

STEUERN & RECHT

BFH legt die Hinzurechnungs-
besteuerung dem EuGH vor

Zuzahlungen des Arbeitnehmers
mindern geldwerten Vorteil beim
Firmenwagen

USt-Formulare 2017: Neue Pflicht zur
Angabe abweichender Sachverhalte
oder Rechtsauffassungen



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Bereich des internationalen Steuerrechts sorgt die Umsetzung von BEPS-Maßnahmen im Zusammenhang mit dem sog. mehrseitigen Übereinkommen für Rechtsunsicherheit bei den Unternehmen. Zu begrüßen ist jedoch die Vorlage des BFH an den EuGH zur Zulässigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz.

Im Inland müssen sich die Steuerabteilungen im Rahmen der fortschreitenden Digitalisierung in der Finanz-

verwaltung auf neue Angabepflichten, zunächst bei der Umsatzsteuer, einstellen. Dies dürfte auch noch weitere Kreise ziehen.

Auch in anderen Bereichen haben wir wieder vielfältige Themen aufgegriffen und wichtige Entscheidungen für Sie erläutert. Dazu geben Ihnen die Fachleute der BDO auf Nachfrage gerne weitere Auskünfte.

Ihre BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 26 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

Mit über 570 Fachmitarbeitern (davon über 250 Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwälte) ist der Unternehmensbereich Steuern und wirtschaftsrechtliche Beratung der BDO einer der großen Anbieter von Steuerberatungsleistungen in Deutschland.

HERAUSGEBER

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
www.bdo.de

© 2017 BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Steuern & Recht“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de.

Mit unserer „Steuern & Recht“ berichten wir über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie auf der Grundlage aktueller Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen über Änderungen und ausgewählte Themen zum Steuerrecht und weiterer interessanter Rechtsgebiete.

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

INHALTSVERZEICHNIS

Für alle Steuerpflichtigen	3
Mindestlaufzeit und Zinszufluss bei einem Lebensversicherungsvertrag	3
Gestufte Ermittlung der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten	4
Für Gewerbetreibende und Freiberufler	5
USt-Formulare 2017: Neue Pflicht zur Angabe abweichender Sachverhalte oder Rechtsauffassungen	5
Insolvenzrecht: Keine Rückwirkung der Umsatzsteuerberichtigung	6
BMF klärt Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG	7
Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen	8
Für Arbeitnehmer	9
Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil beim Firmenwagen	9
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	10
Abgeltungsteuer bei mittelbarer Beteiligung	10
Für international tätige Unternehmen	12
Umsetzung von abkommensbezogenen Anti-BEPS-Maßnahmen durch das „Mehrseitige Übereinkommen“	12
BFH legt die Hinzurechnungsbesteuerung dem EuGH vor	13
Für Stiftungen	14
Nichtrechtsfähige Stiftungen unterliegen nicht Ersatzerbschaftsteuer	14
Für die öffentliche Hand und kommunale Beteiligungsgesellschaften	15
Sitzungsgeld als verdeckte Gewinnausschüttung?	15

FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN

Mindestlaufzeit und Zinszufluss bei einem Lebensversicherungsvertrag

Schließen Steuerpflichtige eine Versicherung auf den Erlebens- oder Todesfall ab, kommt es für die steuerliche Behandlung der Beiträge als Sonderausgaben auf die konkrete Ausgestaltung der Lebensversicherung an. Gleichermaßen können bei Auszahlung der Versicherungssumme auch die Zinsen aus den Sparanteilen, die in den Beiträgen enthalten sind, von der Einkommensteuer freigestellt sein.

Ebenfalls steuerfrei sind Zinsen aus vor 2005 abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen, die im Fall des Rückkaufs des Vertrags nach Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluss ausgezahlt werden. Der BFH hat mit Urteil vom 27.09.2016 (Az. VIII R 66/13) die Frage entschieden, wann Zinsen nach einer Vertragsänderung zufließen, mit der ein späterer Fälligkeitszeitpunkt festgelegt wurde.

Der Steuerpflichtige hatte im Oktober 1981 (rückwirkend ab 01.07.1979) eine Lebensversicherung abgeschlossen, deren Laufzeit am 01.07.1993 endete. Bei einer Außenprüfung wies das Finanzamt darauf hin, dass die künftigen Erträge aus der Versicherung zu versteuern sein würden, da der Versicherungsvertrag eine Laufzeit von weniger als zwölf Jahren habe. Daraufhin verlängerte der Steuerpflichtige im August 1989 die Laufzeit und den Beitragszahlungszeitraum ab 01.07.1989 bis zum 01.07.2001 und erhöhte die Versicherungssumme. Bereits Anfang Juli 1990 wurde die Versicherung jedoch rückwirkend ab 01.07.1990 beitragsfrei gestellt und die Versicherungssumme wieder herabgesetzt.

Das Finanzamt erfasste die bis 01.07.1989 erwirtschafteten Zinsen (ca. DM 625.000) zunächst bei der Einkommensteuer 1989, hob den Bescheid aber nach Einspruch des Steuerpflichtigen - kein Zufluss der Zinsen in 1989 - auf.

In seiner Einkommensteuererklärung 2001 erklärte der Steuerpflichtige Zinsen aus Lebensversicherungen von rund DM 3,3 Mio., die in 2001 für den Zeitraum 01.07.1989 bis 01.07.2001 ausgezahlt worden waren. Obwohl das Finanzamt erklärungsgemäß veranlagte, machte der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch geltend, dass die Zinserträge nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage steuerfrei seien. Denn der ursprüngliche Lebensversicherungsvertrag aus 1981 habe nach den Vorstellungen der Vertragsparteien eine Laufzeit von mehr als zwölf Jahren gehabt.

Das Finanzamt verböserte - nach entsprechendem Hinweis - die Steuerfestsetzung, indem es zusätzlich auch die bis 1989 entstandenen Zinsen i.H.v. DM 625.000 in die Veranlagung für 2001 einbezog.

Bestimmung der erforderlichen Mindestlaufzeit

Der BFH bekräftigt seine frühere Rechtsprechung: Wird - wie im Streitfall - ein Lebensversicherungsvertrag vor Ablauf der Versicherungslaufzeit durch Änderung von Laufzeit, Versicherungssumme, Versicherungsprämie und Prämienzahlungsdauer geändert, ohne dass eine solche Vertragsänderung von vornherein vertraglich vereinbart oder einem Vertragspartner bereits im ursprünglichen Vertrag eine Änderungsoption eingeräumt worden war, liegt hinsichtlich der Änderungen in ertragsteuerlicher Hinsicht ein neuer Vertrag vor. Eine neu laufende Zwölfjahresfrist ist die Folge. Zum anderen ist jeweils die Zeitspanne zwischen Abschluss des Vertrages und dem vereinbarten Endzeitpunkt maßgeblich; auf eine Rückdatierung kann sich der Steuerpflichtige nicht berufen.

Danach erfüllten weder der ursprüngliche Vertrag noch der mit den Änderungen abgeschlossene Neuvertrag die für eine Steuerfreiheit erforderlichen Voraussetzungen: Beim ursprünglichen Vertrag betrug die Laufzeit weniger als zwölf Jahre, beim Neuvertrag mangelte es an der Beitragspflicht für die Mindestlaufzeit von 12 Jahren, da aufgrund der Beitragsfreistellung ab Juli 1990 keine laufenden Beitragszahlungen mehr erbracht wurden. Sämtliche Erträge aus den Versicherungsverträgen waren also steuerpflichtig.

Zuflusszeitpunkt der Zinsen

Insoweit hatte der BFH dann zu klären, ob die bis 01.07.1989 erwirtschafteten Zinsen (ca. DM 625.000) bereits in 1989 oder erst in 2001 mit endgültiger Auszahlung zu berücksichtigen waren.

Da in 1989 keine tatsächliche Auszahlung erfolgte, konnte insoweit lediglich ein Zufluss durch Schuldumwandlung (Novation) in Betracht kommen. Dies ist aber nur der Fall, wenn Schuldner und Gläubiger gesondert vereinbaren, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll und der Gläubiger damit über seine bisherige Forderung verfügt. Dies nahm der BFH für den Streitfall nicht an.

Durch die Änderung im Juli 1989 wurde zwar für steuerliche Zwecke ein neuer Vertrag abgeschlossen, zivilrechtlich wurde der Altvertrag dadurch aber nicht obsolet, sondern nur in seiner Laufzeit begrenzt. Zweck der Vertragsänderung vor Fälligkeit der Zinszahlungen war lediglich, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit zu schaffen. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Zinserträge sollte gerade später eintreten, um die längere Mindestlaufzeit zu erreichen. Zusammenfassend entschied der BFH daher, dass im Fall einer Änderung des Vertrages vor Fälligkeit der geschuldeten Versicherungsleistung unter Vereinbarung eines späteren einheitlichen Fälligkeitszeitpunkts für die dem Steuerpflichtigen als Versicherungsnehmer zustehenden Zinsen, die Zahlungspflicht des Versicherungsunternehmens erst zu diesem Zeitpunkt entsteht. Die

Zinsen fließen dem Steuerpflichtigen erst mit dem tatsächlichen Eingang der Zahlungen nach Maßgabe des § 11 EStG zu.

Hinweis:

Für Neuverträge, die ab 2005 abgeschlossen wurden, besteht zwar keine Steuerfreiheit mehr. Es wird allerdings nur die Hälfte der Erträge besteuert, wenn der Steuerpflichtige bei Auszahlung der Versicherungsleistung mindestens 60 Jahre (für ab 2012 abgeschlossene Verträge: 62 Jahre) alt ist sowie eine Haltedauer von zwölf Jahren und Fälligkeit bzw. Kündigung vorliegen. Die Aussagen des BFH sind damit auch für die aktuelle Rechtslage bedeutsam.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Gestufte Ermittlung der zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten

Zwangsläufig erwachsende Aufwendungen - hier: Krankheitskosten - werden im Rahmen von außergewöhnlichen Belastungen nur insoweit berücksichtigt, als sie eine zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigen. Die Prozentsätze - zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte - berücksichtigen, dass Steuerbürger mit einem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte leistungsfähiger und damit entsprechend belastbarer sind. An der bisherigen Berechnungsmethode dieser zumutbaren Belastung hält der BFH allerdings im Urteil vom 19.01.2017 (Az. VI R 75/14) nicht mehr fest. Von der neuen Vorgehensweise dürften viele Steuerpflichtige profitieren.

Der verheiratete Steuerpflichtige erzielte im Streitjahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer. Er leistete Beiträge an eine berufsständige Versorgungseinrichtung, die als Sonderausgaben anerkannt wurden. Außerdem erklärten die Eheleute EUR 4.148 Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen.

Das Finanzamt berücksichtigte die Krankheitskosten nach Abzug der zumutbaren Belastung von EUR 2.073 noch mit EUR 2.075 und die Beiträge an das Versorgungswerk im Rahmen der Sonderausgabenhöchstbetragsberechnung. Es hielt sich dabei an die von Finanzverwaltung und Rechtsprechung bislang einheitlich angewandte Methode, dass sich die zumutbare Belastung insgesamt nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der

in § 33 Abs. 3 EStG genannten drei Stufen überschreitet.

Davon nahm der BFH jetzt Abstand und nimmt eine gestufte Ermittlung der zumutbaren Belastung vor: Nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den jeweiligen Grenzbetrag übersteigt, wird mit dem höheren Prozentsatz belastet. Der jeweilige Prozentsatz bezieht sich dem Gesetzeswortlaut nach nur auf den Gesamtbetrag der Einkünfte in der Spalte der Tabelle, in der sich die jeweilige Prozentzahl befindet.

Diese Wortlautauslegung entspricht auch dem Gesetzeszweck. Dem Steuerbürger kann zwar mit steigendem Gesamtbetrag der Einkünfte zugemutet werden, einen höheren Prozentsatz der Einkünfte für zwangsläufige Aufwendungen einzusetzen, allerdings nur schrittweise. Die bisherige Auslegung führte zu nicht leistungsgerechten Grenzsteuersätzen. Denn bei nur geringfügiger Überschreitung der Grenzbeträge wurden die zusätzlichen Beträge voll versteuert und nach Steuern verblieb ein geringeres Einkommen als bei Einkünften knapp unterhalb des Grenzbetrags.

Im entschiedenen Fall überstieg der Gesamtbetrag der Einkünfte (EUR 51.835) den Grenzbetrag der letzten Staffel bei einem oder zwei Kindern (EUR 51.130). Die zumutbare Belastung nach der bisherigen Auffassung betrug daher 4 % von EUR 51.835 = EUR 2.073.

Nach der neuen Methode ist - im Fall von einem oder zwei Kindern - wie folgt zu rechnen:

- bis EUR 15.340 x 2 %: EUR 306,80
- bis EUR 51.130 x 3 %: EUR 1.073,70
- bis EUR 51.835 x 4 %: EUR 28,20.

Angesichts der danach anzusetzenden zumutbaren Belastung von insgesamt nur EUR 1.408,70 konnten die Eheleute zusätzliche außergewöhnliche Belastungen von EUR 665 berücksichtigen.

Hinweis:

Ob bei Krankheitskosten die Minderung der außergewöhnlichen Belastung um die zumutbare

Belastung generell zu unterbleiben hat, war offen, nachdem gegen das BFH-Urteil vom 02.09.2015 (Az. VI R 32/13) Verfassungsbeschwerde eingelegt wurde. Veranlagungen wurden insoweit nur vorläufig durchgeführt. Nachdem zwischenzeitlich das BVerfG die Verfassungsbeschwerde jedoch nicht angenommen hat, dürfte sich die Fragestellung für die Praxis erledigt haben. Weitere Rechtsbehelfe erscheinen derzeit aussichtslos.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR GEWERBETREIBENDE UND FREIBERUFLER

USt-Formulare 2017: Neue Pflicht zur Angabe abweichender Sachverhalte oder Rechtsauffassungen

Die vom BMF jährlich veröffentlichten Muster der Vordrucke für die Umsatzsteuererklärung und die Umsatzsteuer-Voranmeldung enthalten traditionell nur redaktionelle Anpassungen. In den Formularen für 2017 ist allerdings eine Neuerung zu beachten, die im Rahmen der Abgabe von Voranmeldungen und auch der kommenden Jahreserklärung für die Praxis wichtig ist.

Aufgrund geänderter Vorschriften in der Abgabenordnung müssen ab 2017 Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden und zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen können, es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung Angaben zu machen, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind.

In den Umsatzsteuer-Formularen 2017 finden sich daher - inhaltsgleich - jeweils zwei neue Zeilen:

- USt-Erklärung 2017 (USt 2 A), Zeilen 22, 23,
- USt-Voranmeldung 2017 (USt 1 A), Zeilen 75, 76.

Die jeweiligen Anleitungen führen dazu aus, dass in Zeile 22 bzw. 75 eine „1“ einzutragen ist, wenn über die Angaben in der Steuererklärung hinaus **weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte** berücksichtigt werden sollen. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steuererklärung erfassten Angaben bewusst eine **von der**

Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wurde. Die entsprechenden Angaben sind in einer vom Steuerpflichtigen zu erstellenden gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ zu kennzeichnen ist.

Liegen solche ergänzenden Angaben vor, wird die USt-Voranmeldung bzw. Erklärung aus der automatisierten Fallbearbeitung ausgenommen und der Fall manuell geprüft. Eintragungen sollten daher nur in begründeten Fällen vorgenommen werden.

Anlass für einen Eintrag gibt beispielsweise folgender Beispielsfall: Ein Unternehmer erhält im Januar 2017 eine fehlerhafte Rechnung und bittet den Rechnungsaussteller um Berichtigung. Die berichtigte Rechnung erhält er erst im Juni 2017. Aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. „Senatex“, wonach die Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurückwirkt, nimmt der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht erst im Zeitpunkt, in dem die Rechnung berichtigt und die Angaben an ihn übermittelt wurden, sondern bereits im Januar 2017 in Anspruch. Er weicht damit bewusst von der Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE) ab.

Praktisch bedeutet die Änderung in den Formularen, dass von der Verwaltungsauffassung abweichende Angaben und Beurteilungen - zumindest bei der Umsatzsteuer - dem Finanzamt nicht

mehr allein mittels Anschreibens mitgeteilt werden dürfen. Vielmehr ist im Beispielsfall eine „1“ in Zeile 75 der USt-Voranmeldung einzutragen und das beschriebene Vorgehen in einer Anlage „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ zu erläutern.

Unterbleibt eine Eintragung trotz der neuen Angabepflicht, erklärt der Unternehmer damit stillschweigend, dass solche weiteren Vorgänge bzw. Sachverhalte nicht bestehen. Trifft dies tatsächlich nicht zu, liegt darin eine Falscherklärung mit

den üblichen abgaberechtlichen Folgen, je nach Sachverhalt im Einzelfall bis hin zur möglichen Steuerhinterziehung.

Hinweis:

Für Fragen zu speziellen Sachverhalten oder der praktischen Umsetzung stehen Ihnen neben den Ansprechpartnern an den Standorten auch die Experten unseres Fachbereichs Umsatzsteuer zur Verfügung.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Insolvenzrecht: Keine Rückwirkung der Umsatzsteuerberichtigung

Der EuGH (Rs. „Senatex“ und „Barlis 06“) hatte im Herbst 2016 entschieden, dass die Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung zurückwirkt. Diese Rechtsprechung wurde inzwischen auch mehrfach vom BFH angewandt. Davon abzugrenzen sind allerdings Fälle des unberechtigten Steuerausweises im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG, wie der BFH mit Urteil vom 08.11.2016 (Az. VII R 34/15) betont.

Im Streitfall hatte eine GmbH in 2002 Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellt und Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt, obwohl sie keine Leistungen erbracht hatte. Im Jahr 2003 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter beantragte Anfang 2009 beim Finanzamt die Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum 2002. Das Finanzamt war der Ansicht, die Berichtigung sei erst für den Besteuerungszeitraum 2008 möglich, worauf der Insolvenzverwalter Ende 2012 eine geänderte Umsatzsteuererklärung 2008 einreichte. Daraus ergab sich laut Umsatzsteuer-Bescheid 2008 ein Restguthaben für die GmbH.

Das Finanzamt hatte andererseits jedoch unstrittige Ansprüche aus Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheiden für Oktober bis Dezember 2002 und erklärte daraufhin die Aufrechnung seiner Ansprüche gegen das Umsatzsteuer-Guthaben der GmbH. Der Insolvenzverwalter widersprach, worauf das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid erlies. Dessen Rechtmäßigkeit hatte der BFH zu beurteilen.

Nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Maßgeblich war vorliegend also, ob der Erstattungsanspruch aus der Berichtigung der Umsatzsteuer bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht wurde.

Nach den Tatbestandsvoraussetzungen des § 14c UStG muss dazu die **Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt** sein. Im Falle des unberechtigten Steuerausweises besteht die Umsatzsteuer bis zu einer Berichtigung des Steuerbetrags fort. Jene wirkt aber erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung - **ohne Rückwirkung** auf den Zeitraum der Rechnungserteilung. Deshalb ging der BFH davon aus, dass die Gefährdung des Steueraufkommens erst 2008 beseitigt wurde, so dass der Erstattungsanspruch der GmbH nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstand und das Finanzamt nicht mit diesem Umsatzsteuer-Guthaben der GmbH aufrechnen durfte.

Hinweis:

Der BFH ließ offen, ob die Rechnungsberichtigung zu den materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen gehört, die erfüllt sein müssen, damit ein Erstattungsanspruch nach § 14c Abs. 2 UStG entsteht, oder ob die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens ausschlaggebend ist. Im entschiedenen Fall lagen beide Zeitpunkte weit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

BMF klärt Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG

Der in 2007 mit § 7g EStG eingeführte Investitionsabzugsbetrag (IAB) soll - zusätzlich zu möglichen Sonderabschreibungen - kleineren und mittleren Betrieben im Wege einer Steuerstundung erleichtern, finanzielle Mittel anzusparen und somit die Finanzierung von Investitionen fördern.

Das BMF hat nun mit Schreiben vom 20.03.2017 (Gz. IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02) die bisherige Verwaltungsanweisung zu den Voraussetzungen und zur praktischen Umsetzung des Investitionsabzugsbetrags überarbeitet und insbesondere auch die aktuelle Rechtsprechung des BFH berücksichtigt. Wir stellen nachfolgend vor allem diejenigen Punkte vor, die eine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung erfahren haben.

Betriebseröffnung

Betriebe in der Eröffnungsphase können nun auch die Begünstigung nach § 7g EStG in Anspruch nehmen. Die Möglichkeit beginnt mit entsprechenden, objektiv erkennbaren Maßnahmen im Hinblick auf die beabsichtigte betriebliche Tätigkeit und endet erst, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind. Als Indizien können eine Gewerbeanmeldung, Kreditantrag, Bestellungen etc. dienen.

Entfallene Investitionsabsicht

Das BMF übernimmt folgerichtig die Gesetzesänderung aus 2016, seit der auf die bisher geforderte Investitionsabsicht als Tatbestandsmerkmal für einen Investitionsabzugsbetrag verzichtet wurde. Damit belastet dieses streitanfällige Thema (Funktionsangabe, hinreichende Umschreibung, etc.) die Praxis nicht mehr.

Der Abzug eines IAB ist erfreulicherweise nun auch in Jahren vor einer unentgeltlicher Betriebsübertragung oder einer Einbringung möglich, selbst wenn eine Investition bis dahin nicht mehr zu erwarten ist. Auch für einen verbleibenden Restbetrieb kann noch ein IAB in Betracht kommen.

Datenübermittlung

Im Gegenzug zur entfallenen Investitionsabsicht sind dem Finanzamt die Daten zum Abzug der IAB elektronisch zu übermitteln. Dies gilt auch für die spätere Hinzurechnung bei Anschaffung des Wirtschaftsgutes einer Rückgängigmachung des IAB. Erfolgt die Gewinnermittlung durch Bilanzierung sind die Daten zum IAB im Rahmen der E-Bi-

lanz zu übermitteln, bei einer Einnahmen-Überschussrechnung zusammen mit der Anlage EÜR. Bei Körperschaften ist eine Datenübertragung in der Anlage GK der Körperschaftsteuererklärung vorgesehen. Ist der ursprüngliche Abzugsbetrag zu ändern, werden vom BMF vollständig berichtigte Körperschaftsteuererklärungen für alle betroffenen Jahre verlangt.

Die Datenübermittlung wird den Finanzämtern die Überwachung des IAB in der Zeit zwischen Abzug und tatsächlicher Investition erleichtern.

Konkrete Hinzurechnung

Da mangels konkreter Angaben zu einer künftigen Investition eine Zuordnung nicht immer klar ersichtlich ist, wird nunmehr bei der Hinzurechnung im Jahr der erfolgten Investition eine Angabe zum Abzugsjahr und der Höhe des jeweiligen IAB gefordert. Damit entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang frühere IAB den getätigten Investitionen zugeordnet werden. Auch sog. Teilhinzurechnungen sind zugelassen.

Schädliche Verwendung

Die mit dem IAB verbundenen Vergünstigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn das Wirtschaftsgut bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Eine schädliche außerbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsguts ist dem BMF nach zeitraumbezogen und nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen. Wird ein Wirtschaftsgut beispielsweise nur im Wirtschaftsjahr der Anschaffung zu mehr als 10 % privat genutzt, liegt die private Nutzung aber bezogen auf den gesamten Nutzungszeitraum unter 10 %, ist keine schädliche Verwendung gegeben.

Bei Blockheizkraftwerken war bisher ein IAB ausgeschlossen, wenn die erzeugte Wärme zu mehr als 10 % für den Privathaushalt des Unternehmers genutzt wurde. Nun werden Blockheizkraftwerke einer Photovoltaikanlage gleichgestellt und damit der private Verbrauch nicht als schädliche außerbetriebliche Nutzung beurteilt.

Die Verbleibens- bzw. Nutzungsfristen sind betriebsbezogen zu betrachten. Damit stellt die Nutzung eines Wirtschaftsguts in einem anderen Betrieb desselben Unternehmers grundsätzlich eine schädliche außerbetriebliche Verwendung

dar. Davon besteht jedoch eine Ausnahme: Wurde ein einheitliches Unternehmen aus ertragsteuerrechtlichen Gründen funktionell in zwei Betriebe aufgeteilt, ist die Nutzung im anderen Betrieb unschädlich. Voraussetzung ist dann allerdings, dass beide Betriebe zusammen die Voraussetzungen für einen IAB erfüllen oder das Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen des den IAB nutzenden Betriebes zuzurechnen ist.

Änderung der Steuerfestsetzungen

Erfreulich ist, dass Abzugsbeträge, deren Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht wurde, auf andere begünstigte Investitionen übertragen werden können. Allerdings muss die betreffende Veranlagung verfahrensrechtlich noch änderbar sein.

Zudem können IAB vorzeitig rückgängig gemacht werden oder auch für andere künftige Investitionen verwendet werden, sofern die dreijährige Investitionsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Auswirkung auf § 15a EStG

Klarstellend nahm das BMF in das Anwendungsschreiben nunmehr auf, dass sich durch einen IAB

keine Auswirkungen auf die Höhe des steuerlichen Kapitalkontos i.S.d. § 15a EStG ergeben, denn die jeweiligen Abzüge bzw. Hinzurechnungen erfolgen außerbilanziell. Folglich ist ein Verlustanteil, der auf einem IAB beruht, auch immer ein ausgleichs- und abzugsfähiger Verlust. Im Gegenzug ist aber eine Verrechnung eines Gewinns aus einer Hinzurechnung mit einem bisher nur verrechenbaren Verlust ausgeschlossen. Anders sind aber die mittelbaren Auswirkungen aus einem IAB zu behandeln, insbesondere die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese fließen als bilanzieller Wert in die Höhe des maßgebenden Kapitalkontos ein.

Anwendungszeitpunkt und Umfang

Das aktuelle BMF-Schreiben ersetzt das bisherige Schreiben vom 20.11.2013, das in Teilen allenfalls noch für "Altfälle" maßgebend bleibt. Dies sind IAB, die in vor dem 1.1.2016 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen worden sind.

Das BMF-Schreiben vom 15.1.2016 ist hingegen weiterhin anzuwenden. Es enthält die Grundsätze zu einer Aufstockung eines bereits in Vorjahren beanspruchten IAB.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen

Grundsätzlich sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können Aufwendungen bis zu einem Betrag von EUR 1.250 geltend gemacht werden. Sogar unbeschränkt abzugsfähig sind die Aufwendungen dann, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

In einem jüngst veröffentlichten Urteil des BFH vom 22.02.2017 (Az. III R 9/16) ging es um das Kriterium des „anderen Arbeitsplatzes“. Ein selbstständiger Logopäde praktizierte mit zwei Praxen in angemieteten Räumen, die weit überwiegend von seinen Angestellten genutzt wurden. Für seine Verwaltungsarbeiten nutzte er sein häusliches Arbeitszimmer. Das FG gelangte unter Würdigung der konkreten Umstände zu der Auffassung, dass eine Nutzung des Arbeitsplatzes in der Praxis zur Erledigung der Büroarbeiten während deren Öffnungszeiten praktisch nicht

möglich und außerhalb derselben nicht zumutbar war. Insofern ließ es Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zum Höchstbetrag von EUR 1.250 zum Abzug zu (im vorliegenden Fall war unstrittig, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellte). Der BFH bestätigte diese Entscheidung.

„Anderer Arbeitsplatz“ ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist; insbesondere wird kein eigener, räumlich abgeschlossener Arbeitsbereich vorausgesetzt, auch kann der Raum mit weiteren Personen geteilt werden. Der „andere Arbeitsplatz“ muss aber so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige nicht auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist. Kann jener allerdings einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nur in seinem häuslichen Arbeitszimmer verrichten, da die Nutzung des „anderen Arbeitsplatzes“ aus tatsächlichen Umständen derart eingeschränkt ist, kommt das

Abzugsverbot nach Sinn und Zweck nicht zum Tragen.

Insofern war in diesem Fall der Logopäde auf sein häusliches Arbeitszimmer angewiesen. Entscheidungserheblich sind allerdings die konkreten, objektiven Umstände des Einzelfalles; es kommt hier auf die Größe, Lage und Ausstattung des Arbeitsplatzes sowie auf die Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Umfang der Nutzungsmöglichkeit, Zugang zum Gebäude etc.) an. Im entschiedenen Fall ergaben die tatsächlichen Gegebenheiten, wie Nutzung der (Therapie-)Räume durch die Angestellten, Vertraulichkeit der für die Büro-tätigkeit erforderlichen Unterlagen (Lohnabrechnungen für die vier Angestellten und Verbuchung der Betriebseinnahmen) und Umfang der Büro- und Verwaltungstätigkeiten, eine Unzumutbarkeit der Nutzung der Praxisräume als Arbeitsplatz.

Der Streitfall unterschied sich von Fällen, in denen ein Selbständiger in seiner Praxis über einen

ihm regelmäßig allein zur Verfügung stehenden Schreibtischarbeitsplatz verfügte.

Hinweis:

Freiberufler, die einen großen Teil der büromäßigen Tätigkeiten aus dem häuslichen Arbeitszimmer heraus erledigen, sollten ggf. eine entsprechende (therapiemäßige) Ausgestaltung der Praxisräume in Erwägung ziehen, so dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer steuerlich im Sinne des vorgenannten Urteils anerkannt werden können.

Der häusliche Arbeitsplatz muss allerdings die - in dem Urteil nicht diskutierten Kriterien - für ein häusliches Arbeitszimmer (wie z.B. ausschließliche bzw. ganz überwiegende berufliche/betriebliche Nutzung, räumliche Abgrenzung vom übrigen Wohnbereich) erfüllen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR ARBEITNEHMER

Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil beim Firmenwagen

Mit zwei jüngst veröffentlichten Urteilen vom 30.11.2016 hat der BFH zur Berücksichtigung selbst getragener Kraftfahrzeugkosten Stellung genommen und seine Rechtsprechung teilweise zugunsten der Steuerpflichtigen modifiziert.

Arbeitnehmer, denen von ihrem Arbeitgeber ein betriebliches Kraftfahrzeug auch zur privaten Nutzung überlassen wird, versteuern den damit verbundenen geldwerten Vorteil (Arbeitslohn) oft nach der sog. „1 %-Methode“. Danach ist die private Nutzung für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nutzen darf, erhöht sich dieser Wert für jeden Kalendermonat um 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Alternativ kann der geldwerte Vorteil mit der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt werden, bei der der private Nutzungsanteil mithilfe eines

ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs genau bestimmt wird. Bisher konnten vom Arbeitnehmer selbst getragene einzelne Kfz-Kosten nur bei dieser Methode steuerlich berücksichtigt werden, nicht aber bei der pauschalen Ermittlung des Nutzungsvorteils nach der 1 %-Methode.

Im ersten Fall (Az. VI R 2/15) hatten sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Kosten des Dienstwagens geteilt. Der Arbeitnehmer trug sämtliche Kraftstoffkosten (ca. EUR 5.600), auch jene für berufliche Fahrten. Der Arbeitgeber trug die übrigen Kfz-Kosten. Nach der 1 %-Methode betrug der geldwerte Vorteil EUR 6.300. Der Arbeitnehmer machte in seiner Steuererklärung die selbst getragenen Kraftstoffkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Der BFH bestätigte zunächst seine Rechtsprechung, nach der ein vom Arbeitnehmer gezahltes Nutzungsentgelt für außerdienstliche Fahrten (private Fahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz mindert. Zugunsten der Steuerpflichtigen stellte der BFH darüber hinaus klar, dass auch einzelne

(individuelle) Aufwendungen des Arbeitnehmers steuerlich zu berücksichtigen sind, und zwar auch bei Anwendung der 1 %-Methode. Denn auch insoweit ist der Arbeitnehmer nicht bereichert.

Der BFH widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 19.04.2013), die zwar die Übernahme von Monats- oder Kilometerpauschalen bzw. von Leasingraten als wertmindernd berücksichtigt, nicht aber die vollständige oder teilweise Übernahme laufender Betriebskosten durch den Arbeitnehmer. Der BFH sieht keinen Grund, hier zu unterscheiden, da die genannten Pauschalen bzw. die Leasingraten ebenso wie Benzinkosten oder Versicherungsbeiträge mit dem Kfz verbundene individuelle Kosten darstellen.

Der steuerlich anzusetzende Vorteil aus der Privatnutzung betrug daher im konkreten Fall nur EUR 700.

Hinweis:

Wichtig ist dabei, dass der Arbeitnehmer den von ihm getragenen Aufwand im Einzelnen umfassend darlegen und belastbar nachweisen kann. Andernfalls können die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Im zweiten Fall (Az. VI R 49/14) hatte der Arbeitnehmer für die Privatnutzung des Dienstwagens ein Nutzungsentgelt von rund EUR 6.000 an seinen Arbeitgeber gezahlt. Dieses war geringer als der nach der 1 %-Methode ermittelte geldwerte Vorteil, aber höher als der nach dem tatsächlich

geführten Fahrtenbuch ermittelte Vorteil. In der Einkommensteuererklärung machte der Arbeitnehmer den überschießenden Betrag steuermindernd geltend.

Hier zog der BFH eine Grenze: Der geldwerte Vorteil kann durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers höchstens auf EUR 0 gemindert werden. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann dadurch nicht entstehen. Der überschießende Betrag ist auch nicht als Werbungskosten abziehbar. Da der Arbeitnehmer das Nutzungsentgelt nicht zahlt, um den Dienstwagen beruflich zu nutzen, sondern um ihn privat zu nutzen, fehlt es insoweit an der beruflichen Veranlassung.

Hinweis:

Überschießende Zahlungen des Arbeitnehmers sollten aus diesem Grund vermieden und die vertraglichen Grundlagen für die Dienstwagenüberlassung ggf. angepasst werden. Wenn das gezahlte Nutzungsentgelt bereits den nach der 1 %-Methode ermittelten geldwerten Vorteil übersteigt, kann auf das aufwendige Führen eines Fahrtenbuchs verzichtet werden. Fragen beantworten Ihnen gerne Ihre Ansprechpartner an den BDO Standorten oder der Fachbereich Lohnsteuer und internationale Mitarbeiterentsendung unter der Leitung von Wolfgang Kloster (wolfgang.kloster@bdo.de).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTE

Abgeltungsteuer bei mittelbarer Beteiligung

Der regelmäßig günstigere Satz der Abgeltungsteuer von 25 % kommt nach der Ausnahmenvorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG zwecks Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen nicht zur Anwendung, wenn Kapitalerträge an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist. Insoweit greift das Teileinkünfteverfahren mit dem persönlichen Steuersatz.

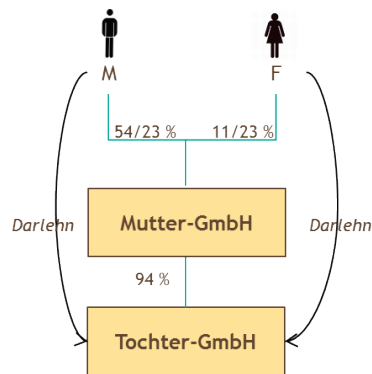
Anmerkung:

Die Abgeltungsteuer mit dem gesonderten Tarif von 25 % ist zu unterscheiden von der Kapitalertragsteuer, die zwar auch mit 25 % erhoben wird,

aber nur eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer nach dem tariflichen Steuersatz darstellt.

Der BFH nahm mit einem aktuell veröffentlichten Urteil vom 20.10.2016 (Az. VIII R 27/15) die Möglichkeit wahr, die Anwendung dieser Ausnahmenvorschrift bei nur mittelbarer Beteiligung zu klären und sich auch teilweise gegen die Auffassung der Finanzverwaltung auszusprechen.

Im Urteilsfall waren die Eheleute im Streitjahr 2011 an der Mutter-Gesellschaft zu jeweils mehr als 10 % beteiligt (zunächst die Ehefrau zu 11 % und der Ehemann zu 54 %, ab November beide jeweils zu 23 %). Diese hielt



wiederum 94 % der Anteile einer weiteren Kapitalgesellschaft. An jene (Tochter-)Gesellschaft hatten die Eheleute ein Grundstück veräußert und die Kaufpreisforderung in ein unkündbares Darlehen mit einem Jahreszinssatz von 3 % und einer jährlichen Zins- und Tilgungsrate von 100.000 EUR umgewandelt. Die Zinszahlungen beliefen sich in 2011 an die Eheleute jeweils auf EUR 6.600, insgesamt EUR 13.200.

Das Finanzamt unterwarf die Zinszahlungen der tariflichen Einkommensteuer. Die Eheleute beantragten dagegen den Abgeltungsteuersatz von 25 %. Die Ausnahmeregelung greife nicht ein, da sie an der Tochtergesellschaft nicht direkt, sondern lediglich mittelbar über die Muttergesellschaft beteiligt seien. Finanzgericht und BFH gaben der Klage (nur) zum Teil statt, da die steuerliche Situation bei den Eheleuten unterschiedlich zu beurteilen war.

Für die Zinseinnahmen der Ehefrau kommt der günstigere Abgeltungsteuersatz zur Anwendung. Die Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG, die Zinsen aus Darlehen eines unmittelbaren Gesellschafters aus dem gesonderten Tarif ausschließt, findet nach ihrem Wortlaut für Darlehen eines mittelbaren Gesellschafters keine Anwendung. Die an der Beteiligungsgrenze von 10 % orientierte unterschiedliche Behandlung ist sachlich gerechtfertigt und verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. Zudem gebieten es auch Sinn und Zweck der Regelung nicht, lediglich mittelbar Beteiligte mit unmittelbaren Anteilseignern gleichzustellen. Mittelbar Beteiligte als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter die Ausnahme des

§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG und können auch bei Überschreiten der 10 %-Grenze vom Abgeltungsteuersatz profitieren.

Hinweis:

Der BFH widerspricht insoweit der Anweisung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 18.01.2016. Nach der dortigen Rz. 137 sollen bei der Berechnung der Beteiligungsgrenze von 10 % sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beteiligungen einbezogen werden.

Auch die Anwendung der weiteren Ausnahme (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG) kommt nicht in Betracht. Die Ehefrau als Darlehensgeberin ist keine der Anteilseignerin (Mutter-Gesellschaft) nahe stehende Person. Ein **Näheverhältnis setzt eine enge Beziehung im Sinne eines beherrschenden Einflusses** voraus. Ein solches Verhältnis liegt nach der Entscheidung des BFH nur vor, wenn die Ehefrau als Gläubigerin der Kapitalerträge eine Beteiligung an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft (Mutter-Gesellschaft) hat, die es ihr ermöglicht, ihren Willen in der Gesellschafterversammlung durchzusetzen. Daran fehlt es bei der Beteiligung der Ehefrau mit zunächst 11 % und später 23 %.

Diese Grundsätze führten deshalb auch beim Ehemann zu einer anderen Beurteilung. Dieser war im Verhältnis zur Tochter-Gesellschaft eine "nahe stehende Person". Denn er konnte dieser gegenüber wegen seiner Mehrheitsbeteiligung an der Mutter-Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss geltend machen, so dass für ihn die Ausnahme vom Abgeltungsteuersatz nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG eingriff und der tarifliche Steuersatz anzuwenden war.

Hinweis:

Insgesamt bedeutet dies, dass ein Ausschluss der Bezüge aus dem Abgeltungsteuersatz bei einer unmittelbaren Beteiligung bereits bei einer Beteiligung von mindestens 10 % eintritt, während dies beim mittelbaren Gesellschafter erst ab einer Mehrheitsbeteiligung an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft der Fall ist.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR INTERNATIONAL TÄTIGE UNTERNEHMEN

Umsetzung von abkommensbezogenen Anti-BEPS-Maßnahmen durch das „Mehrseitige Übereinkommen“

Ende 2015 haben sich die beteiligten Staaten im Rahmen des G20-/OECD-Aktionsprogramms BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) auf insgesamt 15 Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen geeinigt. Einige der Maßnahmen beziehen sich auf das innerstaatliche Recht jener Staaten. Ihre Umsetzung wurde in Deutschland z.B. mit dem Ende 2016 verabschiedeten „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ begonnen. Andere Maßnahmen betreffen hingegen Regelungen im OECD-Musterabkommen bzw. in bestehenden (bilateralen) Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Beispielsweise sollen Gestaltungen erschwert werden, mit denen bisher die Entstehung einer Betriebsstätte im anderen Staat umgangen werden konnte. Die Umsetzung dieser Maßnahmen ist nicht im Alleingang, sondern nur durch Beteiligung der betroffenen Vertragsstaaten möglich.

Im November 2016 hat die OECD dazu das „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ nebst Erläuterungsbericht veröffentlicht. Dieser völkerrechtliche Rahmenvertrag, der auch oft als „Multilaterales Instrument“ bezeichnet wird, soll die Anpassung einer Vielzahl von DBA an die BEPS-Ergebnisse ermöglichen, ohne dass jedes einzelne Abkommen (weltweit bestehen ca. 3.000 DBA) geändert werden muss. Die Bundesregierung hat am 21.12.2016 der Unterzeichnung des Mehrseitigen Übereinkommens zugestimmt, die im Juni 2017 in Paris stattfinden soll. Nach der Unterzeichnung bedarf es noch der Ratifikation und innerstaatlichen Umsetzung in mindestens fünf Unterzeichnerstaaten, bevor das Übereinkommen in Kraft tritt. Wirksam wird es noch später, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

Das „Mehrseitige Übereinkommen“ ist ein umfangreiches Regelwerk; da noch nicht klar ist, welche Staaten dieses Regelwerk unterzeichnen und welche DBA mit welchen Vorbehalten betroffen sind, kann zum jetzigen Zeitpunkt nur ein erster Überblick gegeben werden. Im Übrigen soll kurz dargestellt werden, welche Fragestellungen zukünftig auf die Rechtsanwender (Ver-

antwortliche in Steuerabteilungen von Unternehmen, Steuerberater, aber auch die Finanzverwaltung) zukommen, um die anwendbaren Regelungen in DBA zu ermitteln.

Bis zur Unterzeichnung des „Mehrseitigen Übereinkommens“ müssen die teilnehmenden Staaten klären, welche DBA sie in welcher Form an die BEPS-Standards anpassen wollen. Das Übereinkommen berührt nicht die Bestandskraft der bestehenden DBA, sondern modifiziert diese nur insoweit, als sie von dem Übereinkommen abweichen oder nicht mit ihm vereinbar sind. Die übrigen Regelungen sind wie bisher anzuwenden.

Hinsichtlich bestimmter Anti-BEPS-Maßnahmen hat jeder Staat allerdings die Möglichkeit, Vorbehalte anzubringen, so dass diese Maßnahmen ganz oder teilweise nicht umgesetzt werden. Eine vollständige Liste aller zulässigen Vorbehalte enthält Art. 28 Abs. 1 des Übereinkommens. Diese Vorbehalte können einheitlich für sämtliche erfasste DBA oder für eine bestimmte Gruppe angebracht, wohl aber nicht nur auf einzelne DBA beschränkt werden. Bringt ein Staat einen Vorbehalt an, bleibt das bilaterale DBA insoweit unverändert, da Anpassungen nur übereinstimmend möglich sind.

In der Praxis genügt daher zukünftig weder der Blick ins DBA noch in das „Mehrseitige Übereinkommen“. Zusätzlich sind auch noch die angebrachten Vorbehalte der jeweils beteiligten Staaten zu prüfen, um festzustellen, welche Regelung nun eigentlich gilt. Es bleibt zu hoffen, dass die Staaten konsolidierte Fassungen ihrer DBA herausgeben, aus denen die Änderungen aufgrund des Mehrseitigen Übereinkommens ersichtlich sind.

Hinweis:

Da zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht feststeht, welche Staaten das „Mehrseitige Übereinkommen“ wann und mit welchen Vorbehalten für welche DBA unterzeichnen, ratifizieren und umsetzen werden, lassen sich aktuell noch keine abschließenden Steuerplanungen vornehmen. Allerdings sollten international tätige Unternehmen die Entwicklungen verfolgen und in ihre steuerlichen Überlegungen für die Zukunft einbeziehen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

BFH legt die Hinzurechnungsbesteuerung dem EuGH vor

Mithilfe der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz (AStG) versucht der deutsche Fiskus, Gewinnverlagerungen in das niedriger besteuerte Ausland entgegenzuwirken. Betroffen sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter von Auslandsgesellschaften ("Zwischengesellschaften"), die in ihren Sitzstaaten nur mit geringeren Ertragsteuersätzen als 25 % besteuert werden. Bestimmte Einkünfte ("Zwischeneinkünfte") dieser Gesellschaften werden unter bestimmten Voraussetzungen den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Für die daraus resultierende Besteuerung ist es unerheblich, ob die Gesellschafter tatsächlich Gewinnausschüttungen erhalten haben oder nicht.

Diese Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften - in dem nachfolgend zu diskutierenden Fall mit Kapitalanlagecharakter - in Drittstaatsachverhalten könnten nicht vollständig mit dem Unionsrecht vereinbar sein. In einem Verfahren zu einer Zwischengesellschaft mit Sitz in der Schweiz hat daher der BFH mit dem kürzlich veröffentlichten Beschluss vom 12.10.2016 (Az. I R 80/14) den EuGH angerufen. Eine deutsche GmbH war zu 30 % an einer Schweizer AG beteiligt und erzielte Einkünfte aus abgetretenen Geldforderungen. Diese wurden vom Finanzamt zu Lasten der GmbH als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen.

Der EuGH hatte zwar hinsichtlich einer vergleichbaren britischen Regelung im Jahr 2006 entschieden, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nur dann der unionsrechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit genügt, wenn der Steuerpflichtige durch einen sog. Motivtest die Besteuerung abwenden kann. Dazu ist nachzuweisen, dass es sich bei der Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht um eine rein künstliche Gestaltung handelt, die nur dazu dient, den höheren inländischen Steuersätzen zu entgehen. Dies hat den deutschen Gesetzgeber dazu bewogen, ab dem Jahr 2008 mit § 8 Abs. 2 AStG für Beteiligungen an Zwischengesellschaften aus EU- und EWR-

Staaten eine Entlastungsmöglichkeit durch einen Motivtest gesetzlich zu verankern.

Für in Drittstaaten wie der Schweiz oder den USA ansässige Zwischengesellschaften gibt es jedoch keine vergleichbare Entlastungsmöglichkeit. Dies könnte nach Auffassung des BFH gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, die - anders als die Niederlassungsfreiheit - grundsätzlich auch im Verkehr mit Drittstaaten geschützt ist.

Die nunmehr vom EuGH zu klärende Streitfrage kann allgemein für Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums von Bedeutung sein. Da die Hinzurechnungsbesteuerung auch greift, wenn gar keine Ausschüttung erfolgt, können Auslandsbeteiligungen steuerlich schlechter behandelt werden als Inlandsbeteiligungen. Zudem können im Ausland bereits bezahlte Steuern in Deutschland nur teilweise angerechnet werden.

Hinweis:

Im aktuellen Fall geht es um die „Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter“, also wenn die Einkünfte der Auslandstochter aus Wertpapieren, Finanzforderungen oder Beteiligungen stammen - also etwa bei einer Finanzierungs-, Factoring- oder Leasing-Gesellschaft. In wie weit aber auch andere Varianten der Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligung an Drittlandsgesellschaften in Frage gestellt sind, z.B. bei einer ausländischen Vertriebstochter, auch wenn hier die Voraussetzungen einer Hinzurechnung ungleich strenger sind, ist offen. Zumindest kann und sollte aber auch in solchen Fällen die Steuerveranlagung derzeit offengehalten werden.

Zudem dürfte das Urteil des EuGH auch vor dem Hintergrund der BEPS-Initiative der OECD wie der EU interessant sein, die ebenfalls die Steuervermeidung durch Steueroasen bekämpfen soll und einige Staaten gerade eine Hinzurechnungsbesteuerung nach deutschem Vorbild aufbauen wollten.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR STIFTUNGEN

Nichtrechtsfähige Stiftungen unterliegen nicht Ersatzerbschaftsteuer

Die meisten Stiftungen in Deutschland sind rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, die umfangreichen gesetzlichen Anforderungen des BGB gerecht werden und von der Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt werden müssen. Daneben bestehen auch nichtrechtsfähige Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Diese werden auch Treuhandstiftungen genannt, da sie durch einen Vertrag zwischen dem Stifter und einem Treuhänder oder durch Verfügung von Todes wegen errichtet werden. Der Treuhänder ist Träger der Stiftung, er übernimmt und verwaltet das Stiftungsvermögen (getrennt von seinem eigenen Vermögen) nach den vom Stifter getroffenen Bestimmungen und handelt für die Stiftung.

Für die Erbschaftsteuer sieht § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG seit 1974 vor, dass das Vermögen einer Stiftung in Zeitabständen von je 30 Jahren der Erbschaftsteuer unterliegt, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist (sog. Familienstiftung). Da das einmal gestiftete Vermögen „ewig“ in der Stiftung verbleibt, anstatt von Generation zu Generation in der Familie weitervererbt zu werden, wäre es dauerhaft der Erbschaftsteuer entzogen. Mit dieser Ersatzerbschaftsteuer wird Stiftungsvermögen wieder in regelmäßigen Abständen wie beim Generationenwechsel der Besteuerung unterworfen. Der BFH hatte zu klären, ob auch nichtrechtsfähige Familienstiftungen von der Vorschrift erfasst werden.

Im konkreten Fall war eine nichtrechtsfähige Stiftung 1871 aufgrund eines Testaments errichtet worden. Ihre Erträge sollten vorwiegend den Nachkommen des Stifters zugutekommen. Treuhänder, d.h. Träger der Stiftung war eine Stadt. Das Finanzgericht bestätigte in erster Instanz die

vom Finanzamt festgesetzte Ersatzerbschaftsteuer. Der Annahme einer Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG stehe nicht entgegen, dass diese nichtrechtsfähig sei. Zumindest in den Fällen, in denen Träger der Stiftung eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sei, beziehe die Norm auch nichtrechtsfähige Stiftungen ein.

Der BFH widersprach dieser Auffassung und entschied mit Urteil vom 25.01.2017 (Az. II R 26/16), dass eine nichtrechtsfähige Stiftung nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt. Besteuert wird nämlich das Vermögen der Stiftung. Maßgeblich für die Frage, wer Eigentümer des Vermögens ist, ist für den BFH ausschließlich das Zivilrecht. Auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt es dagegen nicht an. Da nichtrechtsfähige Stiftungen weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eigenes Vermögen haben, sondern das Vermögen der nichtrechtsfähigen Stiftung dem Treuhänder gehört, kann es bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung nicht mit Ersatzerbschaftsteuer belegt werden.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber auch die nichtrechtsfähigen Stiftungen in den Anwendungsbereich der Ersatzerbschaftsteuer einbeziehen wird. Nach der aktuellen Gesetzeslage unterliegen jedenfalls nur die rechtsfähigen Familienstiftungen alle 30 Jahre der Besteuerung.

Ertragsteuerlich ist zu beachten, dass Stiftungen als sonstige Vermögensmassen nach § 1 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig sein können, unabhängig davon, ob sie rechtsfähig oder nichtrechtsfähig sind.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

FÜR DIE ÖFFENTLICHE HAND UND KOMMUNALE BETEILIGUNGSGESELLSCHAFTEN

Sitzungsgeld als verdeckte Gewinnausschüttung?

Oftmals entsenden Kommunen in Gremien kommunaler Eigengesellschaften (Aufsichtsrat/Gesellschafterversammlung) Politiker, und achten darauf, dass die Anzahl und die politische Zugehörigkeit in der Regel dem Proporz im Rat entsprechen. Deshalb ist oftmals auch vorgesehen, dass nicht der Bürgermeister als gesetzlicher Vertreter allein die Kommune in Gesellschafterversammlungen vertritt, sondern auch hier mehrere Politiker diese Rolle zusammen wahrnehmen.

In kommunalen Gremien erhalten Politiker Sitzungsgeld für die Teilnahme an Gremiensitzungen. Dementsprechend sind auch für die Teilnahme an Sitzungen im Zusammenhang mit der Eigengesellschaft derartige Sitzungsgelder vorgesehen und durch die Eigengesellschaft gezahlt.

Betriebsprüfungen bei kommunalen Eigengesellschaften greifen nun vermehrt das an Politiker für Gesellschafterversammlungen gezahlte Sitzungsgeld als sog. verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) auf.

Eine Zahlung durch die Gesellschaft an die Gesellschafter oder diesen nahe stehenden Personen ist eine vGA, wenn diese nicht im Interesse der Gesellschaft, sondern des Gesellschafters erfolgt. Sitzungsgelder für Aufsichtsratssitzungen sind keine vGA, da im Aufsichtsrat die Aufsichtsratsmitglieder ihre Überwachungstätigkeit im Interesse der Gesellschaft ausüben. Dieses ist bei Gesellschafterversammlungen anders, denn jene dient dem Gesellschafter zur Einflussnahme auf die Gesellschaft im Interesse seiner eigenen Beteiligung bzw. seiner eigenen Dividende aus der Beteiligung.

Es obliegt der eigenen Entscheidung des Gesellschafters, von wem er sich vertreten lässt. Daher muss vielmehr der Gesellschafter seinen Vertretern die Entschädigung zahlen und nicht die Gesellschaft. Daher liegt bei einer Zahlung von Sitzungsgeld für die Teilnahme an einer Gesellschafterversammlung durch die Eigengesellschaft selbst durchaus eine vGA vor.

Andere Kommunen sehen statt einer Entsendung mehrerer Politiker in die Gesellschafterversammlung vor, dass der Hauptausschuss etc. für jeden Beschlussgegenstand dem Bürgermeister eine Beschlussempfehlung abgibt und dieser sich daran halten muss. Bei dieser Gestaltung ist offensichtlich, dass die Eigengesellschaft kein Sitzungsgeld für die Teilnahme am Hauptausschuss zahlen würde.

Hinweise für die Praxis:

Bei Dauerverlustgesellschaften ist das Vorliegen einer vGA besonders nachteilig, wenn die Nutzung des Einlagekontos nicht rechtzeitig bescheinigt wurde und daher auf diese vGA Kapitalertragsteuer anfällt. Daher ist in diesen Fällen zu überlegen, die vGA der Finanzverwaltung gegenüber proaktiv offen zu erklären und die Nutzung des Einlagekontos rechtzeitig zu bescheinigen.

Insbesondere bei Gewinngesellschaften könnte durch eine gesellschaftsrechtliche Änderung der Entscheidungsprozesse eine Optimierung erreicht werden. Hierbei kann BDO AG/BDO Legal Sie gerne unterstützen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1935 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwenden sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauffuss • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg

Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

www.bdo.de

