

PricewaterhouseCoopers AG WPG (Hrsg.)

Steueränderungen 2016

Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2015 / 2016



HAUFE.

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Steueränderungen 2016



Steueränderungen 2016

Autoren

Martin Diemer
RA StB
Stuttgart

Prof. Dr. Dieter Endres
StB
Frankfurt am Main

Frank Gehring
StB
Düsseldorf

Sabine Gregier
RA StB
Düsseldorf

Manfred Karges
StB
Düsseldorf

Claudia Lauten
StB
Düsseldorf

Christine Marx
RA StB
Düsseldorf

Andrew Miles
FCA
Frankfurt

Dr. Daniel Mohr
RA StB
Hamburg

Achim Obermann
StB
Düsseldorf

Anke Richert
RA StB
Hamburg

Dr. Kevin Paul Tanguy
RA
Hamburg

Margot Voß-Gießwein
StB
Düsseldorf

Susanne Winter
StB
Hamburg

14. Auflage

HAUFE.
Freiburg • München

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Steueränderungen 2016

ISBN 978-3-648-07043-7

Bestell-Nr. 03351-0016

14. Auflage 2016

© 2016 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG

Niederlassung München

Redaktionsanschrift: Postfach, 82142 Planegg/München

Hausanschrift: Fraunhoferstraße 5, 82152 Planegg/München

info@haufe.de

www.haufe.de

Produktmanagement:

Rechtsanwalt/Fachanwalt f. SteuerR

Klaus-Werner Pluskota (V. i. S. d. P.)

E-Mail: steuern@haufe.deInternet: www.haufe.de/steuern

Die Angaben entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss im Januar 2016. Alle Angaben/Daten erfolgten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insb. für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Lektorat: Ulrike Fuldner, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Aschaffenburg

DTP: Agentur: Satz & Zeichen, Karin Lochmann, Stephanskirchen

Druck: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Zur Herstellung der Bücher wird nur alterungsbeständiges Papier verwendet.

Vorwort

Lässt man die wichtigsten steuerlichen Entwicklungen des Jahres 2015 Revue passieren, fühlt sich der Chronist unvermittelt in die Silvester-Routine des „Dinner for One“ versetzt: „The same procedure as last year, Miss Sophie?“ – „The same procedure as every year, James.“ Auch mitten in der Legislaturperiode, eigentlich Hochkonjunktur für neue Steuerimpulse, lassen die großen Würfe in der Steuerpolitik auf sich warten. Die Halbzeitbilanz der Bundesregierung muss deshalb auf eine Fülle kleinteiliger Gesetzesnovellen verweisen – oft Flickwerk im Kampf gegen den Missbrauch oder Reaktion auf das Richterrecht aus München, Karlsruhe oder Luxemburg. Dabei wäre angesichts gut gefüllter Kassen eine mutige Strukturreform – gerade auch im Hinblick auf ein wettbewerbsfähigeres Unternehmenssteuerrecht – das Gebot der Stunde.

Steueränderungen 2015/16: Auch ohne grundlegende Veränderung der steuerpolitischen Landschaft hat sich die (zugegeben risikolose) Vorhersage aus dem Vorjahr bewahrheitet, dass es für die 14. Auflage dieser PwC-Jahreschronik nicht an Material mangeln wird. So gilt es für den Rechtsanwender die Neuerungen im Steueränderungsgesetz 2015 oder im Bürokratieentlastungsgesetz genauso zu beachten wie das weitere Ringen um die „minimalinvasive“ Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG, die geplante Modernisierung des Besteuerungsverfahrens oder den beabsichtigten Systemwechsel in der Investmentbesteuerung. Im internationalen Bereich hat die BEPS-Initiative von OECD/G20 das Berichtsjahr mit hoher medialer Präsenz dominiert. Bei aller Anerkennung der Bemühungen um bessere weltweite Standards für fairen Steuerwettbewerb könnte in puncto BEPS-Implementierung das Sprichwort „Ändern und Bessern sind zweierlei“ mahnend das Eingangsschild eines deutschen Sitzungssaales zieren.

Ergänzt man die diversen gesetzgeberischen Initiativen um den Reaktionsbedarf auf Rechtsprechung und Verwaltungsverlautbarungen des Jahres 2015, so zeigt sich, wie anspruchsvoll das Schritthalten selbst für den mit der Steuermaterie Vertrauten mittlerweile geworden ist. Hier setzt das Steuerjahrbuch an: Es liefert in bewährter Tradition Hinweise und Tipps für die bessere Orientierung im Steuerdschungel. Die Chronik soll eine kompakte Informationsquelle für alle sein, die sich der immer bedeutsamer werdenden Rolle der Steuerfunktion annehmen. Wer im Unternehmen oder als Berater über diese Jahresberichterstattung hinaus immer auf dem neuesten Stand bleiben will, dem sei mit der neuen PwC Tax App eine weitere Form des Informationsangebots nahegelegt. Dort finden Sie tagesaktuelle Informationen und exklusives Hintergrundwissen ab sofort bequem und direkt auf Ihrem Tablet oder Smartphone (Download siehe unter „PwC Aktuell“).

„Qualität kommt von Quälen“ – so der Seufzer eines PwC-Experten bei der anspruchsvollen Manuskripterstellung im Jahresendtrubel. Dem gesamten Autorenteam sei für das hohe Engagement herzlich gedankt. Lob und Dank gebührt auch dem Haufe-Lexware Verlag für die erneut reibungslose Realisierung des Projekts. Gabi Stein hat über 14 Jahre das Jahrbuch gemeinsam mit Dieter Endres koordiniert und geprägt. Dessen Herausgeberrolle geht mit dieser Auflage auf seinen Nachfolger als PwC Tax & Legal Vorstand Marius Möller über. Ad multos annos!

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis.....	7
Abkürzungsverzeichnis.....	23
A Neue Steuergesetzgebung	31
B Überblick über die Verwaltungsvorschriften 2015.....	157
C Überblick über die Rechtsprechung 2015.....	255
D Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht	443
E Verrechnungspreise	489
F Aktuelle Rechtsprechung zum Aktien- und GmbH-Recht.....	507
PwC Aktuell.....	522
Stichwortverzeichnis	525
PwC-Standorte (Steuerberatung)	543

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5	
Inhaltsübersicht.....	6	
Abkürzungsverzeichnis.....	23	
A	Neue Steuergesetzgebung	31
1	Steuergesetzänderungen, die 2015 in Kraft getreten sind	31
1.1	Steueränderungsgesetz 2015	31
1.1.1	Erweiterung der Konzernklausel, § 8c KStG	32
1.1.2	Beschränkung der Buchwertfortführung bei sonstigen Gegenleistungen, § 20 ff. UmwStG.....	33
1.1.3	Gesetzliche Neuregelung der Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 2 GrEStG	34
1.1.4	Steuerstundung bei Reinvestitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter, die einer EU-/EWR-Betriebsstätte zuzuordnen sind, § 6b Abs. 2a EStG	36
1.2	Bürokratieentlastungsgesetz.....	37
1.2.1	Anhebung der Grenzwerte für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, § 241a HGB, § 141 AO	37
1.2.2	Zweijährige Gültigkeit des Faktors beim Faktorverfahren, § 39f EStG.....	38
1.2.3	Anhebung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristig Beschäftigte, § 40a EStG	39
1.2.4	Informationspflicht bei Abruf der Religionszugehörigkeit beim BZSt, § 51a EStG.....	39
1.3	Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags.....	40
1.3.1	Abbau der kalten Progression, § 32a EStG	40
1.3.2	Anhebung des Höchstbetrags nach § 33a Abs.1 S. 1 EStG.....	40
1.3.3	Erhöhung von Kindergeld und Kinderfreibetrag, §§ 32 Abs. 6, 66 Abs. 1 EStG	40
1.3.4	Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, § 24b EStG	41
1.4	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz.....	41
1.4.1	Änderungen hinsichtlich der Befreiungen und größenabhängige Erleichterungen.....	42
1.4.1.1	Anpassung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB.....	42
1.4.1.2	Erhöhung der Schwellenwerte nach § 267 HGB.....	43
1.4.1.3	Definition der Kleinstkapitalgesellschaften, § 267a Abs. 3 HGB	44
1.4.2	Änderungen im Rahmen der Bewertungsvorschriften	44
1.4.2.1	Abschreibung des Geschäfts-oder Firmenwerts und selbst erstellter immaterieller Anlagen, § 253 Abs. 3 HGB.....	44
1.4.2.2	Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung, § 272 Abs. 5 HGB	45
1.4.3	Änderungen im Rahmen der Ausweissvorschriften	45
1.4.3.1	Neudefinition der Umsatzerlöse, § 277 Abs. 1 HGB	45
1.4.3.2	Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses, §§ 275, 277 HGB.....	45
1.4.4	Änderung der Vorschriften zu den Anhangangaben, §§ 284, 285 HGB	46
1.4.5	Änderungen bezüglich der Konzernabschlussvorschriften	48
1.4.5.1	Einbeziehung in den Gesamtkonzernabschluss eines Drittstaaten-Mutterunternehmens, § 292 HGB	48
1.4.5.2	Erhöhung der Schwellenwerte nach § 293 HGB.....	48
1.4.5.3	Erstkonsolidierung bei Abweichung von Erwerbs- und Einbeziehungszeitpunkt, §§ 301, 312 HGB	49

1.4.5.4	Negativer Unterschiedsbetrag, § 309 HGB.....	49
1.4.5.5	Konzernanhang, §§ 313-314 HGB.....	50
1.4.6	Änderungen für Unternehmen des Rohstoffsektors	50
1.4.6.1	Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen, §§ 341q, 341r HGB	51
1.4.6.2	Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung, §§ 341s-w HGB.....	51
1.4.6.3	Bußgeldvorschriften und Ordnungsgelder, §§ 341x–y HGB	53
2	Steuergesetzänderungen, die 2016 in Kraft treten	54
2.1	Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes	54
2.1.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes.....	54
2.1.2	Inhalt des Gesetzes.....	56
2.1.2.1	Begünstigtes Vermögen, § 13b ErbStG-E.....	56
2.1.2.1.1	Hauptzwecke als Abgrenzungskriterium	57
2.1.2.1.2	Konsolidierte Betrachtung	57
2.1.2.1.3	Begünstigtes Vermögen i. S. d. Norm.....	58
2.1.2.2	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften, § 13a ErbStG.....	61
2.1.2.2.1	Regelverschonung zu 85 %, § 13a Abs. 1 ErbStG	61
2.1.2.2.2	Lohnsummenregelung bleibt weitgehend erhalten, § 13a Abs. 3 ErbStG.....	61
2.1.2.2.3	Verschonungsprüfung, § 13a Abs. 9 ErbStG-E	62
2.1.2.2.4	Optionsverschonung, § 13a Abs. 10 ErbStG-E.....	63
2.1.2.3	Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen, § 13c ErbStG-E.....	64
2.1.2.3.1	Wahlrecht, § 13c Abs. 1 EStG-E	64
2.1.2.3.2	Konstanter Verschonungsabschlag, § 13c Abs. 2 EStG-E.....	64
2.1.2.3.3	Verringerter Verschonungsabschlag, § 13c Abs. 3 EStG-E.....	64
2.1.2.3.4	Anwendung auf Stiftungen, § 13c Abs. 4 EStG-E	65
2.1.2.4	Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a ErbStG-E	65
2.1.2.4.1	Konzept der Verschonungsbedarfsprüfung.....	65
2.1.2.4.2	Ermittlung des verfügbaren Vermögens, § 28a Abs. 2 ErbStG-E.....	66
2.1.2.4.3	Stundung der Steuer, § 28a Abs. 3 ErbStG-E	67
2.1.2.4.4	Auflösende Bedingung für Erlass der Steuer, § 28a Abs.1 S. 1, 4 ErbStG-E	67
2.1.2.4.5	Zahlungsverjährungsfrist, § 28a Abs. 6 ErbStG-E.....	68
2.1.2.5	Inkrafttreten und Anwendung	68
2.2	Gesetz zur Umsetzung der EU-Mobilitäts-Richtlinie	68
2.2.1	Inhalt	69
2.2.2	Änderung des Betriebsrentengesetzes.....	69
2.2.2.1	Unverfallbarkeit und Durchführung der betrieblichen Altersversorgung	69
2.2.2.2	Berechnung und Wahrung des Teilanspruchs	69
2.2.2.3	Zustimmungsvorbehalt für die Abfindung einer Anwartschaft.....	70
2.2.2.4	Auskunftspflichten des Arbeitgebers bzw. des Versorgungsträgers	70
2.2.2.5	Abweichende Berechnung durch Träger der Insolvenzversicherung.....	71
2.2.2.6	Entfallen der Anpassungsprüfungspflicht	71
2.2.2.7	Abweichende Regelungen in den Tarifverträgen.....	71
2.2.2.8	Übergangsregelung, § 30f Abs. 3 BetrAVG	71
2.2.2.9	Anwendungsregelung.....	72
2.2.3	Änderung des Einkommensteuergesetzes	72
2.2.3.1	Zuwendungen an Unterstützungskassen – Betriebsausgaben	72
2.2.3.2	Ansatz und Bewertung von Pensionsrückstellungen.....	72
2.2.4	Folgeänderungen.....	72
2.2.5	Inkrafttreten.....	73
2.3	Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten	73
2.4	Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und anderer Gesetze (FKAustG)	75
2.5	Gesetz zur Neuorganisation der Zollverwaltung.....	80

2.6	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz.....	81
2.6.1	Einrichtung einer neuen Abschlussprüferaufsichtsstelle.....	82
2.6.2	Neuregelung des Berufsrechts.....	82
2.6.2.1	Prüfungstätigkeit von EU- und EWR-Abschlussprüfungsgesellschaften.....	82
2.6.2.2	Erweiterung der Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Rechtsform einer Wirtschaftsprüfer-Gesellschaft, § 27 WPO	83
2.6.2.3	Verschärfung der „Abkühlungsregelungen, § 43 Abs. 3 WPO	84
2.6.2.4	Internes Qualitätssicherungssystem, § 55b WPO.....	84
2.6.3	Neustrukturierung der berufsaufsichtlichen Maßnahmen und der Berufgerichtsbarkeit	85
2.6.4	Wiedereinführung einer verkürzten Prüfung für vereidigte Buchprüfer, § 13a WPO.....	85
2.7	Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte und zur Änderung der Finanzgerichtsordnung.....	86
2.7.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes.....	86
2.7.2	Änderung der Berufsordnung.....	87
2.7.2.1	Klarstellung für angestellte Rechtsanwälte und Patentanwälte; Regelungen zum Syndikusrechtsanwalt/-patentanwalt, § 46 BRAO, § 41a PAO	87
2.7.2.2	Klarstellung für angestellte Rechtsanwälte und Patentanwälte	88
2.7.2.3	Regelungen zum Syndikusrechtsanwalt/Syndikuspatentanwalt.....	88
2.7.2.4	Zulassung, Erlöschen und Änderung der Zulassung als Syndikus, §§ 46a, 46b BRAO, §§ 41b, 41c PAO	90
2.7.2.5	Besondere Vorschriften und Tätigkeitsverbote, § 46c BRAO, §§ 41d, 155a PAO.....	91
2.7.3	Änderung der Strafprozessordnung (StPO).....	95
2.7.4	Änderung des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI)	95
2.7.4.1	Weitere Änderungen	96
2.7.5	Evaluierung	96
2.7.6	Inkrafttreten, Außerkrafttreten	96
3	Ausblick auf in Planung befindliche Gesetzesvorhaben	97
3.1	Änderungen bei der Besteuerung der indirekten Kapitalanlage	97
3.1.1	Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG).....	97
3.1.1.1	Hintergrund.....	98
3.1.1.2	EU-rechtliche Risiken	98
3.1.1.3	Aggressive Steuergestaltungen/Gestaltungsanfälligkeit	98
3.1.1.4	Beträchtlicher administrativer Aufwand	101
3.1.1.5	Keine rückwirkende Fehlerkorrektur möglich	102
3.1.1.6	Folgewirkungen des EuGH-Urteils v. 9.10.2014, C–326/12), <i>van Caster und van Caster</i>)	102
3.1.1.7	Reformgedanke	103
3.1.1.8	Wesentlicher Inhalt des Entwurfs des InvStG.....	103
3.1.1.8.1	Kapitel 1 – Allgemeine Regelungen	104
3.1.1.8.2	Kapitel 2 – Besteuerung von Investmentfonds und deren Anleger	104
3.1.1.8.3	Kapitel 3 – Besteuerung von Spezial-Investmentfonds und deren Anleger	108
3.1.1.8.4	Kapitel 4 – Altersvorsorgevermögensfonds.....	109
3.1.1.8.5	Kapitel 6 – Bußgeldvorschriften, Anwendungs- und Übergangsvorschriften.....	109
3.1.1.9	Änderung des KStG - Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz, Art. 3 InvStRefG	111
3.1.1.10	Änderung des Investmentsteuergesetzes, Art. 2 des InvStRefG	112
3.1.1.10.1	Prüfung von Besteuerungsgrundlagen ausländischer Investmentfonds	112
3.1.1.10.2	Pflichtverletzung bei der Prüfung von Besteuerungsgrundlagen	113
3.1.1.10.3	Umsetzung des EuGH-Urteils v. 9.10.2014, C–326/12, <i>van Caster und van Caster</i>	113
3.1.1.11	Änderungen des EStG, Art. 3 InvStRefG	115
3.1.1.12	Änderungen des UStG, Art. 5 InvStRefG	115
3.1.1.13	Zusammenfassung.....	115
3.1.2	OGAW-V-Umsetzungsgesetz (OGAW-V-UmsG) (ARI).....	115
3.1.2.1	Wesentlicher Inhalt des Gesetzes	116
3.1.2.2	Ausgewählte, das KAGB betreffende Inhalte des Regierungsentwurfs	118

3.1.2.2.1	Privatanleger – ausnahmsweise semiprofessioneller Anleger.....	118
3.1.2.2.2	Institutionalisiertes Whistleblowing.....	118
3.1.2.2.3	Darlehensfonds	118
3.1.2.2.4	Vergütungssysteme	121
3.1.2.2.5	Verwahrstelle	121
3.1.2.2.6	Sanktionen und Bußgelder,	122
3.2	Änderungen bei der Lohnsteuer – Erhöhung des Lohnsteuereinbehalts in der Seeschifffahrt.....	124
3.3	Änderungen im steuerlichen Verfahrensrechts – Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	124
3.3.1	Hintergrund und Ziel des Gesetzes	124
3.3.2	Änderung der Abgabenordnung (AO).....	125
3.3.2.1	Neuregelung des Untersuchungsgrundsatzes, § 88 AO-E.....	125
3.3.2.1.1	Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtmäßigkeit; Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsgebots, § 88 Abs. 1 und 2 AO-E	126
3.3.2.1.2	Weisungsbefugnis über Art und Umfang der Ermittlungen für bestimmte Fallgruppen, § 88 Abs. 3 AO-E.....	126
3.3.2.1.3	Weiterleitung und Speicherung von Daten durch BZSt und Deutsche Rentenversicherung, § 88 Abs. 4 AO-E.....	126
3.3.2.1.4	Einsatz eines Risikomanagementsystems, § 88 Abs. 5 AO-E.....	127
3.3.2.2	Vermutung einer Bevollmächtigung, § 80 AO; Elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten, § 80a AO-E	128
3.3.2.3	Unterstützender Einsatz anderer Finanzämter, § 29a AO-E; zur formellen Rechtmäßigkeit der Steuerbescheide.....	129
3.3.2.4	Erteilung und Bekanntgabe von Steuerbescheiden	129
3.3.2.5	Abgabe der Steuererklärungen, § 149 AO	130
3.3.2.5.1	Gesetzlich bestimmte Abgabefrist	130
3.3.2.5.2	Vorabanforderung zur Abgabe von Steuererklärungen.....	131
3.3.2.5.3	Kontingentierung der abzugebenden Steuererklärungen.....	131
3.3.2.5.4	Form und Inhalt der Steuererklärung, § 150 AO-E.....	131
3.3.2.5.5	Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen bei Erstellung durch steuerberatende Berufe, § 109 AO-E	132
3.3.2.6	Datenübermittlung durch Dritte, §§ 72a, 93c AO-E; Haftung für die entgangene Steuer.....	132
3.3.2.6.1	Generalnorm zur Datenübermittlung	132
3.3.2.6.2	Haftung des Übermittelnden, § 93c Ab. 5 AO-E	133
3.3.2.6.3	Haftung Dritter, § 72a AO-E.....	133
3.3.2.7	Rahmenbedingungen für elektronische Datenübermittlung, nicht amtliche Datenverarbeitungsprogramme, §§ 87b bis 87e AO-E	133
3.3.2.8	Festsetzung von Verspätungszuschlägen, § 152 AO.....	134
3.3.2.8.1	Befugnis zur Festsetzung, § 152 Abs. 1 AO	135
3.3.2.8.2	Pflicht zur Festsetzung in § 152 Abs. 2 AO – vorrangige Spezialregelung	135
3.3.2.8.3	Berechnung der Verspätungszuschläge.....	136
3.3.2.8.4	Sonstige Verfahrensfragen	137
3.3.2.9	Automationsgestützte Aufhebung und Änderung von Steuerfestsetzungen, § 155 Abs. 4 AO	137
3.3.2.10	Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen, § 163 AO	138
3.3.2.11	Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO.....	139
3.3.2.12	Anpassung/Erweiterung der Änderungsvorschriften	139
3.3.2.12.1	Änderung wegen Schreib- oder Rechenfehler, § 173a AO-E	139
3.3.2.12.2	Änderung bei Datenübermittlung durch Dritte, § 175b AO-E	140
3.3.2.13	Außenprüfung bei Datenübermittlung durch Dritte, § 203a AO-E	141
3.3.3	Änderung der Finanzgerichtsordnung (FGO)	141
3.3.4	Änderung des Einkommensteuergesetzes (EStG).....	142
3.3.4.1	Sonderausgaben und Sozialleistungen, § 10 Abs. 2a, Abs. 4b, § 32b Abs. 3 bis 5 EStG	142
3.3.4.1.1	Vorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 2a EStG.....	142
3.3.4.1.2	Erstattungsüberhang, § 10 Abs. 4b EStG.....	142
3.3.4.1.3	Sozialleistungen, § 32b Abs. 3-5 EStG	143

3.3.4.2	Datenübermittlung bei zusätzlicher Altersvorsorge, § 10a Abs. 2a und 5 EStG.....	143
3.3.4.3	Rentenbezugsmitteilungen an die zentrale Stelle, § 22a EStG.....	143
3.3.4.4	Anrechnung der durch den Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG	144
3.3.4.5	Elektronisches Lohnsteuerabzugsverfahren, § 39e Abs. 5a EStG-E.....	144
3.3.4.6	Elektronische Datenübermittlung bei Kapitalerträgen mit Steuerabzug, § 43 EStG.....	145
3.3.4.7	Mitteilungspflichten an das BZSt, § 45d EStG	146
3.3.5	Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV).....	146
3.3.5.1	Zuwendungsbestätigung, § 50 EStDV	146
3.3.5.2	Nachweis der Behinderung wg. Pauschalbeträgen gem. § 33b EStG, § 65 Abs. 3 EStDV-E.....	147
3.3.6	Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) und der der Altersvorsorge- Durchführungsverordnung (AltVDV).....	147
3.3.6.1	Bereitstellung der Daten durch die Arbeitgeber, § 4 Abs. 2a LStDV-E.....	147
3.3.6.2	Mitteilungspflichten der mitteilungspflichtigen Zentralstellen gegenüber der zentralen Stelle, § 24 AltVDV.....	148
3.3.7	Änderung des Steuerberatungsgesetzes (StBerG).....	148
3.3.7.1	Verzeichnis der zur Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen, § 3b StBerG-E.....	148
3.3.7.2	Steuerberaterverzeichnis, § 86b StBerG-E.....	148
3.3.8	Inkrafttreten.....	149
3.4	Abschlussprüfungsreformgesetz	149
3.4.1	Neue Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse, § 317 Abs. 3a HGB-E.....	149
3.4.2	Klarstellung des Umfangs der Abschlussprüfung, § 317 Abs. 4a HGB-E.....	150
3.4.3	Pflichtrotation, § 318 Abs. 1a HGB-E	150
3.4.4	Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, § 319a Abs. 1 HGB-E.....	151
3.4.5	Prüfungsbericht, § 321 Abs. 1 HGB-E.....	151
3.4.6	Prüfungsausschuss, § 324 HGB-E	152
3.5	Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität.....	153
3.5.1	Hintergrund und Ziele des Gesetzes.....	153
3.5.2	Regelungsinhalte des Gesetzes	153
3.6	Maßnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung im Mittelstand.....	154
3.7	Maßnahmen zur Einschränkung von Gewinnverlagerungen mittels Lizenzzahlungen.....	155

B Überblick über die Verwaltungsvorschriften 2015..... 157

1	Änderungen bei der Einkommensteuer	157
1.1	Änderungen bei der Gewinn- und Einkunftsermittlung (§§ 2 bis 12 EStG)	157
1.1.1	Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI.....	157
1.1.2	Vordrucke zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) für 2015 bekanntgegeben	158
1.1.3	Neue Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen	159
1.1.4	Ertragsteuerliche Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten – Anwendung bei der Gewinnermittlung	160
1.1.5	Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und -anwartschaften auf Pensionsfonds.....	161
1.1.6	E-Bilanz – Veröffentlichung der Taxonomien 5.4.....	162
1.1.7	Teilwertabschreibung bei festverzinslichen Wertpapieren und Aktien.....	163
1.1.8	Bewertung des Vorratsvermögens gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG – Lifo-Methode.....	164
1.1.9	Bilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands	165
1.1.10	Ertragsteuerliche Beurteilung der Aufwendungen für die Anschaffung eines Blockheizkraftwerks	166
1.1.11	Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück	167
1.1.12	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge	168
1.2	Änderungen bei den Einkunftsarten (§§ 13–23 EStG).....	169
1.2.1	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte.....	169
1.2.2	Zweifelsfragen zum Verlustausgleichsvolumen nach § 15a EStG.....	170

1.2.3	Zeitpunkt des Versorgungsbeginns für die Berechnung der Freibeträge für Versorgungsbezüge.....	171
1.2.4	Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen und von Zinsen auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren	172
1.2.5	Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.....	173
1.2.6	Rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist.....	174
1.3	Sonstige Schreiben und Verfügungen	175
1.3.1	Unterhaltsleistungen nach § 33a EStG.....	175
1.3.2	Anrechnung ausländischer Steuern – Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung.....	176
1.3.3	Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Schornsteinfegerleistungen	177
1.3.4	Anrechnung spanischer Quellensteuer auf die deutsche Abgeltungsteuer	178
1.3.5	Stiftungen aus steuerlicher Sicht.....	179
1.3.6	Kindergeld – Familienlastenausgleich	179
1.4	Einkommensteuerrichtlinien	180
2	Änderungen bei der Körperschaftsteuer	181
2.1	Keine teleologische Reduktion des § 8c KStG bei vororganschaftlichen Verlusten.....	181
2.2	Rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften	181
2.3	Bilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands	183
2.4	Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG; Behandlung von Veräußerungskosten und nachträglichen Kaufpreisänderungen	183
2.5	Ertragsteuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen zur KSt und GewSt.....	184
2.6	Körperschaftsteuerliche Organschaft unter Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht.....	184
3	Änderungen bei der Lohnsteuer	186
3.1	Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen.....	186
3.1.1	Hintergrund	186
3.1.2	Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG.....	186
3.1.3	Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG.....	187
3.1.4	Sonstige Neuregelungen	187
3.2	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge	188
3.3	Dienstreise-Kaskoversicherung des Arbeitgebers für Kraftfahrzeuge des Arbeitnehmers und steuerfreier Fahrtkostenersatz	189
3.4	Lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen.....	190
3.4.1	Begriff der Betriebsveranstaltung	190
3.4.2	Begriff der Zuwendung.....	190
3.4.3	Arbeitnehmer	191
3.4.4	Freibetrag.....	191
3.4.5	Besteuerung der Zuwendung.....	192
3.4.6	Reisekosten	192
3.4.7	Auswirkung der gesetzlichen Regelung auf die Umsatzsteuer	192
3.4.8	Zeitliche Anwendung.....	193
3.5	Elektronische Lohnsteuerbescheinigung für Kalenderjahre ab 2016 – Großbuchstabe „M“	194
3.6	Steuerliche Behandlung der Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden	195
3.6.1	Hintergrundinformationen	195
3.6.2	Allgemeine Bestimmungen.....	196
3.6.3	Aktives Mitwirken des Arbeitgebers.....	196
3.6.4	Beziehung des Arbeitgebers zum Dritten.....	196
3.6.5	Kein aktives Mitwirken des Arbeitgebers	196
3.6.6	Anwendungszeitpunkt.....	196
3.7	Bestätigung von Rechtsansichten betreffend das Reisekostenrecht	197
3.8	Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG.....	199

3.8.1	Anwendungsbereich.....	199
3.8.2	Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung.....	199
3.8.3	Begriffsbestimmungen.....	200
3.8.4	Bewertung der Zuwendungen.....	202
3.8.5	Prüfung des Höchstbetrags von 10.000 Euro.....	202
3.9	Lohnsteuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs „Job-Ticket“.....	203
3.9.1	„Job-Ticket“ als Sachbezug.....	203
3.9.2	Anwendung der 44-Euro-Freigrenze.....	204
3.9.3	Zufluss des Sachbezugs „Job-Ticket“.....	204
3.10	Widerruf einer LSt-Auskunft kein vollziehbarer Verwaltungsakt.....	206
3.11	Arbeitslohn durch Bußgeldübernahme.....	206
3.12	Billigkeits-/Nichtbeanstandungsregelung für Fälle, in denen die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber unzutreffende ELStAM bereitstellt – Anwendung von § 39c Abs. 1 S. 2 EStG.....	207
3.13	Gehaltsumwandlung: Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen.....	208
3.13.1	Allgemeines.....	208
3.13.2	Fallgruppen mit Zusätzlichkeitserfordernis.....	209
3.13.3	Fälle ohne Zusätzlichkeitserfordernis.....	210
3.14	Lohnsteuerliche Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufs begleitendes Studium durch den Arbeitgeber.....	211
4	Änderungen im Umwandlungssteuerrecht.....	212
4.1	Auslösen der Einbringungsgewinnbesteuerung nach einer Spaltung.....	212
4.2	Bilanzierungspflicht aufgrund § 24 UmwStG bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.....	213
4.3	Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 S. 3 und S. 4 UmwStG (sog. Nachspaltungsveräußerungssperre).....	214
5	Änderungen bei der Umsatzsteuer.....	215
5.1	BMF zur Besteuerung der Kommunikationsleistungen und anderer Leistungen.....	215
5.2	Reverse-Charge-Verfahren auf die Lieferung bestimmter Metalle sowie von Cermets: Weitere Übergangsregelungen.....	218
5.3	Weitere Übergangsregelung für das Reverse-Charge-Verfahren auf Bauleistungen.....	219
5.4	Ausfuhrnachweis: Anerkennung der Ausgangsvermerke im IT-Verfahren ATLAS.....	220
5.5	Von Vermittlern gewährte Preisnachlässe.....	221
5.6	Leistungsort der Überlassung eines Kongresszentrums mit Nebenleistungen.....	222
5.7	Ausfuhrnachweis: Anerkennung ausländischer Ausgangsvermerke.....	223
5.8	BMF weist Urteil des BFH zu Bauleistungen an Betriebsvorrichtungen zurück.....	225
5.9	Vorübergehende Uneinbringlichkeit wegen Sicherheitseinhalts.....	226
5.10	Zum Bestelleintritt in Leasingfällen.....	227
5.11	Einzelheiten zur früheren Branchenlösung bei Telekommunikationsleistungen.....	228
5.12	Betriebsveranstaltungen: Umsatzsteuerliche Behandlung nach gesetzlicher Neuregelung.....	229
6	Änderungen bei der Gewerbesteuer.....	231
6.1	Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteueränderung des § 184 AO nach ZollkodexAnpG.....	231
6.2	Rückwirkende Hinzurechnung von Auslandsdividenden.....	232
7	Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	233
7.1	Basiszinssatz für das vereinfachte Ertragswertverfahren.....	233
7.2	Wertsteigerung infolge des Kaufpreisschwundes.....	233
7.3	Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung.....	233
7.4	Erteilung von verbindlichen Auskünften in Bezug auf die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG.....	234

7.5	Behandlung von Erwerbsneben-, Steuerberatungs- sowie Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung	234
7.6	Frist zur Antragsstellung auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG.....	235
7.7	Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers und des Erwerbers.....	235
7.8	Steuer- und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens.....	236
7.9	Schenkungssteuerliche Behandlung eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht	237
7.10	Haftung der Banken nach § 20 Abs. 6 ErbStG.....	237
8	Änderungen bei der Abgabenordnung.....	238
8.1	Vorläufigkeitsvermerk	238
8.1.1	Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO im Hinblick auf anhängige Musterverfahren	238
8.1.2	Vorläufige Festsetzung der Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer sowie vorläufige Feststellungen nach § 13a Abs. 1a und § 13b Abs. 2a ErbStG	240
8.1.3	Vorläufige Einheitswertfeststellungen und vorläufige Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags	241
8.1.4	Vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer, vorläufige Feststellung nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG und vorläufige Feststellung von Grundbesitzwerten	242
8.1.5	Aufhebung der vorläufigen Steuerfestsetzung und Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich der Anwendung des § 34c EStG	243
8.2	Änderungen des Anwendungserlasses zur AO	243
8.2.1	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 14.1.2015.....	243
8.2.2	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 22.7.2015.....	246
8.2.3	Änderung durch das BMF-Schreiben vom 10.12.2015.....	248
8.3	Sonstige BMF-Schreiben bzw. OFD-Verfügungen	248
8.3.1	Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO bei der Einkommensteuer.....	248
8.3.2	Allgemeinverfügung hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Anrechnung der steuerfreien Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung.....	249
8.3.3	Allgemeinverfügung hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Festsetzung von Zinsen für Verzinsungszeiträume vor dem 1.1.2012.....	250
8.3.4	Anwendung von BMF-Schreiben	250
8.3.5	Übermittlung von Steuererklärungen durch Telefax.....	251
8.3.6	Mitwirkung des BMF bei Billigkeitsmaßnahmen.....	251
8.3.7	Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem FATCA-Abkommen.....	251
8.3.8	Anwendung der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement – TIEA).....	252
9	Änderungen bei der Grunderwerbsteuer	253
	Ertragsteuerliche Behandlung der GrESt bei Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft	253
C	Überblick über die Rechtsprechung 2015.....	255
1	Im Bereich der Einkommensteuer.....	255
1.1	Entscheidungen zur Gewinn- und Einkunftsermittlung (§§ 2–12 EStG).....	255
1.1.1	Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt	255
1.1.2	Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs	256
1.1.3	Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadensersatzforderungen.....	257
1.1.4	Dienstwagen eines Arbeitnehmers mit betrieblichen Einkünften	258
1.1.5	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei den Gewinneinkünften – Teil I.....	259
1.1.6	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei den Gewinneinkünften – Teil II	260
1.1.7	Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für die GewSt.....	261

1.1.8	Rückstellung einer Ärzte-GbR für Honorarrückforderungen der Krankenkassen	262
1.1.9	Vermarktungskostenzuschuss eines Filmfonds kann als partiarisches Darlehen zu beurteilen sein	263
1.1.10	Buchwertabspaltung bei Holzeinschlag	264
1.1.11	Abschreibung bei Erwerb von Schiffsfondsanteilen auf dem sog. Zweitmarkt	265
1.1.12	Ansparabschreibung bei Buchwerteinbringung	266
1.1.13	Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Feier des Geburtstags und die Bestellung zum Steuerberater	267
1.1.14	Kein Abzug für Kinderbetreuungskosten bei Barzahlung.....	268
1.1.15	Spendenabzug bei Zuwendungen an eine im EU/EWR-Ausland ansässige Stiftung.....	269
1.1.16	Erleichterte Feststellung von Verlustvorträgen.....	270
1.2	Entscheidungen zu den Einkunftsarten (§§ 13-23 EStG).....	272
1.2.1	Minderheitsbeteiligung an Komplementär-GmbH kein notwendiges Betriebsvermögen.....	272
1.2.2	Gewinne aus der Teilnahme an Pokerturnieren können steuerpflichtig sein	273
1.2.3	Moderation von Werbesendungen keine freiberufliche, sondern gewerbliche Tätigkeit.....	274
1.2.4	Einbeziehung eines negativen Kapitalkontos in die Berechnung des Veräußerungsgewinns eines gegen Entgelt ausscheidenden Kommanditisten.....	275
1.2.5	Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Ausgliederung einer 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert.....	276
1.2.6	Freiberufliche Tätigkeit selbstständiger Ärzte trotz Beschäftigung angestellter Ärzte.....	277
1.2.7	Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit – Bagatellgrenze für die Abfärbewirkung von geringfügigen gewerblichen Einkünften	278
1.2.8	Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen – Gewinne aus der Veräußerung oder Einlösung sind ein Jahr nach der Anschaffung nicht steuerbar.....	280
1.2.9	Besteuerung von Kapitalleistungen schweizerischer Pensionskassen und anderer Versorgungseinrichtungen privater Arbeitgeber.....	281
1.2.10	Systemwechsel zur Abgeltungsteuer – Schuldzinsen als Werbungskosten	283
1.2.11	Abgeltungsteuer – Kein Abzug tatsächlicher Werbungskosten bei Günstigerprüfung	284
1.2.12	Zinsswap-Geschäfte gehören nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.....	286
1.2.13	Vergütung für Verpfändung eines GmbH-Anteils – Begriff der wiederkehrenden Bezüge und sonstigen Leistungen.....	287
1.2.14	Verfassungsbeschwerden gegen das Alterseinkünftegesetz ohne Erfolg.....	288
1.2.15	Aufschiebend bedingter Verkauf innerhalb der Veräußerungsfrist.....	290
1.3	Sonstige Entscheidungen	291
1.3.1	Besteuerung einer Entschädigungszahlung für entgehende Einnahmen aus Genussrechten.....	291
1.3.2	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltzugehörigkeit.....	292
1.3.3	Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung	293
1.3.4	Kindergeldanspruch während eines mehrjährigen Auslandsstudiums	294
1.3.5	Kindergeld für ein beschäftigungsloses Kind trotz selbstständiger Tätigkeit	296
1.3.6	Abgeltungsteuer – Ausschluss des begünstigten Steuersatzes bei Darlehen zwischen Ehegatten.....	297
1.3.7	Abgeltungsteuer – Regelbesteuerung für Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erfordert keinen maßgeblichen Einfluss.....	298
1.3.8	Abgeltungsteuer – Antrag auf Regelbesteuerung für Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nur bis zur Abgabe der ESt-Erklärung möglich.....	299
1.3.9	Abgeltungsteuer – Antrag auf Günstigerprüfung.....	300
1.3.10	Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen	301
1.3.11	Adoptionskosten keine außergewöhnliche Belastungen – Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung.....	303
1.3.12	Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung	304
1.3.13	Behinderungsbedingte Umbaukosten einer Motoryacht sind keine außergewöhnlichen Belastungen.....	305
1.3.14	Außergewöhnliche Belastungen – Verfassungsmäßigkeit der Kürzung um zumutbare Belastung	306

1.3.15	Aufwendungen für die Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung als steuerbegünstigte Handwerkerleistung	307
1.3.16	Haustierbetreuung als haushaltsnahe Dienstleistung.....	308
1.3.17	Anrechnung ausländischer KSt auf die ESt – Schlussurteil zu den EuGH-Urteilen <i>Meilicke I und II</i>	309
2	Im Bereich der Körperschaftsteuer.....	311
2.1	Übergang zum Halbeinkünfteverfahren	311
2.1.1	Leistungen einer Kapitalgesellschaft i. S. v. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG 2002 n. F. in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital	311
2.1.2	Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund gesetzlicher Neuregelung im JStG 2010	312
2.1.3	Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags bei bloßem Formwechsel	313
2.1.4	Körperschaftsteuererhöhung: Ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des Endbestands des EK02 sowie Verschonungsregelung des § 34 Abs. 16 KStG n. F.	315
2.1.5	Körperschaftsteuererhöhung: Ausschüttungsunabhängige Nachbelastung des Endbestands des EK02.....	316
2.1.6	Feststellung des Einlagekontos	317
2.1.7	Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund gesetzlicher Neuregelung im JStG 2010	318
2.1.8	Einlagekonto: Kein direkter Zugriff, Bindung der Steuerbescheinigung.....	319
2.1.9	Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des vEK beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren	320
2.2	Allgemeines	322
2.2.1	Übergangsregelung zum Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG a. F. nicht verfassungswidrig.....	322
2.2.2	Überdotierung einer Gruppenunterstützungskasse; kassenbezogene Beurteilung	323
2.2.3	Folgeänderungen nach § 32a KStG bei festsetzungsverjährten Einkommensteuerbescheiden.....	324
2.2.4	Gemischt veranlasste Aufwendungen eines eingetragenen Vereins	325
2.2.5	vGA: Erdienbarkeit der endgehaltsabhängigen Pensionszusage bei mittelbarer Erhöhung infolge Gehaltssteigerungen.....	327
3	Im Bereich der Lohnsteuer	328
3.1	Zurechnung eines vom Arbeitgeber geleasteten Pkw beim Arbeitnehmer	328
3.2	Abzugsfähigkeit von Umzugskosten als Werbungskosten – Unbeachtlichkeit einer mehr als einstündigen Zeitersparnis bei Beurteilung der beruflichen Veranlassung des Umzugs.....	330
3.3	Doppelte Haushaltsführung beiderseits berufstätiger (Ehe-)Partner	332
3.4	Beginn der Dreimonatsfrist in Fällen der doppelten Haushaltsführung	334
3.5	Telefoninterviewer als Arbeitnehmer, Reversibilität der Beweiswürdigung	336
3.6	Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei Widerruf einer Lohnsteueranrufungsauskunft	339
3.7	Regelmäßige Arbeitsstätte in der Probezeit und bei befristeter Beschäftigung	340
3.8	Aufwendungen eines Arbeitnehmers für teilweise beruflich veranlasste Feier	342
3.9	Ermäßigt zu besteuender Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit	345
3.10	Keine Lohnsteuerepauschalierung für Job-Tickets nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung.....	347
3.11	Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung.....	349
4	Im Bereich des Umwandlungssteuerrechts.....	351
4.1	Steuermindernde Berücksichtigung einer Abstockung auf den gemeinen Wert sowie eines Übernahmeverlusts bei sog. Aufwärtsverschmelzung von Lebensversicherungsunternehmen	351
4.2	Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft gegen Zuzahlung an Altgesellschafter	352
4.3	Bindung einer übernehmenden KG bei Verschmelzung an die Werte der Schlussbilanz der übertragenden GmbH.....	354

5	Im Bereich der Umsatzsteuer.....	356
5.1	Zur Anwendung der Steuerbetrugsrechtsprechung des EuGH.....	356
5.2	Zum Vorsteuerabzug bei unklarer Ansässigkeit im Inland	358
5.3	Anwendung von Verjährungsregelungen auf die Berichtigung einer Gutschrift	359
5.4	Zur Steuerbefreiung privater Krankenhäuser.....	360
5.5	Betreuung eines Onlineangebots kann ermäßigtem Steuersatz unterliegen	361
5.6	Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers.....	362
5.7	Vermietung von Grundstücken: Abgrenzung von Hauptleistungen und Nebenleistungen.....	364
5.8	BFH zur Zuordnung der „bewegten“ Lieferung im Reihengeschäft.....	367
5.9	Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei bloßem Verkauf von Inventarteilen	370
5.10	Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Verbringungen bereits bei Steuerbarkeit?	371
5.11	Aufteilung der Vorsteuer aus Rechnungen des Insolvenzverwalters	373
5.12	Zur steuerlichen Behandlung von Sale-and-lease-back-Leistungen	374
5.13	Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung des Vertrauensschutzes bei Bauleistungen	375
5.14	Zum Vorsteuerabzug für Holdinggesellschaften und zur umsatzsteuerlichen Organschaft.....	377
5.15	Unternehmerische Verwendung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken.....	380
5.16	Vorsteuerabzug eines Generalmieters und steuerliche Behandlung eines Mietgarantieverzichts.....	380
5.17	Nachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen grundsätzlich nicht durch Zeugenaussagen	382
5.18	Beratungsleistungen können steuerbare Leistungsbereitschaft sein.....	384
5.19	Zum Gutglaubensschutz für den Vorsteuerabzug	385
5.20	Steht das Finanzamt für grundlos an den leistenden Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer ein?.....	388
5.21	Umtausch der virtuellen Währung „Bitcoin“ in konventionelle Währungen als steuerfreier Umsatz	390
5.22	Mindern Rabattzahlungen der Pharmaindustrie an private Krankenversicherungen die Bemessungsgrundlage?.....	391
6	Im Bereich der Gewerbesteuer	393
6.1	Niederlassungsfreiheit und gewerbesteuerliche Hinzurechnung.....	393
6.2	Versagung der erweiterten Kürzung des Gewinns für Grundstücksunternehmen im Organkreis.....	394
6.3	Mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten bei mehreren Geschäftsführern mit gleichwertigen Aufgaben.....	395
6.4	Keine Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips bei der Feststellung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	396
6.5	Keine erweiterte Kürzung für zu einem Vermögensstock des Gesellschafters zur Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung gehörenden Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft	397
6.6	Volle „Schachtelprivilegierung“ im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis infolge sog. Bruttomethode.....	399
6.7	Keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	400
6.8	Feststellungsverjährung bei Verlustfeststellungsbescheiden	401
6.9	Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 S. 1 AStG	402
6.10	Forderungserlass nach dem sog. Sanierungserlass: Vorlage an den GrS	403
6.11	Ermittlung des nach § 18 Abs. 4 S. 2 UmwStG i. V. m. § 7 S. 1 GewStG in den Gewerbeertrag einzubeziehenden Veräußerungsgewinns ohne Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG	404

7	Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer	405
7.1	Steuerbegünstigungen für Wohnimmobilien gem. § 13c ErbStG	405
7.1.1	Keine Begünstigung für ein nicht vermietetes und nicht zur Vermietung bestimmtes Grundstück	405
7.1.2	Keine Begünstigung beim Erwerb eines Erbbaugrundstücks	406
7.1.3	Keine Begünstigung für ein Grundstück mit einem nicht bezugsfertigen Gebäude.....	407
7.2	Steuerbefreiung für das Familienheim	408
7.2.1	Steuerbefreiung trotz verzögerter Selbstnutzung	408
7.2.2	Keine Steuerbefreiung für ein tatsächlich nicht zu eigenen Wohnzwecken genutztes Einfamilienhaus	409
7.3	Vollständiger Abzug von Verbindlichkeiten trotz eines nach § 13a ErbStG begünstigten Erwerbs	410
7.3.1	Untervermächtnis als abziehbare Nachlassverbindlichkeit	410
7.3.2	Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast.....	412
7.4	Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Abs. 7 S. 1 ErbStG	413
7.5	Schenkungssteuer bei Zahlung von Prämien für eine Lebensversicherung durch einen Dritten	415
7.6	Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers	416
7.7	Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt	417
8	Im Bereich der Abgabenordnung	419
8.1	Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten eines Einzelunternehmens im Rahmen einer Außenprüfung	419
8.2	Grenzen der Speicherung digitalisierter Steuerdaten aufgrund einer Außenprüfung.....	421
8.3	Zum Begriff der groben Fahrlässigkeit i. S. v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei schlichtem „Vergessen“	422
8.4	Gegenstandswert einer Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft.....	424
8.5	Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur	425
8.6	Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung	426
8.7	Kein Vorläufigkeitsvermerk bei sog. Mindestbesteuerung	427
8.8	Kein Billigkeitserlass bei unionsrechtswidrigem, aber rechtskräftigen Urteil	427
9	Im Bereich der Grunderwerbsteuer	429
9.1	Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern aufgrund schenkungsrechtlicher Verpflichtung	429
9.2	Besteuerungsgegenstand des § 1 Abs. 2a GrEStG	430
9.3	Umfang der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG bei Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG	431
9.4	Zurechnung von Grundstücken bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG.....	433
9.5	Erhebung von Grunderwerbsteuer bei Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach vorausgegangenem Grundstückserwerb vom Gesellschafter.....	434
9.6	Verlust der Steuervergünstigung aus § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG bei Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft	435
9.7	Anteilsvereinigung bei Erwerb eines eigenen Anteils durch eine GmbH	436
9.8	Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht	437
9.9	Keine Verlängerung der Festsetzungsfrist bei leichtfertiger Verletzung der Anzeigepflicht eines Notars.....	438
9.10	Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks.....	439
9.11	Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht verfassungswidrig.....	440

D	Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht	443
1	Steuerliche Herausforderungen beim Schritt über die Grenze.....	443
2	Steuersätze international.....	446
2.1	Tarif- und Effektivbelastung von Kapitalgesellschaften.....	446
2.2	Einkommensteuersätze für natürliche Personen.....	451
2.3	Umsatzsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten.....	453
3	Steuerbemessungsgrundlagen im Vergleich	455
3.1	Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften.....	455
3.2	Verlustabzugsbeschränkungen im EU-Vergleich	458
3.3	Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung.....	462
4	Neues bei den Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands.....	465
4.1	DBA-Übersicht zum 1.1.2016.....	465
4.2	Informationsaustausch	466
4.2.1	Allgemein.....	466
4.2.2	USA	466
4.2.3	EU	466
4.3	Neue bzw. geänderte DBA.....	466
4.3.1	Japan	466
4.3.2	Frankreich	467
4.3.3	In Kraft getretene Abkommen	468
4.3.4	Am 31.12.2016 noch nicht in Kraft getretene Abkommen	468
4.4	Verwaltungserlass zum DBA-Türkei.....	468
5	Verwaltungserlasse und höchstrichterliche Rechtsprechung mit internationalem Bezug	469
5.1	Verwaltungserlasse	469
5.1.1	Investmentsteuergesetz	469
5.1.1.1	Vorläufige Umsetzung des EuGH-Urteils vom 9.10.2014 in der Rs. C-326/12, <i>van Caster</i> <i>und van Caster</i>	469
5.2	Urteile des Bundesfinanzhofs	470
5.2.1	Ertragsteuern.....	470
5.2.1.1	Kein Zinsertrag aus kapitaleretzendem Darlehen.....	470
5.2.1.2	Keine Gewerbesteuerzinsprivileg für „Organschaft über die Grenze“.....	470
5.2.1.3	Rückhalt im Konzern kann Darlehensbesicherung ersetzen	471
5.2.1.4	In Drittländern erdiente Arbeitseinkünfte einer im Inland ansässigen aber im Ausland beschäftigten Arbeitnehmerin im Inland zu versteuern.....	471
5.2.1.5	Belegfordernisse für EU/EWR-Spenden.....	471
5.2.1.6	Einkunftshinzurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG nicht gewerbesteuerpflichtig	472
5.2.1.7	Ausländische KSt im Anrechnungsverfahren – nochmals <i>Meilicke</i>	472
5.2.1.8	Steueranrechnung statt Freistellungsverfahren verfassungsgemäß	473
5.2.1.9	Kein „treaty override“ ohne Einverständnis des anderen Staates.....	473
5.2.1.10	Ungesicherte Darlehensvergabe an Tochtergesellschaft kann bei entsprechender Verzinsung dem Fremdvergleich standhalten	474
5.2.1.11	Trotz anders lautender Verständigungsvereinbarung ist Arbeitnehmerabfindung in der Schweiz zu versteuern.....	474
5.2.1.12	Nachträglicher Gewinn aus inzwischen aufgelöster ausländischer Betriebsstätte im Ausland zu versteuern	475
5.2.1.13	Entwicklungshelfergehalt auch bei Einsatz auf andere Projekte in Deutschland zu versteuern.....	475
5.2.2	Umsatzsteuer.....	476
5.2.2.1	USt-Erklärungspflicht eines ausländischen Unternehmers auch bei Steuerpflicht nur nach § 14c Abs. 1 UStG	476
5.2.2.2	Keine Umgehung der USt-Pflicht im Versandhandel über den Umweg Schweiz	476

5.2.2.3	Kein Ersatz des belegmäßigen Nachweises der innergemeinschaftlichen Lieferung durch Zeugenaussage	477
5.2.2.4	Keine „weiße“ Umsätze im Versandhandel	477
5.2.2.5	Unvollständig ausgefüllter Vergütungsantrag gilt als nicht gestellt.....	478
6	Steuerharmonisierung international	478
6.1	OECD.....	478
6.1.1	BEPS-Paket durch die G20 Finanzminister angenommen	478
6.2	Rat der EU– ECOFIN	479
6.2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie verschärft	479
6.2.2	Automatische Mitteilung von Zusagen	479
6.3	Europäische Kommission	480
6.3.1	CCCTB wiederbelebt.....	480
6.3.2	Automatischer Informationsaustausch mit Liechtenstein	480
6.4	Europäischer Gerichtshof.....	480
6.4.1	Ertragsteuern	480
6.4.1.1	Leibrente als Sonderausgabe auch für beschränkt Steuerpflichtigen abzugsfähig	480
6.4.1.2	Inländische Ersatzbeschaffungspflicht nach § 6b EStG beschränkte Niederlassungsfreiheit	481
6.4.1.3	Formelbesteuerung der Erträge aus intransparenten Investment-Fonds ist rechtmäßig.....	481
6.4.1.4	Aufschub der Besteuerung über 10 Jahre bei Verlagerung eines Wirtschaftsguts innerhalb der EU nicht unverhältnismäßig.....	481
6.4.1.5	Nichtabzugsfähiger Beteiligungsverlust kann Währungsverlust beinhalten	482
6.4.1.6	Wahl für unbeschränkte Steuerpflicht nicht unbedingt für Jahr des Wegzugs.....	482
6.4.1.7	5 % Aufwandshinzurechnung bei steuerfreien Einnahmen nach § 8b Abs. 3 KStG gemeinschaftsrechtswidrig?	483
6.4.1.8	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht EU-widrig.....	484
6.4.1.9	Kein Verstoß gegen EU-Recht beim ausbleibenden inländischen Abzug von Verlusten aus EU/EWR-Betriebsstätten	484
6.4.1.10	Noch offene Schlussanträge beim EuGH.....	485
6.4.2	Umsatzsteuer	485
6.4.2.1	USt-Pflegedienstfreistellung gilt nicht für den Pflegepersonalverleih	485
6.4.2.2	Ausschluss Personengesellschaften aus dem USt-Ordnungskreis nur zur Missbrauchsbekämpfung	485
6.4.2.3	„Bitcoin“-Handel ist umsatzsteuerfrei als Geldwechsel.....	486
6.4.2.4	Noch offene Schlussanträge.....	486
6.4.3	Versicherungssteuer	487
6.4.3.1	Gewährleistungsdienst für Gebrauchtwagen womöglich versicherungsteuerpflichtig.....	487
6.4.4	Kernbrennstoffsteuer.....	487
6.4.4.1	EU-Recht verbietet Kernbrennstoffsteuer nicht	487
6.4.5	Steuerberatungsgesetz.....	488
6.4.5.1	Ex-Steuerberater darf von Holland aus Beruf womöglich weiter ausüben	488
E	Verrechnungspreise	489
1	OECD Entwicklungen zur BEPS-Initiative	489
1.1	Fortschritt der BEPS-Initiative bis Dezember 2015	489
1.2	Die BEPS-Berichte aus Oktober 2015	490
1.2.1	Maßnahme 7: Modifikation des Betriebsstättenbegriffs	491
1.2.2	Maßnahme 8: Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten immaterieller Wirtschaftsgüter	492
1.2.2.1	Änderung Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien: Immaterielle Wirtschaftsgüter	492
1.2.2.1.1	Definition und Abgrenzung.....	492
1.2.2.1.2	Zuordnung von Erträgen	492
1.2.2.1.3	Zulässige Verrechnungspreismethoden.....	493

1.2.2.1.4	Schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter	493
1.2.2.2	Änderung Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien: Cost Contribution Arrangements	494
1.2.3	Maßnahme 9: Risiko und Kapital	495
1.2.3.1	Risiken	495
1.2.3.2	Kapital.....	495
1.2.3.3	Nichtanerkennung von Verträgen	496
1.2.4	Maßnahme 10: Risikoreiche Transaktionen.....	496
1.2.4.1	Profit-Split-Methode	496
1.2.4.2	Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung.....	497
1.2.4.3	Warentransaktionen mit notierten Marktpreisen.....	497
1.2.5	Maßnahme 13: Überarbeitung der Vorschriften zur Dokumentation von Verrechnungspreisen.....	498
1.2.6	Maßnahme 14: Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren.....	500
1.2.7	Maßnahme 15: Entwicklung eines multilateralen Übereinkommens zur Anpassung bilateraler Steuerabkommen.....	501
2	Die geplanten Änderungen des § 90 AO.....	502
2.1	Die Neuerungen im Einzelnen	502
2.2	Zeitliche Anwendung und weitere Entwicklungen	502
3	BFH-Urteile zur Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA.....	503
3.1	Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (a. F.) bei Teilwertabschreibung infolge unbesichert begebenen Darlehens	503
3.2	Sperrwirkung von Art. IV DBA-Großbritannien 1964 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a. F. bei Teilwertabschreibung eines unbesichert begebenen Darlehens im Konzern.....	504
F	Aktuelle Rechtsprechung zum Aktien- und GmbH-Recht.....	507
1	Aktienrecht	507
1.1	Novelle in 2016 führt zu Flexibilisierung bei der Finanzierung und Verschärfung von Pflichten zur Transparenz der Beteiligungsverhältnisse	507
1.1.1	Vorzugsaktien ohne Nachzahlung.....	507
1.1.2	Umtauschrecht bei Wandelschuldverschreibungen.....	508
1.1.3	Transparenz der Beteiligungsverhältnisse bei nichtbörsennotierter AG	508
1.1.4	Einheitlicher Nachweisstichtag.....	508
1.1.5	Weitere Neuerungen	509
2	GmbH-Recht	509
2.1	Auskunftspflicht des Geschäftsführers bei Insolvenzantrag	509
2.1.1	Haftung des Geschäftsführers für Wettbewerbsverstöße	511
3	Insolvenzrecht	513
	Bundesregierung stellt Gesetzesentwurf zur Novellierung des Insolvenzanfechtungsrechts vor	513
4	Bankrecht.....	514
4.1	Vorformulierte Bestimmungen über ein Bearbeitungsentgelt auch für Unternehmenskredite unwirksam?	514
4.2	Verjährungsbeginn für Rückforderungsansprüche von Kreditnehmern bei (unwirksam) formularmäßig vereinbarten Darlehensbearbeitungsentgelten in Verbraucherkreditverträgen.....	516

5	Vollstreckungsrecht	518
5.1	Anerkennung und Vollstreckung von Gerichtsentscheidungen innerhalb von Europa: Neue Verordnung der Europäischen Union.....	518
5.2	Fristsetzung zur Nacherfüllung: Anforderungen erneut gesenkt.....	519
6	Transportrecht	520
	Nachweis der Ablieferung des Frachtguts bei transportrechtlichem Vertragsverhältnis.....	520
	PwC Aktuell.....	522
	Die PwC Tax-App: Wischen statt blättern	522
	PwC-Studie: Betriebsprüfung 2015.....	523
	„Paying Taxes 2016“-Studie: Digitalisierung reduziert Steuerlast für kleine und mittlere Unternehmen	523
	Stichwortverzeichnis	525
	PwC-Standorte (Steuerberatung)	543

Abkürzungsverzeichnis

€	Euro (Währung)
a. A.	andere Auffassung
a. F.	alte Fassung
aba	Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e. V.
Abl	Amtsblatt
Abs.	Absatz, Absätze
Abschn.	Abschnitt/e
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AIF	Alternative Investment Fund (alternative Investmentfonds)
AIFM	Alternative Investment Fund Manager (Alternative-Investmentfonds-Manager)
AktG	Aktiengesetz
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AltVDV	Altersvorsorge-Durchführungsverordnung
AMG	Arzneimittelgesetz
AMRabG	Gesetz über Rabatte für Arzneimittel
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt (Fachzeitschrift)
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
APAs	Advance Pricing Agreements
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AsylbLG	Asylbewerberleistungsgesetz
ATA	Temporary Admission (vorübergehender Einlass)
ATP	Aggressive Tax Planning
AufenthG	Gesetz über den Aufenthalt, die Erwerbstätigkeit und die Integration von Ausländern im Bundesgebiet – Aufenthaltsgesetz
Az.	Aktenzeichen
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebsberater (Fachzeitschrift)
BCI	Business Capital Investors Corporation (amerikanische Aktiengesellschaft)
BDA	Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BDPA	Bundesverbands Deutscher Patentanwälte

beA	besonderes elektronische Anwaltspostfach
BeckRS	Beck-Rechtsprechung, beck-online (Datenbank)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (OECD-Aktionsplan gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen)
ber.	berichtigt
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung: (Betriebsrentengesetz)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des BFH, Haufe-Lexware, Freiburg
BFH/PR	Entscheidungs-Kommentierungen zu amtlich veröffentlichten BFH-Entscheidungen, Fachzeitschrift Haufe-Lexware, Freiburg
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH, herausgegeben von Mitgliedern des BFH
BfJ	Bundesamt für Justiz
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BJU	DIE JUNGEN UNTERNEHMER (branchenübergreifende Interessenvertretung in Deutschland für Familien- und Eigentümerunternehmer)
BKA	Bundeskriminalamt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BNotO	Bundesnotarordnung
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BRAK	Bundesrechtsanwaltskammer
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe/n
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BvL	Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts
BvR	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CbCR	Country-by-Country Report
CCAs	Cost Contribution Arrangements
CCCTB	Combined Consolidated Corporate Tax Base (gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer)
CD	Compact Disc (Speichermedium)
CH	Schweiz
CHF	Schweizer Franken (Währung)

CMR	Internationalen Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen
CPAM	Caisse Primaire Assurance Maladie (französische GVK)
CRD IV	Capital Requirements Directive IV
CRR	Capital Requirements Regulation
d. h.	das heißt
DAV	Deutscher Anwaltverein
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIHK	Deutsche Industrie- und Handelskammertag
DKK	Dänische Kronen (Währung)
DM	Deutsche Mark (Währung)
Doppelbuchst.	Doppelbuchstaben
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e. v.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Fachzeitschrift)
DV	Durchführungsverordnung
DVD	Speichermedium
DVO (EU)	Durchführungsverordnung (EU)
e. V.	eingetragener Verein
EATR	Effective average tax rate
EBA	Europäische Bankenaufsichtsbehörde
EBITDA	Gewinn + Schuldzinsen + planmäßige Abschreibungen – Zinserträge
ECOFIN	Rat der Europäischen Union in der Zusammensetzung der Wirtschafts- und Finanzminister der EU-Mitgliedsstaaten
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (juristische Fachzeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2009 umbenannt in Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
EK	Eigenkapital
ELStAM	Elektronische Lohnsteuer abzugsmerkmale
ELSTER	elektronische Steuererklärung
ELTIF	europäische langfristige Investmentfonds
ErbbauRG	Erbbaurechtsgesetz
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ESMA	Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde
ESt	Einkommensteuer
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStB	Ertrag-Steuer-Berater (juristische Fachzeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise

EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGVVO	Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen
EÜR	Einnahme-Überschuss-Rechnung
EuRAG	Gesetz über die Tätigkeit europäischer Rechtsanwälte in Deutschland
EURLUmsG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
EUST	Einfuhrumsatzsteuer
EU-UStB	EU-Umsatz-Steuer-Berater, Informationsdienst zu EG-Richtlinien und zur EuGH-Rechtsprechung (Beilage der Fachzeitschrift Umsatz-Steuer-Berater)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EZ	Erhebungszeitraum
f.	folgende
FA	Finanzamt
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act (US-Gesetzes zum US-Steuer-Reporting von ausländischen Finanzinstitutionen)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinBeh	Finanzbehörde
FinMin	Finanzministerium
FKAustG	Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und anderer Gesetze
FR	Finanz-Rundschau
FuE	Forschung und Entwicklung
G20	Abkürzung für Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer)
GBI	Gesetzblatt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GebrMG	Gebrauchsmustergesetz
gem.	gemäß
Ges.m.b.H.	österreichische GmbH
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Fachzeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Fachzeitschrift)
grds.	grundsätzlich/e/er/en
GrESt	Grunderwerbsteuer

GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrSt	Grundsteuer
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GwG	Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz)
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
HFR	Humboldt Forum Recht (juristische Internetzeitschrift an der Humboldt-Universität zu Berlin)
HGB	Handelsgesetzbuch
HOAI	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
HZA	Hauptzollamt
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne der/des/dieser
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
ID-Nr.	Identifikationsnummer
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFC	International Finance Cooperation
IFRS	International Financial Reporting Standards, internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen
ifst	Institut Finanzen und Steuern e. V.
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvStG-E	Investmentsteuergesetz-Entwurf
InvStRefG	Investmentsteuerreformgesetz
IP	Intellectual Property (Geistiges Eigentum)
IP	Internetprotokoll
IRAP	Lokale Wertschöpfungssteuer in Italien
IRS	Internal Revenue Service
IStR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
IT	Informationstechnik
JStG	Jahressteuergesetz
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KAGB-E	Kapitalanlagegesetzbuch Entwurf
KapErtrSt	Kapitalertragsteuer
KernbrSt	Kernbrennstoffsteuer
KernbrStG	Kernbrennstoffsteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KiSt	Kirchensteuer
km	Kilometer
KMU	Kleinstunternehmen sowie kleinere und mittlere Unternehmen

KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
kW	Kilowatt
KWG	Kreditwesengesetz
LfSt	Landesamt für Steuern
LG	Landgericht
Lifo	Last-in-first-out
LSF	Landesamt für Steuern und Finanzen in Sachsen
LSG	Landessozialgericht
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
Ltd.	Limited Company (nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaft)
LT-Drs.	Landtagsdrucksache/n
m. E.	meines Erachtens
MaRisk	Mindestanforderungen an das Risikomanagement
max.	Maximal
Mio.	Million, Millionen
MNU	multinationales Unternehmen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Fachzeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
n. v.	nicht (amtlich) veröffentlicht
NATOZAbk	Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Fachzeitschrift)
No.	Numero
Nr.	Nummer
NV	Nichtveranlagung
nwb	Neue Wirtschaftsbriefe (Fachzeitschrift)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Fachzeitschrift)
o. Ä.	oder Ähnliche/s
o. g.	oben genannt
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	Musterabkommen zur Regelung von Doppelbesteuerungsfällen zwischen Staaten
OFD	Oberfinanzdirektion
OGAW	Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren
OGAW-V-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2014/91/EU zur Änderung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) im Hinblick auf die Aufgaben der Verwahrstelle, die Vergütungspolitik und Sanktionen.
OLG	Oberlandesgericht
p. a.	per anno

PAO	Patenanwaltsordnung
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Fachzeitschrift)
Pkw	Personenkraftwagen
PM	Pressemitteilung
PPT	Principal Purpose Test
RAK	Rechtsanwaltskammer
rd.	rund
rkr.	rechtskräftig
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer/n
Rs.	Rechtssache/n
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite, Seiten oder Satz, Sätze (in Normenzitaten)
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
SenFin	Senatsverwaltung für Finanzen
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch
SMS	Short Message Service (Kurznachrichtendienst)
sog.	sogenannte/r/s
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
SortSchG	Sortenschutzgesetz
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StB	Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StbK	Steuerberaterkammer
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
StEd	Steuer-Eildienst (Fachzeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Fachzeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StR-kompakt	DER BETRIEB Steuerrechtsprechung kompakt (Online-Datenbank)
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Fachzeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Fachzeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
SvEV	Sozialversicherungsbeitragverordnung
SZE	Anlage zur Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen bei Einzelunternehmen, Vordruck zur Einnahmenüberschussrechnung
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TKG	Telekommunikationsgesetz
TranspR	Transportrecht (Fachzeitschrift)
TTR	Total Tax Rate
Tz.	Teilziffer, Teilziffern

u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
ULA	United Leaders Association – Vereinigung der deutschen Führungskräfteverbände.
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Unterabs.	Unterabsatz
UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
UrhG	Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz)
US	United States
USA	United States of America
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatz-Steuer-Berater (Fachzeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-ID-Nr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Fachzeitschrift)
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	vom
v. H.	von Hundert
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vEK	verwendbares Eigenkapital
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WuB	Entscheidungsanmerkungen zum Wirtschafts- und Bankrecht (Fachzeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZAG	Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz
ZESAR	Zentrale Stelle zur Abrechnung von Arzneimittelrabatten
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Fachzeitschrift)
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZK-DVO	Zollkodex-Durchführungsverordnung
ZollkodexAnpG	Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
ZPO	Zivilprozessordnung
zvE	zu versteuerndes Einkommen
ZVK	Zusatzversorgungskasse
zzgl.	zuzüglich

A Neue Steuergesetzgebung

1 Steuergesetzänderungen, die 2015 in Kraft getreten sind

1.1 Steueränderungsgesetz 2015

Mit dem Gesetz wurde die Protokollerklärung¹ der Bundesregierung zur Beratung des ZollkodexAnpG² im Bundesrat am 19.12.2014 umgesetzt. Die Bundesregierung hatte damals angekündigt, noch offene und zu prüfende Ländervorschläge Anfang 2015 in einem Steuergesetz aufzugreifen. Damit konnte sie die Anrufung des Vermittlungsausschusses zum im letzten Jahr verabschiedeten ZollkodexAnpG vermeiden und sich die Zustimmung des Bundesrates zum Gesetz sichern.

Ergebnis dieses „Versprechen“ im ersten Absatz der Protokollerklärung ist das Steueränderungsgesetz 2015,³ vormals bekannt als „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, dessen wesentliche Regelungen im Folgenden dargestellt werden.

Das Gesetz enthält u. a. die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel nach § 8c KStG sowie die Beschränkung der Möglichkeit der Buchwertfortführung bei Einbringungsvorgängen nach §§ 20 ff. UmwStG, wenn sonstige Gegenleistungen gewährt werden. Darüber hinaus wurde die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG neu geregelt nachdem das BVerfG die bisherige Regelung als verfassungswidrig eingestuft hat. Neben dem obersten deutschen Gericht hat auch der EuGH „Mängel“ in der deutschen Steuergesetzgebung entdeckt, die den deutschen Gesetzgeber zu einer Ergänzung des § 6b EStG veranlasste.

Die vom Bundesrat angeregte Erweiterung des Inlandsbegriffs (§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG, § 1 Abs. 3 KStG, § 2 Abs. 7 GewStG) hat unverändert Eingang in das Gesetz gefunden. Gleiches gilt für die vorgeschlagene Änderung des § 44 Abs. 1 S. 3 EStG, der nunmehr eine Verpflichtung für Vergütungsschuldner vorsieht, bei der Erfüllung ihrer Steuereinbehaltens- und Abführungsverpflichtungen einer veröffentlichten Auffassung des BMF zu folgen, sowie die geforderte Änderung des § 44a Abs. 1 S. 1 EStG (Abstandnahme vom Steuerabzug). Auch die Abschaffung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in § 1 Abs. 2a GrEStG bei mittelbaren Änderungen von Beteiligungsverhältnissen hat Eingang in das Steueränderungsgesetz 2015 gefunden. Wir verweisen bezüglich dieser Gesetzesänderungen auf unsere Ausführungen im Steuerjahrbuch 2014/2015 (Kapitel A.4).

Andere, vom Bundesrat unterbreitete Vorschläge wurden dagegen nicht umgesetzt. Dies betrifft z. B. die

¹ BT-Drs. 18/3158.

² Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014, BGBl I 2014, S. 2417.

³ Gesetz v 2.11.2015, BGBl I 2015, S. 1834.

- Forderung nach einer Beschränkung hybrider Steuergestaltungen durch eine Neuregelung in § 4 Abs. 5a EStG – Betriebsausgabenabzugsverbot
- Anpassungen bei den Regelungen zur Schuldübernahme nach § 4f EStG
- Änderungen beim Einnahmenbegriff und Bewertung von Sachbezügen (§ 8 Abs. 2 EStG)
- Ausdehnung der Fälle von unentgeltlichen Übertragungen und Einbringungen in denen der nachversteuerungspflichtige Betrag nach § 34a Abs. 7 EStG übergeht
- Erfassung der Veräußerungsgewinne auf Streubesitzbeteiligungen nach § 8b Abs. 4 KStG
- Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG.

1.1.1 Erweiterung der Konzernklausel, § 8c KStG

§ 8c KStG wurde durch die Unternehmensteuerreform 2008 mit Wirkung ab dem VZ 2008 eingeführt. Die Norm regelt, dass Verlustvorträge und laufende Verluste einer Kapitalgesellschaft anteilig untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile/Stimmrechte o. Ä. an einer Kapitalgesellschaft auf einen neuen Erwerber übertragen werden. Bei Übergang von mehr als 50 % der Anteile/Stimmrechte gehen die Verlustvorträge und laufenden Verluste vollständig unter. Durch die seit dem VZ 2010 anwendbare Konzernklausel in S. 5 der Vorschrift sollen abweichend von diesem allgemeinen Grundsatz Verluste bei konzerninternen Umstrukturierungen erhalten bleiben.

Die bisherige Ausgestaltung der Konzernklausel war Gegenstand vielfältiger Kritik. So wurde beanstandet, dass der Anwendungsbereich der Konzernklausel aufgrund des Wortlauts der Norm sehr eingeschränkt war. Demnach war bei Veräußerung oder Erwerb der Anteile/Stimmrechte durch die Konzernspitze die Norm nicht anwendbar, weil am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger nicht dieselbe Person beteiligt sein konnte. Auch die einschränkende Auslegung des Begriffs „Person“ durch die Finanzverwaltung, nach deren Auffassung eine Personengesellschaft nicht „dieselbe Person“ i. S. d. Konzernklausel sein konnte, wurde kritisiert. Die Gesetzesänderung erweitert den Anwendungsbereich der Klausel hinsichtlich beider Aspekte.

Der neue § 8c Abs. 1 S. 5 KStG besteht aus drei Nummern:

- Nr. 1 betrifft Fälle, in denen die Muttergesellschaft die Anteile von einer nachgeordneten Gesellschaft unmittelbar erwirbt, an der sie mittelbar oder unmittelbar zu 100 % beteiligt ist.
- Nr. 2 erfasst Veräußerungen der Muttergesellschaft an nachgeordnete Gesellschaften, an denen sie mittelbar oder unmittelbar zu 100 % beteiligt ist.
- Nr. 3 regelt die bisher erfassten Fallkonstellationen, erweitert um Personenhandelsgesellschaften als Konzernspitze.

Unter dem Begriff Personenhandelsgesellschaft i. S. d. Norm fallen ausweislich der Gesetzesbegründung neben der OHG (§§ 105 ff. HGB) oder KG (§§ 161 ff. HGB) auch vergleichbare ausländische Personenhandelsgesellschaften.⁴ Nach Auffassung in der Literatur⁵ könnten dazu im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs die Kriterien zur Abgrenzung zwischen einer OHG und einer GbR herangezogen werden (z. B. Eintragung ins Handelsregister, Handelsrecht des

⁴ BT-Drs. 18/4902, S. 47.

⁵ Gläser/Zöller, BB 2015, S. 1117.

ausländischen Staates). Zudem konstatiert die Gesetzesbegründung, dass sich die Anteile am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger zu 100 % im Gesamthandsvermögen der Personenhandelsgesellschaft befinden müssen, damit diese Konzernspitze i. S. d. Vorschrift sein kann.

Praxishinweis



Die Erweiterung der Klausel ist rückwirkend auf Beteiligungserwerbe anwendbar, die nach dem 31.12.2009 erfolgen, sofern die Veranlagungen der Verlustgesellschaft verfahrenstechnisch noch änderbar sind (§ 34 Abs. 6 S. 5 KStG).

Literaturhinweise: *Ruhlmann*, nwb 2015, S. 3450; *Gläser/Zöller*, BB 2015, S. 1117

1.1.2 Beschränkung der Buchwertfortführung bei sonstigen Gegenleistungen, § 20 ff. UmwStG

Das UmwStG verfolgt den Zweck, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen zu behindern. In einzelnen Punkten ist das UmwStG nach Auffassung des Gesetzgebers aber nicht folgerichtig ausgestaltet. Die bestehenden Gesetzeslücken wurden gezielt für Steuergestaltungen ausgenutzt.

Grundsätzlich führt jeder Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern zu einer Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven. Eine Ausnahme hiervon ist nach dem Sinn und Zweck des UmwStG u. a. nur dann gerechtfertigt, soweit im Zuge der Umwandlung Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne finanzielle Gegenleistung übertragen wird. Dadurch wird u. a. gewährleistet, dass der übertragende und der übernehmende Rechtsträger verbunden bleiben und das unternehmerische Engagement durch den übernehmenden Rechtsträger fortgesetzt wird. Soweit aber sonstige Gegenleistungen für die Vermögensübertragung erbracht werden, muss es grds. bei der Realisation stiller Reserven bleiben.

Diesen Grundsätzen trugen die Umwandlungstatbestände der §§ 3 ff. und 11 ff. UmwStG bereits hinreichend Rechnung, während die Einbringungstatbestände Ausnahmen enthielten (§ 20 Abs. 2 S. 4, § 21 Abs. 1 S. 3 UmwStG) oder gar keine Regelung (§ 24 UmwStG) trafen. Damit war es nach bisheriger Rechtslage dem Einbringenden möglich, das eingebrachte Vermögen „zu Geld zu machen“, ohne dafür sofort Steuern entrichten zu müssen. Eine Besteuerung erfolgte erst bei Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile, deren Anschaffungskosten um die erhaltene Gegenleistung niedriger waren. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile wiederum ist zu 95 % (§ 8b KStG) bzw. 40 % steuerfrei. Sofern die Sieben-Jahres-Frist eingehalten wird, kann diese Veräußerung ohne eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsvorgangs erfolgen. Die bisherige Möglichkeit sonstige Gegenleistungen i. H. d. Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens erbringen zu können, ohne die Steuerneutralität der Einbringung zu gefährden, wurde daher durch das Steueränderungsgesetz 2015 eingeschränkt. Nach der neu eingefügten Nr. 4 in § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG können die Buchwerte bei Erbringung sonstiger Gegenleistungen nur noch fortgeführt werden, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht die Grenze von 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, übersteigt. Die Möglichkeit zur Buchwertfortführung besteht demnach nur, soweit die Grenzen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG nicht überschritten sind.

Praxishinweis



Die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/4902) enthält auf S. 49f. ein ausführliches Rechenbeispiel zur Neuregelung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG.

Vergleichbare Änderungen wurden auch beim Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 S. 2, 3 UmwStG) oder bei Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG) vorgenommen.

Die Ergänzung der o. g. Regelung für Einbringungen von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft in § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG, obwohl § 24 UmwStG in seiner bisherigen Fassung keine ausdrückliche Regelung hierzu enthielt, wonach im Zuge einer Einbringung eine sonstige Gegenleistung erbracht werden kann, ohne dass dies einer Buchwertfortführung entgegensteht, ist vom Gesetzgeber aufgrund der Rspr. des BFH für notwendig erachtet worden. Nach Auffassung des Gerichts,⁶ sei eine sonstige Gegenleistung bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens zulässig.

Das Steueränderungsgesetz 2015 enthält auch korrespondierende Änderungen bezüglich der Ersatztatbestände in § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG mit entsprechendem Verweis auf die Grenzen von § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwStG. Danach soll eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung zukünftig auch dann ausgelöst werden, wenn im Rahmen einer Weitereinbringung oder Ketteneinbringung sperrfristbehafteter Anteile Gegenleistungen erbracht werden, die die neuen Grenzen überschreiten. Die Folgeänderung in § 22 UmwStG führt damit zu einer Nachversteuerung, sobald die schädlichen Grenzen überschritten sind und nicht nur, soweit die Grenzen überschritten sind.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG).

Literaturhinweis: Dr. Ott, StuB 2015, S. 909

1.1.3 Gesetzliche Neuregelung der Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 2 GrEStG

§ 8 Abs. 1 GrEStG bestimmt, dass die Bemessungsgrundlage dem Wert der Gegenleistung entspricht. In den Fällen des Abs. 2 mangelt es an einer Gegenleistung, sodass es hier zur Anwendung gesonderter Bewertungsvorschriften kommt. Die Ersatzbemessungsgrundlage spielt gerade bei Umstrukturierungen und Anteilskaufvorgängen die grundbesitzende Gesellschaften betreffen eine bedeutende Rolle.

Das BVerfG hält in seinem Beschluss v. 23.6.2015⁷ die Ersatzbemessungsgrundlage für Zwecke der GrESt nach § 8 Abs. 2 GrEStG für mit dem Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Das Gericht hat daher dem Gesetzgeber aufgetragen, bis spätestens zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu schaffen. Diese Neuregelung hat rückwirkend ab dem 1.1.2009 Anwen-

⁶ Urteil v. 18.9.2013, X R 42/10, BFHE 242, S. 489.

⁷ 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BFH/NV 2015, S. 1325.

derung zu finden. Die zentralen Erwägungen des BVerfG im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Das BVerfG geht davon aus, dass der Wert der Gegenleistung (Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG) regelmäßig dem gemeinen Wert entspricht. Die nach den §§ 138 ff. BewG ermittelten Werte (Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG) führen dagegen nach Auffassung des Gerichts zu weit unter dem gemeinen Wert liegenden Ergebnissen.

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 bereits auf die Entscheidung des BVerfG reagiert und die für die ErbSt einschlägigen Bewertungsregeln für Grundbesitz in den §§ 157 ff. BewG für Zwecke der Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG n. F. übernommen. Im Einklang mit der Anordnung des BVerfG sind diese auf alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden anzuwenden (§ 23 Abs. 14 GrEStG).

Einer rückwirkenden Anwendung der neuen materiell-rechtlichen Regelungen zur Ersatzbemessungsgrundlage steht allerdings verfahrensrechtlich regelmäßig § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO entgegen. Dies gilt auch für nach § 165 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO vorläufig durchgeführte GrESt-Festsetzungen und für vorläufig ergangene Feststellungsbescheide über die Bemessungsgrundlage der GrEst sowie für Fälle in denen die Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) erlassen wurden. Nur in folgenden Fällen ist eine rückwirkende Anwendung der neuen materiell-rechtlichen Regelungen zur Ersatzbemessungsgrundlage möglich, weil § 176 AO nicht anwendbar ist:

- Für einen Besteuerungsfall liegt noch überhaupt keine Steuerfestsetzung oder gesonderte Feststellung vor (§ 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO gewährt nur Vertrauensschutz bei Erlass eines Änderungsbescheids, nicht aber bei Erlass eines „Erstbescheids“).
- Der Steuerpflichtige hat eine bereits vorgenommene erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung außergerichtlich mit dem Einspruch angefochten und es ist noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten. In diesem Fall kann der Einspruchsführer aber durch eine Rücknahme seines Einspruchs eine Verböserung der angefochtenen Steuerfestsetzung verhindern. Allerdings können dann anderweitige Einwendungen gegen die Höhe der Grunderwerbsteuer ebenfalls nicht geltend gemacht werden.
- Der Steuerpflichtige hat eine bereits vorgenommene erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung gerichtlich angefochten und es ist noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten. In diesem Fall kann das FG die Steuerfestsetzung zwar nicht verbösern, es kann aber einer anderweitig begründeten Klage die rückwirkende Neuregelung saldierend gegenüberstellen.

§ 23 Abs. 14 S. 2 GrEStG stellt sicher, dass Steuerpflichtige, deren Steuerfestsetzung aufgrund § 176 AO ungeachtet der vom BVerfG geforderten rückwirkenden materiell-rechtlichen Neuregelungen unverändert bleiben muss, ab Inkrafttreten der Neuregelung zumindest die nach bisherigem Recht festgesetzte Steuer entrichten müssen.

Literaturhinweis: *Fertig*, DStR 2015, S. 2160

1.1.4 Steuerstundung bei Reinvestitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter, die einer EU-/EWR-Betriebsstätte zuzuordnen sind, § 6b Abs. 2a EStG

§ 6b EStG ermöglicht es dem Steuerpflichtigen stille Reserven, die bei der Veräußerung von bestimmten Anlagegütern (z. B. Gebäude oder Grund und Boden) aufgedeckt worden sind, bei der Anschaffung oder Herstellung bestimmter anderer Wirtschaftsgüter (z. B. Gebäude oder Grund und Boden) steuerfrei übertragen. Voraussetzung ist u. a., dass das neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört. Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte sind hingegen nicht nach § 6b EStG begünstigt (§ 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG), sondern der Gewinn aus dem veräußerten Wirtschaftsgut ist sofort in voller Höhe zu versteuern.

Der EuGH hat am 16.4.2015⁸ entschieden, dass die Vorschrift des § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Die sofortige Besteuerung der Gewinne aus dem Verkauf des Wirtschaftsgutes in den Fällen, in denen die Steuerpflichtigen in Ersatzwirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte investieren, stelle eine Diskriminierung dar. Das Gericht hat sich damit im Ergebnis der Auffassung des FG München⁹ sowie des Niedersächsischen FG¹⁰ angeschlossen. Beide hatten bereits ebenfalls die Vereinbarkeit der Norm mit EU-Recht verneint und sich für die Bildung eines passiven Ausgleichspostens i. H. d. begünstigten stillen Reserven ausgesprochen.

Wie bisher hat der Steuerpflichtige das Wahlrecht, den Gewinn sofort zu versteuern, ihn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung auf ein begünstigtes Reinvestitionsobjekt zu übertragen oder eine Rücklage für eine zukünftige Investition zu bilden. Zusätzlich besteht nunmehr aufgrund der Einfügung eines neuen Abs. 2a die Möglichkeit, auf Antrag bei einer beabsichtigten Investition im EU-/EWR-Raum die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer über einen Zeitraum von fünf Jahren zu verteilen. Dieser Antrag kann nach S. 2 des neuen Abs. 2a nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 S. 1 EStG bezeichnete Wirtschaftsgüter gestellt werden. Dabei soll es ausreichend sein, wenn der Antrag des Steuerpflichtigen zusammen mit der Steuererklärung für das Veräußerungsjahr gestellt wird.¹¹

Die Neuregelung ist aufgrund der europarechtlichen Vorgaben zugunsten der Steuerpflichtigen rückwirkend in allen noch offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 14 S. 1 EStG). Aufgrund der Notwendigkeit zur Antragstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung läuft diese Regelung allerdings ins Leere.

Ob der deutsche Gesetzgeber mit dieser Neuregelung, die keine vollständige Gleichbehandlung von Inlands Sachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten herbeiführt, eine EU-rechtskonforme Regelung geschaffen wurde, könnte fraglich sein. So kann z. B. im Inlandsfall bei der Übertragung der stillen Reserven auf z. B. Grund und Boden der Veräußerungsgewinn unendlich gestundet werden; im Auslandsfall erfolgt jedoch eine Versteuerung verteilt auf fünf Jahre. Zudem bezieht sich die Stundung nur auf die ESt bzw. KSt und nicht auch auf die GewSt.

⁸ C-591/13, *Kommission/Deutschland*, BFH/NV 2015, S. 941.

⁹ Urteil v. 7.7.2014, 5 K 1206/14, EFG 2014, S. 1775, Rev. eingelegt, Az. beim BFH IV R 35/14.

¹⁰ Urteil v. 1.12.2011, 6 K 435/09, rkr., EFG 2012, S. 1031.

¹¹ BT-Drs. 18/6094, S. 82.

Praxishinweis



In 2013 hat die Europäische Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren betreffend der Voraussetzung in Nr. 2 des § 6b Abs. 4 S. 1 EStG (Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zu inländischer Betriebsstätte) eingeleitet.

Literaturhinweise: *Kanzler*, nwb 2015, S. 3814; *Prof. D. Adrian/Tigges*, StuB 2015, S. 858

1.2 Bürokratieentlastungsgesetz

Mit dem Ziel, den Erfüllungsaufwand für Unternehmen spürbar zu senken und vor allem kleine und mittlere Unternehmen zu entlasten, hatte das Bundeskabinett am 11.12.2014 21 Maßnahmen zum Bürokratieabbau beschlossen, die bis zum Sommer 2015 umgesetzt werden sollten. Schwerpunkte der Maßnahmen sind u. a.:

- Neue Bürokratie vermeiden (u. a. One-in-one-out, KMU-Test-Leitfaden, Onlineplattform);
- Steuer- und Bilanzrecht, Gewinnermittlung (u. a. elektronische Rechnung/Archivierung stärken);
- Start-ups und Gründer entlasten (u. a. Entlastung von Melde- und Informationspflichten, Einheitlicher Ansprechpartner 2.0);
- Unternehmen von Informations- und Statistikpflichten befreien (u. a. Zentrales Register für die Energiewirtschaft/Reduzierung der 500 Meldepflichten im Energierecht; stärkere Nutzung vorhandener Verwaltungsdaten, Anhebung der Meldeschwellen in der Intrahandelsstatistik);
- Bürokratieabbau in Verwaltungsverfahren forcieren (u. a. öffentliches Beschaffungswesen vereinfachen, Zugang zu Förderprogrammen vereinfachen/ Genehmigungsverfahren beschleunigen).

Mit Verabschiedung des Bürokratieentlastungsgesetzes¹² wurden mehrere Maßnahmen des Paketes „fristgerecht“ vor der parlamentarischen Sommerpause in ein Gesetz gegossen. Neben der Anhebung der Schwellenwerte für Meldungen zur Intrahandelsstatistik (§ 30 Abs. 4 S. 1 der Außenhandelsstatistik-Durchführungsverordnung) sowie für Meldepflichten für Existenzgründer nach verschiedenen Wirtschaftsstatistikgesetzen und der Einführung von Schwellenwerten für Meldepflichten für Existenzgründer nach dem Umweltstatistikgesetz, enthält das Bürokratieentlastungsgesetz auch die Anhebung der Grenzbeträge für steuerliche und handelsrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie Maßnahmen aus dem lohnsteuerlichen Verfahrensrecht.

1.2.1 Anhebung der Grenzwerte für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, § 241a HGB, § 141 AO

Im Bereich der Buchführung soll eine Entlastung durch die Anhebung der Grenzwerte für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im HGB sowie der AO erreicht werden. Dadurch

¹² Gesetz v. 28.7.2015, BGBl I 2015, S. 1400.

ist nunmehr eine größere Anzahl kleinerer Unternehmen als bislang von den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten befreit. Gem. der Neufassung des § 241a HGB sowie des § 141 AO wurden die Schwellenwerte für den Umsatz sowie den Gewinn von 500.000 € bzw. 50.000 € um je 20% auf 600.000 € bzw. 60.000 € angehoben.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Geschäftsjahre bzw. Gewinne für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (Art. 76 EGHGB; Art. 4 EGAO). Für Land- und Forstwirte gilt die Neufassung des § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO erstmals für Gewinne des Kalenderjahres 2016.¹³

Praxishinweis



- Die Anhebung der Grenzwerte bewirkt zugleich, dass für die befreiten Unternehmen auch die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach § 242 Abs. 4 HGB entfällt.
- Die Übergangsregelungen in den Absätzen 8 und 9 des Art. 4 EGAO stellen sicher, dass die Steuerpflichtigen keine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht erhalten, für die ab dem Zeitpunkt der Verkündung dieses Gesetzes nach bisherigem Recht zwar eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht besteht, jedoch nicht mehr nach der Neuregelung des § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 4 und 5 AO in der Fassung des Bürokratieentlastungsgesetzes.

Literaturhinweis: Prof. Dr. Zwirner/Kähler, DStR 2015, S. 2732

1.2.2 Zweijährige Gültigkeit des Faktors beim Faktorverfahren, § 39f EStG

Der individuell zutreffendste LSt-Abzug bei Ehegatten oder Lebenspartnern lässt sich durch die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor (Faktorverfahren) erzielen. Das Faktorverfahren wurde mit Wirkung ab den VZ 2010 vor allem deshalb geschaffen, um Ehegatten/Lebenspartnern, die den beruflichen Wiedereinstieg planen, in der Steuerklasse V jedoch eine Hemmschwelle hierfür sehen, eine Alternative zur Steuerklasse V zu ermöglichen. Durch das Faktorverfahren wird erreicht, dass bei jedem Ehegatten/Lebenspartner die steuerentlastenden Vorschriften (Berücksichtigung des Grundfreibetrags und Wirkung des Splittingverfahrens) beim eigenen LSt-Abzug berücksichtigt werden. Der gemeinsame Antrag auf den Faktor kann beim FA formlos gestellt werden. Hierbei müssen die voraussichtlichen Jahresarbeitslöhne aus den ersten Dienstverhältnissen sowie Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge nach § 39a EStG angegeben werden.

Der damit errechnete Faktor hatte bisher eine Gültigkeit von bis zu einem Kalenderjahr. Sollte das Faktorverfahren darüber hinaus fortgeführt werden, musste ein erneuter gemeinsamer Antrag gestellt werden. Um das Faktorverfahren zu vereinfachen und an die zweijährige Gültigkeit der Freibeträge nach § 39a EStG anzupassen, wurde das Faktorverfahren durch das Bürokratieentlastungsgesetz dahingehend geändert, dass ein beantragter Faktor nicht mehr nur für ein Kalenderjahr, sondern ebenfalls für bis zu zwei Kalenderjahre gültig ist.

Die Änderungen im Faktorverfahren sowie der Gleichlauf mit dem Freibetragsverfahren bedürfen einer technischen Umsetzung. Wann die hierfür erforderlichen Programmierarbeiten abgeschlossen sein werden, steht noch nicht fest. Die Regelung ist daher erstmals für den VZ anzuwenden, der auf den VZ folgt, in dem die technische Umsetzung abgeschlossen ist. Das

¹³ LSF Sachsen, Kurzinformation v. 30.9.2015, S 0311-7/1-211.

BMF wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder im Bundesgesetzblatt mitteilen, für welchen VZ die Regelung des § 39f Abs. 1 S. 9 bis 11 sowie Abs. 3 S. 1 EStG erstmals anzuwenden ist (§ 52 Abs. 37a EStG).

1.2.3 Anhebung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristig Beschäftigte, § 40a EStG

Damit Arbeitgeber unkompliziert und kurzfristig Arbeitnehmer als Aushilfen beschäftigen können, ermöglicht § 40a EStG die pauschale Erhebung der LSt mit 25 % des Arbeitslohns. Durch diese Pauschalierung entfällt die – bezogen auf das kurzfristige Arbeitsverhältnis – aufwendige Anwendung der elektronischen LSt-Abzugsmerkmale.

Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor bei Arbeitnehmern,

- die nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage beschäftigt werden,
- deren Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich ist und
- deren Arbeitslohn bisher pro Arbeitstag durchschnittlich 62 € nicht übersteigt.

Als Folge der Einführung des gesetzlichen Mindestlohns wurde die tägliche Verdienstgrenze von 62 € auf 68 € (8,50 € für acht Arbeitsstunden) angehoben.

Die Neufassung des § 40a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2015 anzuwenden.

1.2.4 Informationspflicht bei Abruf der Religionszugehörigkeit beim BZSt, § 51a EStG

In Vorbereitung des automatischen Abzugs der KiSt auf die Abgeltungssteuer mussten bisher alle KiSt-Abzugsverpflichtete (das sind z. B. Kreditinstitute, Versicherungen, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften) jährlich darüber informieren, dass ein Abruf der Religionszugehörigkeit beim BZSt erfolgt bzw. dass ein diesbezügliches Widerspruchsrecht zum Abruf des Kunden bzw. Anteilseigners besteht. Diese gesetzlich verordnete jährliche Informationspflicht aller KiSt-Abzugsverpflichteter gegenüber allen Kunden und Anteilseignern führte in der Praxis zu einer regelmäßig wiederkehrenden Mehrfachversorgung mit Information und damit zu einem unnötigen hohen Aufwand in der Kommunikation. Die Unternehmen waren zudem dadurch nicht nur mit dem Versand, sondern weitaus höher noch mit der Bearbeitung von Rückläufen und Nachfragen belastet. Mit der Neufassung des § 51a Abs. 2c S. 1 Nr. 3 S. 5 EStG durch das Bürokratieentlastungsgesetz wurde die jährliche Informationspflicht nunmehr durch eine einmalige und gezielt individuelle Information während des Bestehens der Geschäftsbeziehung – rechtzeitig vor Beginn der Regel- und Anlassabfrage – ersetzt.

Mit der Formulierung „zumindest einmal“ definiert die Neuregelung dabei lediglich Mindeststandards, sodass damit nicht ausgeschlossen wird, dass der KiSt-Abzugsverpflichtete auch mehrfach informieren darf. Es ist also ausdrücklich zulässig – jedoch nicht mehr erforderlich – ohne Prüfung, ob in der Vergangenheit bereits informiert worden ist, z. B. im Zusammenhang mit einer bevorstehenden Anlassabfrage, erneut zu informieren.

Literaturhinweis: Schmidt, nwb 2014, S. 922 und S. 2112

1.3 Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags

Bundestag und Bundesrat haben im Sommer 2015 das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags beschlossen.¹⁴ Das Gesetz bezweckt im Wesentlichen die steuerliche Entlastung der Familien und den Abbau der kalten Progression.

Literaturhinweise: Hörster, nwb 2015, S. 2209; Seifert, StuB 2015, S. 510

1.3.1 Abbau der kalten Progression, § 32a EStG

Für den VZ 2015 wurde der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG von 8.354 € auf 8.472 € angehoben. Ab VZ 2016 erfolgt eine weitere Anhebung des Grundfreibetrags auf 8.652 €. Zusätzlich wurden auch die übrigen Tarifeckwerte um die kumulierte Inflationsrate dieser Jahre (d. h. um 1,48 %) nach rechts verschoben um einen Ausgleich der in den Jahren 2014 und 2015 entstandenen sog. kalten Progression zu schaffen. Der Spitzensteuersatz von 45 % greift damit ab 2016 erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 254.447 €.

§ 52 Abs. 32a EStG legt zudem fest, dass die Tarifentlastung für 2015 aufgrund der Anhebung des Grundfreibetrags bei der Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung für Dezember 2015 erfolgt. Bürokratiekosten, die durch die Änderung einzelner Lohnabrechnungen entstehen würden, sollen dadurch vermieden werden.¹⁵

Literaturhinweis: Hörster, nwb 2015, S. 2209

1.3.2 Anhebung des Höchstbetrags nach § 33a Abs.1 S. 1 EStG

Als Folgeänderung zur Anhebung des steuerlichen Existenzminimums erhöht sich gem. § 33a Abs. 1 S. 1 EStG der Höchstbetrag für die als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähigen Unterhaltsleistungen von 8.354 € auf 8.472 € für den VZ 2015 sowie auf 8.652 € für VZ 2016.

1.3.3 Erhöhung von Kindergeld und Kinderfreibetrag, §§ 32 Abs. 6, 66 Abs. 1 EStG

Zur steuerlichen Entlastung der Familien wird der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) gem. den Vorgaben des 10. Existenzminimumberichtes¹⁶ erhöht. Das steuerlich freizustellende sächliche Existenzminimum ist in dem Bericht für Kinder für das Jahr 2015 mit 4.512 € festgestellt worden. Der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum muss daher für jeden Elternteil auf 2.256 € (insgesamt 4.512 €) erhöht werden. Diesem Erfordernis wurde durch die entsprechende Änderung des § 32 Abs. 6 EStG Genüge getan. Durch die Erhöhung um jeweils 72 € (insgesamt 144 €) wird damit die verfassungskon-

¹⁴ Gesetz v. 16.7.2015, BGBl I 2015, S. 1202; OFD Frankfurt am Main, Verwaltungsanweisung v. 19.8.2015, S 2365 A – 32 – St 212.

¹⁵ LfSt Rheinland-Pfalz, Kurzinformation v. 10.8.2015, S 2365 A-St 31 6; BMF, Schreiben v. 8.9.2015, IV C 5 – S 2361/15/10001, BStBl I 2015, S. 676.

¹⁶ Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2016, BT-Drs. 18/3893.

forme Besteuerung von Eltern für den VZ 2015 sichergestellt. Für 2016 erfolgt eine weitere Anhebung des Kinderfreibetrags auf 2.304 €.

Korrespondierend zur Anpassung des Kinderfreibetrags erfolgt ebenfalls eine Anhebung des Kindergeldes nach § 66 Abs. 1 EStG. Dieses beträgt rückwirkend ab dem 1.1.2015 (§ 52 Abs. 49a S. 3 EStG) monatlich 188 € für die ersten beiden Kinder, 194 € für das dritte Kind sowie 219 € für die weiteren Kinder. Zum 1.1.2016 wird das monatliche Kindergeld nochmals um jeweils 2 € erhöht (§ 52 Abs. 49a S. 4 EStG).

Praxishinweis



Als Folge der Anhebung des Kinderfreibetrags wurden die Sätze der „Düsseldorfer Tabelle“ zum 1.8.2015 an die veränderte Gesetzeslage angepasst.¹⁷ Bis Ende 2015 bleibt es allerdings aufgrund der einer Verwaltungsvereinfachung dienenden Übergangsvorschriften bei einer Anrechnung des Kindergeldes in der bisherigen Höhe. Aufgrund der Mindestunterhaltsverordnung v. 3.12.2015¹⁸ gilt Folgendes: Der Mindestunterhalt minderjähriger Kinder gem. § 1612a Abs. 1 BGB beträgt monatlich ab dem 1.1.2016:

- 335 € (1. Altersstufe, bisher 328 €),
- 384 € (2. Altersstufe, bisher 376 €) und
- 450 € (3. Altersstufe, bisher 440 €).

Eine weitere Erhöhung des Mindestunterhalts ab dem 1.1.2017 steht bereits fest.

Zum 1.1.2016 erfolgte eine weitere Änderung der „Düsseldorfer Tabelle“. Auf den Bedarf des Kindes ist nach § 1612b BGB das Kindergeld anzurechnen. Das Kindergeld beträgt ab dem 1.1.2016 für ein erstes und zweites Kind 190 €, für ein drittes Kind 196 € und für das vierte und jedes weitere Kind 221 €. Das Kindergeld ist bei minderjährigen Kindern in der Regel zur Hälfte auf den Unterhaltsbedarf anzurechnen. Der sich dann ergebende Zahlbetrag ist aus den Tabellen im Anhang der „Düsseldorfer Tabelle“ ablesbar.¹⁹

1.3.4 Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, § 24b EStG

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24b EStG wurde unter Berücksichtigung der seit 2004 insgesamt gestiegenen Lebenshaltungskosten von derzeit 1.308 € rückwirkend ab VZ 2015 auf 1.908 € angehoben. Zudem wird er nach der Zahl der im Haushalt des alleinerziehenden Steuerpflichtigen lebenden Kinder gestaffelt und erhöht sich ab dem zweiten Kind um jeweils 240 €.

1.4 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Rechtzeitig vor Ablauf der Frist zur Transformation der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU am 20.7.2015 hat der Bundestag am 18.6.2015 das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) verabschiedet, welches rd. drei Wochen später auch den Bundesrat unverändert passiert hat.²⁰ Kernziele des BilRUG sind es – entsprechend der EU-Bilanzrichtlinie – neben der Schaffung

¹⁷ Im Internet unter: http://www.olg-duesseldorf.nrw.de/infos/Duesseldorfer_tabelle/.

¹⁸ BGBI I 2015, S. 2188.

¹⁹ Quelle: OLG Düsseldorf PM Nr. 23 v. 10.12.2015.

²⁰ Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der RL 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (BilRUG), Gesetz v. 17.7.2015, BGBI I 2015, S. 1245.

von Erleichterungen für kleine Unternehmen, die Vorschriften für die Rechnungslegung der Unternehmen, die im europäischen Binnenmarkt agieren, weiter zu harmonisieren. Darüber hinaus wurden Transparenzanforderungen für Unternehmen im Rohstoffsektor geschaffen. Schließlich wurde das BilRUG auch dazu genutzt, redaktionelle Versehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen.

Soweit nicht anders angegeben sind die Vorschriften in der Fassung des BilRUG erstmalig auf Abschlüsse (Jahresabschlüsse/Konzernabschlüsse) für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (Art. 75 Abs. 1 EGHGB).

Im Folgenden sollen die wesentlichen Neuregelungen des HGB dargestellt werden.

Bei den ebenfalls im BilRUG enthaltenen Änderungen des AktG, GmbHG sowie PublG handelt es sich vorwiegend um Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB sowie redaktionell bedingte Anpassungen, sodass auf eine gesonderte Erläuterung dieser Änderungen hier verzichtet wird.

Literaturhinweise: *Prof. Dr. Zwirner*, DB 2015, Beilage 6 zu Heft 48; *Prof. Dr. Zwirner*, StuB 2015, Beilage 2 zu Heft 21; *PwC*, DB 2015, Beilage 5 zu Heft 36

1.4.1 Änderungen hinsichtlich der Befreiungen und größenabhängige Erleichterungen

1.4.1.1 Anpassung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB

Unter bestimmten Voraussetzungen sind in einen Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen nach § 264 Abs. 3 HGB von den besonderen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten für Kapitalgesellschaften befreit. Im Rahmen des BilRUG wurden diese Voraussetzungen anlässlich der Neufassung der europäischen Vorgaben enger an den Text der EU-Bilanzrichtlinie angepasst.

Die bisher in § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB geregelte Verlustübernahmepflicht wird dabei in eine Einstandspflicht umgewandelt, wonach das Mutterunternehmen sich bereit erklären muss, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr, also auf ein Jahr begrenzt, einzustehen. Hintergrund dessen ist, dass die Befreiung des Tochterunternehmens nur in den Fällen möglich sein soll, wenn die Nutzer der offenzulegenden Jahresabschlüsse des Tochterunternehmens – vor allem Vertragspartner und Kreditgeber – zur Einschätzung wirtschaftlicher Chancen und Risiken auch den Konzernabschluss des Mutterunternehmens zugrunde legen können. Dies setzt voraus, dass sie durch die Verpflichtungserklärung des Mutterunternehmens so gestellt werden, dass es für ihre Forderungen im Wesentlichen auf die Vermögensverhältnisse des Mutterunternehmens ankommt, auch wenn das Tochterunternehmen Vertragspartner ist. Notwendig ist dazu zumindest, dass das Mutterunternehmen etwaige Verluste des Tochterunternehmens (Jahresfehlbeträge) wie nach § 302 AktG ausgleicht. Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen aber auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens ausgleichen, selbst wenn das Tochterunternehmen einen Jahresüberschuss ausgewiesen hat. Ein unmittelbarer Schuldbeitritt zu den Verpflichtungen des Tochterunternehmens ist dazu nicht erforderlich. Die Verpflichtung kann aber beispielsweise durch eine Nachschusspflicht oder eine Patronatserklärung gegenüber dem Tochterunternehmen begründet werden.

In § 264 Abs. 3 S. 2 HGB wird zudem nunmehr klargestellt, dass das Tochterunternehmen den befreienden Konzernabschluss und Konzernlagebericht nicht mehr gesondert offenlegen muss, wenn dies bereits durch das Mutterunternehmen erfolgt ist und die Unterlagen im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind. Zudem ermöglicht § 264 Abs. 3 S. 3 HGB künftig die Inanspruchnahme der Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB auch, wenn der befreiende Konzernabschluss und Konzernlagebericht in englischer Sprache offengelegt wurde.

Praxishinweis



In seiner Begründung zur Beschlussempfehlung²¹ führt der 6. Ausschuss aus, dass mit der Einstandsverpflichtung des Mutterunternehmens nicht zwingend eine Außenhaftung des Mutterunternehmens gegenüber Gläubigern des Tochterunternehmens gemeint ist. Es reicht eine Innenhaftung gegenüber dem Tochterunternehmen. Zudem führt der Ausschuss aus, dass eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen für diese Einstandspflicht im Regelfall ausreicht. Entscheidend sei, dass das Mutterunternehmen sicherstellt, dass das Tochterunternehmen jederzeit zur Erfüllung seiner Verpflichtungen in der Lage ist und es bei Bedarf mit den notwendigen Mitteln ausstattet. Der Ausschuss geht daher davon aus, dass mit der Streichung des Hinweises auf § 302 AktG keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig ist.

In der Begründung des Regierungsentwurfs²² wird erörtert, dass die Einstandspflicht des Mutterunternehmens zu dem Zeitpunkt bestehen muss, zu dem das Tochterunternehmen die Befreiungsmöglichkeit nutzen will. Das bedeutet, dass bei Verzicht auf die Offenlegung des Jahresabschlusses zumindest während der gesetzlichen Offenlegungsfrist (und damit auch zur Zeit der entfallenden Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses) durchgehend eine Einstandspflicht des Mutterunternehmens besteht. Ein späteres Erlöschen der Einstandspflicht sei hingegen unschädlich.

1.4.1.2 Erhöhung der Schwellenwerte nach § 267 HGB

Durch das BilRUG wurden die Schwellenwerte für Umsatzerlöse und Bilanzsumme in § 267 Abs. 1 und 2 HGB angehoben. Danach stellen sich die Schwellenwerte nunmehr wie folgt dar:

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse
Kleine Kapitalgesellschaft	bis 6 Mio. € (bisher 4,84 Mio. €)	bis 12 Mio. € (bisher 9,68 Mio. €)
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	bis 20 Mio. € (bisher 19,25 Mio. €)	bis 40 Mio. € (bisher 38,5 Mio. €)

Der Gesetzgeber erhofft sich dadurch eine erhebliche Kostensenkung für die begünstigten, vor allem kleinen Unternehmen.

Wie bisher treten die Rechtsfolgen der Größenklasse nach § 267 Abs. 4 S. 1 HGB grds. nur ein, wenn die Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unter-

²¹ BT-Drs. 18/5256.

²² BT-Drs. 18/4050.

schritten werden, wobei für Fälle der Neugründung oder Umwandlung auf diese Kontinuität verzichtet wird und das Über- oder Unterschreiten am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung für maßgeblich erklärt. Im Rahmen des BilRUG wurde die Vorschrift um eine Rückausnahme für den Fall eines Formwechsels ergänzt (§ 267 Abs. 4 S. 3 HGB), sodass im Fall des Formwechsels insoweit wieder die allgemeine Regelung (Kontinuität über zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre) gilt.

§ 267 Abs. 4a HGB sieht zudem vor, dass bei der Berechnung der Bilanzsumme nach § 274 HGB angesetzte aktive latente Steuern zu berücksichtigen sind.

Praxishinweis



Nach der Übergangsregelung des Art. 75 Abs. 2 EGHGB kann die neue Fassung des § 267 Abs. 1 und 2 HGB bereits erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden. Wird davon Gebrauch gemacht, ist bei der Einstufung nach § 267 Abs. 4 HGB auf zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre abzustellen. Das bedeutet, dass bei der Einstufung für den Jahresabschluss zu dem nach dem 31.12.2013 beginnenden Geschäftsjahr die Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Beschäftigtenzahl nicht nur für den Schluss dieses Geschäftsjahres, sondern zumindest auch des Vorjahres zu betrachten sind.

Unternehmen dürfen von der vorgezogenen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte jedoch nur Gebrauch machen, wenn sie auch die neue Definition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 zugrunde legen.²³

1.4.1.3 Definition der Kleinstkapitalgesellschaften, § 267a Abs. 3 HGB

Die besonderen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bei der Bilanzierung und Offenlegung werden durch den neu eingefügten Abs. 3 HGB für Investmentgesellschaften und Beteiligungsgesellschaften eingeschränkt.

1.4.2 Änderungen im Rahmen der Bewertungsvorschriften

1.4.2.1 Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts und selbst erstellter immaterieller Anlagen, § 253 Abs. 3 HGB

Gem. den neu eingefügten Sätze 3 und 4 des § 253 Abs. 3 HGB sind in den Fällen, in denen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens bzw. eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann, die planmäßigen Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Der Zeitraum, über den die Abschreibung erfolgt, ist nach § 285 Nr. 13 HGB im Anhang und nach § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB im Konzernanhang zu erläutern.

Auf die Steuerbilanz hat diese Änderung keine Auswirkung, denn es dürfen einerseits gem. § 5 Abs. 2 EStG nur die entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aktiviert werden. Andererseits typisiert § 7 Abs. 1 S. 3 EStG für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert unverändert eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren.

²³ Siehe A.1.4.3.1.

Die Neuregelung findet erstmals Anwendung auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2015 aktiviert wurden bzw. auf derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, welche in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben.

1.4.2.2 Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung, § 272 Abs. 5 HGB

Das BilRUG führt des Weiteren eine neue Ausschüttungssperre auf phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge ein, sofern diese noch nicht zugeflossen sind oder noch kein Rechtsanspruch besteht. Der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung, der die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangenen Beträge oder bestehenden Zahlungsansprüche der Gesellschaft übersteigt, ist in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt hat oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt.

Unklar ist, warum die Positionierung in § 272 Abs. 5 HGB erfolgte und keine Zusammenfassung mit den – bereits nach § 268 Abs. 8 HGB vorgesehenen Ausschüttungssperren – vorgenommen worden ist.

Diese Regelung findet keine Anwendung auf den Konzernabschluss, was in einer Änderung von § 298 Abs. 1 HGB ausdrücklich festgehalten wird. Dies liegt daran, dass der Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat und die Regelung daher ins Leere laufen würde.

1.4.3 Änderungen im Rahmen der Ausweissvorschriften

1.4.3.1 Neudefinition der Umsatzerlöse, § 277 Abs. 1 HGB

Bisher galten als Umsatzerlöse die Erlöse, welche aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnisse und Waren resultierten. Die Neuformulierung des § 277 Abs. 1 HGB führt nunmehr zu einer veränderten Abgrenzung zwischen den Umsatzerlösen einerseits und den sonstigen betrieblichen bzw. den außerordentlichen Erträgen andererseits. Im Unterschied zum bisherigen Recht sind Umsatzerlöse nicht mehr nur auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnisse und Waren bzw. Dienstleistungen beschränkt. Auch der Verkauf von Waren und Erzeugnissen bzw. die Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stellen nunmehr Umsatzerlöse und keine sonstigen betrieblichen Erträge dar.

1.4.3.2 Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses, §§ 275, 277 HGB

Einher mit der Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse geht die Streichung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen als gesonderte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 275 Abs. 2 und Abs. 3, 277 Abs. 4 HGB). Stattdessen erfolgt eine Angabe im Anhang nach § 285 Nr. 31 HGB.

Das daraus resultierende Problem der noch nicht verrechneten Unterschiedsbeträge aus dem Übergang auf das BilMoG im Jahr 2009, insb. bei Pensionsrückstellungen, wird durch Art. 75 Abs. 5 EGHGB gelöst. Danach sind solche Aufwendungen, respektive Erträge innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als neuer Posten „Aufwendungen/Erträge nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ gesondert anzugeben.

1.4.4 Änderung der Vorschriften zu den Anhangangaben, §§ 284, 285 HGB

■ § 284 Abs. 1 S. 1 HGB

Mit dem neu gefassten und erweiterten § 284 Abs. 1 S. 1 HGB wird Art. 15 der RL 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie) umgesetzt, der die Darstellung der zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Angaben im Anhang in der Reihenfolge der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung fordert.

■ § 284 Abs. 3 HGB

Die Erweiterung des § 284 HGB um einen neuen Abs. 3 ist eine Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Abs. 2 HGB. Die Einzeldarstellung zu den Posten des Anlagevermögens (etwa als Anlagengitter) ist nunmehr zwingend als Anhangangabe ausgestaltet, die Möglichkeit des Ausweises in der Bilanz entfällt. Aus systematischen Gründen wird die bisher in § 268 Abs. 2 HGB verankerte Regelung als nunmehr reine Anhangvorschrift in einen neuen Abs. 3 von § 284 HGB verschoben.

Daneben legt die Vorschrift fest, dass die Abschreibungen nicht mehr nur in ihrer gesamten Höhe darzustellen sind, sondern in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres. Zudem sind die im Laufe des Geschäftsjahres vorgenommenen Abschreibungen und die Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres anzugeben.

Sofern in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden sind, ist für jeden Posten des Anlagevermögens der Betrag der im Geschäftsjahr aktivierten Zinsen anzugeben.

■ § 285 Nr. 3a HGB

Die Neufassung der Nr. 3a ist eine Folgeänderung zu § 268 Abs. 7 HGB. Danach haben Kapitalgesellschaften den Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, zwingend im Anhang anzugeben. Ein Ausweis unter der Bilanz ist nunmehr nicht mehr zulässig.

Zudem regelt die Vorschrift künftig – in Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie – die Pflicht zu zusätzlichen Angaben bezüglich Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen für die nicht bereits von § 268 Abs. 7 HGB erfassten Fälle.

■ § 285 Nr. 11, 11b HGB

Die Neufassung des § 285 Nr. 11 HGB sieht Angaben zu Unternehmen (Name, Sitz, Eigenkapital, Ergebnis etc.) vor, an denen das berichtende Unternehmen eine Beteiligung i. S. v. § 271 Abs. 1 HGB hält. Hiervon wird ausgegangen, wenn die berichtende Gesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile (d. h. mindestens 20 %) besitzt. Da die Schwelle von 20 % lediglich eine Vermutung ist, trifft die Berichtspflicht auch jene Beteiligungen, die bei einer geringeren Beteiligungsquote dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der berichtenden Kapitalgesellschaft dienen sollen.

Um die Lesbarkeit von § 285 Nr. 11 HGB zu verbessern, wurde die bisher in Nr. 11 enthaltene Angabepflicht börsennotierter Kapitalgesellschaften ausgegliedert und in eine neue Nr. 11b überführt. Börsennotierte Kapitalgesellschaften haben wie bisher alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten

■ § 285 Nr. 15a HGB

Die neu eingeführte Nr. 15a dient der Klarstellung. AG und KGaA müssen nach § 160 AktG zusätzliche Anhangangaben im Hinblick auf den Bestand und Bestandsveränderungen insb. an fremdgehaltenen und eigenen Aktien und Bezugsrechten. Auf andere Rechtsformen – insb. die GmbH oder auf Personenhandelsgesellschaften – ist § 160 AktG nicht anwendbar. Da bei diesen Rechtsformen Aktien und aktienrechtliche Bezugsrechte nicht zulässig sind, bestand insofern auch kein Anwendungsfall für eine etwaige Anhangangabe. Dagegen können andere Kapitalgesellschaften ebenso wie AG Genussrechte oder ähnliche Rechte auf Gewinnbezug einräumen, deren Angabe die EU-Bilanzrichtlinie ebenfalls verlangt. Es ist somit nicht mehr wie bisher ausreichend, in § 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG lediglich für AG und KGaA entsprechende Regelungen vorzusehen. Entsprechend den Richtlinienvorgaben wurde daher eine einheitliche Regelung im HGB mit der Einführung des neuen § 285 Nr. 15a HGB geschaffen, während § 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG aufgehoben und § 160 Abs. 1 Nr. 5 AktG entsprechend angepasst wurde. Die Angabe ist im Anhang der Kapitalgesellschaft zu machen, die diese Rechte gewährt oder Wertpapiere ausgibt.

■ § 285 Nr. 30 HGB

Die Norm regelt eine quantitative Berichtserstattungspflicht über Steuersalden und deren Veränderung im Geschäftsjahr, wenn in der Bilanz latente Steuerschulden angesetzt werden.

■ § 285 Nr. 31 HGB

Die Vorschrift ist Folge des Wegfalls des Ausweises von außerordentlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung. Vgl. hierzu auch A.1.4.3.2.

■ § 285 Nr. 32 HGB

Die Norm fordert Erläuterungen zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen von nicht untergeordneter Bedeutung. Es handelt sich hierbei lediglich um eine redaktionelle – und keine inhaltliche – Änderung, da diese Vorschrift den bisherigen § 277 Abs. 4 S. 3 HGB ersetzt.

■ § 285 Nr. 33 HGB

Danach sind Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind, unter Darstellung ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen zu machen. Bisher enthielt das HGB eine ähnliche Vorgabe in § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB für den Lagebericht, die durch das BilRUG nunmehr aufgehoben wurde.

Nunmehr ist der Anhang Standort der Berichterstattung. Auch inhaltlich ergibt sich ein Unterschied: Vorgänge von besonderer Bedeutung, die in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung schon berücksichtigt sind, müssen nicht noch einmal im Anhang dargestellt werden. § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB sah diese Einschränkung bisher nicht vor. Auf der anderen Seite sind künftig zusätzlich auch Art und finanzielle Auswirkung der Vorgänge von besonderer Bedeutung zu erläutern.

■ § 285 Nr. 34 HGB

Nach der neu aufgenommenen Nr. 34 des § 285 HGB sind im Anhang auch Angaben zu Vorschlägen oder den Beschluss über die Ergebnisverwendung zu machen.

1.4.5 Änderungen bezüglich der Konzernabschlussvorschriften

1.4.5.1 Einbeziehung in den Gesamtkonzernabschluss eines Drittstaaten-Mutterunternehmens, § 292 HGB

Bereits vor Geltung des BilRUG sah § 292 HGB i.V. m. der Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefrV) die Möglichkeit vor, Mutterunternehmen, die gleichzeitig Tochterunternehmen eines übergeordneten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts zu befreien. Die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU sieht bezüglich der erforderlichen Voraussetzungen einige Änderungen – teils klarstellender Natur – vor, die im Rahmen des BilRUG in den § 292 HGB eingearbeitet wurden. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber die KonBefrV aufgehoben und deren Gehalt redaktionell in § 292 HGB integriert.

§ 292 HGB stellt nun klar, dass der übergeordnete Konzernabschluss nicht nur nach der RL 2013/34/EU oder gleichwertigen Vorgaben, sondern auch nach den im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards oder diesen gleichwertigen Vorgaben aufgestellt worden sein kann, um Befreiungswirkung zu vermitteln. Gefordert ist insb. die Gleichwertigkeit mit einem richtlinienkonformen Abschluss. Die bisherig schon unstrittige Auffassung, dass ein IFRS-Konzernabschluss gleichwertig ist, wurde durch eine Ergänzung von § 292 HGB explizit klargestellt. Entsprechend wird § 291 HGB betreffend die Befreiung durch EU/EWR-Konzernabschlüsse ergänzt.

1.4.5.2 Erhöhung der Schwellenwerte nach § 293 HGB

Neben den größenunabhängigen Möglichkeiten zur Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung durch Einbezug in einen Konzernabschluss auf höherer Ebene (§§ 291, 292 HGB) ermöglicht § 293 HGB eine Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung bei Unterschreiten bestimmter Größenmerkmale. Im Rahmen des BilRUG wurden diese Schwellenwerte erneut angehoben. Der deutsche Gesetzgeber hat sich dabei – wie auch bei den Bilanzrechtsreformen in der Vergangenheit – an den nach der EU-Bilanzrichtlinie max. zulässigen Schwellenwerten orientiert.

	Bruttomethode (§ 293 Abs. 1 Nr. 1 HGB)	Nettomethode (§ 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
Bilanzsumme	24 Mio. € (bisher 23,1 Mio. €)	20 Mio. € (bisher 19,25 Mio. €)
Umsatzerlöse	48 Mio. € (bisher 46,2 Mio. €)	40 Mio. € (bisher 38,5 Mio. €)

Unternehmen, die verpflichtet sind einen Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen, sind von der Erhöhung der Schwellenwerte grds. nicht betroffen, da auf diese kapitalmarktorientierten Unternehmen gem. Abs. 5 des § 293 HGB die Vorschriften zur größenabhängigen Befreiung keine Anwendung finden.

Mittels Verweis in § 293 Abs. 4 S. 2 HGB auf den neu eingeführten § 267 Abs. 4 S. 3 HGB wird zudem klargestellt, dass im Fall eines Formwechsels die Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht bei Überschreitung der Schwellenwerte bereits am ersten Abschlussstichtag nach diesem keine Anwendung findet, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB ist.

Praxishinweis



Nach der Übergangsregelung des Art. 75 Abs. 2 EGHGB kann die neue Fassung des § 293 HGB bereits erstmals auf Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden. Dies setzt aber voraus, dass die neue Umsatzdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB zugrunde gelegt wird.²⁴

1.4.5.3 Erstkonsolidierung bei Abweichung von Erwerbs- und Einbeziehungszeitpunkt, §§ 301, 312 HGB

Nach § 301 Abs. 2 S. 1 HGB ist die Kapitalkonsolidierung unverändert auf Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Hiervon gewährt der Gesetzgeber in zwei Fällen eine Erleichterung. Sowohl im Fall einer erstmaligen Erstellung eines Konzernabschlusses mit der Einbeziehung von Tochterunternehmen, die bereits länger als ein Jahr beherrscht werden können, als auch für den Fall, dass ein Tochterunternehmen aufgrund von Einbeziehungswahlrechten gem. § 296 HGB bislang nicht in den Vollkonsolidierungskreis einbezogen wurde, sollen die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung für die Konsolidierung maßgeblich sein. Das gilt nach der Neuformulierung von § 301 Abs. 2 S. 3 HGB unabhängig davon, ob ein Konzernabschluss aufzustellen ist oder freiwillig aufgestellt wird. Schwierigkeiten können sich aber ergeben, wenn der Erwerb der Anteile oder der Eigenschaft Tochterunternehmen schon länger zurück liegt, bevor erstmals ein Konzernabschluss aufgestellt wird. Für diesen Fall soll es nach dem neu eingefügten S. 5 bei der Grundregel der Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung in den Konzernabschluss bleiben. Ziel der Änderung ist es aber auch, Unsicherheiten für den Fall zu beseitigen, wenn das Mutterunternehmen erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, aber bereits in den Vorjahren freiwillig Konzernabschlüsse aufgestellt hat. Der von § 301 Abs. 3 HGB bisher vorgeschriebene Rückgriff auf die ursprünglichen Buchwerte bei Erwerb des Tochterunternehmens wäre mit erheblichem Aufwand verbunden und hindert die Vergleichbarkeit mit den freiwilligen Konzernabschlüssen der Vorjahre.

Für assoziierte Unternehmen sah § 312 Abs. 3 HGB bisher vor, dass zwingend die Wertansätze anzuwenden sind, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Assoziierung ermittelt werden. Diese Vorgabe kann aber bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses und schon früher bestehender Beteiligung Schwierigkeiten auslösen. Der Gesetzgeber hat daher im Rahmen des BilRUG die Regelung um einen Verweis auf die Vorschriften des § 301 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB ergänzt, sodass für diesen Fall die für die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen geltenden Erleichterungen entsprechend anzuwenden sind. Damit stellt der Gesetzgeber klar, was bereits zuvor gängige Praxis war.

1.4.5.4 Negativer Unterschiedsbetrag, § 309 HGB

§ 309 Abs. 2 HGB regelt die Übertragung eines negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung (in der Regel eines Geschäfts- oder Firmenwerts) auf die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Bisher war der negative Unterschiedsbetrag nur in zwei Fällen ergebniswirksam auflösbar, wenn die für die Entstehung des Unterschiedsbetrags ursächlichen negativen Erwartungen eingetreten sind (beispielsweise ein Sozialplan zur Umstrukturierung notwendig wird) oder der Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht. Nach dem BilRUG ist eine ergebniswirksame Vereinnahmung immer dann möglich und sinnvoll, wenn

²⁴ Siehe A.1.4.3.1.

diese den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und -methoden nach §§ 297, 298 HGB entspricht. Eine materielle Änderung gegenüber dem bisherigen Recht soll damit nicht verbunden sein.

Praxishinweis



Aufgrund der Unbestimmtheit der Neuregelung, wird sich die Praxis bei der Beantwortung der Frage wann und ob eine ergebniswirksame Auflösung erforderlich ist an den Regelungen des DRS 23²⁵ orientieren müssen bzw. dessen Vorgänger DRS 4, welcher letztmals für vor dem 1.1.2017 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist.

1.4.5.5 Konzernanhang, §§ 313-314 HGB

Im Rahmen des BilRUG hat der Gesetzgeber die Anforderungen an den Inhalt des Konzernanhangs weitgehend analog zu den Inhalten des Anhangs (§ 284 HGB) klarer gefasst und gibt für die die Bilanz sowie die GuV betreffenden Angaben eine Gliederung vor (§ 313 Abs. 1 S. 1 HGB).

Während die bestehenden Angabepflichten nach § 314 HGB bis Nr. 21 durch teilweise kleinere Änderungen konkretisiert wurden, sind mit den Nr. 22–26 neue Angabepflichten hinzugekommen.

1.4.6 Änderungen für Unternehmen des Rohstoffsektors

Der Rohstoffabbau durch multinationale Unternehmen in schwach entwickelten Regionen scheint regelmäßig untrennbar mit Korruption und Ausbeutung der lokalen Bevölkerung verknüpft. Ziel ist es daher diesen Missständen durch umfassende jährliche Berichtserstattungspflichten für Unternehmen des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen entgegenzuwirken.

Kapitel 10 der RL 2013/34/EU über die Transparenz von bestimmten Unternehmen des Rohstoffsektors über ihre Zahlungen an staatliche Stellen wurde durch Einfügung eines Dritten Unterabschnitts im Vierten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB sowie Folgeänderungen umgesetzt.

Der Unterabschnitt wird in drei Titel gegliedert:

- Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen
- Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung sowie
- Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder.

Für die von den Unternehmen zu erstellenden Berichte wurde die Bezeichnung „Zahlungsbericht“ bzw. „Konzernzahlungsbericht“ eingeführt. Diese Kurzbezeichnung ermöglicht die eindeutige Zuordnung in Abgrenzung zu anderen Bestandteilen der Rechnungslegung im weiteren Sinne. Sie wird eingeführt, da sich die Berichte auf die geordnete Darstellung von Zahlungen beschränken, die an bestimmte Empfänger geleistet worden sind. Anders als für Jahres- und Konzernabschlüsse kommt es auf die tatsächliche Bewirkung der Zahlung, also auf einen Zahlungsfluss an.

²⁵ DRS 23 wurde am 25.9.2015 v. DRSC verabschiedet und ist noch nicht veröffentlicht; http://www.drsc.de/docs/sitzungen/hgb-fa/025/26_16_HGB-FA_DRS23_CoverNote.pdf.

1.4.6.1 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen, §§ 341q, 341r HGB

Gem. § 341q HGB gelten die Vorschriften des Unterabschnitts für alle Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, auf die nach den Vorschriften des Dritten Buchs die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts anzuwenden sind. Das erfasst neben großen Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 3 S. 1 HGB auch große Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB sowie alle kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe, die nach § 267 Abs. 3 S. 2 HGB als große Kapitalgesellschaften gelten. Zudem werden auch Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds erfasst, die nach § 340a Abs. 1 und § 341a Abs. 1 HGB die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften anzuwenden haben.

§ 341r HGB enthält die Begriffsbestimmungen, die für die Anwendung des Dritten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB festgelegt werden. Die Begriffsbestimmungen orientieren sich an den Definitionen nach Art. 41 der RL 2013/34/EU. Danach umfassen die Tätigkeiten der mineralgewinnenden Industrie die Exploration, Prospektion, Entdeckung, Weiterentwicklung und Gewinnung von Mineralien, Erdöl-, Erdgasvorkommen oder anderen Stoffen in den Wirtschaftszweigen. Das Betreiben von Holzeinschlag in Primärwäldern wird nach § 341r Nr. 2 HGB mit natürlich regenerierten Wäldern mit einheimischen Arten gleichgesetzt, in denen es keine deutlich sichtbaren Anzeichen für menschliche Eingriffe gibt und die ökologischen Prozesse nicht wesentlich gestört sind. Nr. 3 des § 341r HGB definiert den Begriff der Zahlungen. Diese sind Geld- oder Sachleistungen im Zusammenhang mit den vorgenannten Tätigkeiten, wenn sie auf einem der im Gesetz bezeichneten Zahlungsgründe beruhen.

1.4.6.2 Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung, §§ 341s-w HGB

§ 341s HGB regelt die Pflicht zur Erstellung von Zahlungsberichten. Danach haben Kapitalgesellschaften i. S. d. § 341q HGB jährlich einen Zahlungsbericht zu erstellen. Von dieser Pflicht ist eine Kapitalgesellschaft nur in den Fällen der Absätze 2 oder 3 befreit.

Nach Abs. 2 besteht eine Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts, sofern die Kapitalgesellschaft in den von ihr oder einem anderen Unternehmen erstellten Zahlungskonzernbericht nach § 341v HGB bzw. den Konzernzahlungsbericht eines anderen Unternehmens mit Sitz im EU- oder EWR-Ausland einbezogen ist. Für diesen Fall muss das befreite Unternehmen in seinem Jahresabschluss (im Anhang) angeben, bei welchem Unternehmen es in den Konzernzahlungsbericht einbezogen ist.

Abs. 3 enthält eine entsprechende Befreiung für Unternehmen, die einen Bericht erstellen und offenlegen, der die Berichtspflichten eines Drittlands erfüllt, die durch die EU Kommission als gleichwertig mit den Vorschriften der EU-Bilanzrichtlinie bewertet werden. Voraussetzung für die Freistellung ist, dass das Unternehmen den nach den Berichtspflichten eines Drittstaates erstellten und offengelegten Bericht nochmals nach den für die Offenlegung des Jahresabschlusses geltenden Vorschriften offenlegt (Art. 46 Abs. 1 RL 2013/34/EU). Dieser Vorgabe folgend, wird in Abs. 3 die Offenlegung des befreienden Berichts nach § 341w HGB angeordnet. Zur Vermeidung übermäßiger bürokratischer Belastungen wird es dem Unternehmen jedoch ermöglicht, die Erleichterungen des § 325a HGB hinsichtlich der Sprache der einzureichenden Unterlagen zu nutzen. Das bedeutet vor allem, dass in englischer Sprache erstellte Berichte nicht übersetzt werden müssen.

§ 341t HGB regelt den Inhalt des Zahlungsberichts. Zu berichten ist dabei über Zahlungen an staatliche Stellen und insoweit, als diese Zahlungen im Zusammenhang mit einer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie nach § 341r Nr. 1 HGB oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern nach § 341r Nr. 2 HGB stehen (§ 341t Abs. 1 HGB). Hat eine Kapitalgesellschaft im Berichtszeitraum an keine staatliche Stelle berichtspflichtige Zahlungen geleistet, muss sie im Zahlungsbericht nur die Geschäftstätigkeit angeben (sog. Negativbericht). Sofern die Zahlungen an eine staatliche Stelle im Berichtszeitraum 100.000 € unterschreiten, muss diese staatliche Stelle im Zahlungsbericht nicht berücksichtigt werden (§ 341t Abs. 4 S. 3 HGB).

§ 341u HGB regelt die Gliederung des Zahlungsberichts. Abs. 1 legt fest, dass in dem Zahlungsbericht eine Gliederung nach Staaten (CbCR) und innerhalb der Staaten nach einzelnen staatlichen Stellen vorzunehmen ist, die Empfänger von Zahlungen waren. Die staatlichen Stellen sind so zu bezeichnen, dass eine eindeutige Zuordnung ermöglicht wird. Dafür wird i. d. R. deren amtliche Bezeichnung, Ort und Region des Staates ausreichen. Zu jeder staatlichen Stelle muss die Kapitalgesellschaft sodann den Gesamtbetrag aller an diese staatliche Stelle geleisteten Zahlungen und die Gesamtbeträge getrennt nach Zahlungsgründen aufzuführen (§ 341u Abs. 2 HGB). Dabei muss zur Vereinfachung nicht zu jeder Zahlung angegeben werden, welcher Zahlungsgrund im Einzelnen besteht; ausreichend ist vielmehr die Bezeichnung der Nummer von § 341r Nr. 3 HGB, in deren Kategorie die Zahlung fällt. Abs. 3 regelt die sog. projektbezogene Darstellung der Zahlungen. Erforderlich ist dabei zunächst eine eindeutige Bezeichnung des Projekts, um dieses Projekt von anderen Projekten desselben Unternehmens abzugrenzen. Zu diesem Projekt sind sodann der Gesamtbetrag aller darauf bezogenen Zahlungen an eine staatliche Stelle und dann eine Aufgliederung nach den Zahlungsgründen des § 341r Nr. 3 HGB vorzunehmen. Auch insofern genügt es, als Zahlungsgrund die betreffende Nummer von § 341r Nr. 3 HGB zu bezeichnen. Abs. 4 des § 341u HGB stellt diesbezüglich klar, dass Zahlungen wie z. B. die KSt, die nicht projektgenau ermittelt werden, auch nicht projektbezogen dargestellt werden müssen.

Spiegelbildlich zum Zahlungsbericht des einzelnen Unternehmens sieht § 341v HGB eine Berichterstattung auf konsolidierter Ebene durch ein Mutterunternehmen vor. Das Mutterunternehmen hat einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen, wenn es eine Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft i. S. d. § 341q HGB ist. Voraussetzung ist dafür zunächst, dass es sich um ein Mutterunternehmen i. S. d. § 290 HGB handelt, also mindestens ein Tochterunternehmen hat. Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen die Voraussetzungen des § 341q HGB erfüllen, also nach den Vorschriften des Dritten Buchs den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB unterworfen sein. Auf Besonderheiten der Tochterunternehmen kommt es insoweit nicht an. Hinsichtlich der Branchenzugehörigkeit muss das Mutterunternehmen selbst oder zumindest eines seiner Tochterunternehmen in der mineralgewinnenden Industrie tätig sein oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben (§ 341v Abs. 1 S. 2 HGB). Sind weder das Mutterunternehmen noch ein Tochterunternehmen in diesen Branchen tätig, ist ein Konzernzahlungsbericht nicht zu erstellen. Abs. 2 der Norm regelt, unter welchen Umständen ein Mutterunternehmen keinen Konzernzahlungsbericht erstellen muss. Dies ist dann der Fall, wenn das Mutterunternehmen seinerseits als Tochterunternehmen in einen übergeordneten Konzernzahlungsbericht einbezogen ist. Die Vorschrift entspricht insofern im Ergebnis der vergleichbaren Regelung für den Konzernabschluss in § 291 HGB. In Abs. 3 wird klargestellt, dass in den Konzernzahlungsbericht das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf ihren Sitz einzubeziehen sind. Das entspricht der für den Konzernabschluss geltenden Vorgabe des § 294 Abs. 1 HGB. Sofern das Mutterunternehmen den Konzernabschluss nicht nach dem HGB,

sondern im Einklang mit § 315a HGB nach Maßgabe der von der EU übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellt, richtet sich der Konsolidierungskreis auch für den Konzernzahlungsbericht nach diesen Vorschriften. Ist ein nach Abs. 3 einzubeziehendes Unternehmen nicht in der mineralgewinnenden Industrie tätig und betreibt auch keinen Holzeinschlag in Primärwäldern, kann die Einbeziehung nach Abs. 4 S. 1 unterbleiben. Zudem sieht Abs. 4 S. 2 Nr. 1 vor, dass Unternehmen nicht in den Konzernzahlungsbericht einbezogen werden müssen, wenn sie nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen und davon Gebrauch gemacht haben. Insofern wird damit ein Gleichlauf zwischen Konzernabschluss und Konzernzahlungsbericht hergestellt. Darüber hinaus wird in Abs. 4 S. 2 Nr. 2 ein eigenständiger Befreiungstatbestand geschaffen. Danach kann auf die Einbeziehung verzichtet werden, wenn die für den Konzernzahlungsbericht benötigten Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder ungebührliche Verzögerungen verfügbar sind. Voraussetzung ist aber, dass das Tochterunternehmen nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB aus dem gleichen Grund – bezogen auf die für den Konzernabschluss benötigten Angaben – nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde. Der Inhalt und die Gliederung des Konzernzahlungsberichts richtet sich im Wesentlichen nach den Vorgaben für den Zahlungsbericht, was Abs. 5 mit der entsprechenden Verweisung auf die §§ 341s bis 341u HGB anordnet. Klargestellt wird, dass die Berichterstattung konsolidierte Angaben zu allen einbezogenen Unternehmen enthalten muss und dass in den Konzernzahlungsbericht nur solche Zahlungen an staatliche Stellen aufzunehmen sind, die sich aus der Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder aus dem Holzeinschlag in Primärwäldern ergeben. Zugleich wird klargestellt, dass das Mutterunternehmen die Zahlungen im Konzernzahlungsbericht nicht danach aufgliedern muss, auf welchen Rohstoff sie sich beziehen.

Ein wesentliches Element der Transparenz im Rohstoffsektor ist die Offenlegung der Zahlungsberichte. Dabei gibt Art. 45 der RL 2013/34/EU vor, dass die Offenlegung in der Weise zu erfolgen hat, in der auch (andere) Rechnungslegungsunterlagen und für das Handelsregister relevante Umstände offenzulegen sind. § 341w HGB knüpft daran an und sieht dementsprechend eine Offenlegung im Bundesanzeiger vor. Das Verfahren wird entsprechend dem Verfahren zur Offenlegung von Jahres- und Konzernabschlüssen geregelt. Danach beträgt die Offenlegungsfrist höchstens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag. Die Offenlegung im Bundesanzeiger erfolgt durch die elektronische Einreichung des Zahlungsberichts beim Betreiber des Bundesanzeigers und die Erteilung eines entsprechenden Veröffentlichungsauftrags. Die veröffentlichten Zahlungsberichte werden im Anschluss auch im Unternehmensregister gespeichert und sind dann im Internet einsehbar. Die Offenlegung hat in deutscher Sprache zu erfolgen (wie beim Jahresabschluss nach § 325 HGB). § 341w Abs. 2 HGB erweitert die Offenlegungspflicht auf den Konzernzahlungsbericht.

1.4.6.3 Bußgeldvorschriften und Ordnungsgelder, §§ 341x–y HGB

§ 341x HGB sieht in Anlehnung an § 334 HGB die Einstufung bestimmter Verstöße gegen Vorgaben des Dritten Unterabschnitts als Ordnungswidrigkeiten und deren Ahndung vor. Verwaltungsbehörde ist auch insoweit das BfJ. Ordnungswidrig ist zwar nicht der Verzicht auf das Erstellen oder die Offenlegung von Zahlungs- oder Konzernzahlungsberichten, da insofern das Ordnungsgeldverfahren nach § 341y HGB vorgesehen ist. Ordnungswidrig ist es aber, vorsätzlich den inhaltlichen Vorgaben an Zahlungs- und Konzernzahlungsberichte zuwiderzuhandeln, also erforderliche Angaben wegzulassen oder den Aussagegehalt durch unrichtige Angaben zu verfälschen. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € geahndet werden.