

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

ein dokumentiertes steuerliches Kontrollsystem reduziert nicht nur das Risiko gegen steuerliche Regelungen zu verstoßen; es schützt zudem das Unternehmen vor Imageschäden und die gesetzlichen Vertreter vor persönlicher Haftung. Speziell für die Bedürfnisse des Mittelstands hat PKF einen Ansatz entwickelt, bei dem ausgehend von einer Analyse der Tax Compliance systematisch die steuerlichen Risiken identifiziert und bewertet werden. Unterstützend kommt das „**PKF Tax CMS Tool**“ zum Einsatz, das auf Excel basiert und außerhalb des ERP angewendet werden kann. Im Brennpunkt dieser Ausgabe eröffnen wir unsere Reihe zum **Tax Compliance Management System** mit einem Doppelbeitrag: Zunächst stellen wir neben den dadurch beherrschbaren Risiken ebenso die Chancen dar, die sich aus einer intensiven Beschäftigung mit den Prozessen und Schnittstellen ergeben. Anschließend geben wir einen Überblick über das von PKF entwickelte **Vier-Phasen-Modell** und das dabei anwendbare PKF-Tool.

Steuerliche Themen dominieren auch im Folgenden diese Ausgabe. Schlimm genug, wenn **Beteiligungen** oder **Darlehen aus dem Privatvermögen** an Kapitalgesellschaften an Wert verlieren. Im ersten Beitrag unter der Rubrik „Steuern“ geben wir einen Überblick dazu, wie die **Verluste** zumindest teilweise **genutzt** werden können. Die Begehrlichkeiten der ausländischen Finanzbehörden werden zusehends größer und immer mehr wird dabei das Ende der Wertschöpfungskette als Besteuerungsobjekt identifiziert – lesen Sie im zweiten Beitrag, wie die **digitale Betriebsstätte** zum Besteuerungsobjekt wird. Anschließend geht es darum, was das Urteil zur **Verfassungswidrigkeit** der antiquierten Werte für die **Grundsteuer** erwarten lässt, und im letzten Beitrag um die Erkenntnis der Finanzverwaltung, in dem einen oder anderen Fall – oft zu erkennen an den Buchstaben zum Paragraphen – zu weit gegangen zu sein.

Unter der Rubrik Rechnungslegung & Finanzen weisen wir schließlich auf eine Problematik im Zusammenhang mit den **Publizitätspflichten** hin.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen  
 Ihr Team von  
 PKF Fasselt Schläge

## Inhalt

### » BRENNPUNKT



- » Tax Compliance Management System – Teil A: Chancen nutzen und Risiken verhindern mittels des Vier-Phasen-Modells

### » STEUERN

- » Beteiligungs- und Darlehensverluste aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen
- » Digitale Betriebsstätte als neuer Bezugspunkt einer Besteuerung in der EU
- » Einheitsbewertung bei der Grundsteuer verfassungswidrig
- » EU-Rechtswidrigkeit der deutschen Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift (§ 50d Abs. 3 EStG) – BMF lenkt ein

### » RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

- » Publizitätspflicht: Inanspruchnahme der Erleichterungen durch den befreienden Konzernabschluss

### » AKTUELL NOTIERT

- » Zwei Umsatzsteuersätze für einheitliche Leistung?
- » BMF präzisiert Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen
- » Werbungskostenabzug bei Arbeitszimmer in Miteigentum beider Ehegatten
- » Keine Berichtigungsmöglichkeit bei Abweichen des erklärten vom elektronisch übermittelten Arbeitslohn

## BRENNPUNKT

# Tax Compliance Management System – Teil A: Chancen nutzen und Risiken verhindern mittels des Vier-Phasen-Modells

**Ob Preisabsprachen, schwarze Kassen, unzumutbare Arbeitsbedingungen, diskriminierende Marketingkampagnen, Daten- und Schmiergeldaffären oder Steuerverkürzung und -hinterziehung – diese Compliance-Verstöße haben in allen Fällen der letzten Zeit zu hohen Kosten, Imageschäden und persönlicher Haftung der Beteiligten geführt. In unserer neuen Reihe zum Tax Compliance Management System (Tax CMS) stellen wir in dieser und den folgenden Ausgaben der PKF Nachrichten dar, wie im Bereich Steuern Risiken vermieden, Qualität und Effizienz von Prozessen gesteigert sowie letztlich Ressourcen gespart werden können. Eine zentrale Rolle spielt dabei das sog. Vier-Phasen-Modell von PKF (vgl. Abb. 1), das wir im Anschluss an einen grundsätzlichen Überblick vorstellen werden.**

## 1. Anlass, Begriff und Zwecke eines Tax CMS

### 1.1 Begriffliche sowie rechtliche Grundlagen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in die Verwaltungsanweisung zum § 153 AO vom 23.5.2016 eine Passage aufgenommen, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit

sprechen kann. Obwohl sich daraus keine direkte Pflicht ableitet, legt die Verwaltungsanweisung eine intensive Beschäftigung mit einer Implementierung eines Tax CMS nahe – auch und insbesondere im Mittelstand.

Der Begriff Tax CMS setzt sich aus den Bestandteilen Compliance und Management System zusammen und bezieht sich in erster Linie auf den Bereich Steuern. Compliance steht für die Einhaltung von Regeln. Unter einem Management System werden u.a. in einem Unternehmen eingeführte Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit, der Verhinderung von Vermögensschädigungen und zur Einhaltung maßgeblicher rechtlicher Vorschriften verstanden.

Ein CMS beinhaltet alle vertretbaren Maßnahmen eines Unternehmens zur Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens und zur Verhinderung von Verstößen der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter.

### 1.2 Verhinderung von Risiken und Nutzung von Chancen

Ein vorhandenes und wirksames Tax CMS reduziert die Risiken bei der Erledigung steuerlicher Pflichten und

dürfte es der Finanzverwaltung zukünftig erschweren, einen strafrechtlichen Vorwurf zu belegen. Drei wesentliche Risikokategorien sind unterscheidbar:

- Haftungsrechtliche Risiken bestehen für Unternehmensvertreter bei Verletzung ihrer Aufsichtspflicht für Steueransprüche, aber auch bei dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung für einzelne Mitarbeiter.
- Bußgeldrechtliche Risiken bestehen für den Unternehmer hinsichtlich möglicher Organisationsverschulden (§§ 30, 130 OWiG). Ist beispielsweise eine Umsatzsteuervoranmeldung unrichtig, wird hinterfragt, ob eine ausreichende Organisation gegeben ist und zumutbare Aufsichtsmaßnahmen getroffen wurden, um den Fehler zu vermeiden.
- Strafrechtliche Risiken bestehen darin, dass eine nicht vollständige oder unrichtige Steuererklärung abgegeben wurde und der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben ist. Dazu kann auch eine billigende Inkaufnahme durch eine nicht ausreichende Überwachung der Mitarbeiter zählen.

Der Abwehr von straf- oder haftungsrechtlichen Vorwürfen und dem Schutz des Unternehmens vor Reputationschäden kommt eine große Bedeutung

zu. Auf der anderen Seite ergeben sich aus der Einführung eines Tax CMS aber auch Chancen für das Unternehmen:

- Klarheit über bestehende Prozesse
- Neue Erkenntnisse über



**Compliance: Prozess der Beachtung von externen und internen Normen bietet auch Chancen.**



Abb.1: Vier Phasen des PKF Tax Compliance Management Systems

Strukturen und die Nutzung von Synergien

- Kosteneinsparungen durch weniger organisatorische Reibungsverluste
- Anpassung und Neuausrichtung bestehender Strukturen an zukünftige Entwicklungen

### 1.3 Wachsende Bedeutung

Es wird daher zukünftig weniger darum gehen, „ob“ ein Tax CMS eingeführt werden sollte, sondern wohl eher darum, in welchem Umfang es notwendig ist. Grund dafür sind

- (1) ein **steigendes Fehlerrisiko** bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten, u.a. durch
  - komplexe Steuerregelungen im internationalen Kontext und
  - die Zunahme digitaler Geschäftsabläufe sowie des E-Invoicing;
- (2) ein zunehmend **höheres Fehlerentdeckungsrisiko**, u.a. durch
  - steuerliche Sonderprüfungen sowie
  - den Aufbau von Expertenwissen und IT seitens der Finanzverwaltung.

## 2. Das Vier-Phasen-Modell im Überblick

### 2.1 Vorgehensweise

Speziell für die Bedürfnisse des Mittelstands hat PKF einen Ansatz entwickelt, bei dem ausgehend von einer Analyse des Status der Tax Compliance systematisch die steuerlichen Risiken identifiziert und bewertet werden. Anschließend können die Standard- oder weitere spezielle Module einzeln beauftragt werden. Unterstützend kommt das „PKF Tax CMS Tool“ zum Einsatz, das auf Excel basiert und außerhalb des ERP angewendet wer-

den kann. Über das „PKF Tax CMS Tool“ werden die vier nachfolgend im Überblick skizzierten Prozessphasen (vgl. Abb. 1) gesteuert und dokumentiert.

### 2.2 Phasen im PKF-Modell

#### (1) Phase I: Compliance-Analyse

Zunächst ist im Unternehmen der Status der Tax Compliance anhand von wesensbestimmenden Fragestellungen für sieben Compliance-Säulen festzustellen.

- **Compliance-Kultur:** Welche Unternehmenswerte sind wichtig?
- **Compliance-Ziele:** Welche Zielerreichungen sollen sichergestellt werden?
- **Compliance-Organisation:** Wie sind der Aufbau und der Ablauf des Compliance eingerichtet?
- **Compliance-Risiken:** Wie ist das Risikomanagement organisiert?
- **Compliance-Programm:** Mittels welcher Maßnahmen werden Compliance-Risiken beherrscht?
- **Compliance-Kommunikation:** Welche Regelwerke oder Meldesysteme bestehen?
- **Compliance-Überwachung/Verbesserung:** Welche fortlaufenden Überwachungs- und Verbesserungsmaßnahmen sind vorgesehen?

Die Durchführung der Analyse erfolgt anhand von Interviews und Checklisten. Für die Dokumentation in Form eines Kurzberichts kann das PKF Tax CMS Tool zum Einsatz kommen. Sodann wird im Rahmen der vertiefenden Tax Compliance-Analysen für Standardmodule (vgl. Phase II) eine Einschätzung der Risikosituation vorgenommen.

#### (2) Phase II: Risiko-Analyse

Auf der Basis der in Phase I erarbeiteten Ergebnisse der Compliance-Analyse werden von den Standardmodulen Ertragsteuer, Umsatzsteuer, Transfer-Pricing, Lohnsteuer/Sozialversicherung sowie GoBD-Verfahrens- und Prozessdokumentation Sozialversicherung die Module ausgewählt, die (zunächst) im Detail untersucht werden sollen. Über das PKF Tax CMS Tool werden folgende Schritte im Dialog zwischen Mandant und Berater bearbeitet:

- Identifikation der Risiken dieser Prozesse
- Identifikation von bestehenden Regelungen und Kontrollen in diesen Prozessen
- Bewertung der Risiken hinsichtlich Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit
- Berichterstattung über die Risikosituation
- Festlegung von Handlungsbedarf zur Reduzierung der Risiken

Auf dieser Basis werden für die jeweiligen Module Risikokennziffern (als Produkt aus Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit) gebildet, die sich über die Software graphisch veranschaulichen lassen.

#### (3) Phase III: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

In dieser Phase werden Risiken mit hohen und sehr hohen Kennzifferwerten – der sog. „rote Bereich“ – priorisiert. Folgende Maßnahmen und Kontrollen könnten exemplarisch in dieser Phase definiert und mit Hilfe des PKF Tax CMS Tool implementiert werden:

- Ausarbeitung von Steuerhandbuch,

- Organisationsrichtlinien, Arbeitsanweisungen, Checklisten (manuelle oder elektronische)
- Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen
- Erstellung der Verrechnungspreisdokumentationen
- Beschreibung von Kontrollen (manuelle oder elektronische)
- Festlegung der Kommunikation bei Abweichungen von Vorgaben

Die Zielsetzung besteht hierbei darin, die Risiken aus dem „roten Bereich“ in den gelben (mittleres Risiko) oder grünen (niedriges Risiko) Bereich zu bringen.

#### (4) Phase IV: Wirksamkeit und Review

Diese Phase folgt mit zeitlichem Abstand den Phasen I bis III. Es geht dabei um sog. Funktionsprüfungen, also darum, ob die in Phase III aufgebauten Maß-

nahmen und Kontrollen auch tatsächlich gelebt werden.

» **Mehr zum Thema:** In den nächsten Ausgaben der PKF-Nachrichten werden diese vier Phasen jeweils ausführlich in den Teilen B – E unserer Reihe dargestellt.

*StB Oliver Heckner, Duisburg  
(Abschnitt 1)*

*WP StB Daniel Scheffbuch, Stuttgart  
(Abschnitt 2)*

## STEUERN

### Beteiligungs- und Darlehensverluste aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen

**Gerät eine Kapitalgesellschaft in die Krise, stellt sich die Frage, wie der Investor Verluste aus der Beteiligung oder aus einem an die Kapitalgesellschaft ausgegebenen Darlehen einkommensteuermindernd berücksichtigen kann. Die einschlägigen Grundsätze lassen sich wie folgt aufschlüsseln, wobei wir uns auf Anteile bzw. Darlehen beschränken, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden.**

#### 1. Verluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Bei Investitionen im Privatvermögen kann der Steuerpflichtige Verluste erst geltend machen, wenn die Anteile veräußert werden. Zu unterscheiden ist, ob der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung seiner Beteiligung zu einem Zeitpunkt zu mindestens 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt war oder nicht.

##### a) Beteiligung unter 1%:

Soweit die Anschaffungskosten der Beteiligung den Verkaufserlös und die Veräußerungskosten übersteigen,

entsteht ein Veräußerungsverlust. Dieser Verlust kann aber nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen (also Zinserträgen etc.) ausgeglichen werden. Da Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich dem Abgeltungssteuersatz i.H. von 25% unterliegen, können sich die Verluste auch nur insoweit steuermindernd auswirken. Darüber hinaus dürfen Verluste aus Aktienveräußerungen nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden. Die nicht ausgeglichenen Verluste werden von (den künftigen) positiven Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen des Verlustvortrags

nach § 10d EStG abgezogen. Werden Aktien in einem Bankdepot gehalten, erfolgt grundsätzlich eine Verrechnung der Aktienveräußerungsverluste bzw. der negativen Einkünfte aus Kapitalanlagen mit entsprechenden Erträgen durch das Kreditinstitut. Der nicht ausgeglichene Verlust wird durch das Kreditinstitut in das Folgejahr vorgetragen (sog. „Verlustverrechnungstopf“). Will der Steuerpflichtige diesen Betrag im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung mit Aktienveräußerungsgewinnen aus einem Depot bei einer anderen Bank verrechnen, muss er sich von der erstgenannten Bank eine Bescheinigung über den Verlustverrechnungstopf ausstellen lassen.

nach § 10d EStG abgezogen. Werden Aktien in einem Bankdepot gehalten, erfolgt grundsätzlich eine Verrechnung der Aktienveräußerungsverluste bzw. der negativen Einkünfte aus Kapitalanlagen mit entsprechenden Erträgen durch das Kreditinstitut. Der nicht ausgeglichene Verlust wird durch das Kreditinstitut in das Folgejahr vorgetragen (sog. „Verlustverrechnungstopf“). Will der Steuerpflichtige diesen Betrag im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung mit Aktienveräußerungsgewinnen aus einem Depot bei einer anderen Bank verrechnen, muss er sich von der erstgenannten Bank eine Bescheinigung über den Verlustverrechnungstopf ausstellen lassen.

##### b) Beteiligung mindestens 1%:

Der Veräußerungsverlust zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren. Der Verlust ist infolgedessen zu 60% abzugsfähig, kann aber – anders als im Fall einer Beteiligung von unter 1% – mit sämtlichen anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie aus ande-



Ausgleich der Verluste nur mit Gewinnen

ren Einkunftsarten verrechnet werden. Die nicht ausgeglichenen Verluste werden im Rahmen des einkommensteuerlichen Verlustrück- bzw. -vortrags berücksichtigt.

## 2. Darlehensverluste

Darlehensverluste entstehen einkommensteuerlich ebenfalls erst bei der Darlehensveräußerung, wobei der BFH den endgültigen Darlehensausfall infolge einer Insolvenz des Schuldners dem Verkauf der Forderung gleichstellt (PKF Nachrichten 2/2018). Der Darlehensverlust ist nur mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen – wie z.B. mit Aktiengewinnen oder Zinserträgen – verrechenbar; ein (innerhalb des betreffenden Jahres) nicht ausgeglichener (Rest-)Verlust kann zeitlich unbefristet vorgetragen werden (Verlustvortrag). Sofern die Darlehensverluste (etwa in Form von Veräußerungsverlusten von Anleihen) in einem bei einer Bank ein-

gerichteten Wertpapierdepot auftreten, bedarf es für einen Verlustausgleich mit Gewinnen aus Kapitalvermögen aus einem Wertpapierdepot bei einer anderen Bank ebenfalls wieder einer Verlustbescheinigung und der Verarbeitung in der Einkommensteuererklärung.

» **Hinweis:** Auf Ebene des Investors ist die verdeckte Einlage in die darlehensnehmende Kapitalgesellschaft einem verlustrealisierenden Verkauf gleichgestellt; an die Stelle des Veräußerungspreises tritt dann der Verkehrswert der Darlehensforderung (sog. gemeiner Wert). Auf Ebene des Darlehensnehmers kommt es in entsprechender Höhe zu einem Zugang im (steuerlichen) Eigenkapital und i.H. des nicht werthaltigen Teils zu einem – soweit keine Kompensation mit Verlusten möglich ist – steuerpflichtigen Ertrag (zu möglichen Ausnahmen in Sanierungsfällen vgl. PKF Nachrichten 3/2017 und 5/2017).

## 3. Fazit

Bei der Berücksichtigung von Verlusten im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften kommt es insbesondere auf die Beteiligungshöhe des Gesellschafters an. Ein Veräußerungsverlust bei einer Beteiligung von mind. 1% führt zu einer Verlustausgleichsmöglichkeit mit allen Einkunftsarten; der Verlust wirkt sich aufgrund des Teileinkünfteverfahrens aber nur zu 60% aus. Bei einer Beteiligung von unter 1% ist eine Verlustverrechnung nur innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich. Verluste aus Aktienveräußerungen sind nur mit Gewinnen aus derselben Art zu verrechnen. Auch Verluste aus privaten Gesellschafterdarlehen können nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

*WP StB Dr. Dietrich Jacobs  
Tim Sporkmann, Hamburg*

## Einheitsbewertung bei der Grundsteuer verfassungswidrig

» **Für wen:** Immobilienbesitzer und Mieter.

» **Sachverhalt:** Mit einem Urteil vom 10.4.2018 hat das BVerfG die Regelung zur Einheitsbewertung für Grundbesitz für verfassungswidrig erklärt, auf deren Basis die Grundsteuer berechnet wird. Die Einheitswerte für Grundbesitz gehen in den „alten“ Bundesländern noch auf die Wertverhältnisse zum 1.1.1964 bzw. in den „neuen“ Bundesländern von 1935 zurück. Dies stellt keine zeitgemäße Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer dar. Der Gesetzgeber ist von den Richtern nun aufgefordert, bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu schaffen, die bis spätestens zum 31.12.2024 umgesetzt werden muss.



**Bewertung von Grundstücken für Grundsteuer nicht mehr zeitgemäß**

» **Hinweis:** Da die Grundsteuer eine bedeutsame Einnahmequelle der Kommunen darstellt, wird dieses Urteil nicht zur Abschaffung, sondern vielmehr zur Reformierung der Grundsteuer führen. Die Bundesregierung hat bereits angekündigt, dass eine Reform aufkommensneutral sein soll. Eine komplette

Neubewertung der in Deutschland rund 35 Mio. Grundstücke erscheint aus Praktikabilitätsgründen unwahrscheinlich. Diskutiert werden vielmehr Modelle, nach denen die Grundsteuer anhand der Grundstücksfläche oder auf der Basis einer Multiplikation der Herstellungskosten mit der Grundfläche abzgl. einer Alterswertminderung für bebaute Grundstücke bemessen wird.

» **Mehr zum Thema:** Das Urteil vom 10.4.2018 (Az.: 1 BvL 11/14) kann auf der Seite des BVerfG eingesehen werden ([www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de)). Über die nun anstehende Reform der Grundsteuer werden wir Sie informieren.

*WP StB Dr. Matthias  
Heinrich, Würzburg*

## Digitale Betriebsstätte als neuer Bezugspunkt einer Besteuerung in der EU

» **Für wen:** Unternehmen der Digitalwirtschaft.

» **Sachverhalt:** Am 21.3.2018 hat die EU-Kommission Richtlinien-Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft unterbreitet. Ziel ist eine gerechtere Besteuerung der digitalen und der „analogen“ Wirtschaft.

Im Steuerrecht entscheidet das Vorliegen einer „Betriebsstätte“ darüber, in welchem Staat Steuern zu entrichten sind. Während es bei Geschäftseinrichtungen wie Verkaufsstellen oder Fabriken vergleichsweise einfach ist, wann eine Betriebsstätte vorliegt, bestehen bei digitalen Leistungen erhebliche Unsicherheiten. So ist z.B. bei einem Streamingdienst unklar, ob der Server des Anbieters oder das Endgerät des Kunden eine steuerrechtliche Betriebsstätte bildet oder nicht.



**Moderne Auslegung der Betriebsstätte setzt am Endverbraucher an**

Zur Lösung dieser Problematik verfolgt die EU-Kommission zwei Ansätze:

**(1) Langfristig** beabsichtigt die EU-Kommission eine Art „digitale Betriebsstätte“ einzuführen und so das ertragsteuerliche Aufkommen zu regeln.

Eine digitale Präsenz soll vorliegen,

wenn ein Unternehmen:

- in einem EU-Staat mehr als 7 Mio. € Umsatz mit digitalen Leistungen erwirtschaftet,
- mehr als 100.000 Nutzer seiner digitalen Leistungen in einem Mitgliedstaat hat oder
- mehr als 3.000 Vertragsabschlüsse über digitale Inhalte pro Jahr erzielt.

**(2) Als Übergangslösung** soll kurzfristig eine digitale Umsatzsteuer umgesetzt werden. Davon betroffen sollen nur Unternehmen sein, die einen Gruppenumsatz von mindestens 750 Mio. € erzielen, von denen mindestens 50 Mio. € in EU-Staaten erwirtschaftet werden. Sind diese Kriterien erfüllt, wird der mit digitalen Leistungen (z.B. Online-Werbeflächen) erzielte Umsatz mit 3% besteuert.

*RAin StBin Dany Eidecker, Osnabrück*

## EU-Rechtswidrigkeit der deutschen Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift (§ 50d Abs. 3 EStG) – BMF lenkt ein

» **Für wen:** Grenzüberschreitend tätige Unternehmen.

» **Sachverhalt:** Mit der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG will der deutsche Gesetzgeber der Ausnutzung von begünstigenden Regelungen durch Einschaltung einer Zwischengesellschaft entgegenwirken. Der EuGH hat dazu mit Urteil vom 20.12.2017 (Az.: C-504/16 und C-613/16) entschieden, dass die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG zur Umgehung des deutschen Quellensteuerabzugs durch grenzüberschreitende Gestaltungsmaßnahmen (treaty bzw. directive shopping) EU-rechtswidrig ist (PKF Nachrichten 2/2018). Mit Schreiben vom 4.4.2018 hat das BMF auf die Entscheidung des EuGH reagiert und Konsequenzen sowohl für die Alt- als auch für die Neuregelung (ab

2012) des § 50d Abs. 3 EStG gezogen. Zum Hintergrund ist anzumerken, dass beim sog. „Treaty Shopping“ die Vorteile eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) durch die Nutzung von Zwischengesellschaften genutzt werden sollen, während mit dem „Directive Shopping“ die Nutzung von Vorteilen nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) oder der Zins- und Lizenzrichtlinie (ZLR) beabsichtigt ist.

» **Beispiel:** Ein im Nicht-DBA-Land ansässiger Gesellschafter ist an einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft unterliegen der Abgeltungsteuer i.H. von 25% zzgl. 5,5% SolZ. Durch Übertragung der Beteiligung auf eine in einem DBA-Land ansässige Holding ließe sich die Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen unter einem günstige-

ren DBA oder durch die MTR ggf. bis auf 0% reduzieren.

Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG versagt einer ausländischen Gesellschaft die Vergünstigungen nach DBA, MTR oder ZLR im Wesentlichen, soweit die Erträge der ausländischen Gesellschaft nicht aus einer eigenen Wirtschaftstätigkeit stammen. Das BMF hat nun in dem o.g. Schreiben vom 4.4.2018 für Altfälle (bis 2011), in denen eine ausländische Gesellschaft eine Erstattung bzw. einen Nichteinbehalt von Kapitalertragsteuer auf der Grundlage der MTR geltend macht, bestimmt, dass die Missbrauchsvorschrift nicht mehr anzuwenden ist. Für aktuelle Fälle sind insbesondere die Substanzerfordernisse nach § 50d Abs. 3 EStG deutlich herabgesetzt worden.

» **Empfehlung:** In Fällen, in denen bisher von der Antragstellung auf Freistel-

lung oder Erstattung von Quellensteuer auf Kapitalerträge Abstand genommen wurde, sollten die Erfolgsaussichten für eine Befreiung bzw. Erstattung (vor

Ablauf der Festsetzungsverjährung) neu bewertet werden.

» **Mehr zum Thema:** Aktuell beim EuGH anhängig ist noch das Verfahren

betreffend die mögliche Unionsrechtswidrigkeit der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG (Az.: C-440/17).

*RA StB Reinhard Ewert, München*

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

### Publizitätspflicht: Inanspruchnahme der Erleichterungen durch den befreienden Konzernabschluss

» **Für wen:** Konzernkapitalgesellschaften mit Gewinnabführungsverträgen, die Erleichterungen durch den befreienden Konzernabschluss in Anspruch nehmen wollen.

» **Sachverhalt:** Nach § 264 Abs. 3 HGB besteht für die in einen Konzernabschluss einbezogene Tochterkapitalgesellschaft die Möglichkeit, Erleichterungen bei der Jahresabschlussaufstellung, -prüfung und -offenlegung in Anspruch zu nehmen. Insbesondere müssen anstelle des Einzelabschlusses des Tochterunternehmens nur der (befreiende) Konzernabschluss und -lagebericht sowie der Bestätigungsvermerk veröffentlicht werden. Hierfür sind die Angabe der Befreiung des Tochterunternehmens im Anhang des Konzernabschlusses

und die Offenlegung der Zustimmung der Gesellschafter des Tochterunternehmens zur Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr erforderlich. Zusätzlich wird erstmals für Jahresabschlüsse des Geschäftsjahres 2016 nach BilRUG eine Offenlegung der Erklärung des Mutterunternehmens verlangt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.

Laut Auffassung des Rechtsausschusses im Gesetzgebungsverfahren zum BilRUG und des IDW reichen eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und die damit verbundene Innenhaftung des Mutterunternehmens

gegenüber den Tochterunternehmen für die Einstandspflicht nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB im Regelfall aus. Ohne Offenlegung der Erklärung zur Einstandspflicht wird die Offenlegung insgesamt aber als unvollständig gewertet.

» **Empfehlung:** Nach ersten Erfahrungen im Umgang des Bundesanzeigers mit dieser Neuregelung kann ein solcher Mangel dadurch verhindert werden, dass der offenzulegende Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter zur Befreiung auch eine Erklärung über das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags mit Verpflichtung zur Übernahme des Verlusts nach § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung für das folgende Geschäftsjahr enthält.

*WP StB CPA Max Zünkler, Köln*

## AKTUELL NOTIERT

### Zwei Umsatzsteuersätze für einheitliche Leistung?

Der EuGH hat mit Urteil vom 18.1.2018 (Az.: C-463/16) entschieden, dass eine einheitliche Leistung nur einem einheitlichen Steuersatz unterliegen kann. Diese Entscheidung basiert auf dem Grundsatz, dass eine Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt. Eine Leistung darf folglich nicht so aufgeteilt werden, dass sowohl der Regel- als auch der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden. Maßgebend

ist für die gesamte Leistung der Steuersatz, der auf den Hauptbestandteil der einheitlichen Leistung anwendbar ist. Dies soll auch dann gelten, wenn die Gegenleistung für jeden Bestandteil der einheitlichen Leistung nach einem zutreffenden Verhältnis aufgeteilt werden kann. Im deutschen Umsatzsteuerrecht bestehen dagegen Aufteilungsgebote (z.B. Vermietung Wohn- und Schlafräum nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG oder § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Ob diese nationalen Vorgaben mit dem Unionsrecht

vereinbar sind, ist spätestens nach o.g. Urteil zweifelhaft (zuvor bereits zweifelnd FG München, Az.: 2 V 2192/12). Zumindest muss überprüft werden, ob insoweit keine unselbständigen Nebenleistungen vorliegen, die eine Aufteilung rechtfertigen.

### BMF präzisiert Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen

Seit 1.1.2018 gelten erweiterte Anzeigepflichten für Auslandsbeziehungen

sowohl für inländische Steuerpflichtige als auch für Finanzinstitute (§§ 138, 138b AO i.d.F. vom 23.6.2017). Das BMF hat mit Schreiben vom 5.2.2018 (s.u. [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) die Form und die Frist (bis Ablauf Februar des Folgejahres) der Meldung geregelt. Mitzuteilen sind nahezu alle Formen von Auslandsengagements: Gründung oder Erwerb, Veränderung, Aufgabe und die Veräußerung von ausländischen Betrieben und Beteiligungen an ausländischen Personen- oder Kapitalgesellschaften. Schuldhaft Verstöße werden sanktioniert. Daher sollten regelmäßige und vollständige Mitteilungen systematisch sichergestellt werden.

## Werbungskostenabzug bei Arbeitszimmer in Miteigentum beider Ehegatten

Nutzt ein Ehegatte eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung zu beruflichen Zwecken, kann er grundstücksorientierte Aufwendungen (z.B. AfA und Schuldzinsen) nur entspre-

chend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen, wenn die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden und Zins/Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden (BFH-Urteil vom 6.12.2017, Az.: VI R 41/15). Grund hierfür ist, dass bei Miteigentümern davon auszugehen ist, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat. Hingegen sind die Aufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn gemeinschaftliche Aufwendungen „aus einem Topf“ für eine im Eigentum eines Ehegatten stehende und von ihm zur Einnahmenerzielung genutzte Immobilie bezahlt werden. Der Betrag gilt jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet.

## Keine Berichtigungsmöglichkeit bei Abweichen des erklärten vom elektronisch übermittelten Arbeitslohn

Der BFH hat in zwei Urteilen (Az.: VI R 38/16, VI R 41/16) entschieden, dass das Finanzamt keine Korrektur nach § 129 AO (offenbare Unrichtigkeit) vornehmen darf, wenn es den (in der Steuererklärung) erklärten Arbeitslohn nicht mit dem vom Arbeitgeber elektronisch übermittelten Lohn abgleicht und zwischen den Datensätzen Differenzen bestehen. In den vorliegenden Fällen war der Arbeitslohn jeweils zutreffend höher erklärt worden, während die elektronisch übermittelten, automatisch vom Finanzamt übernommenen Daten einen zu niedrigen Betrag aufwiesen. Dies sei ein Ermittlungsfehler des Finanzamts, der eine spätere Berichtigung ausschließe. In den Urteilen wird die für die Anwendung des § 129 AO u.a. maßgebliche Abgrenzung zwischen einer auf einem mechanischen Versehen beruhenden unberücksichtigten Tatsache und einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung betont.

### BONMOT ZUM SCHLUSS

“It’s against all of our policies for an application to ever share information with advertisers.”

**Mark Zuckerberg, geb. 15.5.1984 in White Plains, New York, in einem Interview 12/2010.**

## Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

10829 **Berlin** · EUREF-Campus 10/11 · Tel. +49 30 306 907 -0  
47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0  
20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0  
18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

38100 **Braunschweig** · Güldenstraße 28 · Tel. +49 531 2403-0  
60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0  
50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

38350 **Helmstedt** · Böttcherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0  
56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto:pkf-nachrichten@pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

\*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de) einsehbar.

[www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de)

