweise Steueramnestie, die es US-Amerikanern, Inhabern einer Green Card und allen anderen US-Steuerpflichtigen ermöglicht, bislang nicht offengelegte ausländische Finanzkonten nachträglich zu melden und dadurch mit geringeren Sanktionen als im Falle der fortdauernden Nichtanzeige belegt zu werden. Erforderlich ist dazu, die Steuererklärungen der letzten drei Jahre und entsprechende Meldungen der Finanzinstitute (Report of Foreign Bank and Financial Accounts) der letzten sieben Jahre dem IRS vorzulegen.

**Hinweis:** Betroffene sollten noch bis 29.8.2018 das OVDP nutzen, um von der Steueramnestie zu profitieren. Derzeit ist nicht auszuschließen, dass andernfalls US-amerikanische Einkünfte ohne zeitliche Beschränkung nachzuersteuern und pauschale Strafen von jeweils 5.000 US-Dollar pro Veranlagungszeitraum zu zahlen sind. Gerne unterstützen wir Sie bei der zeitnahen Deklaration.

Zwischenzeitlich sind Banken und Versicherungen dazu übergegangen, bei ihren Kunden abzufragen, ob diese US-Staatsbürger sind oder aus anderen Gründen der US-Steuerpflicht unterliegen. Dazu ist das Steuerformular W-9 bzw. W-8-Ben auszufüllen. Diese Informationen werden an den IRS

weitergegeben, so dass dieser weit mehr Aufdeckungsmöglichkeiten hat. Fließen Gelder aus den USA auf Finanzkonten im Ausland, wird, sofern kein W9- oder W8Ben-Formular vorgelegt wurde, Quellensteuer in Höhe von 30 % des Geldbetrags einbehalten.

## Neue Partner zum 1.4.2018

### Frankfurt



**Kevin Moran** ist Steuerberater und verfügt über mehr als 20 Jahre Berufserfahrung. Sein fachlicher Schwerpunkt liegt in der steuerlichen Betreuung von Unternehmenstransaktionen mit internationaler Ausrichtung, insbesondere für Private Equity Clients. In seiner vorausgehenden Tätigkeit war Kevin Moran über mehr als 17 Jahre wesentlich für die Expansion des Geschäftsbereich M&A Tax

einer Big4-Gesellschaft mit verantwortlich, seit dem Jahr 2005 als Partner. Mit ihm als neuem Partner stärken wir unsere Präsenz und Beratungskompetenz im Bereich der steuerlichen Betreuung von Unternehmenstransaktionen an unserem Standort in Frankfurt.

### Köln



**Marc Lilienthal** ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und ein ausgewiesener Experte im Bereich der Prüfung und Beratung von national und international tätigen Kredit-, Finanzdienstleistungs- und Factoringinstituten aller Art und Größenordnung. Basierend auf seiner langjährigen Erfahrung in Big4- und mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wird er den Bereich

Financial Services vom Standort Köln aus dort und in dem umliegenden Großraum auf- und ausbauen und dabei sowohl mit Fragen z. B. der Rechnungslegung, der Regulatorik und der Internen Revision befasst sowie in der Prüfung und Sonderprüfung von Instituten tätig sein.

# Potenzial „Digitalisierung“ bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

Im Rahmen der Projektwoche „Zukunft in der Arbeit“ hat die Hochschule für angewandte Wissenschaften Landshut am 17.4.2018 zu der Konferenz zum Thema „Digitalisierung – Auswirkungen auf den Berufsstand der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer“ eingeladen. Unter wissenschaftlicher Leitung von Prof. Dr. Thomas Zinser, Partner bei Ebner Stolz in München, fand die Veranstaltung an der Fakultät Betriebswirtschaft anlässlich der 40-Jahr-Feier der Hochschule Landshut statt und erzielte gerade wegen der dringlichen Aktualität des Themas reges Interesse. Als Referenten konnten dazu Experten auf dem Gebiet der digitalen Transformation für Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung aus Wissenschaft, Praxis und der Finanzverwaltung gewonnen werden. Die knapp 140 Besucher der Tagung profitierten von einer Fülle an Informationen. Acht abwechslungsreiche Vorträge beleuchteten das Potenzial, die Herausforderungen und auch mögliche Gefahren der Digitalisierung aus verschiedenen Blickwinkeln.

Bei der Begrüßung fand Prof. Dr. Zinser klare Worte zur notwendigen Marschrichtung für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer: Das Leistungsangebot und die Geschäftsmodelle würden sich rapide ändern, Digitalisierungsverweigerer hätten es immer schwerer. Der Berufsstand stehe vor einem disruptiven Veränderungsprozess. Er hatte dabei auch die Folgegenerationen im Blick: „Veränderte Anforderungsprofile künftiger Mitarbeiter haben auch Auswirkungen auf die Hochschule, die Ausbildungskonzepte müssen hinterfragt werden.“

Als Hausherr begrüßte Prof. Dr. Karl Stoffel, Präsident der Hochschule Landshut, die Gäste. „Internet und Digitalisierung verändern das Lernverhalten und die Anforderungen der Arbeitswelt“ so Prof. Dr. Stoffel. Deshalb sei die strategische Ausrichtung auf interdisziplinäres und lebenslanges Lernen extrem wichtig. Das Duale Studium Betriebswirtschaft mit Schwerpunkt Steuern in Kooperation mit der Staatlichen Berufsschule Landshut ermögliche es, das gelernte theoretische Wissen direkt im Berufsalltag anzuwenden. Wichtig für den Erfolg sei dabei die enge Zusammenarbeit mit dem Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V., betonte der Hochschulpräsident.

Sowohl im Bereich der Steuerberatung als auch der Wirtschaftsprüfung ist laut den Referenten der Tagung mit deutlichen Veränderungen durch die zunehmende Digitalisierung zu rechnen. Diese Einschätzung teilt u. a. auch Holger Klindtworth, Partner bei Ebner Stolz in Hamburg. Er sieht diese Tendenz in der gesamten Wirtschaft und merkt an: „Nur wer in der IT frühzeitig Geschwindigkeit, Qualität und Ordnungsmäßigkeit unter Berücksichtigung von IT-Sicherheit miteinander in Einklang bringt, wird am Markt bestehen.“ Und genau hier könne ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ein wichtiger Helfer sein.

Dem pflichtete auch Dr. Christoph Habammer, Vizepräsident vom Bayrischen Landesamt für Steuern, als Gastredner bei: „Es ist erwiesen, dass digitalisierte Unternehmen erfolgreicher sind.“ Sein Vortrag über die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens löste mehrere Wortmeldungen aus. Naturgemäß stieß die Sicht der Finanzverwaltung nicht nur auf Zustimmung beim fachkundigen Publikum. Die neue Belegvorhaltepflcht impliziert eine Aufbewahrungspflicht und damit die entsprechend erforderliche Belegarchivierung – Aufgaben, deren Zuständigkeit noch zu klären ist.

---

**TERMINE**


---

MAI

**Webinar Integrierte Planung mit LucaNet**

3.5.2018

**Tax Compliance konkret!**

7.5.2018 // Stuttgart

**Aktuelles Arbeitsrecht 1/2018**

17.5.2018 // Köln

JUNI

**Webinar Zusammenhänge Zollwert / Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Warenverkehr**

6.6.2018

**Webinar Konsolidierung mit LucaNet**

7.6.2018

**Smart Financials: Planung – besser & schneller**

11.6.2018 // Stuttgart

**Nachhaltige Unternehmenssteuerung – Mehrwert und Grenzen der gesetzlichen nichtfinanziellen Berichterstattung**

11.6.2018 // Stuttgart

12.6.2018 // Hamburg

21.6.2018 // Köln

**Aktuelles aus dem Personalbereich**

21.6.2018 // Stuttgart

**Umsatzsteuer-Impuls für Gesundheitseinrichtungen**

26.6.2018 // Stuttgart

**Aktuelles aus dem Personalbereich**

28.6.2018 // Hamburg

JULI

**Tax Compliance – Dokumentation und Kontrolle, Effiziente Tools für Ihre Unternehmenspraxis**

3.7.2018 // Köln

**Webinar Integrierte Planung mit LucaNet**

5.7.2018

**Cybercrime – Wachsende Bedrohung aus dem Web und Handlungsbedarf für Unternehmen**

10.7.2018 // Köln

**Webinar Erfassung und Validierung von Daten für den Konzernabschluss mit LucaNet.Group Report**

12.7.2018

**Webinar Konsolidierung mit LucaNet**

19.7.2018

---

**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:**

©www.gettyimages.com