

# wts journal

Mandanten-  
information  
wts und fas

## → 5.2020



+++ Themenspecial +++ Gesetz zur Modernisierung des  
Versicherungsteuerrechts +++ Seite 24

### Highlights in dieser Ausgabe

#### TAX | Nationales Steuerrecht

**Steuerpolitik:** Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) noch in diesem Jahr

Neuer Entwurf zur ATAD-Umsetzung an Bundestag übersandt

**Ertragsteuern:** Besteuerung von Streubesitzdividenden nicht verfassungswidrig

BMF-Arbeitshilfe zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks ungeeignet

**Umsatzsteuer:** Geänderte Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

**Grunderwerbsteuer:** Neue gleich lautende Erlasse zu § 6a GrEStG

#### TAX | Internationales

Lizenzzahlungen zwischen ausländischen Gesellschaften können der deutschen Quellenbesteuerung unterliegen

#### LEGAL

**Energierrecht:** Compliance-Pflichten eines Unternehmens als „Stromlieferant“

#### FINANCIAL ADVISORY | COMPLIANCE

Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2021

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität – Auswirkungen auf Unternehmen und Abschlussprüfer

Seite	TAX   Nationales Steuerrecht	Seite
	<b>Steuerpolitik</b>	
6	<b>a</b> Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)	
8	<b>b</b> Neuer Entwurf zur ATAD-Umsetzung	
9	<b>c</b> Verordnung zu § 27 Abs. 15 UmwStG	
10	<b>d</b> Referentenentwurf des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes	
	<b>1 Ertragsteuern</b>	
11	<b>a</b> Besteuerung von Streubesitzdividenden nicht verfassungswidrig	
12	<b>b</b> Symmetrische Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften bei Anteilsveräußerung	
13	<b>c</b> BMF-Arbeitshilfe zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks ungeeignet	
14	<b>d</b> Teleologische Reduktion der Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG	
15	<b>e</b> Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht im Wege vorweggenommener Erbfolge bei einer Mitunternehmerschaft	
17	<b>f</b> Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Sonderbetriebsvermögen II gehalten werden	
18	<b>g</b> Nichtanwendungserlass zur gewerblichen Infektion und Gewerbesteuerpflicht bei ansonsten vermögensverwaltenden Personengesellschaften	
19	<b>h</b> Zurechnung des Vorabgewinns einer Komplementär-GmbH für die Geschäftsführung einer GmbH & Co. KG beim die Geschäftsführung übernehmenden Kommanditisten	
21	<b>i</b> EuGH-Vorlage zur Unionsrechtmäßigkeit der Fondsbesteuerung nach dem bis zum 31.12.2017 geltenden InvStG a.F.	
22	<b>j</b> Keine Abgeltungsteuer auf Gewinne aus Gold-Zertifikaten (Gold Bullion Securities)	
23	<b>k</b> Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person	
	<b>2 Umsatzsteuer</b>	
	<b>a</b> Geänderte Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	28
	<b>b</b> Werklieferungen – neue Definition und deren Auswirkungen	29
	<b>c</b> Ergänzende Vorgaben zur befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze	31
	<b>d</b> Bestätigung einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	32
	<b>e</b> Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen	33
	<b>f</b> Anwendung des geänderten Fälligkeitstermins der Einfuhrumsatzsteuer	33
	<b>3 Grunderwerbsteuer</b>	
	Neue gleich lautende Erlasse zu § 6a GrEStG	34
	<b>4 Erbschaft-/Schenkungssteuer</b>	
	<b>a</b> Schenkungssteuer bei Anteilsübertragung auf Pooltreuhänder	35
	<b>b</b> Auswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft auf den Erhalt der erbschaft- und schenkungssteuerlichen Begünstigungen	36
	<b>c</b> Übertragung von Sonderbetriebsvermögen nur zeitgleich mit dem Anteil an einer Personengesellschaft	37
	<b>5 Lohnsteuer</b>	
	<b>a</b> Anwendung des Rechtsgedankens von § 254 BGB auch im Steuerrecht	38
	<b>b</b> Aufwendungen für einen Eventmanager als geldwerter Vorteil?	39
	<b>c</b> Kürzung der Verpflegungspauschale auch bei nicht eingenommenen Mahlzeiten	40
	<b>d</b> Steuerliche Förderung der Elektromobilität – neue Pauschalen betreffend Ladestrom für Firmenwagen	41
	<b>e</b> BMF-Klarstellungen zur Steuerfreiheit von Corona-Prämien	42

Seite		Seite
	<b>6 Verbrauchsteuer</b>	
43	a Digitalisierung bei der Energie- und Stromsteuer – amtliche Vordrucke und elektronische Übermittlung von Erklärungen	
45	b Vorstoß zur EU-weiten Harmonisierung der Besteuerung neuartiger Rauch- und Dampfprodukte	
46	c Keine Tabaksteuer für Tabak-Scraps	
	<b>TAX   Internationales</b>	
	<b>7 Algerien</b>	
47	Finanzgesetz 2020	
	<b>8 Angola</b>	
47	Steuergesetzänderungen im Jahr 2020	
	<b>9 Deutschland</b>	
48	a Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall	
50	b EuGH-Vorlage zum Abzug finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte	
51	c Lizenzzahlungen zwischen ausländischen Gesellschaften können der deutschen Quellenbesteuerung unterliegen	
52	d Zustimmung zum Gesetz zur Umsetzung des Multilateralen Instruments (MLI)	
	<b>10 Indien</b>	
53	Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß DBA auch bei Dividendenausschüttungen vor dem 01.04.2020 möglich	
	<b>11 Kenia</b>	
54	Besteuerung der digitalen Wirtschaft (DST)	
	<b>12 Nigeria</b>	
54	„Significant Economic Presence (SEP)“-Verordnung	
	<b>13 OECD</b>	
55	Updates zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Blueprints zu Pillar 1 und 2 veröffentlicht	
	<b>14 Österreich</b>	
56	a Erfordert ein Wohnsitz ein gewisses Mindestmaß an Nutzung?	
	b Deutsche Stiftung als Gesellschaft der Mutter-Tochter-Richtlinie?	57
	<b>15 Schweiz</b>	
	Neuerungen im Schweizer Steuerrecht zum 01.01.2021	60
	<b>16 Singapur</b>	
	Änderung des DBA zwischen Deutschland und Singapur	61
	<b>17 Tunesien</b>	
	Neues DBA mit Tunesien	62
	<b>18 UN</b>	
	UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen	62
	<b>LEGAL</b>	
	<b>Energierrecht</b>	
	Compliance-Pflichten eines Unternehmens als „Stromlieferant“	64
	<b>FINANCIAL ADVISORY   COMPLIANCE</b>	
	<b>1 Financial Advisory</b>	
	a Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2021	66
	b IDW-Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts	67
	c KI-basiertes Accounting: Automatisierung der Finanzbuchhaltung	68
	d EU-Übernahme von Änderungen an IFRS 16	69
	<b>2 Compliance</b>	
	a Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität – Auswirkungen auf Unternehmen und Abschlussprüfer	70
	b Konsultationspapier der IFRS Foundation zu Sustainability Reporting – ein bedeutender Schritt hin zu einem globalen Standardsetter für die nichtfinanzielle Berichterstattung?	71
	c Grundsätze eines effektiven und effizienten Richtlinienmanagements	73

## Krise als Chance zur Innovation und Weiterentwicklung begreifen

Liebe Leserinnen, liebe Leser,



Dieter Becker,  
Vorstandssprecher  
FAS AG

seit nunmehr drei Jahren ist die FAS AG Teil der WTS Gruppe und die beiden Marken bündeln erfolgreich ihre Kräfte, um innovative Lösungen in den Bereichen Tax und Financial Advisory Services bereitzustellen. Sich gegenseitig ergänzende Kompetenzen in beiden Bereichen führen zu einem wertschaffenden Zusammenspiel der beiden Marken.

Für uns alle ist nun der Zeitpunkt gekommen, das vergangene Jahr inhaltlich aufzuarbeiten. Wie hat man auf diese Disruption durch einen so extremen exogenen Einfluss wie die COVID-19-Pandemie reagiert? Zu welchen Innovationen wurde man gezwungen? Hätte man anders handeln können? Erkennt man die Trend-Lage richtig, um jetzt eine Strategie für die Zukunft zu entwickeln?

Wirtschaftlich ist es nicht möglich, von einem globalen Weg zu sprechen, vor allem politisch und gesellschaftlich gab es im vergangenen Jahr erkennbare Unterschiede hinsichtlich der Reaktion auf die Pandemie. Ein beispielhafter Blick auf die Automobilindustrie zeigt die sich regional differenzierenden Auswirkungen durch COVID-19. Hersteller, die bei Produktion und Vertrieb im chinesischen Raum stark vertreten sind, können durch globale Diversifikation flexibel auf die Einflüsse von COVID-19 reagieren. Andere wiederum, die ihr Kerngeschäft hauptsächlich auf den westlichen Markt ausgerichtet haben, beenden das Finanzjahr 2020 mit teilweise großen Umsatzeinbrüchen. Die gesamte Wirtschaft befindet sich in einer Transformation weg von der neoliberalistischen Sichtweise der selbstgesteuerten Wirtschaft hin zu einem stärkeren Verständnis der Wirtschaft als Teilsystem der Gesellschaft.

Generell sehen wir die Entwicklung der globalen Wirtschaft sektorübergreifend in zwei sich tangierenden Zyklen. Zum einen die Etablierung alter Routinen und Steigerung der Effizienz und zum anderen ein Neustart, getrieben durch Innovation und Kreativität. Für Unternehmen ergeben sich am Scheidepunkt zwei Möglichkeiten: Festhalten am Status Quo und Hoffnung auf die Rückkehr in die Vergangenheit oder Sprung in die Innovation als Chance zur Weiterentwicklung. Der Sprung in die Innovation zeichnet sich vor allem durch entschiedenes Denken in Zusammenhängen und Wertschöpfungsketten, im digitalen Zeitalter speziell in Datenwertschöpfungsketten, aus. Ein solches Umdenken in Datenwertschöpfungsketten als übergeordnete End-to-End Lösung, unabhängig

von physischen Komponenten und organisatorischen Segmenten, ist Grundvoraussetzung für einen sicheren Stand vor dem Abschluss.

Diese End-to-End Perspektive in Bezug auf Datenwertschöpfungsketten zeichnet auch die Zusammenarbeit der beiden Marken WTS und FAS in der WTS Gruppe aus. Die digitale Abwicklung relevanter Finanzprozesse beinhaltet sowohl steuerliche Themen als auch Themen des Accountings und Controllings. Die Entwicklung von Plattformen wie ONEwts ist somit nicht nur ein konsequenter Schritt bei der Zusammenarbeit mit Mandanten, sondern bezeugt auch die Weiterentwicklung und Ergänzung von FAS und WTS im digitalen Bereich. Und so sehr uns die digitale Entwicklung fasziniert und uns als Vorreiter in diesem Thema auch im Markt positioniert, umso mehr ist gerade in diesen Zeiten der Begriff des Business Partnering zum Synonym der neuen Zusammenarbeit in der Industrie geworden, ein Thema, welches die WTS Gruppe schon in ihrer „Muttermilch aufgesogen“ hat. Unsere Mitarbeiter verkörpern und leben das Business Partnering in beiden Marken WTS und FAS wie in keiner anderen Beratungsgesellschaft im Markt.

Ich freue mich, auf der Basis dieser exzellenten DNA des Business Partnering die beiden starken Marken der WTS Gruppe inhaltlich aufzuladen und den Mandanten bei dem digitalen Umbau der Datenwertschöpfungsketten agil zur Seite zu stehen.

Mit besten Grüßen



Ihr Dieter Becker



a | **Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) noch in diesem Jahr |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

**Key Facts**

- Finanzausschuss des Bundestags verständigt sich auf Beschlussempfehlung zum JStG 2020.
- In der Woche vor Weihnachten sollen Bundestag und Bundesrat das Gesetz auf dieser Basis beschließen.
- Ausfertigung durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt voraussichtlich zwischen Weihnachten und Neujahr.

Im Bereich der Ertragsteuer sind folgende Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf hervorzuheben

Ertragsteuer

- Verlängerung der Zahlungsfrist für die Steuerbefreiung von Corona-Sonderzahlungen bis zum 30.06.2021 (§ 3 Nr. 11a EStG-E). Die Regelung ermöglicht jedoch keine weitere steuerfreie Corona-Sonderzahlung von € 1.500 im ersten Halbjahr 2021.
- Klarstellung, dass auch Beratungsleistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung von einem Dritten zur beruflichen Neuorientierung (sog. „Outplacement“-Beratung, „Newplacement“-Beratung) für ausscheidende Arbeitnehmer steuerfrei sind (§ 3 Nr. 19 EStG-E).
- Einführung einer Homeoffice-Pauschale für ausgeübte Tätigkeiten in den Kalenderjahren 2020 und 2021 in Höhe von € 5 pro Kalendertag, max. € 600 im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG-E).
- Hinsichtlich der im Regierungsentwurf enthaltenen Neugestaltung der Investitionsabzugsbeträge des § 7g EStG wird die einheitliche Gewinngrenze für alle

Hintergrund



Das Bundeskabinett hat am 02.09.2020 den Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) beschlossen. Der Bundesrat äußerte sich hierzu in seiner Stellungnahme vom 09.10.2020. In ihrer Gegenäußerung stimmte die Bundesregierung einigen Forderungen zu und lehnte einzelne andere Forderungen ab. Die meisten Punkte des Bundesrats wollte die Bundesregierung prüfen bzw. diesbezüglichen Prüfbitten nachkommen.

Finanzausschuss des Bundestags

Nachdem das JStG 2020 mangels politischer Einigung schon mehrfach von der Tagesordnung des Bundestags genom-



men werden musste, verständigte sich der Finanzausschuss des Bundestags nun am 09.12.2020 auf seine Beschlussempfehlung für das Bundestagsplenum mit insgesamt 42 Änderungen. Von der Beschlussempfehlung weicht das Bundestagsplenum in der Regel nicht mehr ab, sondern übernimmt diese unverändert.

Einkunftsarten als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen von € 150.000 auf € 200.000 erhöht (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-E).

- Anhebung der monatlichen Freigrenze für Sachbezüge von € 44 auf € 50 ab dem 01.01.2022 (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG-E).

- Aufnahme verbundener Unternehmen in den seit 2020 geltenden Bewertungsabschlag bei Mietvorteilen (§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG-E).
- In Bezug auf die Definition der Zusätzlichkeitsvoraussetzung wird klargestellt, dass eine Leistung des Arbeitgebers auch dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden kann, wenn diese ihre Grundlage in einer arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Regelung hat (§ 8 Abs. 4 Satz 2 EStG-E).
- Hinsichtlich der 2019 eingeführten neuen Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen wird die mögliche Verlustverrechnung über den eingegrenzten Verlustverrechnungskreis hinaus von jährlich jeweils € 10.000 auf jeweils € 20.000 angehoben (§ 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG-E).
- Die im Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz eingeführte und ursprünglich auf die Kalenderjahre 2020 und 2021 begrenzte Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende auf € 4.008 wird entfristet (§ 24b Abs. 2 EStG-E).
- Einführung einer Regelung zur entsprechenden Anwendung des § 8d KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge (§ 10a Satz 10 ff. GewStG-E).
- Korrektur der Anwendungsregelung zu § 7 Satz 7 GewStG und § 9 Nr. 3 GewStG i. d. F. des EU-Amtshilferichtliniengesetzes zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 AStG.

Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht

Der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags sind auch einige Änderungen im Bereich des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts zu entnehmen. Insbesondere soll ein Zuwendungsempfängerregister für den EU- und EWR-Raum eingeführt und die Grenze für einen vereinfachten Zuwendungsnachweis von € 200 auf € 300 erhöht werden. Darüber hinaus sollen beispielsweise auch die starren gesetzlichen Zeitvorgaben bei der Mittelverwendung für kleine steuerbegünstigte Körperschaften abgeschafft sowie die Freigrenze für wirtschaftliche

Geschäftsbetriebe von € 35.000 auf € 45.000 erhöht werden. Änderungen sind auch am Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO vorgesehen.

Im Bereich der Umsatzsteuer sind folgende Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf hervorzuheben:

Umsatzsteuer

- Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung gem. § 18a UStG-E für die Konsignationslagerregelung des § 6b UStG: Das Meldeverfahren beim BZSt umfasst bereits entsprechende Angaben für die Fälle des Erwerberwechsels (Kunde, für den die Waren in das Konsignationslager gesendet wurden) gem. § 6b Abs. 5 UStG bzw. für das Zurückgelangen der Waren in den Abgangsmitgliedstaat vor Ablauf der 12-Monats-Frist, vgl. § 6b Abs. 4 UStG. Diese Meldepflichten sollen aus Gründen der Rechtssicherheit nunmehr auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden (§§ 18a Abs. 6 und 7 UStG-E).
- Über den Regierungsentwurf hinaus sollen nach § 4 Nr. 23 Buchst. c UStG-E entsprechende Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen auch von Kindertageseinrichtungen an Kinder und von Berufsschulheimen (früher: Lehrlings-/Lehrwohnheimen) an Studierende und Schüler steuerfrei erbracht werden können.

In ganz wesentlichen Streitpunkten konnte hingegen keine Einigung erzielt werden. So hatte die CDU/CSU-Fraktion eine Ausdehnung des Verlustrücktrags auf € 50 Mio., eine Verbesserung bei der Thesaurierungsbegünstigung sowie die Lockerung der Lohnsummenregelung bei der Erbschaftsteuer gefordert. Diese Punkte werden nicht in das JStG 2020 Eingang finden.

Keine Einigung in wesentlichen Streitpunkten



In der Woche vor Weihnachten sollen Bundestag und Bundesrat über das Gesetz abstimmen. Das würde bedeuten, dass der Bundesrat in seiner letzten Sitzung am 18.12.2020 dem Gesetz zustimmen müsste. Ausfertigung durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt würden dann voraussichtlich zwischen Weihnachten und Neujahr erfolgen.

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de

**b | Neuer Entwurf zur ATAD-Umsetzung an Bundestag übersandt |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

**Key Facts**

- Eigenständiges Vorgehen des BMF gegenüber den Bundestagsabgeordneten, eine noch zu erfolgende Abstimmung mit dem BMWi könnte zu inhaltlichen Änderungen führen.
- Zur Diskussion steht, ob noch die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 aufgenommen wird.
- Aus Wirtschaftssicht wäre es wünschenswert, die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15 % zu senken.
- Die ATAD-Regelungen sollen entgegen vorheriger Versuche nicht in das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2020 Eingang finden.



Referentenentwurf vom 10.12.2019

Das BMF hatte bereits am 10.12.2019 einen Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgelegt (vgl. ausführlich hierzu WTS Journal 01/2020, S. 6 ff. sowie Sonderbeilage „Entwicklung bei Hinzurechnungsbesteuerung und Verrechnungspreisen – ATAD-Umsetzungsgesetz“).

Gesetzesentwurf zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien (Stand: 17.11.2020)

Mit Bearbeitungsstand vom 17.11.2020 hat nun das BMF den „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien“ an die finanzpolitischen Sprecher der Bundestagsfraktionen versendet. Im Vergleich zu dem Referentenentwurf aus 2019, auf den man sich damals politisch nicht verständigen konnte, wurde nun inhaltlich die Beschränkung auf eine 1:1 Umsetzung der ATAD-Richtlinien vereinbart, also eine möglichst minimale Umsetzung ohne EU-rechtlich nicht erforderliche Verschlechterungen zu Lasten der Wirtschaft.

Wesentliche Inhalte



Umsetzung von Art. 5 ATAD

- Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung
  - › Anpassung der Stundungsregelungen an die ATAD in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG, § 6 AStG

- › Wertverknüpfung bei der Begründung und Stärkung von Besteuerungsrechten („Verstrickung“), §§ 4, 6 EStG, § 12 KStG

- Hybride Gestaltungen
  - › Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen durch Betriebsausgabenabzugsverbot bzw. Versagung der Steuerfreistellung bei hybriden Gestaltungen (§ 4k (neu), § 3 Nr. 40, § 50d Abs. 9 EStG; § 8b KStG)

Umsetzung von Art. 9, 9b ATAD

- Hinzurechnungsbesteuerung
  - › Beherrschungskriterium  
Statt wie bisher auf eine Inländerbeherrschung abzustellen, wird eine gesellschafterbezogene Betrachtung eingeführt.
  - › Einkünftekatalog  
Der Aktivkatalog des § 8 AStG wird angepasst. Dies betrifft insbesondere die Dividenden, die nach den ATAD-Regelungen grundsätzlich passiv sind.
  - › Verlustverrechnung  
Bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen darf im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung keine Verlustkonsolidierung auf Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft mehr stattfinden.
  - › Besteuerungstechnik  
Nach den ATAD-Regelungen hat die

Umsetzung von Art. 7 und 8 ATAD

Hinzurechnung im Veranlagungszeitraum des Endes des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft zu erfolgen.

- › Vorrang des Investmentsteuergesetzes  
Der Vorrang des Investmentsteuergesetzes wird nun in § 7 Abs. 5 AStG und § 13 Abs. 5 AStG verankert.
- › Zeitliche Anwendung  
Gegenüber dem Referentenentwurf aus 2019 wird die zeitliche Anwendung grundsätzlich nochmal um ein Jahr verschoben.

hat, zumal diese Regelung EU-rechtlich nicht erforderlich ist und daher auch nicht einer 1:1 Umsetzung entspricht. Umgekehrt ist die Unvereinbarkeit mit EU-Recht sogar sehr wahrscheinlich. Weiterhin steht zur Diskussion, ob die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 noch aufgenommen wird. Und last not least wäre es aus Wirtschaftssicht wünschenswert, die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15 % zu senken. Auch diese beiden Punkte gehen allerdings über eine 1:1 Umsetzung der Richtlinien hinaus.

Hintergrund  
und Ausblick



Allerdings wurde der Entwurf bis zum Redaktionsschluss noch nicht mit dem BMWi abgestimmt, vielmehr handelt es sich um ein eigenständiges Vorgehen des BMF gegenüber den Bundestagsabgeordneten. Dieses Vorgehen ist insofern ungewöhnlich, als es vom üblichen Gesetzgebungsverfahren erheblich abweicht. Eine noch zu erfolgende Abstimmung mit dem BMWi könnte zu inhaltlichen Änderungen führen, da dieses Ressort die Ausweitung der Wegzugsbesteuerung auf Privatpersonen in § 6 AStG bisher kategorisch abgelehnt

Wann das reguläre Gesetzgebungsverfahren (Ressortabstimmung, Referentenentwurf und Kabinettsbeschluss sowie anschließend Übermittlung an den Bundestag) beginnen wird, ist unklar. Nach Informationsstand zum Redaktionsschluss kann der zeitweise ins Auge gefasste Kabinetts-termin am 16.12.2020 dem Vernehmen nach nicht gehalten werden. Entschieden wurde hingegen, dass die ATAD-Regelungen entgegen vorheriger Versuche nicht in das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2020 Eingang finden sollen.

Weiteres Verfahren

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de



Hintergrund

## Kurznews

c | **Verordnung zu § 27 Abs. 15 UmwStG** | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Das BMF hatte am 06.10.2020 den Referentenentwurf einer Verordnung zu § 27 Abs. 15 UmwStG veröffentlicht. Mit der Verordnung soll von der in § 27 Abs. 15 Satz 2 UmwStG vorgesehenen Ermächtigung Gebrauch gemacht werden, die Verlängerung der umwandlungssteuerlichen Fristen in § 9 Satz 3 und § 20 Abs. 6 UmwStG von acht auf zwölf Monate Corona-bedingt auf das Jahr 2021 auszudehnen. Damit wird für die Steuerpflichtigen frühzeitig Planungssicherheit geschaffen, dass auch im Jahr 2021 für Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und für Einbringungen Bilanzen zugrunde gelegt werden können, die auf einen zwölf (statt acht)

Monate zurückliegenden Zeitpunkt aufgestellt wurden.

Die Ermächtigung steht unter der Bedingung einer entsprechenden Verordnung des BMJV, in der auch die Corona-bedingte Verlängerung der Acht-Monats-Frist in § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG entsprechend ausgedehnt wird. Diese Verordnung des BMJV vom 20.10.2020 wurde bereits im Bundesgesetzblatt verkündet.

Die Verordnung zu § 27 Abs. 15 UmwStG soll zum 01.01.2021 in Kraft treten. Die noch erforderliche Zustimmung des Bundesrats soll am 18.12.2020 erteilt werden.

Verordnung des BMJV  
vom 20.10.2020

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de



## Kurznews

### d | Referentenentwurf des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Referentenentwurf  
vom 20.11.2020

Das BMF hat am 20.11.2020 den Referentenentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) veröffentlicht. Durch das Gesetz soll insbesondere das Kapitalertragsteuer-Entlastungsverfahren verbessert und damit zusammenhängender Missbrauch und Steuerhinterziehung verhindert werden.

- scheinigung und Bescheid (§ 50c Abs. 5 EStG-E und § 45a Abs. 2a EStG-E).
- Aufbau einer Kapitalertragsteuer-Datenbank mit umfassenden Steuerbescheinigungs- und weiteren Daten (§§ 45b und 45c EStG-E).
- Haftungsverschärfung für die Aussteller von Kapitalertragsteuer-Bescheinigungen (§ 45a Abs. 7 EStG-E).

Wesentliche Inhalte



Der Entwurf enthält insbesondere die folgenden wesentlichen Elemente:

- In einem neuen § 50c EStG-E werden die Verfahren des § 50d Abs. 1 bis 6 EStG zur Entlastung beschränkt Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG gebündelt.
- Reduzierung der Anzahl bestehender Entlastungsverfahren und Konzentration dieser Verfahren beim BZSt zur Verringerung der abstrakt bestehenden Gefahr von Doppelerstattungen.
- Verbesserung der Missbrauchsbekämpfung, insbesondere durch Anpassung der Sonderregelung für die Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG-E) an EU-Vorgaben.
- Auch das Erstattungsverfahren des InvStG soll in §§ 7 und 11 InvStG-E eine Änderung erfahren, um Mehrfacherstattungen entgegenzuwirken.
- Digitalisierung des Entlastungsverfahrens beim BZSt für Antrag, Steuerbe-

Darüber hinaus enthält der Gesetzesentwurf eine Regelung im Umwandlungssteuergesetz zur Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltungen (§ 2 Abs. 5 UmwStG-E) sowie eine Beschränkung des Besteuerungstatbestands bei der Überlassung von Rechten durch beschränkt steuerpflichtige Rechteinhaber (§ 49 Abs. 1 EStG). Beides steht mit den übrigen Regelungen des Gesetzesentwurfs in keinem direkten Zusammenhang. Zur „Verpflichtung zur Abgabe von Steueranmeldungen/Steuererklärungen zur beschränkten Steuerpflicht bei der Überlassung von in inländischen Registern eingetragenen Rechten“ gem. § 49 Abs. 1 EStG hatte die Finanzverwaltung erst kürzlich das BMF-Schreiben am 06.11.2020 veröffentlicht (vgl. diesbezüglich gesonderter Beitrag im Heft), dessen Wirkung mit dieser gesetzlichen Regelung nun überraschend aufgehoben werden soll.

Das Gesetzgebungsverfahren wird sich in jedem Fall über den Jahreswechsel hinaus erstrecken. Etwaige inhaltliche Änderungen bleiben abzuwarten.

UmwStG

Rechteüberlassung  
bei beschränkt  
Steuerpflichtigen

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de

# AbzStEntModG

1a | Besteuerung von Streubesitzdividenden nicht verfassungswidrig |

Autorin: StBin/FBin IStR Viktoria Lücke, Köln

**Key Facts**

- Die körperschaft- und gewerbe- steuerliche Streubesitzdividenden- regelung ist nach Auffassung des BFH nicht verfassungswidrig.
- Der Gesetzgeber hat das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prin- zip der finanziellen Leistungsfähig- keit sowie das Gebot der Folgerich- tigkeit zu beachten.
- Die Herstellung einer europarechts- konformen Gesetzgebung rechtfertigt den Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.

bedeutete, bei inländischen wie ausländi- schen Anteilseignern zu erstatten, oder die Streubesitzdividenden in beiden Fällen zu besteuern. Der Gesetzgeber entschied sich für Letzteres.

Nun schloss sich der BFH der Entscheidung des FG Hamburg an. Weder § 8b Abs. 4 KStG noch § 9 Nr. 2a GewStG verstoßen nach Auffassung der Richter gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Mit der Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG habe sich der Gesetzgeber in verfassungsrecht- lich zulässiger Weise dafür entschieden, eine unionsrechtskonforme Regelung herbeizuführen.

§ 8b Abs. 4 KStG  
verfassungskonform

BFH vom 18.12.2019  
(AZ: I R 29/17)

Der BFH hat mit Urteil vom 18.12.2019 entschieden, dass die Regelungen des § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des EuGH- Umsetzungsgesetzes vom 21.03.2013 und des § 9 Nr. 2a GewStG verfassungsgemäß sind.

Der Entscheidungsspielraum des Gesetz- gebers bei der Ausgestaltung von Steu- ertatbeständen sei durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt. Zwar habe der Gesetzgeber mit der Ein- führung des § 8b Abs. 4 KStG das Gebot der Folgerichtigkeit insoweit durchbrochen, als der in § 8b Abs. 1 KStG zum Ausdruck kommende Grundsatz nicht zum Tragen kommt. Nach diesem Grundsatz sollen im System des Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne eigentlich nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft und dann erst wieder bei Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner besteuert werden. In der Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage sei aber ein hinreichender Rechtfertigungsgrund zu sehen.

Grenzen des gesetz- geberischen Ent- scheidungsspielraums



Urteilsfall



Im Streitfall war die Klägerin, eine Ka- pitalgesellschaft, mit weniger als 10 % am Kapital einer AG beteiligt und erhielt in 2013 eine Dividende. Das Finanzamt unterwarf die Dividende der Körper- schaft- und Gewerbesteuer. Die Klägerin vertrat hingegen die Auffassung, dass die Dividende gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei ist und nach § 8b Abs. 5 KStG 5 % der Dividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln sind, da die Streubesitzdividendenregelungen des § 8b Abs. 4 KStG und des § 9 Nr. 2a GewStG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig sind. Das FG Hamburg wies die Klage als unbegründet ab.

Schließlich stellt der BFH fest, dass die für § 8b KStG geltenden Erwägungen entsprechend für § 9 Nr. 2a GewStG an- zuwenden sind. Die gewerbesteuerliche Mindestbeteiligungsquote von 15 % (§ 9 Nr. 2a GewStG) ist mit den Vorgaben des Verfassungsrechts vereinbar und bewegt sich innerhalb des fiskalischen Gestal- tungsspielraums des Gesetzgebers.

Ihr Kontakt



StB Jens Krechel, Köln,  
jens.krechel@wts.de

EuGH vom 20.10.2011  
(Rs. C-284/09)

Hintergrund für die Einführung der Streu- besitzdividendenregelung des § 8b Abs. 4 KStG war das EuGH-Urteil vom 20.10.2011, wonach die damalige Regelung europarechtswidrig war. Der Gesetzgeber hatte die Möglichkeit, entweder die Kapital- ertragsteuer, die für ausländische An- teilseigner zuvor eine Definitivbelastung

### 1b | BMF-Schreiben zur symmetrischen Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften bei Anteilsveräußerung |

Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

#### Key Facts

- BFH-Urteil zur Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften im Bundessteuerblatt veröffentlicht.
- Finanzverwaltung äußert sich zur Anwendung dieser Grundsätze und spezifiziert Voraussetzung des erforderlichen Veranlassungszusammenhangs.

aus Kurssicherungsgeschäften als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG für die Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen seien, müsse Entsprechendes auch für Erträge aus Sicherungsgeschäften gelten. Dafür spreche auch die gesetzgeberische Intention beim § 8b Abs. 2 KStG, die eine „symmetrische“ Freistellung von Veräußerungsgewinnen einerseits und Wertminderungen im Zusammenhang mit dem Anteil andererseits vorsieht.

BFH vom 10.04.2019  
(AZ: I R 20/16)



Der BFH hatte entschieden, dass Gewinne aus Währungssicherungsgeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden sind, als Bestandteil des Veräußerungspreises im Rahmen der Ermittlung des nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen sind (vgl. WTS Journal 05/2019).

Dies begründe sich darauf, dass Verluste aus Devisentermingeschäften, die anlässlich von Anteilsveräußerungen abgeschlossen wurden, als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG anzusehen seien, wenn sie in einem Veranlassungszusammenhang mit der Veräußerung stünden. Entscheidend sei hierbei das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn. Wenn Verluste

Ergänzend zur Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt hat sich die Finanzverwaltung nun auch zur Anwendung im Einzelfall geäußert.

Nach dieser Rechtsprechung sei der erforderliche Veranlassungszusammenhang nur dann gegeben, wenn das Sicherungsgeschäft aus Sicht des späteren Veräußerers ausschließlich auf Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf die konkret erwarteten Veräußerungserlöse ausgerichtet ist („Micro-Hedges“). Unspezifische globale Absicherungen für Währungskursrisiken einer Vielzahl von Grundgeschäften („Macro“- oder „Portfolio Hedges“) seien hingegen nicht zu berücksichtigen.

Der erforderliche Veranlassungszusammenhang liege demnach nur vor, sofern der Steuerpflichtige bei Abschluss des jeweiligen Sicherungsgeschäftes ausschließlich den späteren, konkret erwarteten Erlös aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des

BMF vom 05.10.2020

Veranlassungszusammenhang nur bei Micro-Hedges möglich

	WE BUY	WE SELL
USD	30.458	31.415
EUR	38.148	39.012
GBP	47.957	49.103
JPY (100)	38.352	39.487
CHF	31.858	33.005
CAD	29.222	30.217
AUD	30.988	32.088
SEK	4.359	4.895
DKK	5.123	5.641

§ 8b Abs. 2 KStG vor Währungskursschwankungen absichern wollte. Dabei handele es sich um eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden könne, so dass ihr Vorliegen oder Fehlen aus nach außen erkennbaren objektiven Umständen (Indizien und Beweisanzeichen) zu erschließen sei. Die konkrete Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen, das Sicherungsgeschäft ausschließlich im Hinblick auf eine bestimmte geplante Anteilsveräußerung abzuschließen, müsse sich demnach nach außen durch objektive Umstände manifestieren.

Neben einer eindeutigen, nachträglich nicht veränderbaren Dokumentation dieses Zuordnungswillens durch den Steuerpflichtigen müsse auch betragsmäßig eine nachvollziehbare und plausible Verbindung von Grund- und Sicherungsgeschäft dargelegt werden können.

Der Umfang der Nachweiserfordernisse sei dabei von dem Grad abhängig, inwieweit die spätere Anteilsveräußerung (also das Grundgeschäft) bereits konkretisiert ist. Eine lediglich unspezifische Veräußerungsabsicht begründe den erforderlichen Veranlassungszusammenhang demnach nicht.

Darüber hinaus geht die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben ausführlich auf folgende Aspekte ein:

- Abweichungen zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft
- Änderungen und Anpassungen des Sicherungsgeschäftes
- Ausbleiben der Anteilsveräußerung
- Unterschiedliche Realisierungszeitpunkte bei Grund- und Sicherungsgeschäft
- Verluste aus Währungssicherungsgeschäften

Unspezifische Veräußerungsabsicht nicht ausreichend

**Ihr Kontakt**



StBin Diana Driemel,  
Erlangen,  
diana.driemel@wts.de

Betragsmäßig plausible Beziehung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft erforderlich



**1c | BMF-Arbeitshilfe zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks ungeeignet | Autor: Ass. jur. Markus Madsen, München**

**Key Facts**

- BFH hält BMF-Arbeitshilfe zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks auf Gebäude und Grund und Boden für ungeeignet.
- Bei Streitigkeiten ist ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen einzuholen, soweit das Gericht nicht über eigene Sachkunde verfügt.

auf seiner Internetseite bereitgestellten „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“. Das Finanzgericht sah in der Arbeitshilfe des BMF eine geeignete Schätzungshilfe und wies die Klage ab. Im Revisionsverfahren lud der BFH das BMF bei.

Nach Ansicht des BFH gewährleistet die Arbeitshilfe nicht die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude bei der Ermittlung des Gebäudewerts, da sie die zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren verengt und einen sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktor nicht berücksichtigt. Formal hat die Arbeitshilfe für die Beteiligten und das Finanzgericht keine Bindungswirkung. Prozessrechtlich handelt es sich lediglich um einen Parteivortrag des Finanzamts.

Methodik der Arbeitshilfe unzureichend



Formal entfaltet Arbeitshilfe keine Bindungswirkung

BFH vom 21.07.2020 (AZ: IX R 26/19)



Mit Urteil vom 21.07.2020 hat der BFH entschieden, dass das Finanzgericht als Tatsacheninstanz eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die unter Verwendung der Arbeitshilfe des BMF ermittelte Aufteilung ersetzen darf.

Urteilsfall

Die Parteien stritten über eine im Kaufvertrag getroffene Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden. Das Finanzamt ermittelte die Aufteilung auf der Grundlage der vom BMF

Ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises wie hier streitig, hat das Finanzgericht regelmäßig ein Sachverständigengutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von

Erforderlichenfalls ist ein Gutachten einzuholen

Grundstücken einzuholen, soweit es nicht selbst über die erforderliche Sachkenntnis verfügt. Da das Finanzgericht im Streitfall seinen Feststellungspflichten nicht ausreichend nachgekommen war, verwies der BFH die Sache zur Nachholung der Feststellungen an die Vorinstanz zurück.

## Praxisbedeutung



Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA von Gebäuden (§ 7 Abs. 4 bis 5a EStG) ist es in der Praxis häufig erforderlich, einen Gesamtpreis für ein bebauten Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen.

BFH vom 16.09.2015  
(AZ: IX R 12/14)

Erfolgt diese Aufteilung bereits im notariellen Kaufvertrag durch Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer, sind die dort getroffenen Festlegungen nach

der bisherigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich maßgeblich.

Lediglich bei nur zum Schein getroffenen oder gestaltungsmisbräuchlichen Absprachen oder wenn eine Gesamtwürdigung der Umstände dazu führt, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung die tatsächlichen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und das Ergebnis wirtschaftlich nicht haltbar ist, sollte anderes gelten. Für diese Fälle bzw. wenn eine solche Aufteilung nicht vereinbart wurde, stellen die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder regelmäßig die streitgegenständliche Arbeitshilfe zur Verfügung, mit deren Hilfe in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorgenommen werden oder bei deren Vorliegen deren Plausibilität geprüft werden kann.

## Hintergrund

## Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Andreas  
Bock, München,  
andreas.bock@  
wts.de

## 1d | Teleologische Reduktion der Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG |

Autor: David Wagner, München

## Key Facts

- Übertragung von Wirtschaftsgütern einer Kapitalgesellschaft auf eine Tochter-Personengesellschaft erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten.
- Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG verlangt rückwirkenden Teilwertansatz, soweit innerhalb von sieben Jahren der Anteil einer Körperschaft an den übertragenen Wirtschaftsgütern unmittelbar oder mittelbar begründet wird (sog. Körperschaftsklausel).
- Sperrfristregelung soll ein „Überspringen“ von stillen Reserven auf eine Körperschaft verhindern.
- Laut FG Münster ist Sperrfristregelung jedoch teleologisch zu reduzieren, wenn stille Reserven – wie im Urteilsfall – bereits bei Begründung des Anteils der Körperschaft aufgedeckt werden und folglich tatsächlich nicht „überspringen“.
- FG Münster bestätigt damit ein Urteil des FG München in einem ähnlichen Fall.

Mit Urteil vom 24.06.2020 hatte das FG Münster darüber zu entscheiden, ob bei gem. § 6 Abs. 5 EStG von einer GmbH (Klägerin) in eine GmbH & Co. KG (KG) zu Buchwerten eingebrachten Wirtschaftsgütern aufgrund einer im Folgejahr erfolgten Veräußerung von KG-Anteilen rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist.

Im Streitfall wurden mittels Einbringungsvertrag vom 30.12.2014 durch die Klägerin Wirtschaftsgüter zum Buchwert in eine KG eingebracht. Die Klägerin war am Kapital und Vermögen dieser KG zu 100 % beteiligt. Mit Kaufvertrag vom 29.09.2015 veräußerte die Klägerin dann aber 51 % der KG-Anteile an die S Beteiligungs GmbH & Co. KG (SB KG), deren Gesellschafter wiederum GmbHs waren. Im Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung (GuE) für 2014 des dem Organträger der Klägerin zuzurechnenden Einkommens wurde der Übergang der Wirtschaftsgüter auf die KG zu Buchwerten berücksichtigt. Aufgrund der Veräußerung der KG-Anteile wurde im Bescheid über die GuE für 2015 ein Veräußerungsgewinn festgestellt, welcher sich aus der Aufdeckung stiller Reserven aus den in die KG eingebrach-

FG Münster vom  
24.06.2020  
(AZ: 13 K 3029/18 F)

## Urteilsfall



ten Wirtschaftsgütern ergab. Nach einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der im Jahr 2015 erklärte Veräußerungsgewinn bereits im Jahr 2014 anzusetzen sei. Der rückwirkende Teilwertansatz wurde mit einer Verletzung von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG begründet.

Entscheidung des  
Finanzgerichts

BFH vom 31.07.2013  
(AZ: I R 44/12)



Das FG Münster entschied in seinem Urteil – in Anlehnung an BFH-Rechtsprechung – zugunsten der Klägerin und bestätigte damit den Buchwertansatz bei Einbringung. Die Veräußerung der KG-Anteile an die SB KG erfülle zwar die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dem Wortlaut nach, da die Gesellschafter (GmbHs) der SB KG bis zum Erwerb der Beteiligung nicht an den eingebrachten Wirtschaftsgütern beteiligt waren. Erst durch den Erwerb der Beteiligung wurde ein Anteil an den in 2014 eingebrachten Wirtschaftsgüter begründet. Im Streitfall sei § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG jedoch deshalb nicht einschlägig, weil die Vorschrift teleologisch reduziert werden müsse. Dies gelte für Fälle, bei denen nachträglich ein Anteil einer Körperschaft an einem zuvor zu Buchwerten eingebrachten Wirtschaftsgut innerhalb

von sieben Jahren aufgrund eines voll entgeltlichen Beteiligungserwerbs begründet wird, sodass keine stillen Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt übergehen. Der Gesetzgeber habe mit der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG eine Verhinderung des Überspringens stiller Reserven beabsichtigt. Im vorliegenden Streitfall sei ein Überspringen stiller Reserven ausgeschlossen gewesen, weil die Begründung des Anteils an den übertragenen Wirtschaftsgütern unter vollständiger Realisation der stillen Reserven (im Rahmen der Veräußerung des Teilmitunternehmeranteils) seitens der Klägerin erfolgte. Somit sei keine Sperrfristverletzung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG anzunehmen gewesen. Die vom FG Münster in seiner Entscheidung zugelassene Revision ist beim BFH anhängig.

In einem Urteil des FG München vom 10.07.2019 (AZ: 7 K 1253/17) war in gleicher inhaltlicher Richtung bereits über eine sehr ähnliche Fallkonstellation entschieden worden. Mit Spannung wird der Ausgang des hierzu bereits beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens erwartet.

Anhängige Revision  
(AZ: I R 34/20)

**Ihr Kontakt**



**StB Dominik Lipp,**  
München,  
[dominik.lipp@wts.de](mailto:dominik.lipp@wts.de)

## 1e | Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht im Wege vorweggenommener Erbfolge bei einer Mitunternehmerschaft | Autor: RA/StB Tobias Sauerteig, Hamburg

### Key Facts

- Rechtsgrundsätze zur Behandlung von Abbruchkosten beim Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht gelten auch für den unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.
- § 6 Abs. 3 EStG begründet keine umfassende „Fußstapfentheorie“ i.S.e. allumfassenden steuerlichen Rechtsnachfolge, sondern bewirkt eine Rechtsfolge nur in einzelnen vom Gesetz ausdrücklich bestimmten Beziehungen.
- Aus der Abbruchabsicht resultierende Qualifikation als Herstellungskosten eines neu errichteten Gebäudes bleibt von der in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Buchwertfortführung unberührt.

In seinem Urteil vom 27.05.2020 hatte sich der BFH mit der Frage zu befassen, ob die Rechtsgrundsätze zur Behandlung von Abbruchkosten bei Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht auch für den unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gelten.

Im Streitfall übertrug der Vater des Klägers diesem im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sowohl seinen OHG-Mitunternehmeranteil als auch ein Grundstück mit aufstehendem Ladenlokal. Aus dem notariellen Übertragungsvertrag ergab sich die Absicht des Klägers, die vorhandene Bebauung abzureißen, das Grundstück mit dem bereits in seinem Eigentum stehenden Nachbargrundstück grundbuchrechtlich zusammenzulegen und mit einem Wohn-/Geschäftshaus zu bebauen, was in der Folge auch geschah. Im Rahmen der Steuererklärung des Streit-

BFH vom 27.05.2020  
(AZ: III R 17/19)

Urteilsfall



jahres 2011 setzte der Kläger die auf den Restbuchwert des Ladenlokals vorgenommene Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) und die angefallenen anteiligen Abbruchkosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben an. Finanzverwaltung und das FG Baden-Württemberg vertraten die Ansicht, dass der Restbuchwert des Gebäudes und die Abbruchkosten Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes darstellten.

Bestehende Abbruchabsicht bei Erwerb entscheidend



Der BFH hat die Revision zurückgewiesen. In seiner Urteilsbegründung hat der III. Senat dargelegt, dass es nach ständiger Rechtsprechung für den Ansatz von AfaA und den Abzug von Abbruchkosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben bei einem im Zeitpunkt des Erwerbs technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäudes auf das (Nicht-)Bestehen einer Abbruchabsicht ankomme. Bei Erwerb eines Gebäudes mit Abbruchabsicht sei bereits ein weiterreichendes Ziel, nämlich die Herstellung eines neues Wirtschaftsguts, vorhanden. Hieraus ergebe sich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Anschaffungskosten und der später beabsichtigten Maßnahme. Aus diesem Grunde müsse man den Restwert des Gebäudes und die Abbruchkosten den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts zurechnen. Diese Grundsätze seien nicht nur beim entgeltlichen Erwerb eines

Grundstücks/Gebäudes, sondern auch bei Erwerb im Wege der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge, durch Erbfolge und bei Einlage in ein Betriebsvermögen anwendbar.

Darüber hinaus seien diese Grundsätze auch auf den vorliegenden Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei vorweggenommener Erbfolge nach § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Nach den unstreitigen Feststellungen beabsichtigte der Kläger bereits im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs, keine Einkünfte mit dem bisher betrieblich genutzten Gebäude zu erzielen, sondern dieses abzurechnen, um ein neues Gebäude zu errichten.

Der Einwand der durch § 6 Abs. 3 EStG zum Ausdruck kommenden Betriebskontinuität greife hier nicht. Die Regelung begründe keine umfassende „Fußstapfentheorie“ i.S.e. allumfassenden steuerlichen Rechtsnachfolge, weshalb die aus der Abbruchabsicht resultierende Qualifikation als Herstellungskosten des neuen Gebäudes von der in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Buchwertfortführung unberührt bleibe. § 6 Abs. 3 EStG orientiere sich an den Werten des Rechtsvorgängers und erfasse daher regelmäßig nicht die steuerliche Beurteilung der beim Rechtsnachfolger angefallenen eigenen Aufwendungen.

Ebenso bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege vorweggenommener Erbfolge

Buchwertfortführung steht Grundsätzen zum Erwerb in Abbruchabsicht nicht entgegen

*Ihr Kontakt*



*RAin/StBin Eva Doyé,  
Hamburg,  
eva.doye@wts.de*

Grundsätze zu Erwerb in Abbruchabsicht auch bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge, durch Erbfolge und bei Einlage in ein Betriebsvermögen anwendbar



**1f | Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Sonderbetriebsvermögen II gehalten werden |**

Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

**Key Facts**

- Befinden sich bei einer Abspaltung die Anteile eines Gesellschafters am übertragenden Rechtsträger in seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen (SBV) II bei einer Personengesellschaft, werden die gewährten Anteile am übernehmenden Rechtsträger ebenfalls notwendiges SBV II dieses Gesellschafters.
- Sowohl der Anteilstausch im Rahmen der Abspaltung als auch eine ggf. nachfolgende Entnahme der am übernehmenden Rechtsträger gewährten Anteile aus dem notwendigen SBV II können zu einem Sondergewinn des Gesellschafters in der Personengesellschaft führen.

triebseinnahmen führt. Das FG München kam dagegen im Urteil vom 02.11.2017 zu der Auffassung, dass es bei der nicht-verhältnismäßigen Abspaltung nicht zu einer Substanzabspaltung gekommen ist und kein Entnahmetatbestand erfüllt ist.

Der BFH hat das Urteil des FG München aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Nach Auffassung des BFH handelt es sich entgegen der Ansicht des Finanzamts nicht um eine disquotale Abspaltung. Den Kommanditisten als Anteilseignern der übertragenden AG wurde jeweils ein neuer GmbH-Anteil i.H.v. € 100 zugeteilt, was dem Verhältnis ihrer Beteiligung an der AG entsprach.

Rückverweisung an das Finanzgericht zur Klärung relevanter Feststellungen

Der BFH konnte aufgrund der bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts allerdings nicht beurteilen, ob die erhaltenen Anteile an der übernehmenden GmbH von A und B statt als Privatvermögen als notwendiges SBV II der Klägerin zu behandeln sind, weil das Finanzgericht keine Feststellungen zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der übernehmenden GmbH getroffen hat.

BFH vom 28.05.2020  
(AZ: IV R 17/17)

Der BFH hatte im Urteil vom 28.05.2020 über die Streitfrage zu entscheiden, ob die Abspaltung eines Teilbetriebs einer AG, deren Anteile die Kommanditisten einer KG zu je 50 % im notwendigen SBV II halten, auf eine GmbH, deren Anteile im Privatvermögen gehalten werden, zu einer Entnahme führt.

**Urteilsfall**

Im Streitfall war die Klägerin eine GmbH & Co. KG, deren Kommanditisten (die Eheleute A und B) zu je 50 % beteiligt sind. Im jeweiligen SBV II der Kommanditisten befinden sich deren Anteile an einer AG (ebenfalls je 50 %). Mit Spaltungsvertrag vom 30.06.2010 übertrug die AG einen Teilbetrieb gegen Gewährung neuer Anteile auf eine GmbH, deren Anteile vor der Spaltung zu 100 % (€ 25.000) von der A gehalten wurden. Nach der Abspaltung des Teilbetriebs auf die GmbH sind A zu 99,6 % (€ 25.100) und B zu 0,4 % (€ 100) beteiligt. Die Anteile an der GmbH wurden im Privatvermögen gehalten.

Zunächst hat der BFH klargestellt, dass dann, wenn sich bei einer Abspaltung die Anteile eines Gesellschafters am übertragenden Rechtsträger in seinem notwendigen SBV II bei einer Personengesellschaft befinden, die im Zuge der Abspaltung gewährten Anteile am übernehmenden Rechtsträger ebenfalls notwendiges SBV II dieses Gesellschafters bei der Personengesellschaft werden. Gleich im Anschluss komme allerdings der Frage, ob im Urteilsfall eine Betriebsaufspaltung vorlag, wesentliche Bedeutung zu. Bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung wären die im Zuge der Spaltung neu gewährten Anteile an der übernehmenden GmbH nach Auffassung des BFH zwingend notwendiges SBV II bei der Klägerin geblieben. Dies hätte zur Folge, dass die übergegangenen stillen Reserven in den Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers weiterhin Betriebsvermögen und damit steuer-verstrickt wären. Sollte demgegenüber

Keine Aufdeckung der stillen Reserven bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung

FG München  
vom 02.11.2017  
(AZ: 13 K 1170/15)

Streitgegenstand sind die Feststellungsbescheide 2010. Das Finanzamt ist der Auffassung, dass eine disquotale Abspaltung des Teilbetriebs mit einer Werteverchiebung von B auf A vorliegt, die als Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des B zu werten ist und somit zu Sonderbe-

keine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der übernehmenden GmbH vorliegen, hätte das Finanzgericht wohl eine Entnahme der gewährten Anteile an der übernehmenden GmbH zu betriebsfremden Zwecken (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG) annehmen müssen. Konsequenz dessen wäre gewesen, dass die in den gewährten Anteilen befindlichen stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen realisiert worden wären.

Gewinnrealisierung durch Anteilstausch



Zudem hat der BFH im vorliegenden Urteilsfall noch eine weitere Möglichkeit erkannt, die zu einer Gewinnrealisierung hätte führen können:

Nach Auffassung des BFH könnte nämlich auch bereits der Anteilstausch im Rahmen der Abspaltung selbst zu einer Gewinnrealisierung geführt haben. Nach § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG kann ein Rechtsträger einen

Teil seines Vermögens gegen Gewährung von Anteilen abspalten. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist § 13 UmwStG für die Besteuerung des Anteilseigners der übertragenden Körperschaft auch auf die Abspaltung entsprechend anzuwenden. Grundsätzlich gelten also die Anteile am übertragenden Rechtsträger als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile am übernehmenden Rechtsträger als zu diesem Wert angeschafft. Entscheidend ist nach Auffassung des BFH, ob das im UmwG vorgefundene Bild einer Abspaltung einem Anteilstausch zu Buchwerten i.S.d. Steuerrechts entspricht. Das Finanzgericht hat demnach auch zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG (u.a. Antrag auf Buchwertfortführung) vorliegen. Ist dies der Fall, so ist im Rahmen des zunächst erfolgten Anteilstausches noch keine Gewinnrealisierung eingetreten.

Ihr Kontakt



RA/StB Klaus  
Dumser, Nürnberg,  
klaus.dumser@  
wts.de

## 1g | Nichtanwendungserlass zur gewerblichen Infektion und Gewerbesteuerpflicht bei ansonsten vermögensverwaltenden Personengesellschaften |

Autor: StB Martin Kleene, Frankfurt a. M.

### Key Facts

- Nach Auffassung der Finanzverwaltung unterliegen auch gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG gewerblich infizierte Einkünfte bei Personengesellschaften der Gewerbesteuer.
- Die Finanzverwaltung wendet die anderslautende BFH-Rechtsprechung nicht allgemein an.
- Die gewerbesteuerlichen Fragen seien nicht Gegenstand des BFH-Verfahrens gewesen.

zusätzlicher gewerblicher Beteiligungseinkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Allerdings unterlägen diese durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte umqualifizierten Einkünfte – anders als bei der Abfärbewirkung von originär gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG) – nicht der Gewerbesteuer. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG sei insoweit verfassungskonform auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG nicht als der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gelte.

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.10.2020

Die Finanzverwaltung hat mit gleich lautenden Ländererlassen vom 01.10.2020 eine teilweise Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 06.06.2019 (AZ: IV R 30/16) bezogen auf die darin zum Ausdruck kommenden gewerbesteuerlichen Grundsätze angeordnet.

BFH vom 06.06.2019 (AZ: IV R 30/16)

Der BFH hatte entschieden, dass Einkünfte einer Personengesellschaft aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen bei der Einkommensteuer aufgrund

Nur so werde eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern vermieden. Die Abfärbewirkung aufgrund originär gewerblicher Tätigkeit verhindere, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden könnten. Diese Gefahr

Begründung des BFH für die Ausnahme aus der Gewerbesteuer



bestehe bei gewerblichen Beteiligungseinkünften nicht, so dass es insoweit gewerbsteuerlich keiner Abfärbewirkung bedürfe. Zudem seien die gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft einkommensteuerrechtlich zur Gewerblichkeit der weiteren Einkünfte führen, bei ihr im Hinblick auf die gewerbsteuerrechtliche Kürzung ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet.



Urteilsfall

Im Streitfall hatte eine KG (Klägerin) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen erzielt und erhielt einen Gewinnanteil aus zwei KGs (Investments), die beide ihre einzigen Vermögensgegenstände im Vorjahr veräußert hatten. Die Investments waren originär gewerblich tätig, vermittelten im Streitjahr jedoch nur einen äußerst geringen Anteil an gewerblichen Beteiligungseinkünften. Die Klägerin sah insoweit aufgrund der Geringfügigkeit keine Abfärbung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) auf die übrigen Einkünfte. Das Finanzamt qualifizierte alle Einkünfte ohne Berücksichtigung

i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Umqualifizierung von Einkünften

einer Geringfügigkeitsgrenze in gewerbliche Einkünfte um.

Die Finanzverwaltung stützt ihren Nichtanwendungserlass nun darauf, dass die gewerbsteuerlichen Fragen gar nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen seien. Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder seien die im Urteil zum Ausdruck kommenden gewerbsteuerlichen Grundsätze folglich nicht allgemein anzuwenden. Streitig sei in dem vom BFH konkret zu entscheidenden Einzelfall in Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer Personengesellschaft ausschließlich die Frage gewesen, ob die Beteiligung an einer gewerblichen KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG (Untergesellschaft) auch ohne Anwendung einer Bagatellgrenze zu einer Umqualifizierung der übrigen Einkünfte der ansonsten vermögensverwaltenden KG (Obergesellschaft) führe. Die im Urteil zum Ausdruck kommenden gewerbsteuerlichen Grundsätze seien daher nicht allgemein anzuwenden.

Begründung des Nichtanwendungserlasses

Ihr Kontakt



StB Daniel Blöchle,  
Frankfurt a. M.,  
Nürnberg,  
daniel.bloechle@wts.de

### 1h | Zurechnung des Vorabgewinns einer Komplementär-GmbH für die Geschäftsführung einer GmbH & Co. KG beim die Geschäftsführung übernehmenden Kommanditisten | Autoren: Cara Katharina Joos, Erlangen, und RA/StB Dr. Klaus Dumser, Nürnberg

#### Key Facts

- Übernimmt ein Gesellschafter einer zur Geschäftsführung befugten Komplementär-GmbH, der gleichzeitig Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäftsführung der KG, so ist ihm der Vorabgewinn der GmbH für die Geschäftsführung zuzurechnen.
- Dies gilt unabhängig davon, ob die Komplementär-GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet.

Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG erhielt, welche von Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wurde.

Im Streitfall erhielt die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG gemäß Gesellschaftsvertrag einen jährlichen Vorabgewinn für die Geschäftsführung und die Haftungsübernahme. Die Geschäftsführung der KG wurde von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der GmbH, die zugleich einzige Kommanditisten der KG sind, erbracht. Eine Vergütung für die Geschäftsführtätigkeit erhielten sie weder unmittelbar von der KG noch von der Komplementär-GmbH. Nach einer Betriebsprüfung sah das Finanzamt diese Gewinnverteilung als unangemessen an und rechnete den der Komplementär-GmbH zugewiesenen Vorabgewinn, so-

Urteilsfall



BFH vom 28.05.2020  
(AZ: IV R 11/18)

Der BFH hatte über die Streitfrage zu entscheiden, wem eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Vorabvergütung für die Geschäftsführung einer GmbH & Co. KG steuerlich zuzurechnen ist, die eine



weit er die Geschäftsführung der KG betraf, entsprechend des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu gleichen Teilen den Kommanditisten zu. Denn die Geschäftsführertätigkeit werde auf der Ebene der KG bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht von der Komplementärin, sondern von den Kommanditisten erbracht.

Das FG Münster gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Eine handelsrechtliche Gewinnverteilungsabrede sei grundsätzlich auch für Besteuerungszwecke anzuerkennen. Weder der Vorabgewinn an die Komplementär-GmbH noch die unentgeltliche Erbringung der Geschäftsführertätigkeit oder die erfolgte monatliche Entnahme der Kommanditisten vom jeweiligen Kapitalkonto sei einzeln oder kumulativ betrachtet unangemessen. Das Finanzamt legte hiergegen Revision beim BFH ein.

kommensteuerlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von den Kommanditisten erbracht. So ergibt sich aus der teleologischen Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dass ein Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist ist, einkommensteuerrechtlich „im Dienst“ der KG tätig wird. Dementsprechend ist der Vorabgewinn für die Geschäftsführung anstelle der Komplementär-GmbH den Kommanditisten zuzuordnen.

Die hier besprochene Entscheidung des BFH hat sodann weitere Konsequenzen: Zum einen handelt es sich aus Sicht der Komplementär-GmbH bei der an sie gezahlten Vorabvergütung nicht um eine Sondervergütung oder Gewinnzuweisung der KG, die bei der Komplementär-GmbH der Körperschaftsteuer unterworfen wird. Insoweit liegt vielmehr eine verdeckte Einlage durch den Gesellschafter vor, der zugleich Kommanditist der KG ist.

Zum anderen führt die vorgenannte Rechtsprechung dazu, dass nur ein Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der nicht zugleich Kommanditist der KG ist, uneingeschränkt die Möglichkeit hat, Gewinne bei der Komplementär-GmbH zu thesaurieren, z.B. durch vorherigen Verzicht auf eine Geschäftsführungsvergütung gegenüber der Komplementär-GmbH. Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist, besteht diese Möglichkeit nach der hier besprochenen Entscheidung nicht, da ihm Vergütungen für Tätigkeiten für die KG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerrechtlich direkt zugerechnet werden.

Teleologische  
Reduktion des § 15  
Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Folgewirkungen dieser  
Entscheidung



Ihr Kontakt



RA/StB Klaus  
Dumser, Nürnberg,  
klaus.dumser@  
wts.de

FG Münster  
vom 23.02.2018  
(AZ: 1 K 2201/17 F)



Entscheidung des BFH

Der BFH hob das vorinstanzliche Urteil wieder auf. Nach ständiger Rechtsprechung sind von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG auch Vergütungen eines Kommanditisten erfasst, die er bei einer GmbH & Co. KG dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Geschäftsführertätigkeit nicht losgelöst von seiner Mitunternehmerstellung in der KG betrachtet werden kann. Der Streitfall war zwar insofern anders gelagert, als die Geschäftsführer weder von der KG noch von der GmbH eine Vergütung für die erbrachte Geschäftsführung erhielten. Dennoch werde auch insoweit die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus ein-

**1i | EuGH-Vorlage zur Unionsrechtmäßigkeit der Fondsbesteuerung nach dem bis zum 31.12.2017 geltenden InvStG a.F. | Autor: StB Tobias Michaelis, Frankfurt a. M.**

**Key Facts**

- Ein ausländischer Investmentfonds des Vertragstyps kann nach Auffassung des BFH ein selbständiges Zweckvermögen im Sinne von § 2 Nr. 1 KStG darstellen und in Folge dessen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.
- Eine analoge Anwendung der nur für inländische Investmentfonds in § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. geregelten Steuerbefreiung auf ausländische Investmentfonds ist mangels planwidriger Regelungslücke ausgeschlossen.
- Der BFH hält es trotz der bisherigen Rspr. des EuGH für möglich, dass die ausschließliche Steuerbefreiung inländischer Investmentfonds nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. mit der EU-rechtlich gebotenen Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV) vereinbar ist. Zweifelsfrei ist dies allerdings nicht.

Der BFH hat über die Frage zu entscheiden, ob ein luxemburgischer Spezial-Investmentfonds (der „Fonds“) in der Rechtsform eines FCP (fonds commun de placement) mit ausschließlich ausländischen Anlegern in Deutschland der beschränkten Körperschaftsteuer unterliegt. Der Fonds investierte in deutsche Immobilien und erzielte aus der Vermietung und Veräußerung der Immobilien inländische Einkünfte (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 u. 8 EStG). Während der planmäßigen Fondslaufzeit des geschlossenen Fonds von mindestens zehn Jahren waren die Anleger nicht zur Anteilsrückgabe berechtigt (entgegen Art. 8 des Luxemburgischen Gesetzes über spezialisierte Investmentfonds vom 13.02.2007).

Bereits in der Vorinstanz war das FG Münster der Auffassung, dass der Fonds als Zweckvermögen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG qualifiziert und demnach beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Zudem lehnte es eine analoge Anwendung der Steuerbefreiung für inländische Investmentfonds nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. ab. Aufgrund der eindeutigen Regulationsabsicht des Gesetzgebers sei keine Regelungslücke erkennbar, die eine Analogie erlauben würde. Das Finanzgericht sah auch die Vereinbarkeit der Norm mit europarechtlichen Vorschriften als gegeben.

Der BFH hat sich in der Begründung zu seinem Vorlagebeschluss der Rechtsauffassung der Vorinstanz weitgehend angeschlossen. Die zur Annahme eines Zweckvermögens notwendige wirtschaftliche Verselbständigung der Vermögensmasse leitet der BFH davon ab, dass den Fondsanlegern eine Anteilsrücknahme für mindestens zehn Jahre nicht zustand.

Hinsichtlich der vom Finanzgericht noch positiv getroffenen Aussage, dass § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. europarechtskonform sei, formuliert der BFH wohl auch im Hinblick auf die anderslautenden Entscheidungen des EuGH in Sachen *Santander, Emerging Markets und Fidelity Funds* allerdings etwas vorsichtiger. Demnach könne die von § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. ausschließlich für inländische Invest-

Sachverhalt:  
Geschlossener Fonds  
ohne Recht auf Anteils-  
rücknahme

Vorinstanz:  
FG Münster  
vom 20.04.2017  
(AZ: 10 K 3059/14 K)

BFH schließt sich  
der Auffassung des  
FG Münster an

EuGH vom 10.05.2012  
(Rs. C-338/11  
bis C-347/11),  
vom 10.04.2014  
(Rs. C-190/12) und  
vom 21.06.2018  
(Rs. C-480/16)

Vorabentscheidungs-  
ersuchen des BFH  
vom 18.12.2019  
(AZ: I R 33/17)



Folgende Rechtsfrage wird dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt: *„Steht Art. 56 EG (jetzt: Art. 63 AEUV) der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, der zufolge inländische Spezial-Immobilienfonds mit ausschließlich ausländischen Anlegern von der Körperschaftsteuer befreit sind, während ausländische Spezial-Immobilienfonds mit ausschließlich ausländischen Anlegern hinsichtlich ihrer im Inland erzielten Vermietungseinkünfte der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen?“*

InvStG a.F. Der Vorlagebeschluss des BFH betrifft das bis zum 31.12.2017 geltende InvStG a.F. Neben der Frage der EU-Rechtskonformität hat sich der BFH dabei erstmals auch zur grundlegenden Qualifikation von Investmentvermögen der Vertragsform (z.B. deutsche Sondervermögen) als körperschaftsteuerpflichtige Subjekte i.S.d. §§ 1 und 2 KStG geäußert. Aufgrund der Vielzahl derzeit noch offener Besteuerungsverfahren nach dem InvStG a.F. kommt dem Beschluss und dem zu erwartenden EuGH-Urteil eine nicht unerhebliche praktische und fiskalische Bedeutung zu.

mentfonds angeordnete Steuerbefreiung wegen der rechtlichen Besonderheit des nationalen Investmentsteuerrechts und der Besonderheit, dass es sich im zugrundeliegenden Fall um einen „Spezialimmobilienfonds“ handele, mit der Kapitalverkehrsfreiheit zu vereinbaren sein.

das Finanzgericht) unter Berücksichtigung einer konzeptionell vermeintlich transparenten Ausgestaltung des InvStG, neben der Besteuerungsebene des Investmentfonds jeweils auch die Besteuerungsebene der ausländischen Anleger.

Der BFH tritt damit in Widerspruch zu den bereits angesprochenen Entscheidungen des EuGH, in denen der EuGH ohne Berücksichtigung der Besteuerungsebene der Anleger in Bezug auf die unterschiedliche Behandlung der Dividendeneinkünfte gebietsansässiger und gebietsfremder Investmentfonds entschied, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Investmentfonds in einer vergleichbaren Situation befänden und sich eine Rechtfertigung der Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit weder aus der Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen noch aus der Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuersysteme zu wahren, ergibt. Allerdings konnte der Senat nicht abschließend entscheiden, da zumindest Zweifel bestehen, ob der Ausschluss von der Steuerbefreiung des § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F. mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

BFH berücksichtigt aufgrund der Besonderheiten des dt. InvStG a.F. sowohl die Besteuerungsebene des Investmentfonds als auch die des Anlegers



Im Kern seiner Überlegungen stellt der BFH dabei darauf ab, dass im InvStG a.F. für die Besteuerung inländischer Immobilienerträge ausländischer Anleger zwei unterschiedliche Besteuerungskonzepte existierten: Während im Falle der Anlage über einen inländischen Spezial-Investmentfonds die Erträge unter Einbehaltung einer Quellensteuer nach § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG a.F. unmittelbar den ausländischen Anlegern zugerechnet wurden und von diesen zu versteuern waren (sog. Super- oder Volltransparenz), erfolgte die Besteuerung bei einem Investment über einen ausländischen Investmentfonds mittels einer beschränkten Steuerpflicht des Investmentfonds selbst. Im Ergebnis werde dadurch in beiden Fällen lediglich die Einmalbesteuerung der inländischen Immobilienerträge sichergestellt. Dabei berücksichtigt der BFH (wie zuvor bereits

#### Ihr Kontakt



StB Klaus D. Hahne,  
Frankfurt a. M.,  
[klaus.hahne@wts.de](mailto:klaus.hahne@wts.de)



StB Tobias Michaelis,  
Frankfurt a. M.,  
[tobias.michaelis@wts.de](mailto:tobias.michaelis@wts.de)

### 1j | Keine Abgeltungsteuer auf Gewinne aus Gold-Zertifikaten, auch wenn der Anleger eine Rückzahlung in Geld wählen kann (Gold Bullion Securities) |

Autor: StB Klaus D. Hahne, Frankfurt a.M.

#### Key Facts

- Gewinne aus der Veräußerung von Gold-Zertifikaten, die dem Anleger das Recht auf Lieferung von Gold gewähren und den Emittenten zur Anlage des Emissionserlöses in Gold verpflichten, unterliegen nicht der Abgeltungsteuer (keine Kapitalforderungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).
- Dies gilt auch dann, wenn der Emittent der Schuldverschreibungen auf Wunsch des Anlegers das Gold veräußert und dem Anleger den erzielten Erlös auszahlt.
- Veräußerungsgewinne nach einer Haltedauer von mehr als einem Jahr können von Privatanlegern steuerfrei vereinnahmt werden.

Die Entscheidung betrifft die Frage der Anwendung der Abgeltungsteuer auf Veräußerungsgewinne aus börsennotierten Gold-Zertifikaten. Die mit unbegrenzter Laufzeit ausgestalteten Gold Bullion Securities verbriefen dem Inhaber das Recht auf den Erhalt einer bestimmten Menge Gold. Der Lieferanspruch war durch physische Goldbestände des Emittenten besichert; der Emittent war verpflichtet, den erzielten Emissionserlös in Gold anzulegen. Statt einer Lieferung von Gold konnte der Anleger den Emittenten auch beauftragen, den entsprechenden Goldbestand zu veräußern und den erzielten Erlös auszuzahlen. Tatsächlich erzielte der Anleger nach einer mehr als einjährigen Anlagedauer einen Gewinn aus dem Verkauf der Schuldverschreibungen an der Börse.

BFH vom 16.06.2020  
(AZ: VIII R 7/17)



BMF vom 18.01.2016

Während das Finanzamt den erzielten Veräußerungsgewinn unter Verweis auf die Regelungen in Rz. 57 des sog. Abgeltungsteuer-Erlasses nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG der Abgeltungsteuer unterwerfen wollte, vertrat der Anleger die Auffassung, dass die Schuldverschreibung keine Kapitalforderung sei. Der Gewinn unterliege danach überhaupt nicht der Besteuerung. Dem stimmte nach dem Finanzgericht nun auch der BFH im Revisionsverfahren zu.

Vorinstanz  
FG Thüringen  
vom 27.06.2017  
(AZ: 2 K 60/16)

Entscheidend für den Streitfall war die Frage, ob die betreffenden Schuldverschreibungen als Kapitalforderungen einzustufen waren. Nach der Verwaltungsauffassung war dies bei den vorliegenden Anlageprodukten der Fall, weil der Inhaber statt der Lieferung des hinterlegten Goldbetrages auch die Auszahlung eines Geldbetrages (in Höhe des aus dem hinterlegten Gold erzielten Veräußerungserlöses) verlangen konnte. Insoweit unterschieden sich die Gold Bullion Securities auch von XETRA-Gold Schuldverschreibungen, bei denen kein entsprechendes Anlegerwahlrecht bestand. Diese hatte der BFH bereits in früheren Entscheidungen nicht als abgeltungsteuerrelevante Kapitalforderungen eingestuft.

BFH vom 12.05.2015  
(AZ: VIII R 35/14  
und VIII R 19/14  
und VIII R 4/15)

Mit der vorliegenden Entscheidung erweitert der BFH die Möglichkeiten zur abgeltungsteuerfreien Anlage in Goldprodukte. Dies ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen, allerdings müssen diese bei der Auswahl ihrer Anlage auf die genaue Ausgestaltung achten, damit die gewünschten steuerlichen Ergebnisse auch tatsächlich eintreten. So ist z.B. auch über die zutreffende abgeltungsteuerliche Einordnung von Sachleistungsansprüchen aus Metallkonten, die nicht oder nur teilweise durch physische Bestände gedeckt sind, bislang nicht höchstrichterlich entschieden. Anleger sollten vor einem Investment in entsprechende Produkte aber auch bedenken, dass eine Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen erst nach einer Haltedauer von einem Jahr eintritt. Zudem können etwaige Verluste nicht oder nur sehr eingeschränkt steuerlich genutzt werden.

Die ursprünglich vom BMF im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 geplante Einführung einer allgemeinen Abgeltungsteuerpflicht von Gewinnen aus Gold-Zertifikaten scheint mittlerweile vom Tisch zu sein.

Praxisfolgen



FG Düsseldorf  
vom 30.09.2010  
(AZ: 8 K 2608/09 E, f, F)

Ihr Kontakt



StB Klaus D. Hahne,  
Frankfurt a. M.,  
klaus.hahne@wts.de



## Kurznews

**1k | Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person |**  
Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf

BFH vom 16.06.2020  
(AZ: VIII R 5/17)

Der BFH sieht im Streitfall entgegen der Auffassung von Finanzamt und Vorinstanz kein tatbestandliches Näheverhältnis als erfüllt an. Ein solches könne nicht lediglich auf ein aus der Ehegatteneigenschaft abgeleitetes persönliches Interesse gestützt werden. Gläubiger und Schuldner stehen sich nahe, wenn ein persönliches oder ein wirtschaftliches Interesse in Form eines Abhängigkeitsverhältnisses gegeben ist, so dass kein Entscheidungsspielraum verbleibt.

Im Streitfall waren die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Interesses der Darlehensschuldnerin nicht erfüllt, da

die Chancen und Risiken bei Darlehensgewährung fremdüblich waren und die Schuldnerin auch im Rahmen des Kontokorrentkredits sich hätte zu schlechteren Konditionen refinanzieren können.

Die erzielten Darlehenszinsen unterliegen somit dem gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG. Mangels Näheverhältnis kommt es nicht zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG. Auch der Ausschluss nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG greift nicht mangels Näheverhältnis zwischen dem Anteilseigner (Ehefrau) und dem Gläubiger der Kapitalerträge (Ehemann).

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de

RA Dr. Philipp Besson, München

# Gesetz zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts

Personenversicherungen sind unter bestimmten Bedingungen weiter von der Steuer befreit. Damit wurde die Versicherungsteuerpflicht nicht auch auf klassische Altersvorsorgeverträge ausgeweitet. Auch der Bereich der betrieblichen Altersversorgung ist insgesamt ausgenommen.



gegenüber dem Regierungsentwurf fast gänzlich unverändert (nur eine Umsetzungsfrist wurde geändert). Das BMF hat dem Vernehmen nach die gesamte Kritik allein (!) mit der Vorlage des Entwurfs eines sehr umfangreichen 12-seitigen Anwendungsschreibens erfolgreich ausräumen können.

Laut Gesetzesbegründung ist es Ziel des Gesetzes, den Sinn und Zweck einzelner Vorschriften deutlicher im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck zu bringen und Regelungen an aktuelle Entwicklungen anzupassen. Zudem soll durch Präzisierungen von Normen und Erweiterung der Versicherungsteuer-Durchführungsverordnung mehr Rechtssicherheit geschaffen bzw. die Rechtsanwendung vereinfacht werden – auch durch das Schließen von Regelungslücken. Die Steuermehreinnahmen werden im Übrigen als nicht quantifizierbar angegeben.



Nachdem der Finanzausschuss des Bundestags erst einen Tag zuvor die Beschlussempfehlung für das Bundestagsplenum verabschiedet hatte, hat der Bundestag am 30.10.2020 das Gesetz zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (und zur Änderung dienstrechtlicher Vorschriften) in der vom Ausschuss empfohlenen Fassung beschlossen. Auch der Bundesrat hat das Gesetz am 27.11.2020 passieren lassen. Damit kann das Gesetz nach Unterschrift durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung in Kraft treten.

Das Gesetz blieb im Gesetzgebungsverfahren trotz der durchgehend sehr heftigen Kritik von Experten in der Anhörung im Finanzausschuss Anfang Oktober 2020

In der zukünftigen Praxis dürften im Wesentlichen die beiden erweiterten Besteuerungstatbestände eine große Rolle spielen, deren Umsetzung von den Versicherern aber auch von den Experten in der Anhörung des Bundestags-Finanzausschusses als sehr aufwändig eingeschätzt wurde (nachfolgend 1. und 2.).

## **1. Einschränkung der Steuerbefreiung von Lebensversicherungen (§ 4 Abs. 1 Nr. 5 VersStG; § 1 Abs. 5 VersStDV)**

Bislang orientiert sich die Steuerbefreiung von bestimmten Versicherungen alleine am versicherten Risiko und nicht am Zweck

der Versicherung. Dies soll sich für alle Verträge, die ab 2022 geschlossen werden bzw. für neue ab dann in (bestehende) Gruppenversicherungsverträgen aufgenommene versicherte Personen, ändern.

Änderung der Steuerbefreiungstatbestände im Einzelnen:

Mit der Neufassung des § 4 Abs. 1 Nr. 5 VersStG wird – so die Gesetzesbegründung – „herausgestellt, dass die Steuerbefreiung der in Satz 1 Buchstabe b angesprochenen Versicherungen aus sozialen Gründen erfolgt und dem Versorgungsbedürfnis derjenigen Person, bei der sich das versicherte Risiko realisieren kann (Risikoperson), dient.“

Die „Risikoperson“ muss einen sog. unbedingten Anspruch auf die Leistung haben, d.h. das Recht, die Erbringung der Versicherungsleistung an die eigene Person zu verlangen.

Erläuterung: Dem Vernehmen nach soll hierfür beispielsweise eine Empfangsberechtigung nach § 194 Abs. 3 VVG ausreichend sein, oder dass ein gesetzlicher Vertreter/Vormund/Betreuer die Ansprüche geltend machen kann.

Besteht kein solcher Anspruch der Risikoperson, dann greift die Steuerfreiheit

→ **solange** ein, wie der Versicherungsnehmer Versicherungsleistung für einen nahen Angehörigen (§ 7 Pflegezeitgesetz, § 15 AO) beanspruchen kann.

Erläuterung: Die Funktionsweise macht folgendes Beispiel deutlich: Ein solcher Angehöriger nach § 15 AO ist auch der/die Verlobte. Schließt also in 2022 der Verlobte zugunsten seiner Verlobten z.B. eine Lebensversicherung ab, behält aber selbst das Bezugsrecht, ist die Versicherung versicherungsteuerfrei. Mit der Entlobung fällt der Angehörigenstatus aber weg und es tritt Steuerpflicht ein. Anders ist dies aber bei Ehe und nachfolgender Scheidung. Hier gilt der Angehörigenstatus auch nach der Scheidung gem. § 15 AO fort und damit auch die Steuerfreiheit.

→ **wenn** der Versicherung eine gesetzliche/vertragliche Verpflichtung gegenüber der Risikoperson zugrunde (einschließlich Invaliditätsversorgung i.S.d. Betriebsrentengesetzes) liegt, die Leistung weiterzuleiten.

Erläuterung: Hintergrund dafür, dass dies für die Steuerfreiheit ausreichen soll, ist wohl, dass in diesen Fällen die Versicherungsleistung der Risikoperson mittelbar zu Gute kommt. Konkret: Erst die Versicherungsleistung versetzt hier den Versicherungsnehmer in die Lage, die Verpflichtung gegenüber der Risikoperson zu erfüllen.

→ **sofern** die Versicherungsleistung in Naturalleistung besteht, die der Versicherer finanziert.

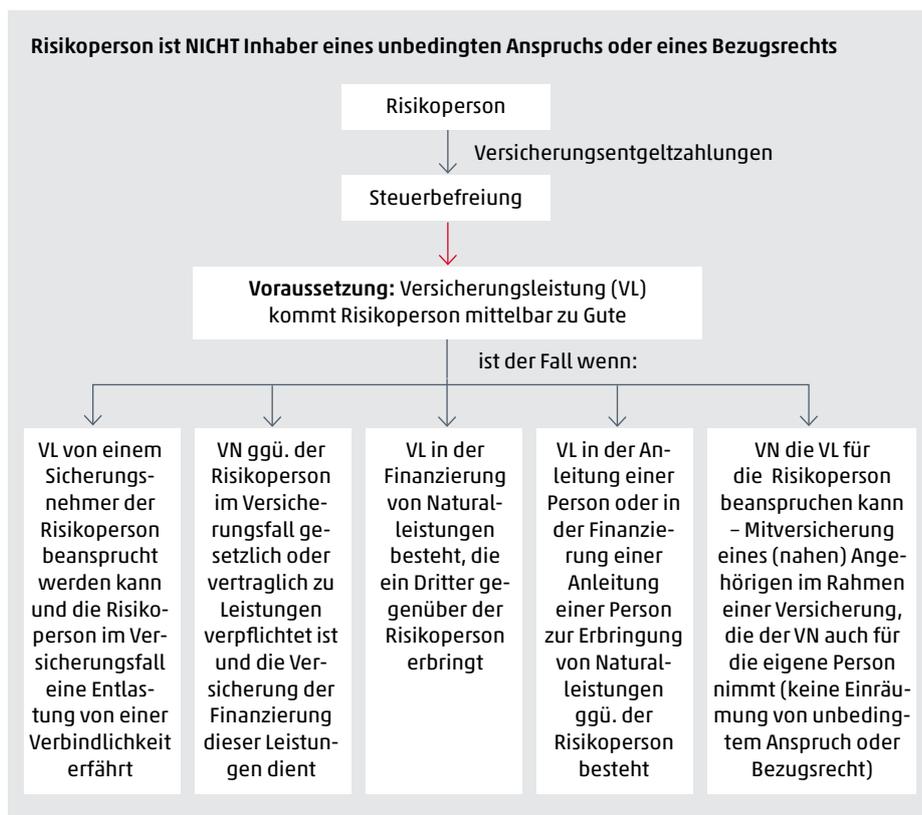
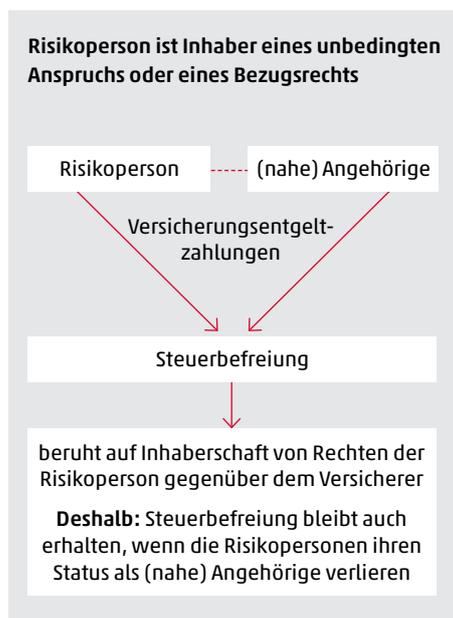
Erläuterung: Hier finanziert der Versicherer die Naturalleistung, die ein Dritter erbringt, direkt/indirekt wie z.B. Arztkosten. Dies soll i.Ü. wohl auch für Kurse gelten, die helfen, die Naturalleistung erbringen zu können.

#### **Verpfändungen/Sicherungsabtretungen:**

In der Praxis dürfte zudem noch sehr wichtig sein, dass den Regelungen entnommen werden kann, dass eine Verpfändung oder eine Sicherungsabtretung den Versorgungszweck nicht berührt, wenn es um eine Verbindlichkeit der Risikoperson geht oder wenn das Risiko von Krankheit, Erwerbsunfähigkeit etc. zugunsten eines Kreditinstituts versichert wird. Damit dürfte zukünftig auch der Abschluss einer Restschuldversicherung (für den Fall der Erwerbsunfähigkeit übernimmt der Versicherer die Kreditraten für Hauskredit während der Laufzeit) steuerfrei bleiben.

**Allgemeiner Anwendungszeitpunkt der Regelung:** Zum im Finanzausschuss neu festgelegten Anwendungszeitpunkt gilt Folgendes: Die neuen Vorschriften sollen insoweit „nur“ für Neuverträge Anwendung finden, die nach dem 31.12.2021 geschlossen werden. Bisher sollte die Neuregelung bereits ab der Jahresmitte 2021 gelten. Eine umfassende Überprüfung von Bestandsverträgen will der Gesetzgeber so vermeiden.





Schematisierte Darstellung der Prüfungspunkte der Steuerbefreiung nach dem Gesetz zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (Auslegung WTS Stand 01.11.2020)

**Besonderheit bei Gruppenversicherungsverträgen:** Für Gruppenversicherungen hingegen kommt es nicht darauf an, wann der Gruppenversicherungsvertrag geschlossen wurde, sondern darauf (§ 12 Abs. 3 VersStG), dass eine neue versicherte Person dem bestehenden Vertrag hinzugefügt wird. Das Datum der Aufnahme der Risikoperson in den Gruppenversicherungsvertrag gilt als Datum des Vertragschlusses („gesetzliche“ Fiktion).

**Pflichten des Versicherers:** Da vor allem Personenversicherungsverträge oft sehr lange, d.h. über Jahrzehnte laufen, stellt sich auch die Frage, welche Pflichten der Versicherer hat, die Steuerfreiheit bzw. deren Wegfall zu dokumentieren bzw. die Steuer über die Beitragsabrechnungen einzufordern.

Nunmehr ist vorgesehen, dass der Versicherer im Zeitpunkt des Vertragsschlusses anhand der auf den Angaben des Versicherungsnehmers beruhenden Vereinbarungen die Beurteilung vornehmen muss, ob Steuerfreiheit besteht. Gemäß dem Bericht des Finanzausschusses soll aber dann keine fortlaufende und proaktive Überprüfungspflicht der erstmals auf-

genommenen Vertragsdaten durch das Versicherungsunternehmen bestehen. Sofern der Versicherer aber Kenntnis von relevanten Änderungen erhält, soll er reagieren müssen. Es bleibt zu hoffen, dass diese Thematik im o.g. Anwendungsschreiben weiter konkretisiert wird, damit ein rechtssicheres Agieren der Versicherer erfolgen kann.

Insgesamt eine äußerst komplexe Regelung, die noch viele weitere Praxisfragen aufwerfen dürfte.

**2. Ausdrückliche gesetzliche Regelung des nationalen Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten (§ 1 Abs. 2 VersStG)**

Grundsätzlich knüpft die Versicherungssteuer in der EU und dem EWR an den Tatbestand der „Risikobelegenheit“ an. Liegt die Risikobelegenheit im Anwendungsbereich des deutschen Versicherungsteuergesetzes, dann findet dieses auch Anwendung, liegt sie außerhalb, dann nicht. Dies geht auf EU-Recht zurück. Hiermit sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Das BZSt vertrat schon seit längerem die Ansicht, dass dieser Grundsatz für Fahrzeuge, die in einem Register außerhalb von EU/EWR eingetragen sind (v.a. für Schiffe und Flugzeuge) und die ein in Deutschland ansässiger Versicherungsnehmer versichert, nicht mehr gelten soll.

Dies trifft viele deutsche Konzerne, die aus Deutschland heraus ihre Schiffe und Flugzeuge versichern, die in Drittländern registriert sind. Dadurch dürfte es nunmehr zu Doppelbesteuerungen (d.h. höhere Kosten für die Versicherungsnehmer) kommen, da diese Fahrzeuge oft auch im Land der Registrierung mit Versicherungssteuer belegt werden.

In einem jüngst entschiedenen Fall hatte der BFH die Rechtsansicht der Finanzverwaltung kürzlich jedoch deutlich verworfen (BFH-Urteil vom 10.06.2020, AZ: V R 48/19), ein weiterer Fall ist inzwischen bereits beim BFH anhängig (AZ: II R 31/18). D.h. die Regelung dürfte damit anders als in der Gesetzesbegründung niedergelegt konstitutiv sein und damit das gegenwärtige Recht in der Praxis wohl nur für die Zukunft ändern.

Die Ansicht des BZSt wird nunmehr in Gesetzform gegossen. Zumindest aus Sicht der Praxis werden davon nunmehr zusätzlich auch unbewegliche Sachen, insbesondere Bauwerke und Anlagen in Drittländern, von deutschen Versicherungsnehmern erfasst.

Als Folge der Änderung dürften viele deutsche Versicherungsnehmer mit versicherten Fahrzeugen und den genannten weiteren Sachen und Gegenständen (d.h. insbesondere Immobilien und Betriebsstätten), die in einem Drittland registriert bzw. belegen sind, ihren Versicherungsschutz überprüfen und mit ihrem Makler bzw. Versicherer über eine entsprechende alternative Vertragsgestaltung sprechen, um höhere Versicherungskosten und eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

### 3. Umsetzungsaufwand

Der sich ergebende Umsetzungsaufwand für die Wirtschaft wird mit nur € 150.000 veranschlagt. Angesichts der gravierenden Auswirkungen auf die Administration und

damit auf die Bestandsführungssysteme dürfte dieser Betrag unrealistisch sein.

### 4. Sonstige Änderungen

Das Gesetz sieht diverse weitere Änderungen vor, vor allem mit Auswirkungen auf die Versicherungsunternehmen, die die Steuer als Steuerentrichtungsschuldner abführen. Hierzu gehören im Wesentlichen:

- Änderung der Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Seeschiffskaskoversicherungen (§ 6 Abs. 2 Nr. 5 VersStG). Der ermäßigte Steuersatz für Seeschiffskasko soll – sofern das deutsche Besteuerungsrecht besteht – nun auch in den Fällen greifen, in denen das versicherte Seeschiff nicht im deutschen Seeschiffregister eingetragen ist.
- Pflicht zur elektronischen Abgabe einer Steueranmeldung (§ 8 Abs. 1 und 3 VersStG) ab 2022. In Härtefällen kann aber weiterhin auf Antrag eine Steueranmeldung per Papiervordruck zugelassen werden.
- Technische Regelungen zur zukünftigen steuerlichen Verarbeitung und Anmeldung von Korrekturen (§ 9 Abs. 2 bis 5 und § 12 VersStG i.V.m. §§ 8 bis 11 VersStDV).
- Einführung einer Anzeigepflicht für Versicherer, Versicherungsnehmer und Vermittler (§§ 2 und 3 VersStDV) insbesondere dann, wenn Drittlandsversicherer beteiligt sind. Dies dient offensichtlich der Sicherung des Steueranspruchs.
- Zusätzliche Informationsansprüche des Versicherers (Steuerentrichtungsschuldners; § 4 VersStDV), um Versicherungsteuer dann berechnen zu können, wenn Entstehung/Höhe von Umständen abhängen, die nur der Versicherungsnehmer kennt (z.B. bei Eintritt der Steuerpflicht nach Vertragsschluss; Erhebung von Verkaufsaufschlägen durch Versicherungsnehmer bei Gruppenversicherungen; Mitversicherung (Steuernummern der beteiligten Mitversicherer)). Hinzugefügt wurde hier aber, dass die Informationspflicht dann nicht besteht, wenn der Versicherungsnehmer die Anmeldung und die Entrichtung der Steuer für den gesamten Versicherungsvertrag selbst vornimmt (§ 4 Nr. 2 VersStDV).

### Fazit

Als Umsetzungshilfe wird in Kürze ein umfassendes Anwendungsschreiben erwartet. Zudem dürfte – wie in anderen Fällen auch – zusätzlich eine umfangreiche Frage- und Antwortliste des BZSt zu Einzelfragen veröffentlicht werden.

Unabhängig davon werden mit Blick auf die knappen Umsetzungsfristen die Versicherungsunternehmen und ihre Kunden bereits jetzt damit beginnen müssen, den Änderungsbedarf – vor allem im organisatorischen, IT-technischen und vertraglichen Bereich – zu ermitteln, um dann die erforderlichen Maßnahmen in die Wege zu leiten.

### Ihr Kontakt



RA Dr. Philipp  
Besson, München,  
philipp.besson@  
wts.de

2a | **Geänderte Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen** |

Autor: RA Christof Braun, Frankfurt a. M.

**Key Facts**

- Das BMF erläutert den Begriff des „Verwendens“ der USt-IdNr.
- Die Verwendung einer im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. entfaltet für Zwecke der Steuerbefreiung Rückwirkung.
- Berichtigung der fehlerhaften ursprünglichen Zusammenfassenden Meldung nur innerhalb eines Monats möglich.
- Steuerbefreiung setzt Erfassung in richtiger Zusammenfassender Meldung voraus.
- Kein Vorrang der (widerlegbaren) Gelangensvermutung.

Leistungsempfänger die Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug objektiv nachvollziehbar vorgenommen habe und der Leistungsbezug vom Leistungsempfänger in zutreffender Weise erklärt worden sei, der leistende Unternehmer seinen Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) nachgekommen sei und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in der Rechnung ausgewiesen werde. Im neu eingefügten Abschn. 6a.1 Abs. 19 UStAE stellt das BMF klar, dass das nachträgliche Verwenden einer bereits zum Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. für die Steuerbefreiung der igL Rückwirkung entfalte.

Rückwirkung einer gültigen USt-IdNr.

BMF vom 09.10.2020



Die Finanzverwaltung reagiert mit einem BMF-Schreiben auf die in Folge der Quick Fixes durch das JStG 2019 geänderten materiell-rechtlichen Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (igL) und passt den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend an.

Schon die Definition einer igL – und nicht erst die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung – setze begrifflich nunmehr voraus, dass der Abnehmer gegenüber dem leistenden Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte, gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verwendet. Nach Ansicht der Finanzverwaltung setze der Begriff des „Verwendens“ ein positives Tun des Abnehmers voraus. Gemäß der Neufassung von Abschn. 3a.2 Abs. 10 Satz 6 UStAE soll ein positives Tun auch vorliegen, wenn der

Für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren wird in Abschn. 18.11 Abs. 1a Satz 1 UStAE geregelt, dass die Vergütung von in Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträgen ausgeschlossen sei, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für diese Lieferungen vorliegen können. Während der bisherige Wortlaut nur dann einen Ausschluss von der Vergütung vorsah, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorlagen, wird sich der beabsichtigte Anwendungsbereich dieser Erweiterung erst noch zeigen müssen, was auch die Frage einschließt, ob dieser Ausschluss ggf. auch im regulären Veranlagungsverfahren Anwendung finden soll.

Vergütungsfähigkeit der Vorsteuer

Zur gestiegenen Bedeutung der ZM äußert sich das BMF in den neu eingefügten Abs. 2 und 3 von Abschn. 4.1.2 UStAE: Die faktische Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der ZM könne erst nachträglich festgestellt werden, da die ZM zu einer igL regelmäßig

Fehlende oder unrichtige Zusammenfassende Meldung



Objektiv nachvollziehbare Erklärung über Unternehmereigenschaft und unternehmerischen Bezug



erst nach deren Ausführung abgegeben wird. Wird eine fehlerhafte ZM innerhalb eines Monats nach dem Erkennen ihrer Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit berichtigt, lebe die Steuerfreiheit der igL wieder auf. Nicht gänzlich klar ist, wann ein Fehler als erkannt gilt. Wird die fehlerhafte ZM nicht fristgemäß oder in einer anderen als der ursprünglichen ZM berichtigt, so sei die Steuerbefreiung zu versagen. Entsprechendes soll auch für das sog. innergemeinschaftliche Verbringen gelten, vgl. Abschn. 6a.1 Abs. 21 Sätze 3 u. 4 UStAE. Zukünftig kommt es also entscheidend darauf an, dass eine igL in der richtigen Periode gemeldet wird: Dem Monat der Rechnungsausstellung, sofern diese bis spätestens zum Ablauf des auf die igL folgenden Monats erfolgt, spätestens jedoch in dem der Ausführung der igL folgenden Monat.

Gelangensvermutung

Hinsichtlich der sog. Gelangensvermutung in § 17a UStDV weist das BMF darauf hin, dass, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt werden, widerlegbar vermutet werde, dass der Liefergegenstand ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. Das BMF stellt ferner klar, dass zwischen der Gelangensvermutung einerseits und der Gelangens-

bestätigung bzw. deren Alternativnachweise i. S. d. § 17b UStDV andererseits kein Vorrangverhältnis bestehe. Nach Ansicht des BMF sei die Gelangensvermutung widerlegt, wenn das Finanzamt, z.B. anhand vorliegender Unterlagen, feststellt, dass die Gegenstände nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sind.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind erstmals auf igL anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 bewirkt werden. Eine Nichtbeanstandungsregelung bis zur Veröffentlichung des BMF-Schreibens wurde nicht gewährt.

In der Praxis ist insbesondere bedeutsam, dass bei Berichtigung einer ZM zur Sicherstellung der Steuerbefreiung die ursprünglich falsche ZM berichtigt wird, d.h. die ZM für den richtigen Meldezeitraum (s.o.) und nicht etwa für den Meldezeitraum, in dem der Fehler entdeckt bzw. eine berichtigte Rechnung ausgestellt wurde. Diesbezügliche Prozesse sollten überprüft werden. Ob die vom BMF, im Rahmen der Beschreibung des positiven Tuns aufgestellten Vorgaben an die Befolgung steuerlicher Aufgaben durch den Leistungsempfänger sich als praxistauglich erweisen werden, bleibt abzuwarten.

Anwendungsregelung

Praxishinweis

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,  
Düsseldorf,  
andreas.masuch@  
wts.de

## 2b | Werklieferungen – neue Definition und deren Auswirkungen |

Autor: StB Tobias Stöhr, Düsseldorf

### Key Facts

- Der BFH entschied bereits in 2013, dass eine Werklieferung die Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstands erfordert.
- Die Finanzverwaltung übernimmt diese Abgrenzung nun in Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 des UStAE.
- Montagelieferungen ausländischer Unternehmer, die keine Werklieferungen mehr darstellen, unterliegen nicht mehr dem Reverse-Charge-Verfahren.

BFH vom 22.08.2013  
(AZ: V R 37/10)

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Werklieferungen einheitliche, aus Liefer- und Dienstleistungselementen bestehende Leistungen in Form der Be- und

Verarbeitung eines nicht dem Leistenden gehörenden Gegenstands. Nach § 3 Abs. 4 UStG liegt eine solche Be- oder Verarbeitung auch vor, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden. Das BMF hat nunmehr eine entsprechend geänderte Definition des Begriffs der Werklieferung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass aufgenommen, vgl. Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Bislang wurde nach Auffassung der Finanzverwaltung als Werklieferung die Erfüllung eines Werklieferungsvertrags angesehen, der es nicht erfordert, dass ein fremder Gegenstand be- oder verarbeitet werden muss. Die Auslegung des Begriffs Werklieferung erfolgte in Deutschland bislang durch Rückgriff auf den zivilrechtlichen Werklieferungsvertrag (§ 650 Satz 1

BMF vom 01.10.2020



Alte Definition beruhte auf deutschen zivilrechtlichen Begrifflichkeiten

BGB; § 381 Abs. 2 HGB), welcher den Auftragnehmer verpflichtet, das Werk (bewegliche Sachen) aus von ihm zu beschaffenden Stoffen herzustellen oder zu erzeugen.

Bearbeitung eines fremden Gegenstands erforderlich

Daher wurden in der Praxis bislang auch Fälle, in denen z. B. eine Maschine erstmalig beim Kunden aus einzelnen, ausschließlich selbst hergestellten/beschafften Bauteilen montiert und nicht fest mit dem Grundstück verbunden wird, als Werklieferung angesehen. Nach neuer Lesart liegt nunmehr, mangels Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstands, keine Werklieferung, aber (weiterhin) eine sog. Montagelieferung i. S. v. Art. 36 MwStSystRL vor, die im deutschen UStG jedoch nicht explizit geregelt ist.

Werklieferung oder reine Montagelieferung?

Die Unterscheidung zwischen Werklieferung und Montagelieferung war in der Vergangenheit für Umsätze mit Ort in Deutschland weniger bedeutsam, wird nun aber entscheidend. Zwar liegt der Lieferort sowohl für eine Werklieferung als auch für eine Montagelieferung nach § 3 Abs. 7 UStG dort, wo die Montage bzw. Installation erfolgt. Der Unterschied liegt

festen Verbindung mit dem Grundstück an die Stelle der Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstands und eine Werklieferung ist (weiterhin) gegeben.

Wird die Maschine jedoch nicht fest mit dem Grundstück verbunden, kann nunmehr lediglich eine Montagelieferung vorliegen. Der ausländische Unternehmer wird durch diese Lieferung in Deutschland steuerpflichtig und muss sich für die Versteuerung in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen. Zukünftig muss in solchen Fällen also genau geprüft werden, ob ausländische Unternehmer Montagelieferungen oder Werklieferungen ausführen.

Das BMF-Schreiben enthält eine Nichtbeanstandungsregelung: In allen Fällen „vor dem 01.01.2021 entstandener gesetzlicher Umsatzsteuer“ können Unternehmer die Umsätze – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs und Fälle des § 13b UStG – entsprechend der bisherigen Fassung des Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE behandeln. Diese eigenartig anmutende Formulierung der Nichtbeanstandungsregelung ist der Tatsache geschuldet,

Registrierungspflicht für ausländische Unternehmer bei Montagelieferungen



Nichtbeanstandungsregelung

# Werklieferungen

jedoch in der Anwendbarkeit des Übergangs der Steuerschuldnerschaft; hier nennt § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG lediglich die Werklieferungen. Ein Rückgriff auf Unionsrecht mit der Folge der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Montagelieferungen kann hier nicht erfolgen, da diese Regelungen Kann-Vorschriften sind und der Umsetzung im nationalen Umsatzsteuerrecht bedürfen, was in Deutschland nicht erfolgt ist.

dass die Umsatzsteuer bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens erst mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Werklieferung folgenden Kalendermonats entsteht. Es sind daher nicht zwangsläufig alle Werklieferungen erfasst, die bis zum Jahresende ausgeführt werden, sondern bei Leistungsausführung erst im Dezember nur solche, für die die Rechnung noch bis Jahresende ausgestellt wird.

Feste Verbindung mit Grundstück ist weiterhin Werklieferung

Eine Werklieferung kann im typischen Anwendungsfall des internationalen Maschinen- und Anlagenbaus darin zu sehen sein, dass der Unternehmer die Maschine fest mit dem Grundstück verbindet. Dann tritt gemäß der BFH-Rechtsprechung die

Es ist jedoch mit Spannung zu beobachten, ob der Gesetzgeber den Eingaben der Branchenverbände folgt, welche diese Regelung als „Registrierungsfalle“ für ausländische Unternehmer ansehen und deren „Entschärfung“ fordern.

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,  
Düsseldorf,  
andreas.masuch@  
wts.de

**2c | Ergänzende Vorgaben zur befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze |**

*Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München*

**Key Facts**

- Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 30.06.2020.
- Einheitliche Behandlung von Anzahlungs- und Vorausrechnungen.
- Aufteilung von Sonderzahlungen bei Miet- und Leasingverträgen.
- Abgrenzung Einzweck-Gutschein vs. Anzahlung.

nungen, welche vor dem 01.07.2020 gestellt wurden und für die das Entgelt zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 vereinnahmt wird, habe die Besteuerung mit den Steuersätzen 5 % bzw. 16 % zu erfolgen. Sofern die Anzahlungs-/Vorausrechnungen in diesen Fällen einen Steuersatz von 7 % bzw. 19 % ausweisen, handele es sich insoweit um einen unrichtigen Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG. Der Leistende schulde demnach die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer, während dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug lediglich in Höhe von 5 % bzw. 16 % zustehe.

Unrichtiger Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG

Sofern Anzahlungs-/Vorausrechnungen, die vor dem 01.01.2021 ausgestellt wurden, zu einer Entgeltvereinnahmung nach dem 31.12.2020 führen, habe die Besteuerung mit 7 % bzw. 19 % zu erfolgen. Dies gelte auch für den Fall, dass die Rechnungen tatsächlich einen geringeren Steuersatz ausweisen. Der Leistungsempfänger sei in diesen Fällen für den Vorsteuerabzug auf den ausgewiesenen Steuerbetrag beschränkt.

Steuersatz im Zeitpunkt der Vereinnahmung ist maßgeblich

→ **Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- und Leasingverträgen**

Derartige Zahlungen können insbesondere zu Beginn des Vertragsverhältnisses im Vorgriff oder aber auch nach Ablauf des Leistungszeitraums auf dessen gesamte Dauer zu leisten sein. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass es für die Besteuerung derartiger Zahlungen auf den Zeitpunkt der Ausführung der Hauptleistung ankomme. Sofern diese Leistung auch in Zeiträumen erbracht wird, in denen die abgesenkten Steuersätze gelten, müssten derartige Zahlungen grundsätzlich zeitanteilig zugeordnet werden. Ergänzend zu den Aussagen aus dem bisherigen BMF-Schreiben vom 30.06.2020 wird nunmehr auch die Möglichkeit einer Anwendung von anderen Aufteilungsmethoden eingeräumt, sofern diese sachgerecht sind.

Aufteilungsmethoden

→ **Gutscheine**

Anhand der Restaurationsleistungen und den hierfür im Zeitverlauf einschlä-

BMF vom 04.11.2020



Die Finanzverwaltung hatte bereits mit BMF-Schreiben vom 30.06.2020 zur Umsetzung der befristeten Senkung der Umsatzsteuersätze Stellung genommen (vgl. WTS Journal # 02/2020). Ergänzend hierzu äußert sich die Finanzverwaltung im Rahmen eines weiteren BMF-Schreibens vom 04.11.2020 beispielsweise zu der Behandlung von Pfandbeträgen sowie zu der Aufteilung von Entgeltminderungen. Auch die Anwendungsregelungen für bestimmte Wirtschaftszweige werden präzisiert.

Gleichlauf von Anzahlungs- und Vorausrechnungen



→ **Erteilung der Anzahlungs-/Vorausrechnung und Entgeltvereinnahmung im 2. Halbjahr 2020 für Leistungen nach dem 31.12.2020**

Das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 hätte in diesen Fällen zu einer unterschiedlichen Behandlung von Anzahlungs- und Vorausrechnungen geführt, was von verschiedenen Wirtschaftsverbänden moniert wurde. Die Finanzverwaltung stellt nunmehr klar, dass es sowohl für Anzahlungs- als auch für Vorausrechnungen, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgestellt werden und für die es im gleichen Zeitraum zur Entgeltvereinnahmung kommt, nicht beanstandet werden soll, wenn bereits der für den später erfolgenden Umsatz maßgebliche Steuersatz von 7 % bzw. 19% angewendet wird. Der Empfänger einer solchen Rechnung könne unter den übrigen Voraussetzungen den ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen.

→ **Anzahlungs-/Vorausrechnungen und Entgeltvereinnahmung in unterschiedlich besteuerten Zeiträumen**  
In Fällen von Anzahlungs-/Vorausrech-

Abgrenzung Einzweck-Gutschein vs. Anzahlung

gigen unterschiedlichen Steuersätzen verdeutlicht das BMF, wann von einem Einzweck- bzw. einem Mehrzweck-Gutschein auszugehen ist.

Daneben werden aber noch Kriterien für die Abgrenzung zwischen Einzweck-Gutschein und Anzahlung angeführt. Dies ist aus umsatzsteuerlicher Sicht von Bedeutung, da für die Besteuerung eines Einzweck-Gutscheins ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen sei, während bei Anzahlungen letztlich der Steuersatz im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungsausführung maßgeblich sei. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liege bei einem „Gutschein“, der auf eine verbindliche Bestellung

eines individualisierten Gegenstands mit einer Verpflichtung zur Abnahme bezogen ist, kein Fall eines Einzweck-Gutscheins vor. Ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des Gutscheins auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ist in diesen Fällen ausgeschlossen. Sofern in diesem Zusammenhang Zahlungen des Kunden geleistet werden, handelt es sich um Anzahlungen, selbst wenn hierüber ein als Gutschein bezeichnetes Dokument ausgestellt werde. Der Unterschied zum Einzweck-Gutschein bestehe unter anderem darin, dass der Leistungsgegenstand nicht nur bestimmbar, sondern – wie im Falle einer verbindlichen Bestellung – inhaltlich genau bestimmt sei.

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,  
Düsseldorf,  
andreas.masuch@  
wts.de



## Kurznews

### Zd | Bestätigung einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer |

Autor: Jens Heidrich, Düsseldorf

BMF vom 28.10.2020

Die Finanzverwaltung hat die Nachweisführung für qualifizierte Bestätigungsabfragen ausländischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern („USt-IdNr.“) neu gefasst. Die Neuregelungen sollen erstmals auf Bestätigungsanfragen angewendet werden, die nach dem 31.12.2020 beim BZSt gestellt werden.

sein, vgl. Neufassung von Abschn. 18e.1 Abs. 5 UStAE.

Bei qualifizierten Bestätigungsanfragen über das Internet sei der Nachweis der Überprüfung zwingend durch die Aufbewahrung des Ausdrucks des Abfrageergebnisses bzw. die Übernahme des vom BZSt übermittelten Ergebnisses in einem allgemein üblichen Format oder durch die Übernahme des Screenshots in das System des Unternehmens zu führen. Bei der Durchführung gleichzeitiger Anfragen zu mehreren USt-IdNrn. über die Schnittstelle des BZSt sei der Nachweis über den vom BZSt empfangenen Datensatz zu führen.

Im Hinblick auf die geänderten materiellrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung kommt der Gültigkeit der vom Abnehmer verwendeten USt-IdNr. eine besondere Bedeutung zu. Die WTS bietet für die automatisierte Massenabfrage von qualifizierten Bestätigungsmitteilungen zwei Tools an (VAT-IDchecker und eVAT-CheckID).

Schriftliche Bestätigungsmitteilung nur bei telefonischen Abfragen

Sowohl die einfache Gültigkeitsabfrage von USt-IdNr. als auch die qualifizierte Bestätigungsanfrage, bei der zusätzlich weitere Kontaktdaten eines ausländischen Steuerpflichtigen (Name, Anschrift etc.) abgeglichen werden, können schriftlich, über das Internetportal des BZSt, einer Schnittstelle insbesondere für Massenabfragen, oder telefonisch beim BZSt erfolgen. Im Anschluss hieran konnte der Unternehmer eine schriftliche amtliche Bestätigungsmitteilung über die Ergebnisse der Überprüfung per Post erhalten. Bei Bestätigungsanfragen über das Internet ist eine solche Bestätigungsmitteilung zukünftig nicht mehr vorgesehen und soll nur noch in Fällen einer telefonischen Abfrage möglich

Vorgaben an Nachweisführung



Bedeutung für Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen



## Kurznews

### 2e | Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen |

Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

BMF vom 02.11.2020

Das BMF hat nunmehr den bereits im Dezember 2019 veröffentlichten Entwurf eines Schreibens zu den Regelungen der Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine (vgl. WTS Journal 01/2020) finalisiert.

Gutschein erst mit Einlösung erfolgt. Ferner setzt sich die Finanzverwaltung mit Detailfragen auseinander, beispielsweise mit der Bestimmung des Leistungsorts, der Bemessungsgrundlage und der Behandlung von sog. Vertriebsketten sowie den Konsequenzen im Falle einer Nichteinlösung des Gutscheins bzw. dessen Remonetarisierung.

Abgrenzung zu anderen Zahlungsinstrumenten

Das BMF-Schreiben enthält eine Definition des Begriffs Gutschein und grenzt den Gutschein von anderen Zahlungsinstrumenten, wie z.B. Eintrittskarten, Briefmarken oder Fahrscheinen ab. Daneben werden die Voraussetzungen für die Einstufung als Einzweck- bzw. Mehrzweck-Gutschein und die sich hieraus ergebenden Unterschiede, unter anderem im Hinblick auf den Besteuerungszeitpunkt, beschrieben: Handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein, ist die Versteuerung im Zeitpunkt der Ausgabe sowie bei jeder Übertragung des Gutscheins vorzunehmen, während die Versteuerung bei einem Mehrzweck-

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden bzw. wurden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn ab dem 01.01.2019 und vor dem 02.02.2021 ausgestellte Gutscheine nicht entsprechend den Vorgaben des BMF-Schreibens behandelt werden bzw. wurden. Dies soll auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf Seiten des Leistungsempfängers gelten.

Unterschiede Einzweck-/ Mehrzweck-Gutscheine

Nichtbeanstandungsregelung



### 2f | Anwendung des geänderten Fälligkeitstermins der Einfuhrumsatzsteuer |

Autor: RA Michael Connemann, München

Verschiebung des Fälligkeitszeitpunkts



Im Zuge des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes wurde unter der Voraussetzung, dass ein zollrechtlicher Zahlungsaufschub bewilligt ist, eine Verschiebung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer geregelt. Bislang war dies der 16. des Monats, welcher auf die Zollabfertigung folgt. Nach der Neuregelung des § 21 Abs. 3a UStG verlängert sich die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer in derartigen Fällen auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats.

Voraussetzungen für die Anwendbarkeit zwischenzeitlich vorliegen.

Die Regelung ist daher mit Wirkung für den am 01.12.2020 beginnenden Aufschubzeitraum umzusetzen. Folglich sind Einfuhrumsatzsteuerschulden, welche für Einfuhren im Dezember entstehen, erst am 26.02.2021 fällig. Die Fälligkeitstermine für anschließende Aufschubzeiträume verschieben sich entsprechend. Die vorstehenden Regelungen betreffen jedoch lediglich die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer und finden keine Anwendung auf Zölle, so dass Unternehmer zukünftig unterschiedliche Zahlungstermine für diese Einfuhrabgaben berücksichtigen müssen.

Anwendung ab dem 01.12.2020

BMF vom 06.10.2020

Der Beginn der Anwendbarkeit war mittels BMF-Schreiben bekanntzugeben, sobald die IT-technischen Voraussetzungen geschaffen waren. Das BMF hat dementsprechend nunmehr festgestellt, dass die

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,  
Düsseldorf,  
andreas.masuch@  
wts.de

3 | Neue gleich lautende Erlasse zu § 6a GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

**Key Facts**

- Die obersten Finanzbehörden der Länder haben sich auf neue Grundsätze zur Anwendung des § 6a GrEStG geeinigt.
- Der neue gleich lautende Erlass ergeht insbesondere vor dem Hintergrund der zahlreichen BFH-Urteile aus dem Jahr 2019.
- Der Rechtsprechung des BFH wird im Wesentlichen gefolgt, so dass sich der Anwendungsbereich der Vorschrift nun erweitert.

→ Vorgänge, die zur Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG führen, sind nicht begünstigt. In den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist die Begünstigung anteilig insoweit zu gewähren, als der begünstigungsfähige Vorgang zur Erfüllung des Tatbestands beiträgt.

Keine Begünstigung von Grundstücksverkäufen oder -einbringungen



→ Der Begriff des herrschenden Unternehmens wird nun deutlich weiter interpretiert. Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft für das herrschende Unternehmen wird nicht mehr vorausgesetzt. Die Vorschrift gilt nun für alle Rechtsträger i. S. d. GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Ausreichend ist, dass mindestens eine am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft am Markt wirtschaftlich tätig ist. Das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit muss innerhalb der fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen ununterbrochen vorgelegen haben bzw. vorliegen.

Unternehmereigenschaft

Gleich lautende Erlasse vom 22.09.2020

Nachdem der BFH mit Urteilen vom 21. und 22.08.2019 in mehreren Verfahren zur Anwendung des § 6a GrEStG Stellung genommen hatte, hat die Finanzverwaltung nunmehr die lang erwartete, überarbeitete Fassung der gleich lautenden Ländererlasse vom 22.09.2020 zur Anwendung des § 6a GrEStG vorgelegt. Im Wesentlichen wurden hierbei die Rechtsprechung des BFH übernommen und folgende Auffassungen dargestellt:

→ Das herrschende Unternehmen muss am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der abhängigen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % beteiligt sein. Eine mittelbare Beteiligung im vorgenannten Sinne liegt dann vor, wenn auf jeder Stufe mindestens eine kapital- oder vermögensmäßige Beteiligung in dieser Höhe besteht.

Mindestbeteiligungsquote

Wegfall des Merkmals des sog. Verbunds

→ An der Verwaltungsauffassung zu dem Begriff „Verbund“ wird nicht mehr festgehalten.

Beteiligungsbezogene Sichtweise

→ Die Vorschrift wird weiterhin beteiligungsbezogen und nicht grundstücksbezogen ausgelegt. Änderungen in der Grunderwerbsteuerlichen Zurechnung der Grundstücke in den Vor- und Nachbehaltensfristen sind somit unbeachtlich.

→ Die Einhaltung der Vor- und Nachbehaltensfristen setzt voraus, dass die Mindestbeteiligungshöhe des herr-

Vor- und Nachbehaltensfristen



## 3 Grunderwerbsteuer

## 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

schenden Unternehmens in Höhe von 95 % am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der am Rechtsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft(en) seit mindestens fünf Jahren besteht und auch noch fünf Jahre fortbesteht.

Verkürzung bzw. Verlängerung von Beteiligungsketten

→ Im Bereich der Vorbehaltensfrist ist dabei jede Veränderung der Art der Beteiligung (z. B. Kettenverkürzungen bzw. -verlängerungen) unbeachtlich, vorausgesetzt, die Mindestbeteiligungsquote des als herrschendes Unternehmen identifizierten Rechtsträgers i. H. v. 95 % bleibt hierbei erhalten. Vieles spricht dafür, dies auch im Rahmen der Nachbehaltensfristen zugrunde legen zu können, da die Bestimmung der Beteiligungsquote für unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligungen gleichermaßen gilt.

Ausnahmen von den Vor- und Nachbehaltensfristen

→ Das Erfordernis zur Einhaltung der Vor- und Nachbehaltensfristen entfällt (lediglich) in den Fällen, in denen diese umwandlungsrechtlich nicht eingehalten werden können.

→ Unerheblich ist, ob der zur Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist führende Rechtsvorgang selbst der GrESt unterliegt.

→ Bei (im Grundsatz begünstigungsfähigen) Kettenumwandlungen sind die Behaltenszeiten zusammenzurechnen.

→ Die Begünstigungen der §§ 5, 6 und 6a GrEStG stehen gleichrangig nebeneinander. § 6a GrEStG erfasst jedoch nicht die durch einen Umwandlungsvorgang nach § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 GrEStG ausgelöste Grunderwerbsteuer für einen vorausgegangenen, nach § 5 Abs. 1, 2 oder § 6 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 GrEStG begünstigten Rechtsvorgang.

→ Eine im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG schädliche Änderung im Beherrschungsverhältnis ist anzeigepflichtig nach § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG.

Dieser Erlass tritt an die Stelle der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.06.2012 sowie vom 09.10.2013 und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Unerheblichkeit der Steuerpflicht von Sperrfristverletzungen

Kettenumwandlungen

Rangverhältnis zu anderen Begünstigungen

## Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Andreas Bock, München, [andreas.bock@wts.de](mailto:andreas.bock@wts.de)

## 4a | Schenkungsteuer bei Anteilsübertragung auf Pooltreuhänder |

Autor: RAin/StBin Stephanie Renner, München

## Key Facts

- Die Veräußerung eines GmbH-Anteils zum Nennwert an einen Pooltreuhänder unterliegt bei den verbleibenden Gesellschaftern nicht der Schenkungsteuer, vorausgesetzt die Vermögensverschiebung beruht auf den vertraglichen Verpflichtungen aus dem Poolvertrag.
- Eine Besteuerung bei der GmbH ist ebenfalls ausgeschlossen.

Urteilsfall



Der Streitfall betraf die Übertragung des Anteils eines Gesellschafters an einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH. Die Gesellschafter hatten im Innenverhältnis einen Poolvertrag nach dem sog. Managermodell abgeschlossen. Der Poolvertrag sah vor, dass der Gesellschafter bei Erreichen der Altersgrenze seinen Geschäftsanteil nach einem vorformulierten Vertragsmus-

ter an einen Pooltreuhänder verkaufen und übertragen sollte. Der Pooltreuhänder hatte hierfür auf Rechnung der aktiven Poolmitglieder den Nominalbetrag des Geschäftsanteils zu entrichten, die GmbH die bisher aufgelaufenen Gewinnanteile. Ein Anspruch auf Abfindung stiller Reserven oder eines Goodwills bestand nicht. Die Geschäftsanteile der ausscheidenden Poolmitglieder waren für die Aufnahme neuer Poolmitglieder vorgesehen. Der Pooltreuhänder hatte die Geschäftsanteile bis zu ihrer Übertragung treuhänderisch für alle in der GmbH verbleibenden Poolmitglieder zu erwerben und zu halten. Diese Geschäftsanteile waren in der Poolversammlung nicht stimmberechtigt und auch bei der Gewinnverteilung grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer gemäß § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gegen den Kläger, einen der verbliebenen Gesell-

BFH vom 06.05.2020 (AZ: II R 34/17)

schafter, fest. Dieser wehrte sich dagegen und bekam vom FG Düsseldorf und nun auch vom BFH Recht:

Zum einen beruhe der Übergang des Geschäftsanteils nicht auf einem Ausscheiden eines Gesellschafters, denn § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG sei nicht auf einen derivativen Erwerb anwendbar.

Ferner sei der Geschäftsanteil zivilrechtlich nicht auf den Kläger, sondern auf den Treuhänder übergegangen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1, Satz 2 1. Alt. AO gelte im Schenkungsteuerrecht regelmäßig nicht.

Schließlich fehle es auch an einer Bereicherung, weil die Verfügungsbeschränkungen des Treuhandverhältnisses die Realisierung eines Wertes über dem Nennwert ausschließen würden.

Das Finanzamt hatte bereits im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines weiteren Gesellschafters aus der GmbH zuvor eine Niederlage einstecken müssen: In diesem Fall wollte das Finanzamt die Schenkungsteuer gegen die GmbH als Erwerbserbin festsetzen, konnte sich aber weder im finanzgerichtlichen Verfahren noch im Revisionsverfahren mit dieser Auffassung durchsetzen.

Ihr Kontakt



RA/FAStR Michael Althof, München, michael.althof@wts.de

#### 4b | Auswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft auf den Erhalt der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., StBin Susanne Bings, beide Köln

##### Key Facts

- Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung führt die bloße Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft noch nicht zum Wegfall der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen nach § 13a Abs. 1 ErbStG a.F.
- Anders als für Kapitalgesellschaften normiert § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. die „Auflösung“ der Personengesellschaft nicht als schädlichen Nachsteuertatbestand.
- Somit kommt es im Falle der Insolvenz einer Personengesellschaft (anders als bei Kapitalgesellschaften) erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder Betriebsaufgabe bzw. bei Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Wegfall der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigung.



Im Urteilsfall wurde über das Vermögen einer KG das Insolvenzverfahren eröffnet, woraufhin das Finanzamt unmittelbar einen Verstoß gegen die Behaltensfrist i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. annahm und den zuvor gewährten Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. zeitanteilig ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens rückwirkend reduzierte. Auf die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter stellte das Finanzamt nicht ab.

Urteilsfall



BFH vom 01.07.2020 (AZ: II R 19/18; inhaltsgleich II R 20/18)

Mit Urteil vom 01.07.2020 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. bereits bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft innerhalb der sog. Behaltensfrist rückwirkend (anteilig) entfällt.

Entscheidungsgründe



Der BFH hat entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung und der überwiegenden Literaturmeinung entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft noch nicht zum anteiligen Wegfall der Steuerbegünstigung des § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. führt. Der entscheidende Zeitpunkt sei vielmehr die spätere Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens komme es zwar zu einer Betriebsauflösung gem. § 161 Abs. 2 i. V. m. § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB, diese führe aber ertragsteuerlich nicht zu einer Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 EStG, auf die es bei Personengesellschaften jedoch ankomme. Die Auflösung sei hingegen nicht in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. als schädlicher Nachsteuertatbestand normiert.

Im Gegensatz dazu ist die Auflösung einer Kapitalgesellschaft explizit als Nachsteuertatbestand in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG a.F. genannt. Die Auflösung führt somit unmittelbar zu einem rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG a.F. Der Gesetzgeber unterscheidet insoweit explizit zwischen der Auflösung einer Personengesellschaft und der Auflösung einer Kapitalgesellschaft.

Zwar ist das Urteil zu den erbschaftsteuerlichen Begünstigungen vor der Erbschaftsteuerreform 2016 ergangen. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Grundsätze des BFH auch für Erbfälle seit dem 01.07.2016 entsprechend anzuwenden sind, da die entsprechenden Regelungen des § 13a Abs. 6 ErbStG inhaltlich weitestgehend unverändert geblieben sind.

Behandlung von Kapitalgesellschaften

Ihr Kontakt



StB Ricardo Fischner, Köln,  
ricardo.fischnaler@wts.de



## Kurznews

### 4c | Übertragung von Sonderbetriebsvermögen nur zeitgleich mit dem Anteil an einer Personengesellschaft | Autor: StB Martin Dietz, Frankfurt a. M.

BFH vom 17.06.2020  
(AZ: II R 38/17)

Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist grundsätzlich nicht erbschaftsteuerlich / schenkungsteuerlich begünstigt. Im Streitfall wurde jedoch auch die Begünstigung einer Übertragung von Sonderbetriebsvermögen abgelehnt, die im Zusammenhang mit einem Mitunternehmeranteil übergang. Die Schenkung des Grundstücks im Sonderbetriebsvermögen wirkte steuerlich bereits im Zeitpunkt der Beurkundung der Auflassung. Die Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgte (aus Haftungsgründen) unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung im Handelsregister. Der BFH sieht dieses zeitliche Auseinanderfallen der Eigentumsübergänge von Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil als schädlich an und verwehrte die schenkungsteuerliche Begünstigung des Sonderbetriebsver-

mögens. Der BFH bestätigt damit die restriktive Auffassung des FG Köln.

Das Urteil erging noch zur Rechtslage vor dem 01.07.2016, es ist jedoch auch für aktuelle Übertragungen zu beachten.

Die Konstellation, dass ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen hält, ist häufig anzutreffen und nicht unüblich. Sollen Mitunternehmeranteil und das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen begünstigt übertragen werden, bedarf die Vertragsgestaltung einer erhöhten Aufmerksamkeit. Die Übertragung muss so synchronisiert werden, dass das Sonderbetriebsvermögen zeitgleich mit dem Anteil an einer Personengesellschaft übergeht. Dabei ist die Mitunternehmerstellung allein nach ertragsteuerlichen Kriterien zu beurteilen.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



RA/FAStR Michael Althof, München,  
michael.althof@wts.de

Kurzzeitiges Auseinanderfallen schädlich



5a | Anwendung des Rechtsgedankens von § 254 BGB auch im Steuerrecht |

Autorin: Rain Gertrud Filz, München

**Key Facts**

- Entscheidung zu Rentenbezugsmitteilung i.S.d. § 22a EStG.
- Mitverschulden der Behörde wirkt auch im Steuerrecht haftungsmindernd.
- Exkulpationsmöglichkeit auch im Steuerrecht.

BFH vom 06.05.2020  
(AZ: X R 10/19)

Der BFH hat entschieden, dass der in § 254 BGB zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke des Mitverschuldens im Steuerrecht anzuwenden ist, wenn Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ein Vertretenmüssen voraussetzen.

Hintergrund



Wird eine Rentenbezugsmitteilung nicht innerhalb der in § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Frist übermittelt, so ist für jeden angefangenen Monat, in dem die Rentenbezugsmitteilung noch aussteht, ein Betrag in Höhe von € 10 (sog. Verspätungsgeld) für jede ausstehende Rentenbezugsmitteilung an die zentrale Stelle zu entrichten (§ 22a Abs. 5 Satz 1 EStG). Von der Erhebung ist abzusehen, soweit die Fristüberschreitung auf Gründen beruht, die der Mitteilungspflichtige nicht zu vertreten hat (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG).

Urteilsfall



Im Streitfall hatte ein Übermittlungspflichtiger (ein Pensionsfonds) einige Rentenbezugsmitteilungen für das Jahr 2013 im Jahr 2014 mittels csv-Dateien an die zentrale Stelle übermittelt, da nicht alle Angaben für eine elektronische Übermittlung vorlagen (z.B. fehlende Steuer-ID). Im Jahr 2014 fand eine Prüfung der DRV Bund statt. Die prüfende ZfA vertrat die

Auffassung, dass die Übermittlung mittels csv-Datei nicht zulässig war, da das Unternehmen vor deren Übersendung nicht alle Möglichkeiten zur Ermittlung der fehlenden Daten ausgeschöpft habe. Diese Auffassung wurde dem Unternehmen aber erst im Februar 2016 mitgeteilt, als der Prüfungsbericht zur Gewährung des rechtlichen Gehörs übersendet wurde. Im November 2016 wurde ein Verspätungsgeld für eine Verspätungszeit von ca. 30 Monaten festgesetzt. Das Unternehmen trug vor, dass der lange Zeitraum zwischen Prüfung und Festsetzung des Verspätungsgelds nicht von ihm zu vertreten sei und, dass dies bei der Bemessung des Verspätungsgelds berücksichtigt werden müsse.

Laut BFH weise der Wortlaut des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG mit der Formulierung „soweit“ klar darauf hin, dass der Gesetzgeber hier eine differenzierende Betrachtung angeordnet hat. Bereits in einer früheren Entscheidung hat der BFH auf die Ähnlichkeit des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG mit dem zivilrechtlichen Vertretenmüssen des § 276 Abs. 1 BGB hingewiesen. Das zivilrechtliche Begriffsverständnis dessen, was ein Schuldner zu vertreten hat, müsse laut BFH auch auf das Vertretenmüssen eines Mitteilungspflichtigen i.S. des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen werden. Das zivilrechtliche Vertretenmüssen wird aber auch durch die Berücksichtigung eines mitwirkenden Verschuldens des Anspruchstellers geprägt (§ 254 Abs. 1 BGB). Der BFH hält die Exkulpationsmöglichkeit auch aus verfassungsrechtlichen Gründen für notwendig, um eine unverhältnismäßige Belastung der Mitteilungspflichtigen i.S.d. § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG zu verhindern.

Verspätungsgeld nur bei Vertretenmüssen

Exkulpationsmöglichkeit auch im Steuerrecht

Ihr Kontakt



StBin Susanne  
Weber, München,  
susanne.weber@  
wts.de



5b | **Aufwendungen für einen Eventmanager als geldwerter Vorteil?** |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

**Key Facts**

- Die Teilnahme an einer Veranstaltung kann im Einzelfall zu einem Sachbezug führen.
- Unterschiedliche Berechnung der Bemessungsgrundlage für § 40 Abs. 1 EStG und § 37b EStG.
- Die Bewertung der Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG verdrängt die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG.

geldwerten Vorteil auszulösen. Denn durch nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veranstaltung stehende Kosten ist der Arbeitnehmer nicht bereichert. So erhöht die Organisation einer Veranstaltung durch ein fremdes Unternehmen zwar die Kosten des Arbeitgebers, nicht aber den Vorteil, der dem Arbeitnehmer zufließt. Auch wenn der Eventmanager für eine professionelle Ausrichtung der jeweiligen Veranstaltungen gesorgt hat, führt dies als solches nicht zu einem Vorteil, der über die kostenlose Teilnahme an der jeweiligen Veranstaltung hinausgeht.

BFH vom 13.05.2020  
(AZ: VI R 13/18)

Der BFH hat sich einmal mehr mit der Frage beschäftigt, welche Kosten einen geldwerten Vorteil für Mitarbeiter und Dritte darstellen, wenn diese an Veranstaltungen teilnehmen. Dabei hat er nochmals darauf hingewiesen, dass nicht in jedem Fall sämtliche Kosten einer Veranstaltung in die steuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Entscheidend ist, welcher Ansatz für die Bewertung gewählt wird. Das Finanzamt hatte die Einbeziehung der Kosten des Eventmanagers bei der Schätzung des geldwerten Vorteils damit begründet, dass auch ein fremder Veranstalter diese Kosten in die Kalkulation seines Verkaufspreises einbezogen hätte. Dies ist nach Ansicht des BFH auch grundsätzlich zutreffend. In diesem Fall hätte das Finanzamt aber auch den (höheren) Marktpreis der zugewandten Leistung nachweisen müssen. Da das Finanzamt aber allein auf die Kosten des Arbeitgebers abgestellt hat, dürfen auch nur die Kosten bei der Vorteilermittlung berücksichtigt werden, die bei den Empfängern zu einer objektiven Bereicherung geführt haben.

Wahlrecht für die Ermittlung des geldwerten Vorteils

Urteilsfall



Im Streitfall führte der Arbeitgeber als Hauptsponsor einer Veranstaltungsserie diverse Kundenveranstaltungen durch, an welchen auch ausgewählte Mitarbeiter teilnahmen. Daneben wurden verschiedene Mitarbeiterveranstaltungen (z. B. Fußballturniere) durchgeführt, Startplätze für Breitensportveranstaltungen (z. B. Laufevents) zur Verfügung gestellt, etc. In beiden Fällen wurden Eventagenturen beauftragt, die Planung und Betreuung durchzuführen.

Anders liegt der Fall bei der Versteuerung nach § 37b EStG. Hier sind gem. § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG als Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer die Aufwendungen des Steuerpflichtigen (inkl. Umsatzsteuer) anzusetzen. § 37b EStG enthält für die Bewertung der Zuwendungen eine eigenständige Bemessungsgrundlage, welche die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG in ihrem Anwendungsbereich verdrängt. Anders als bei der Versteuerung gem. § 40 Abs. 1 EStG kommt es für die Einbeziehung einer Aufwendung des Steuerpflichtigen in die Bemessungsgrundlage gerade nicht darauf an, ob die betreffende Aufwendung ihrerseits (isoliert betrachtet) zu einem Vorteil des Zuwendungsempfängers führen würde. Es reicht aus, dass sie der zu bewertenden Zuwendung direkt zurechenbar ist.

Versteuerung gem. § 37 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

Versteuerung gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass sich die Bewertung des geldwerten Vorteils bei einer Versteuerung gem. § 40 Abs. 1 EStG nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (üblicher Endpreis am Abgabeort) richtet. Dabei ist es nicht zu beanstanden, den Wert eines Sachbezugs im Wege der Schätzung anhand der Kosten zu bemessen, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat. Denn es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass auch ein Fremder diesen Betrag für die Ware oder Dienstleistung hätte aufwenden müssen.

Nur konsumierbare Kosten werden einbezogen

Der BFH stellt aber klar, dass bei dieser Schätzung nur solche Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen

Die Bewertung einer Sachzuwendung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist auf die Bewertung einer Zuwendung nach § 37b EStG mithin nicht übertragbar. Damit sind die Kosten für eine Eventagentur in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

In dieser unterschiedlichen Bewertung des gleichen Sachverhalts sieht der BFH keinen Verstoß gegen den Gleichbehand-

lungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Eine solche sei im Gesetz angelegt und vom Rechtsanwender daher hinzunehmen. Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG und die damit einhergehende, von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG abweichende Bewertung der Zuwendungen steht zur Wahl des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige hat es damit selbst in der Hand zu bestimmen, auf welcher Grundlage die Bewertung vorzunehmen ist.

Ihr Kontakt



StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

**5c | Kürzung der Verpflegungspauschale auch bei nicht eingenommenen Mahlzeiten** | Autorin: StBin Susanne Weber, München

**Key Facts**

- Kürzung der Verpflegungspauschale auch bei nicht eingenommenen Mahlzeiten.
- Entscheidend ist, dass die Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.
- Die tatsächliche Annahme der Mahlzeit („in Besitz nehmen“) ist nicht maßgeblich.
- Auch die Gründe für die Nichteinnahme sind nicht relevant.



Hintergrund

§ 9 Abs. 4a Satz 8, 10 und 12 EStG

§ 8 Abs. 2 Satz 9 und 10 EStG

BFH vom 07.07.2020 (AZ: VI R 16/18)

Doppelte Haushaltsführung

Seit 01.01.2014 müssen die Verpflegungspauschalen gekürzt werden, wenn dem Mitarbeiter anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird. Im Gegenzug muss der Wert der Mahlzeit nicht als geldwerter Vorteil versteuert werden, wenn der Preis für die Mahlzeit € 60 nicht übersteigt. Ein etwaiges Entgelt des Mitarbeiters für die gestellte Mahlzeit mindert den Kürzungsbetrag.

Der BFH entschied nun für einen Fall der doppelten Haushaltsführung, dass die Verpflegungspauschalen auch dann zu kürzen sind, wenn der Mitarbeiter die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten gar nicht einnimmt.

Der Mitarbeiter war Berufssoldat und hatte in Nähe der Kaserne eine (Zweit-)Wohnung angemietet. Dass die Voraus-

setzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlagen, war nicht streitig. Die Bundeswehr stellte ihm in der Kaserne Frühstück, Mittag- und Abendessen zur Verfügung. Für die Inanspruchnahme des Mittag- und des Abendessens musste er eine Zuzahlung in Höhe von jeweils € 3 und für das Frühstück eine Zuzahlung in Höhe von € 1,63 pro Mahlzeit leisten. Nahm er eine Mahlzeit nicht ein, erhielt er 150 % des Sachbezugs als steuerpflichtiges Trennungsgeld. Er nahm nur das Mittagessen in der Kaserne ein und machte in seiner Steuererklärung – unter Berücksichtigung der Dreimonatsfrist – Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend. Diese kürzte er nur um die von ihm für die eingenommenen Mittagessen gezahlten Entgelte von jeweils € 3.

Der BFH bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Verpflegungspauschalen auch bei nicht eingenommenen Mahlzeiten zu kürzen sind. § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG erfordert nicht, dass der Mitarbeiter die Mahlzeit auch tatsächlich einnimmt. Entscheidend ist das „zur Verfügung stellen“ einer Mahlzeit, d.h. ihre Bereitstellung. Der Arbeitgeber muss den Mitarbeiter in die Lage versetzen, die angebotene Mahlzeit anzunehmen. Ob dieser das tatsächlich tut bzw. aus welchen Gründen er die Mahlzeit nicht einnimmt, ist ohne Bedeutung.

Die Kürzung entspricht auch dem Gesetzeszweck, denn mit der gesetzlichen Neuregelung im Jahr 2014 sollte eine Vereinfachung gegenüber der früheren Rechtslage erreicht werden. Die Arbeit-

Entgelt für eingenommene Mahlzeiten

Möglichkeit zur Einnahme einer Mahlzeit reicht aus

Gründe unbeachtlich



Gesetzeszweck: Vereinfachung

geber und die Finanzverwaltung sollten durch den Verzicht auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils bei gleichzeitiger Kürzung des Werbungskostenabzugs von Verwaltungsaufwand entlastet werden. Dieses Ziel würde verfehlt, wenn Arbeitgeber und Finanzverwaltung jeweils im Einzelnen aufzeichnen und feststellen müssten, ob der Mitarbeiter eine ihm zur Verfügung gestellte Mahlzeit auch tatsächlich eingenommen hat.

Typisierung Zudem will § 9 Abs. 4a EStG den Mehraufwand typisierend festlegen, der über

das hinausgeht, was ein Arbeitnehmer für seine Verpflegung ohnehin während eines normalen Arbeitstags an der ersten Tätigkeitsstätte bzw. bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung aufwendet. Der Gesetzgeber konnte typisierend davon ausgehen, dass dem Mitarbeiter insoweit keine Mehraufwendungen entstehen, wenn ihm der Arbeitgeber Mahlzeiten zur Verfügung stellt. Es ist daher nur folgerichtig, in einem solchen Fall die ebenfalls im Wege der Typisierung festgelegten Verpflegungspauschalen (anteilig) zu kürzen.

Ihr Kontakt

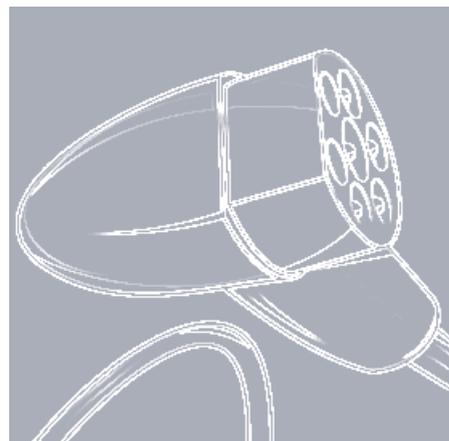


StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

**5d | Steuerliche Förderung der Elektromobilität – neue Pauschalen betreffend Ladestrom für Firmenwagen** | Autorin: StBin Susanne Weber, München

**Key Facts**

- Neue Pauschalen für vom Mitarbeiter selbst getragene Stromkosten für den Firmenwagen.
- Mit den Pauschalen sind alle vom Mitarbeiter in einem Monat getragenen bzw. verauslagten Kosten abgegolten.
- Ein Einzelnachweis ist weiterhin möglich.
- Es kann monatlich gewechselt werden.



BMF vom 29.09.2020



Die Finanzverwaltung hat die bisherigen Verwaltungsregelungen zur lohnsteuerlichen Förderung der Elektromobilität (BMF-Schreiben vom 14.12.2016) zusammengefasst und aktualisiert. Sie gelten im Zeitraum vom 01.01.2017 bis 31.12.2030. Als wesentliche Änderung wurden die

Beträge für pauschalen Auslagenersatz für Ladestrom bei Firmenwagen ab dem 01.01.2021 angehoben.

Die monatlichen Pauschalen gliedern sich wie folgt auf:

Neue Pauschalen für Auslagenersatz



	Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber		Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber	
	01.01.2017 – 31.12.2020	01.01.2021 – 31.12.2030	01.01.2017 – 31.12.2020	01.01.2021 – 31.12.2030
Elektrofahrzeug	€ 20	€ 30	€ 50	€ 70
Hybridelektrofahrzeug	€ 10	€ 15	€ 25	€ 35

Abzug vom geldwerten Vorteil



Wenn der Arbeitgeber diese Pauschalen nicht erstattet, können sie als vom Mitarbeiter selbst getragene Kfz-Kosten vom geldwerten Vorteil abgezogen werden.

Als zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber gilt jeder zum unentgeltlichen oder verbilligten Aufladen des Dienstwagens geeignete Stromanschluss an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers. Die Lademöglichkeit bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen wird ausdrücklich nicht als Lademöglichkeit beim Arbeitgeber angesehen.

Stromtankkarte

Eine dem Mitarbeiter vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellte Stromtankkarte zum Aufladen des Dienstwagens bei einem Dritten wird allerdings einer Lademöglichkeit beim (arbeitsvertraglichen) Arbeitgeber gleichgestellt, so dass in diesem Fall nur die geringeren Pauschalen zur Anwendung kommen.

Wenn die vom Mitarbeiter in einem Kalendermonat getragenen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom die maßgebende Pauschale übersteigen, können anstelle der Pauschale auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden. Es muss also nicht einheitlich für das Kalenderjahr entschieden werden, ob Auslagenersatz pauschal oder nach Beleg erfolgen soll, sondern es kann monatlich gewechselt werden.

In einem an die Verbände gerichteten Schreiben des BMF wird klargestellt, dass der Ersatz von einzelnen Auslagen (z.B. für den Fall, dass die zur Verfügung gestellte Tankkarte nicht funktioniert) für den jeweiligen Monat die Anwendung der Pauschale ausschließt. Denn die Pauschalen berücksichtigen die Kosten des Mitarbeiters sowohl für den Ladestrom aus Ladesäulen, die von fremden Dritten betrieben werden, als auch für den über den privaten Stromanschluss bezogenen Ladestrom.

Einzelnachweis von Kosten möglich

Verbandschreiben des BMF vom 05.11.2020

**Ihr Kontakt**



**StBin Susanne Weber, München,**  
[susanne.weber@wts.de](mailto:susanne.weber@wts.de)



## Kurznews

### 5e | **BMF-Klarstellungen zur Steuerfreiheit von Corona-Prämien** | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Hintergrund



Die Regelung, nach der Arbeitgeber ihren Mitarbeitern in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020 aufgrund der Corona-Krise Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von € 1.500 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen steuerfrei gewähren können, wird dem Vernehmen nach im JStG 2020 auf Auszahlungen bis Ende Juni 2021 verlängert (§ 3 Nr. 11a EStG). Voraussetzung ist wie bisher, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Die steuerfreien

Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

Mit BMF-Schreiben vom 26.10.2020 stellt die Finanzverwaltung klar, dass Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld nicht unter § 3 Nr. 11a EStG fallen, sondern nach § 3 Nr. 28a EStG steuerfrei sind. Bei der Ermittlung des Soll- und Ist-Entgelts nach § 106 SGB III muss die Beitragsbemessungsgrenze (in der Rentenversicherung – West oder Ost) berücksichtigt werden. Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld wegen Überschreitens der Beitragsbemessungsgrenze, sind in voller Höhe steuerpflichtig.

BMF vom 26.10.2020

**Ihr Kontakt**



**StBin Susanne Weber, München,**  
[susanne.weber@wts.de](mailto:susanne.weber@wts.de)

**6a | Digitalisierung bei der Energie- und Stromsteuer – amtliche Vordrucke und elektronische Übermittlung von Erklärungen** | Autoren: StB Bertil Kapff und Fabian Blazek, beide Düsseldorf

**Key Facts**

- Neue amtliche Formulare für Steueranmeldungen und Entlastungsanträge.
- Erhöhter Prüfungsbedarf durch umfangreiche Abfrage der Tatbestandsvoraussetzungen.
- Regelmäßige Missverständnisse aufgrund umständlicher und unnötig komplexer Formulierungen der Abfragen.
- Stand des IT-Projekts zur elektronischen Abgabe von Erklärungen.
- Übermittlung während dreijähriger Übergangsfrist sowohl elektronisch als auch in Papierform möglich.

- 1452 Stromsteuerentlastung für Prozesse und Verfahren § 9a StromStG
- 1453 Stromsteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft § 9b StromStG



Aus Sicht der Antragsteller werden eine Vielzahl zusätzlicher Informationen benötigt. Die Formulare wurden überwiegend auf Entscheidungsfragen im Ja/Nein-Format aufgebaut und damit stärker auf Fachfragen ausgerichtet. Durch die umfangreiche Abfrage der Tatbestandsvoraussetzungen ergeben sich neue Prüfungsfragen und Abgrenzungsprobleme für die Antragsteller. Erschwerend kommt hinzu, dass sich die Abfragen erst sukzessive infolge vorheriger Eintragungen aufbauen. Eine Übersicht sämtlicher möglicher Fragekombinationen kann technisch nicht abgerufen werden. Aufgrund von umständlichen und unnötig komplexen Formulierungen sind die Fragen jeweils genau zu lesen und die Antworten mit Bedacht zu wählen.

Entscheidungsfragen im Ja/Nein-Format



Neugestaltung der amtlichen Formblätter



Im Vergleich zum Vorjahr wurden die amtlichen Formulare zur Energie- und Stromsteuer vollständig neugestaltet. Im Vorgriff auf eine Online-Antragstellung stellt die Zollverwaltung nunmehr automatisch einlesbare Papier-Vordrucke bereit, die die Bearbeitungsdauer bei den zuständigen Hauptzollämtern deutlich verkürzen sollen. Das Formular-Managementsystem der Zollverwaltung ist weiterhin über [www.zoll.de](http://www.zoll.de) zu erreichen. Infolge der Neugestaltung können XML-Dateien aus den Vorjahren nicht mehr zur Übernahme der Stammdaten genutzt werden. Die Antragsteller müssen die Formulare stattdessen unter erhöhtem Aufwand auf klassischem Wege ausfüllen.

Betroffene Formulare

Betroffen sind u.a. die folgenden gängigen amtlichen Vordrucke zur Beantragung von Steuerentlastungen:

- 1115 Energiesteuerentlastung für Prozesse und Verfahren § 51 EnergieStG
- 1118 Energiesteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft § 54 EnergieStG
- 1131 Energiesteuerentlastung für die Stromerzeugung § 53 EnergieStG
- 1135 Energiesteuerentlastung für KWK-Anlagen § 53a EnergieStG
- 1402 Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeiten
- 1450 Steuerentlastung in Sonderfällen (Spitzenausgleich) § 10 StromStG / § 55 EnergieStG

Beispielsweise ist im neuen amtlichen Vordruck 1453 für die Stromsteuerentlastung nach § 9b StromStG ausdrücklich in vier verschiedenen Varianten zu bestätigen, dass der zur Entlastung angemeldete Strom ausschließlich eigenbetrieblich verwendet wurde bzw. keine nichtbegünstigten Abgaben von Strom und Nutzenergie an Dritte erhält. Auch die Abgrenzung der für Elektromobilität verwendeten Strommengen wird neuerdings im Vordruck abgefragt. Dieser Stromverbrauch ist seit dem Antragsjahr 2018 nicht mehr begünstigungsfähig. Zu Irritationen führt zudem regelmäßig die Anforderung, dass auch bei der eigenbetrieblichen Stromentnahme eine Umwandlung in Nutzenergie vorliegt.

Stromsteuerentlastung nach § 9b StromStG

Neu gestalteter  
Formularaufbau

Der Berechnungsteil wurde von Quer- auf Längsformat umgestellt. In diesem Abschnitt wurden zudem die bisher teilweise zusammengefassten Energieerzeugnisse aufgegliedert. Erfreulicherweise berechnen die Formulare die Steuer- und Entlastungsbeträge nunmehr regelmäßig automatisch nach Eintragung der maßgeblichen Mengen. Weiterhin durch den Antragsteller selbst einzutragen ist der Selbstbehalt, der bei unterjähriger Antragstellung nur einmal anfällt, und als Kontrollwert der Entlastungsbetrag in Buchstaben. Durch das neue Format erscheinen die Formulare zunächst ungewohnt und unübersichtlich. Um unnötige Überraschungen zu vermeiden, sollten sich die Antragsteller frühzeitig mit den neuen Vorlagen vertraut machen.

Bereits Anfang 2021 sollen mit der ersten Ausbaustufe Energiesteueranmeldungen elektronisch eingereicht werden können.

Das BMF hat hierzu am 31.08.2020 die Verordnung zur elektronischen Übermittlung von Daten für die Verbrauchsteuern und die Luftverkehrsteuer sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (VStDÜVEVV) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die Verordnung tritt zum 01.01.2021 in Kraft. Sie regelt die elektronische Übermittlung von Erklärungen für die Verbrauchsteuerarten Energiesteuer, Stromsteuer, Tabaksteuer, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer, Kaffee- steuer, Alkoholsteuer, Alkopopsteuer und Luftverkehrsteuer.

Verordnungsgeber  
schafft rechtlichen  
Rahmen



Anwendungszeitpunkt



Seit dem 01.07.2020 dürfen nur noch die neuen Formulare verwendet werden. Soweit auf dem alten Format vorbereitete Vordrucke bspw. aufgrund fehlender unternehmensinterner Freigaben noch nicht beim zuständigen Hauptzollamt eingereicht wurden, sind die Erklärungen zwingend auf Grundlage der umgestalteten Vorlagen neu zu erstellen.

Nach der Verordnung sind verbrauchsteuerrechtliche Erklärungen zukünftig nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das zuständige Hauptzollamt zu übermitteln. Hierunter fallen Steuererklärungen oder sonstige Erklärungen, Steueranmeldungen, Anträge, Anzeigen, Mitteilungen, Nachweise oder sonstige für das Verfahren erforderliche Daten.

Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz

Übermittlung  
in Papierform

Wie bisher sind Steueranmeldungen und Steuerentlastungsanträge bei den Verbrauchsteuern in Papierform und händisch unterschrieben bei den zuständigen Hauptzollämtern einzureichen. Unverändert bleibt auch die Frist zur Abgabe der Erklärungen. Bis zum 31.12.2020 sind die Steuerentlastungsanträge zur Stromsteuer und zur Energiesteuer für das Antragsjahr 2019 einzureichen.

Die jeweiligen Erklärungen können erstmals elektronisch übermittelt werden, wenn bei der Zollverwaltung die dafür erforderlichen organisatorischen und technischen Voraussetzungen vorliegen. Dieser Zeitpunkt wird jeweils durch gesonderte Mitteilung des BMF im Bundesanzeiger bekannt gegeben. Danach ist neben der elektronischen Datenübermittlung eine Abgabe der jeweiligen Erklärungen in schriftlicher Form noch bis zum Ablauf des auf die Bekanntgabe folgenden dritten Jahres möglich. Nach Ablauf dieses Zeitraums kann durch das zuständige Hauptzollamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Datenübermittlung lediglich im Einzelfall und auf Antrag verzichtet werden. Steuerpflichtige können zudem bei Bedarf Dritte mit der elektronischen Datenübermittlung beauftragen.

Dreijährige  
Übergangsfrist

Projekt zur papierlosen Einreichung von Verbrauchsteueranmeldungen und -entlastungsanträgen

Nach Umsetzung des IT-Projektes MoeVe Zoll 2016 (Modernisierung des Verbrauch- und Verkehrssteuervollzugs der Zollverwaltung) sollen Unternehmen ihre Erklärungen auf elektronischem Wege abgeben und Steuerbescheide portalgestützt rechtsverbindlich abrufen können. Der Zugang soll über eine zentrale Internetplattform der Zollverwaltung erfolgen – dem Bürger- und Geschäftskundenportal.

Ihr Kontakt



RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,  
karen.moehlenkamp@wts.de

**6b | Vorstoß zur EU-weiten Harmonisierung der Besteuerung neuartiger Rauch- und Dampfprodukte** | Autoren: StB Bertil Kapff und Stefanie Schwanke, beide Düsseldorf

**Key Facts**

- Initiative zur Weiterentwicklung der EU-Tabaksteuerrichtlinie zu einer Richtlinie für Rauch- und Dampfprodukte.
- Langzeitstudie zu gesundheitlichen Auswirkungen und Preissensibilität.
- Diskussion über differenzierte Steuern in Abhängigkeit der Gesundheitsschädlichkeit.

Weiterentwicklung der EU-Tabaksteuerrichtlinie zu einer Richtlinie für Rauch- und Dampfprodukte



Die Besteuerung neuartiger Rauch- und Dampfprodukte wie Tabakerhitzer und E-Zigaretten ist bislang noch nicht EU-weit harmonisiert, so dass diesbezüglich erhebliche Unterschiede bestehen. Auf Initiative der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen hat der Finanzausschuss des Bundestags am 07.09.2020 in einer öffentlichen Anhörung diskutiert, ob die europäische Tabaksteuerrichtlinie zu einer Richtlinie für Rauch- und Dampfprodukte weiterzuentwickeln sei. Mit der neuen Richtlinie sollte sichergestellt werden, dass auch tabakfreie sowie nikotinhaltige und nikotinfreie Rauch- und Dampfprodukte, wie zum Beispiel Liquids für E-Zigaretten oder künftige Rauch- und Dampfproduktentwicklungen, durch Schaffung neuer Steuerkategorien mit einer Steuer jenseits der Umsatzsteuer belegt werden könnten. Die einhergehende Steuerbelastung sollte sich an der Schadstoffbelastung der Produkte orientieren.

Langzeitstudie zu gesundheitlichen Auswirkungen

Außerdem sollten in einer Langzeitstudie die langfristigen gesundheitlichen Auswirkungen der neuer Tabak- und Rauch-

produkte untersucht werden. Experten sind derzeit überwiegend der Auffassung, dass Tabakerhitzer und E-Zigaretten zwar weniger gesundheitsschädlich als normale Zigaretten sind, jedoch keineswegs harmlos.

In der Studie solle auch der Zusammenhang zwischen Besteuerung und Konsumverhalten untersucht werden. Tabaksteuererhöhungen der Vergangenheit hätten gezeigt, dass Steueranpassungen besonders bei den preissensiblen Jugendlichen und jungen Erwachsenen zu den wirksamsten Präventionsinstrumenten gehören.

Unter diesem Aspekt biete sich eine Differenzierung der Steuer an. Es solle gefördert werden, dass Konsumenten eher die weniger schädlichen Produkte wählen und die klassischen Raucher weniger werden. Nun die E-Zigaretten und vergleichbaren Produkte höher zu besteuern, könne dafür sorgen, dass die Menschen bei ihrem gewohnten Rauchverhalten bleiben.

In einigen anderen europäischen Ländern wurde bereits eine Steuer auf E-Zigaretten eingeführt. Die Steuer war jedoch teilweise zu hoch angesetzt und wurde daraufhin zum Teil schon wieder deutlich herabgesetzt. Eine sehr hohe Steuer auf E-Produkte führte zum Beispiel in Ungarn dazu, dass diese Waren vermehrt auf dem Schwarzmarkt gehandelt wurden. In Italien wurde die Steuer nach einem Verfahren vor dem Verfassungsgericht um bis zu 90 % gesenkt.

Preissensibilität besonders bei Jugendlichen



Differenzierte Steuern

**Ihr Kontakt**



**RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,**  
[karen.moehlenkamp@wts.de](mailto:karen.moehlenkamp@wts.de)



## 6c | Keine Tabaksteuer für Tabak-Scraps |

Autoren: StB Bertil Kapff und Stefanie Schwanke, beide Düsseldorf

**Key Facts**

- Qualifikation der Tabak-Scraps als Rohtabak und nicht als steuerpflichtiger Rauchtabak.
- Kein Tabakabfall, sondern Halb- bzw. Zwischenerzeugnis von hoher Qualität.
- Keine unmittelbare Eignung zum Rauchen.
- Komplexe Weiterverarbeitung zu Rauchtabak erforderlich.

Nebenprodukte bei der Herstellung von Rauchtabak

Zur Herstellung von Rauchtabak ist der Mittelstamm aus den Tabakblättern zu entfernen. Dabei fallen neben den entrippten Tabakblättern und den Blatttrippen auch kleinere Bruchstücke und Blattbestandteile als Nebenprodukte an. Diese sog. Tabak-Scraps (aus dem englischen scrap für Abfall, Ausschuss) können als Pfeifentabak oder als Einlage für Zigarillos oder Zigarren genutzt werden.

Roh- oder Rauchtabak?

Das Hauptzollamt hatte für eine von der Klägerin bezogene Lieferung von Tabak-Scraps Tabaksteuer festgesetzt. Dagegen vertrat die Klägerin die Auffassung, dass es sich bei den Scraps nicht um steuerpflichtigen Rauchtabak, sondern um Rohtabak handele, der zunächst zu Wasserpfeifentabak weiterverarbeitet werden müsse. Rohtabak ist kein Steuergegenstand.

Kein Tabakabfall, sondern Zwischenerzeugnis

Tabakabfälle gelten nach § 1 Abs. 4 Satz 1 TabStG als Rauchtabak, wenn sie zum Rauchen geeignet sind und für den Einzelverkauf aufgemacht sind. Als Tabakabfälle gelten Überreste von Tabakblättern sowie Nebenerzeugnisse, die bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung, Be- oder Verarbeitung von Tabakwaren anfallen. Das Hauptzollamt und die Klägerin waren sich jedoch einig, dass es sich bei den Scraps im Streitfall nicht um Tabakabfall in diesem Sinne handele. Vielmehr sei es ein Halb- bzw. Zwischenerzeugnis von hoher Qualität. Das Produkt enthielt unstreitig keine nennenswerten Verunreinigungen oder Rippenstückchen. Auch die Verpackungsgröße (Kartons mit 175 kg) war nicht für den Einzelverkauf aufgemacht.

Mit Urteil vom 08.07.2020 hat das FG Düsseldorf entschieden, dass die Tabak-Scraps nicht als Rauchtabak nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG zu qualifizieren seien. Nach der gesetzlichen Definition handelt es sich bei Rauchtabak um geschnittenen, anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet.

Das Entrippen der Tabakblätter stelle eine andere Art der Zerkleinerung der Tabakblätter dar. Nach der schriftlichen Stellungnahme des Gerichtsgutachters handele es sich bei den Tabak-Scraps um Rohtabak. Die Scraps seien weder unmittelbar zum Rauchen in einer Pfeife geeignet noch könne die Eignung zum Rauchen durch einen einfachen nicht-industriellen Bearbeitungsvorgang hergestellt werden. Der Sachverständige stellte dabei im Wesentlichen auf den vergleichsweise hohen Feuchtigkeitsgehalt und eine optische Begutachtung der Probe ab. Nach Auffassung des Senats komme es nicht darauf an, ob Tabak rein theoretisch geraucht werden könne, sondern ob dafür im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte bestehen bzw. ob entsprechende Produkte üblicherweise geraucht werden.

Die Eignung zum Rauchen kann schließlich auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die Scraps zu Wasserpfeifentabak hätten weiterverarbeitet werden können. Die geplante Weiterverarbeitung kann nicht als einfache nicht-industrielle Bearbeitung angesehen werden. In diesem Zusammenhang führte das Hauptzollamt aus, dass sich im Internet Anweisungen dafür fänden, wie Endverbraucher „mit Hausmitteln“ Wasserpfeifentabak herstellen könnten. Der Senat hielt dies jedoch nicht für ausschlaggebend, da nicht erkennbar sei, dass Endverbraucher aus vergleichbaren Scraps üblicherweise Wasserpfeifentabak im Eigenbau herstellen würden. Der Prozess der Herstellung von Wasserpfeifentabak aus Scraps sei zudem nicht einfach oder leicht durchführbar.

Unerheblich sei demgegenüber, ob es sich um lebensmittelrechtlich zulässige oder besonders gesundheitsgefährdende Tabakerzeugnisse handele, da das Tabaksteuerrecht diesbezüglich keine Einschränkungen vorsieht.

FG Düsseldorf vom 08.07.2020 (AZ: 4 K 35/18 VTa)



Keine unmittelbare Eignung zum Rauchen

Komplexe Weiterverarbeitung zu Rauchtabak erforderlich



Ihr Kontakt



RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wts.de



## Kurznews

### 7 | Finanzgesetz 2020 | Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Am 11.12.2019 wurde das Finanzgesetz 2020 (Loi des Finances, LF 2020) verabschiedet und am 04.06.2020 durch das ergänzende Finanzgesetz 2020 (Loi de Finance Complémentaire, LFC 2020) weiter konkretisiert.

Eine wesentliche Änderung betrifft den Steuersatz für die abgeltende Quellensteuer auf Vergütungen für Dienstleistungen von in Algerien nicht mit einer festen Geschäftseinrichtung/Betriebsstätte vertretenen Unternehmen. Mit der Quellensteuer sind sowohl die Unternehmenssteuer (IBS) als auch die USt und die Gewerbesteuer (TAP) abgegolten. Für Verträge, die mit algerischen Vertrags-

partnern nach dem 31.05.2020 abgeschlossen wurden oder noch werden, erhöht sich der Quellensteuersatz von bisher 24 % auf jetzt 30 %.

Außerdem wurde der bisher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die o.a. abgeltende Quellensteuer auf Vergütungen für die Nutzung von Computersoftware geltende Abschlag von 80 % auf 30 % reduziert. Dies führt zu einer Erhöhung der effektiven Steuerbelastung dieser Vergütungen aus nach dem 31.05.2020 abgeschlossenen Verträgen von 4,8 % (20 % x 24 %) auf 21 % (70 % x 30 %).

### ALGERIEN



#### Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

### 8 | Steuergesetzänderungen im Jahr 2020 | Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Mit dem am 20.07.2020 veröffentlichten Gesetz 26/20, das am 20.08.2020 in Kraft getreten ist, hat die angolische Regierung unter anderem den Körperschaftsteuersatz für in Angola ansässige oder dort mit einer Betriebsstätte/Zweigniederlassung etablierte ausländische Unternehmen von 30 % auf 25 % gesenkt. Daneben wurde die Verlustvortragsmöglichkeit von drei auf fünf Jahre erweitert. Schließlich wurde die Quellensteuer auf Dienstleistungen, die von einem nicht in Angola etablierten/ansässigen Unternehmen an einen in Angola etablierten/ansässigen Empfänger

erbracht werden von 6,5 % auf 15 % erhöht.

Im Bereich der Umsatzsteuer wurde eine Vereinfachungsregelung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von weniger als USD 250.000 eingeführt. Unternehmen, welche unter diese Regelung fallen, stellen Rechnungen ohne Umsatzsteuer aus. Gleichzeitig entfällt für diese Unternehmen grds. der Vorsteuerabzug. Neben weiteren Folgen, z. B. beim Import von Waren oder Leistungen, besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, zur generellen Umsatzbesteuerung zu optieren.

### ANGOLA



#### Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

DEUTSCHLAND 9a | Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall |

Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München



**Key Facts**

- Im Drittstaatenfall steht die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit einer Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich entgegen.
- Keine Anwendung der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit, da es beim Tatbestand des § 7 Abs. 1 AStG nicht auf die Vermittlung eines sicheren Einflusses auf die Beteiligung ankommt.
- Nach Umsetzung der ATAD und des Erfordernisses einer Beherrschung durch einen Inländer könnte künftig die Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängen.

Holding demnach vor dem Beitritt Ungarns zur Europäischen Union am 01.05.2004. Bei den Zwischeneinkünften handelte es sich um passive Einkünfte aus der Kreditvergabe, die nicht aus einer aktiven Tätigkeit nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG stammen. Ob die ungarische Holding Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6a AStG erzielte, ließ der BFH offen, da dem allgemeinen Hinzurechnungstatbestand des § 7 Abs. 1 AStG Vorrang einzuräumen sei. Der allgemeine Hinzurechnungstatbestand führt zu einer Hinzurechnung bei beiden inländischen Anteilseignern der ungarischen Holding.

Einer Hinzurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG stehe aber die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit entgegen. Aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. X sah der BFH die Unionsrechtslage als geklärt an. Die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EGV, nun Art. 63 AEUV) werde auch nicht durch den Vorrang der Niederlassungsfreiheit gesperrt. Dies wäre der Fall, wenn § 7 Abs. 1 AStG nur auf Beteiligungen anwendbar wäre, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen und die Bestimmung der Tätigkeiten der Gesellschaft ermöglichen. Die Tatsache, dass im vorliegenden Fall eine inländische Beteiligte von § 7 Abs. 1 AStG erfasst ist, die mit 0,0037 % keinen nennenswerten Einfluss ausüben kann, zeige, dass es beim allgemeinen Hinzurechnungstatbestand nicht auf die Vermittlung eines sicheren Einflusses ankomme.

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit



BFH vom 18.12.2019  
(AZ: I R 59/17)

FG München  
vom 27.04.2015  
(AZ: 7 K 2819/12)

BFH vom 22.05.2019  
(AZ: I R 11/19)

EuGH vom 26.02.2019  
(Rs. C-135/17)



Der BFH hatte mit Urteil vom 18.12.2019 zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaatenfall zu entscheiden (Vorinstanz: FG München). Wie auch schon in einem früheren BFH-Urteil vom 22.05.2019 als Fortführung des EuGH-Urteils vom 26.02.2019 (Rs. X) kam er vorliegend zu dem Ergebnis, dass der Schutzbereich der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit einer Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall grundsätzlich entgegensteht. Während das frühere Urteil zu § 7 Abs. 6 AStG erging, entschied der BFH nun zu einem Hinzurechnungsfall nach § 7 Abs. 1 AStG. Darüber hinaus bestätigte der BFH die herrschende Meinung in der Literatur, nach der die Vorschrift des § 7 Abs. 6 AStG (Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter) gegenüber § 7 Abs. 1 AStG subsidiär anzuwenden ist. Demnach entfällt eine selbstständige Anwendung von § 7 Abs. 6 AStG, wenn der allgemeine Hinzurechnungstatbestand nach § 7 Abs. 1 AStG zur Anwendung kommt.

Für die im Wirtschaftsjahr 2000 der ungarischen Holding erzielten Zwischeneinkünfte ist die Kapitalverkehrsfreiheit wegen der Standstill-Klausel (Art. 57 Abs. 1 EGV, nun Art. 64 Abs. 1 AEUV) nicht anwendbar. Die maßgeblichen Regelungen des AStG haben bereits zum 31.12.1993 bestanden und blieben im Kern unverändert. Erst durch das Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes (BGBl. I 2000, S. 1433) am 01.01.2001 kam es zu Änderungen in wesentlichen Punkten, so dass die Standstill-Klausel ab dem Wirtschaftsjahr 2001 nicht mehr anwendbar war. Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit aus zwingen-

Standstill-Klausel

§ 7 Abs. 6 AStG subsidiär

Urteilsfall

Im Streitfall waren zwei inländische GmbHs mit 0,0037 % und 99,9963 % an einer ungarischen Holding-Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Feststellung der maßgeblichen Zwischeneinkünfte der ungarischen Holding erfolgte für die Streitjahre 2001 bis 2004. Die maßgeblichen Einkünfte erzielte die ungarische



den Gründen des Allgemeininteresses, insbesondere zur Verhinderung von Steuerhinterziehung bzw. Steuerumgehung sah der BFH als nicht gegeben an. Die Richtigkeit der Angaben zur ungarischen Holding hätten die deutschen Finanzbehörden durch Anforderung von Auskünften bei den ungarischen Finanzbehörden auf Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie prüfen können. Besteht die Möglichkeit einer Überprüfung auf Grundlage einer vertraglichen Verpflichtung des ausländischen Staates nicht, kann eine Beschränkung wie § 7 Abs. 1 AStG grundsätzlich gerechtfertigt sein. Den Grundsatz zur Überprüfbarkeit führte der BFH bereits in seinem früheren Urteil aus (AZ: I R 11/19). Eine unmittelbare Anwendung des im Wirtschaftsjahr 2000 noch nicht kodifizierten Motivtests (EuGH-Urteil vom 12.09.2006 (Rs. Cadbury Schweppes)) lehnte der BFH ab, da Ungarn zu diesem Zeitpunkt Drittstaat war und

vom sich abzeichnenden Beitritt auch keine Vorwirkung ausgehe. Damit verstößt vorliegend die Hinzurechnung der in den Wirtschaftsjahren 2001 bis 2003 erzielten Einkünfte gegen Unionsrecht.

Fraglich ist, ob nach Umsetzung der ATAD der allgemeine Hinzurechnungsbestand weiterhin eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Drittstaatenfall darstellt. Durch den Wechsel vom Erfordernis einer bloßen Beherrschung durch Inländer hin zur konkreten Beherrschung durch einen Inländer (ggf. zusammen mit ihm nahestehenden Personen) stellt der künftige Grundtatbestand der Hinzurechnung ggf. eine Vorschrift dar, bei der es auf die Vermittlung eines sicheren Einflusses ankommt. Wegen Vorrangigkeit der Niederlassungsfreiheit wäre damit im Drittstaatenfall die Kapitalverkehrsfreiheit gegebenenfalls nicht mehr anwendbar.

Änderungen durch ATAD

*Ihr Kontakt*



*StBin Dr. Gabriele  
Rautenstrauch,  
München,  
gabriele.rauten  
strauch@wts.de*

EuGH vom 12.09.2006  
(Rs. C-196/04)

DEUTSCHLAND 9b | **EuGH-Vorlage zum Abzug finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte** |

Autorin: *Isabell Vogler, München*



**Key Facts**

- Der BFH hat dem EuGH verschiedene Grundsatzfragen zu der Rechtsfigur der „finalen Verluste“ vorgelegt.
- Streitgegenstand der Rechtssache sind Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte im Rahmen des DBA mit Großbritannien.



BFH vom 06.11.2019  
(AZ: I R 32/18)

Vorinstanz: FG Hessen  
vom 04.09.2018  
(AZ: 4 K 385/17)

EuGH vom 13.12.2005  
(Rs. C-446/03,  
Marks & Spencer)



Am 22.10.2020 veröffentlichte der BFH den Beschluss einer EuGH-Vorlage bzgl. der Abzugsfähigkeit finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte aufgrund Unionsrechts. Die vielfach und zudem kontrovers entschiedene Thematik hat ihren Ursprung im prominenten Grundsatzurteil Marks & Spencer, in dem der EuGH erstmalig die Rechtsfigur der finalen Verluste konzipierte. In den vergangenen Jahren wurde die ursprüngliche Konzeption stetig novelliert und erfuhr dabei sowohl Erweiterungen als auch Einschränkungen. Der I. Senat sah folglich die Notwendigkeit eines Vorabentscheidungsersuchens in fünf Fragen, da der Grundsatz der Berücksichtigungspflicht, die ggf. zu berücksichtigende Höhe und ferner das Kriterium der „Finalität“ bislang nicht hinreichend geklärt seien.

EuGH vom 12.06.2018  
(Rs. C-650/16,  
Bevola/Trock)

EuGH vom 17.12.2015  
(Rs. C-388/14,  
Timac Agro)

Niederlassungsfreiheit

Zuletzt sorgte das Urteil „Bevola/Trock“ mit einem Restriktionsverweis auf das vorhergehende Urteil „Timac Agro“, welches die Abzugsfähigkeit finaler Verluste faktisch verneinte, für diverse Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung des Unionsrechts. Infolgedessen stellt der I. Senat allem voran die Grundsatzfrage, ob die Niederlassungsfreiheit eine Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte nach DBA auf Ebene des deutschen Stammhauses erfordert. Im Grundsatz sind die in einem ausländischen Staat erlittenen Verluste als

sog. finale Verluste in Deutschland trotz einer bestehenden DBA-Freistellung abzugsfähig, sofern sie im anderen Vertragsstaat definitiv (final) nicht mehr verwertet werden können. Eine uneingeschränkte Übertragung des Urteils Bevola/Trock auf den konkreten Sachverhalt des Vorlagebeschlusses scheidet jedoch insofern aus, als hierin eine unilaterale Bestimmung (dänischen) nationalen Steuerrechts in Rede stand und nicht die Anwendung des DBA-Methodenartikels.

Für den Fall der Bejahung dieser ersten Vorlagefrage durch den EuGH ersucht der BFH zudem die Beantwortung der sowohl von der Finanzverwaltung als auch von Teilen des Schrifttums aufgeworfenen Frage nach einhergehenden gewerbesteuerlichen Implikationen und ferner die Konkretisierung des Finalitätskriteriums. Hierbei gilt zum einen zu klären, ob im Falle der zumindest theoretischen Möglichkeit der erneuten Eröffnung einer Betriebsstätte, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten, überhaupt finale Verluste vorliegen können. Zum anderen obliegt es dem EuGH zu entscheiden, ob vorgetragene Verluste als finale Verluste berücksichtigt werden können und ob die Berücksichtigung finaler Verluste einer Begrenzung der Höhe nach auf die originäre Abzugsfähigkeit im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte zugänglich ist.

Gewerbesteuerliche  
Implikationen

Finalität

*Ihr Kontakt*



*StBin Dr. Gabriele  
Rautenstrauch,  
München,  
gabriele.rauten-  
strauch@wts.de*

9c | **Lizenzzahlungen zwischen ausländischen Gesellschaften können der deutschen Quellenbesteuerung unterliegen** | Autor: StB Stefan Vollath, München

DEUTSCHLAND



**Key Facts**

- Sowohl Lizenzzahlungen als auch Veräußerungsgewinne aus Rechten können (insb. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen.
- Voraussetzung ist, dass das betreffende Recht in ein inländisches öffentliches Register eingetragen ist oder in Deutschland verwertet wird; ein weitergehender Inlandsbezug ist nicht erforderlich.
- Betroffen sind daher auch Lizenzzahlungen zwischen ausländischen Gesellschaften.
- Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 06.11.2020 nochmals explizit auf die beschränkte Steuerpflicht hingewiesen.
- Der am 20.11.2020 veröffentlichte Referentenentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes sieht nun vor, dass die reine Eintragung in ein inländisches öffentliches Register ohne weiteren Inlandsbezug keine beschränkte Steuerpflicht mehr auslösen soll. Die Neuregelung soll in allen offenen Fällen anwendbar sein. Die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

liegen, und zwar auch dann, wenn diese Gesellschaften keine Betriebsstätte in Deutschland haben. Die entsprechenden Vorschriften finden sich seit vielen Jahren in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG, ihre Ursprünge reichen in die Zeit der Weimarer Republik zurück. Dass diese Regelung nun in den Fokus der Finanzverwaltung gerückt ist, liegt vor allem an einer Änderung im US-Steuerrecht. US-Konzerne hatten häufig ihre Rechte auf Offshore-Gesellschaften übertragen, häufig in Ländern, mit denen Deutschland keine Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, so dass das deutsche Besteuerungsrecht uneingeschränkt zur Anwendung kommt. Im Rahmen der US-Steuerreform hatten die USA nun Anreize gesetzt, diese Rechte zurück in die USA zu übertragen. Die dadurch ausgelösten Veräußerungsgewinne haben zum Teil eine Besteuerung in Deutschland ausgelöst.

Voraussetzung für eine deutsche Steuerpflicht von Lizenzzahlungen oder Veräußerungsgewinnen ist ein inländischer Nexus. Dieser liegt insb. vor, wenn das betreffende Recht in ein inländisches öffentliches Register eingetragen ist oder in Deutschland verwertet wird. Auch eine Eintragung beim Europäischen Patent- und Markenamt ist nach Ansicht des BMF ausreichend, wenn das Recht nach dem Europäischen Patentübereinkommen in das inländische Register eingetragen ist und sich dessen Schutzbereich auf Deutschland erstreckt. Ein weitergehender Inlandsbezug ist nicht erforderlich.

Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Rechten

Voraussetzung: in Deutschland registrierte oder verwertete Rechte

Quellensteuerpflicht für Lizenzzahlungen



Es klingt auf den ersten Blick überraschend, aber Lizenzzahlungen zwischen ausländischen Gesellschaften können der deutschen Quellensteuerpflicht unter-



Quellensteuerabzug  
für Lizenzen



Für Lizenzzahlungen, die danach der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wird eine Quellensteuer von 15,825 % (inkl. Solidaritätszuschlag) fällig. Auf die Einbehaltung der Quellensteuer kann nur verzichtet werden, wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, welche auf Basis eines anwendbaren DBA beantragt werden kann. Veräußerungsgewinne aus Rechten werden bei Kapitalgesellschaften ebenfalls mit 15,825 % Körperschaftsteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) auf den Veräußerungsgewinn besteuert. Soweit der Veräußerungsgewinn natürlichen Personen zuzurechnen ist, unterliegt er dem individuellen Einkommensteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag. Der Veräußerungsgewinn ist grds. im Wege einer Steuererklärung zu erklären. Dies sollte jedoch nur dann erfolgen müssen, wenn kein DBA vorliegt oder wenn – in seltenen Fällen – bei Anwendung eines

DBA Deutschland ein Besteuerungsrecht zugewiesen ist.

Mit BMF-Schreiben vom 06.11.2020 hat die Finanzverwaltung nochmals explizit auf die Steuerpflicht hingewiesen.

Völlig überraschend enthält der am 20.11.2020 veröffentlichte Referentenentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes eine Streichung der Eintragung in ein inländisches öffentliches Register als alleinigem Inlandsbezug. Der Gesetzesbegründung zufolge ist es inzwischen üblich, Rechte ohne konkreten Verwertungszusammenhang in einem Land schützen zu lassen. Die vor 95 Jahren eingeführte Regelung hatte jedoch nicht die Intention, Vorgänge zu erfassen, die keinen substantiellen Zusammenhang zum Inland aufweisen. Die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

BMF vom 06.11.2020

Geplante Änderung durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

Veranlagung für  
Veräußerungsgewinne

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele  
Rautenstrauch,  
München,  
gabriele.rauten-  
strauch@wts.de



DEUTSCHLAND



Hintergrund

## Kurznews

### 9d | Zustimmung zum Gesetz zur Umsetzung des Multilateralen Instruments (MLI) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Nunmehr hat am 06.11.2020 der Bundesrat seine Zustimmung zu dem Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung („Multilaterales Instrument“, „MLI“) erteilt. Der Bundestag hatte dieses Gesetz am 08.10.2020 beschlossen und war dabei den Empfehlungen seines Finanzausschusses gefolgt, den Regierungsentwurf unverändert anzunehmen.

In Deutschland hat man sich im Ergebnis für ein zweistufiges Verfahren entschieden. In einem ersten Schritt, der mit dem vorliegenden Gesetz in Angriff genommen wird, wird das MLI wie jeder andere völkerrechtliche Vertrag per Umsetzungsgesetz in nationales Recht transformiert. In separaten Anwendungsgesetzen sollen für die vom Übereinkommen erfassten Steuerabkommen in einem zweiten Schritt die konkreten Modifikationen an den Steuerabkommen ausgeführt und deren Anwendung angeordnet werden.

Zweistufiges Verfahren

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de

## 10 | Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß DBA auch bei Dividendenausschüttungen vor dem 01.04.2020 möglich |

Autor: RA (Syndikus-RA) Philipp Anspach, Düsseldorf

### INDIEN



#### Key Facts

- Kürzlich ergangenes Urteil des indischen Income Tax Appellate Tribunal regelt Anwendung des DBA auf Dividendenausschüttungen vor dem 01.04.2020.
- Entsprechendes DBA muss vor Einführung der Dividend Distribution Tax (DDT) unterzeichnet worden sein.

an nicht in Indien Ansässige Stellung. Im vorliegenden Fall war die indische Klägerin eine 100%ige Tochtergesellschaft eines deutschen Unternehmens. Diese hatte im Geschäftsjahr 2012/2013 Dividenden an ihre deutsche Muttergesellschaft beschlossen und DDT in Höhe von 20,56 % abgeführt. Die Höhe des Steuersatzes war Streitgegenstand des Verfahrens.

Das Gericht entschied, dass der DDT-Satz auf den im (jeweiligen) DBA festgelegten Steuersatz beschränkt werden sollte, hier, aufgrund der Anwendbarkeit des DBA zwischen Deutschland und Indien, auf 10 %.

Es begründete die Entscheidung damit, dass die DDT zwar nicht von dem Ausschüttungsempfänger getragen werde, dieser aber letztlich aufgrund der niedrigeren zur Verfügung stehenden Dividende mit der Steuer wirtschaftlich belastet werde. Zudem erfolge die Besteuerung auf Ebene der ausschüttenden indischen Gesellschaft nur aus verwaltungstechnischen Gründen (Besteuerung an einem Punkt) und nicht deshalb, weil eine rechtliche Notwendigkeit vorliege.

DDT-Satz auf den im DBA festgelegten Satz beschränkt

Urteilsbegründung



DBA muss vor Einführung der DDT unterzeichnet worden sein

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
martin.loibl@wts.de

Einführung eines neuen Dividendenbesteuerungssystems zum 01.04.2020



Zum 01.04.2020 wurde die DDT in Indien abgeschafft und ein neues Dividendenbesteuerungssystem eingeführt, welches alle Arten von Dividendeneinkommen auf Ebene des Dividendenempfängers im Rahmen einer Quellenbesteuerung als steuerpflichtig ansieht. Über diese Änderung und die damit verbundenen Unklarheiten haben wir bereits im WTS Journal 03/2020 berichtet.

# DBA

Regelungen vor dem 01.04.2020

Vor dem 01.04.2020 waren indische Unternehmen dazu verpflichtet, nach Beschluss oder Ausschüttung einer Dividende DDT in Höhe von 20,56 % zu entrichten. Ausländische Investoren konnten aufgrund der Tatsache, dass die DDT nicht von dem Ausschüttungsempfänger getragen wurde, keinen ermäßigten Steuersatz im Rahmen der indischen DBA beantragen. Aus dem gleichen Grund konnten Anteilseigner häufig auch keine Anrechnung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat beantragen.

Die Tatsache, dass das DBA zwischen Deutschland und Indien vor der Einführung der DDT unterzeichnet wurde, habe zudem eine bedeutende Rolle bei der Entscheidung gespielt: Innerstaatliche Änderungen dürfen die Bestimmungen eines DBA nicht außer Kraft setzen. Von dieser Entscheidung profitieren daher Unternehmen aus solchen Ländern, die ebenfalls ein DBA mit Indien vor der Einführung der DDT unterzeichnet haben, wie z.B. die Niederlande oder Singapur.

Gerichtsurteil für Regelungen vor dem 01.04.2020 (Giesecke & Devrient [India] Pvt Ltd. Vs ACIT (ITAT Delhi), ITA No. 7075/DEL/2017)

Das Income Tax Appellate Tribunal – zuständig für Berufungen im Rahmen der Direct Taxes Acts, an diversen Standorten in Indien, u.a. in Delhi – nahm kürzlich erstmals in einem Urteil auch zum Zusammenspiel zwischen DDT und DBA bei Dividendenausschüttungen vor dem 01.04.2020

Das Urteil erlaubt es ausländischen Investoren, Rückerstattungsansprüche in Bezug auf DDT-Verbindlichkeiten geltend zu machen, die in der Vergangenheit von der ausschüttenden Gesellschaft beglichen wurden, ohne die DBA-Ansprüche der Dividendenempfänger zu berücksichtigen.



## Kurznews

### KENIA



#### 11 | Besteuerung der digitalen Wirtschaft (DST) |

Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Mit dem kenianischen Finanzgesetz 2020 („Finance Act 2020“) wird erstmals eine Digital Service Tax (DST) zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft eingeführt. Sie wird in Form einer Quellensteuer mit einem Steuersatz von 1,5 % auf die Entgelte für digitale Dienstleistungen und auf Vergütungen für die Nutzung virtueller

Marktplätze erhoben. Die der Besteuerung unterliegenden digitalen Geschäftstätigkeiten werden detailliert aufgelistet und von anderen Leistungen abgegrenzt. Daneben wird das Erhebungsverfahren in Abhängigkeit vom Kundenstatus (B2B oder B2C) abschließend geregelt. Die Regelungen treten am 01.01.2021 in Kraft.

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

### NIGERIA



#### 12 | „Significant Economic Presence (SEP)“-Verordnung |

Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Eine vom nigerianischen Finanzministerium erlassene Verordnung über Geschäftsaktivitäten mit signifikanter wirtschaftlicher Präsenz (Order on Significant Economic Presence) ist am 03.02.2020 in Kraft getreten. Diese soll zur Ertragsteuerpflicht von Unternehmen führen, die ohne physische Präsenz in Nigeria einen signifikanten Umsatz aus ihren Online-Aktivitäten erzielen.

Ein nicht-ansässiges Unternehmen soll dann eine „Significant Economic Presence“ haben, wenn es beispielsweise

→ digitale Dienstleistungen oder virtuelle Marktplätze anbietet und der daraus erzielte Brutto-Jahresumsatz mehr als Naira 25 Mio. (ca. USD 65.000) beträgt, oder

→ nachhaltig technische oder freiberufliche Dienstleistungen oder dergleichen in den Bereichen Management oder Beratung anbietet

und dafür Entgelte von einem in Nigeria ansässigen Unternehmen oder von der festen Geschäftseinrichtung eines ausländischen Unternehmens in Nigeria erhält.

Es gibt derzeit jedoch noch keine Vorgaben, wie der Gewinn aus den vorgenannten Geschäftstätigkeiten im Sinne der SEP-Verordnung ermittelt werden soll und inwieweit sich hieraus steuerliche Erfassungs- und Erklärungspflichten ergeben. Ferner ist unklar, ob auch hier eine Besteuerung über eine finale Quellensteuererhebung in allen Fällen zur Anwendung kommen soll. Wir werden die Entwicklungen beobachten und in einem folgenden WTS Journal berichten.

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

**13 | Updates zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Blueprints zu Pillar 1 und 2 veröffentlicht** | Autoren: StB Ralf Pestl, Düsseldorf und Christoph Kleinhenz, München

OECD



**Key Facts**

- Die veröffentlichten Blueprints enthalten detaillierte technische Regelungen zur Reallokation von Besteuerungsrechten (Pillar 1) und zur Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung (Pillar 2).
- Öffentliche Konsultation bis 14.12.2020 anberaunt.
- Vorstellung einer Paketlösung aus Pillar 1 und 2 Mitte 2021 geplant.



„Blueprint Reports“ für multilateralen Einigungsprozess veröffentlicht



Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft steht in vielen Staaten hoch oben auf der politischen Agenda, eine konsensbasierte Lösung steht bislang jedoch noch aus. Um eine globale Übereinkunft weiter voranzutreiben, hat das 137 Mitglieder umfassende Inclusive Framework (IF) im Auftrag der OECD/G20-Staaten am 12.10.2020 mit den „Blueprint Reports“ zwei detaillierte Berichte zu Pillar 1 (Neuallokation von Besteuerungsrechten) und Pillar 2 (Einführung einer globalen Mindestbesteuerung) veröffentlicht.

Einleitung öffentlicher Konsultation mit Anhörung Anfang 2021

Mit der Vorstellung der Berichte wurde zugleich eine öffentliche Konsultation eingeleitet, die vorsieht, Beiträge verschiedenster Interessengruppen zu einer Reihe offener Fragen bis zum 14.12.2020 einzuholen. Im Anschluss ist für Januar 2021 eine öffentliche Anhörung vorgesehen.

Pillar 1: Reallokation von Besteuerungsrechten

Mit dem ausgegebenen Ziel, den Markt- bzw. Nutzerstaaten einen größeren Anteil an Gewinnen zuzuweisen, verfolgt Pillar 1 zudem die Schaffung eines eigenständigen Nexus. Letzterer weist im Gegensatz zum traditionellen Betriebsstättenbegriff keinen physischen Bezug auf und soll vor allem die wirtschaftlichen Aktivitäten stark digitalisierter Unternehmen, aber auch bestimmter verbraucherorientierter Unternehmen, erfassen. Neben grundlegenden Änderungen des Betriebsstättenbegriffs bringt der Vorschlag zudem eine teilweise Abkehr weg vom Fremdvergleichsgrundsatz hin zu einer formelbasierten Gewinnaufteilungsmethode mit sich.

Pillar 2 soll hingegen eine Mindestbesteuerung großer, internationaler Unternehmensgruppen sicherstellen, um u. a. verbliebene Schlupflöcher in der Nach-BEPS-Ära zu stopfen. Der Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung umfasst potentiell sämtliche global agierenden Unternehmensgruppen, die einen Jahresumsatz von mindestens € 750 Mio. aufweisen. Pillar 2 sieht vor, durch bestimmte „GloBE-Regelungen“ (income inclusion rule, undertaxed payments rule und switch-over rule) niedrig besteuerte Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten einem effektiven Mindeststeuersatz zu unterwerfen. Im Ergebnis soll die globale Mindestbesteuerung dazu führen, die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen zwischen klassischen Industrieunternehmen und Digitalunternehmen einander anzugleichen.

Pillar 2: Einführung einer globalen Mindestbesteuerung

Zusammen mit den „Blueprint Reports“ wurde vom IF zudem eine politische Begleiterklärung veröffentlicht, in der als Ziel ausgegeben wurde, bis Mitte 2021 konkrete Arbeitsergebnisse zu einer Paketlösung aus Pillar 1 und 2 zu liefern. Die Mitgliedstaaten sollen so in die Lage versetzt werden, eine konsensbasierte Lösung zeitnah annehmen und umsetzen zu können. Gerade in Anbetracht der verschiedenen Interessen unter den 137 Mitgliedern des IF sowie politischer Aspekte, wie etwa dem vorübergehenden Rückzug der USA aus den Diskussionen, erscheint dieser Zeitplan durchaus ambitioniert.

Bis Mitte 2021 Vorstellung konkreter Arbeitsergebnisse

**Ihr Kontakt**



**RA Martin Loibl,**  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

ÖSTERREICH 14a | Erfordert ein Wohnsitz ein gewisses Mindestmaß an Nutzung? |

Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz



**Key Facts**

- Ein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt führen in Österreich zur unbeschränkten Steuerpflicht.
- Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erfordert ein Wohnsitz ein gewisses Mindestmaß an Nutzung. Der Verwaltungsgerichtshof erteilt dieser Auffassung eine Absage.
- Liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland, kann eine unbeschränkte Steuerpflicht durch Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung vermieden werden.

In der Vorinstanz stützte sich das **Bundesfinanzgericht** (BFG) in seiner Entscheidung insbesondere auf ein Urteil des VwGH aus dem Jahr 1990, in welchem das Höchstgericht eine Wiener Wohnung, welche zwei bis drei Monate im Jahr von der damaligen Schweizer Beschwerdeführerin genutzt wurde, als **österreichischen Wohnsitz** i.S.d. § 26 Abs. 1 BAO qualifiziert hatte. Dies nahm das BFG im Gegenschluss zum Anlass, im vorliegenden Fall das Bestehen eines Wohnsitzes an ein **zeitliches Element** in Form einer **Mindestnutzung von 60 Tagen** (bzw. Nächtigungen) zu knüpfen und verneinte das Vorliegen eines Wohnsitzes.

BFG verneint das Vorliegen eines Wohnsitzes aufgrund nicht ausreichender Nutzung



VwGH vom 05.03.2020  
(AZ: Ra 2019/15/0145)

Das Vorliegen eines österreichischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts entscheidet über das Vorliegen von unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht und damit über den Umfang des Besteuerungsanspruchs. Ferner hat diese Unterscheidung Auswirkungen auf die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, mögliche Absetzbeträge und den Umfang von Erklärungspflichten. Im Urteil vom 05.03.2020 hat sich der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Bestand eines Wohnsitzes eine gewisse Mindestnutzung erfordert.

Der VwGH hat in seinem aktuellen Urteil hingegen klargestellt, dass für einen inländischen Wohnsitz keine bestimmte Mindestbenutzungsdauer pro Jahr erforderlich ist. Entscheidend sei vielmehr, ob eine tatsächliche Verfügungsmacht über eine bestimmte Räumlichkeit vorliegt, welche nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet ist, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden kann und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bietet. Diese Räumlichkeiten müssen für den Wohnbedarf jederzeit benutzt werden können.

Österreichisches Höchstgericht: Kein Mindestnutzungsmaß österreichischer Wohnsitz

Urteilsfall



Im fraglichen Fall hatte ein österreichischer Musiker seit den 90er Jahren ein Haus in Kenia gemietet. Aufgrund der geringen Nutzung seines österreichischen Wohnsitzes hatte der betreffende Musiker die österreichischen Einkommensteuerklärungen unter der **Annahme einer bloß beschränkten Steuerpflicht** eingereicht. Das Finanzamt ging hingegen von einem inländischen Wohnsitz und folglich unbeschränkter Steuerpflicht aus. Österreich hat mit Kenia kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen.

Ein österreichischer „Zweit“wohnsitz muss jedoch nicht zwingend zur unbeschränkten Steuerpflicht führen. Steuerpflichtige, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Jahre im Ausland befindet und die ein Verzeichnis über die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung führen, können in der beschränkten Steuerpflicht verbleiben, wenn sämtliche österreichischen Wohnsitz gemeinsam unter 70 Tagen pro Jahr genutzt werden.

Ihr Kontakt



StB Matthias  
Mitterlehner, Linz,  
matthias.mitterlehner@icon.at

## 14b | Deutsche Stiftung als Gesellschaft der Mutter-Tochter-Richtlinie? |

Autorin: Marie-Christin Inzinger, Wien

### ÖSTERREICH



#### Key Facts

- Eine deutsche Familienstiftung erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie.
- Um die Vorteile aus der Mutter-Tochter-Richtlinie geltend zu machen, ist allerdings die Vorlage einer gültigen Ansässigkeitsbescheinigung erforderlich.
- Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann ein Quellensteuereinbehalt (Kapitalertragsteuer) in Österreich unterbleiben.

sei, da die deutsche Stiftung als Gesellschaft i.S.d. Art. 54 AEUV anzusehen ist und einen Erwerbszweck erfüllt, sodass die Regelung der Niederlassungsfreiheit zur Anwendung gelange.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat den vorliegenden Fall zunächst auf Ebene des EU-Sekundärrechts geprüft und anschließend im Lichte des EU-Primärrechts beleuchtet.

Das BFG hat somit zuerst untersucht, ob die ausländische Stiftung die Voraussetzungen der MT-RL (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) erfüllt und ob die Gestaltung darüber hinaus keinen Missbrauch darstellt.

Grundsätzlich sieht die MT-RL eine Quellensteuerbefreiung für bestimmte Fälle vor. Ihr vorrangiges Ziel ist es, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft zu vermeiden.

Die MT-RL wurde in Österreich unter anderem in Form des § 94 Z. 2 öEStG umgesetzt. Laut dieser Bestimmung hat der Abzugsverpflichtete keine KESt abzuziehen, wenn es sich um Dividenden und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften handelt. Das gilt auch für ausländische Körperschaften, die die Voraussetzungen der MT-RL erfüllen, wenn die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr besteht.

Nach dem Wortlaut des § 94 Z. 2 öEStG hängt die Beteiligungsbefreiung davon ab, dass die die Dividenden empfangende ausländische Körperschaft eine EU-Gesellschaft ist, welche die in Anlage 2 des öEStG vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der MT-RL erfüllt. Generell verlangt § 94 Z. 2 öEStG keine unmittelbare Beteiligung, so dass die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft – unabhängig davon, wo diese ansässig ist – bei

BFG vom 19.05.2020  
(AZ: RV/5100693/2020)

Ableitung aus dem  
Sekundärrecht der  
Europäischen Union

Inhalt der MT-RL



#### Urteilsfall



An der österreichischen V-GmbH (Beschwerdeführerin) sind zwei deutsche Gesellschaften beteiligt: die deutsche X-Verwaltungs GmbH (mit 1,7 %) und die deutsche Y-GmbH & Co. KG (mit 98,3 %). Kommanditist der Y-GmbH & Co. KG ist eine deutsche Familienstiftung. Der Komplementär der Gesellschaft ist weder am Vermögen noch am Ergebnis der Y-GmbH & Co. KG beteiligt. Strittig war in diesem Fall, ob die von der österreichischen V-GmbH ausgeschütteten Beteiligungserträge mit dem auf die Y-GmbH & Co. KG und damit mit dem auf die Stiftung entfallenden Anteil der Kapitalertragsteuer (KESt) unterliegen oder ob diese aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL) und somit des § 94 Z. 2 öEStG steuerfrei ausgeschüttet werden können.

Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass Stiftungen nicht unter § 94 Z. 2 öEStG fallen, weil sie nicht zu den in der Anlage 2 zum öEStG aufgezählten Gesellschaften gehören. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin falle die Ausschüttung unter den Befreiungstatbestand, weil die deutsche Familienstiftung eine nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft darstellt, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegt. Folglich sei sie von der MT-RL erfasst, da eine deutsche Familienstiftung unter den Begriff der „Gesellschaft“ nach der MT-RL zu subsumieren sei. Des Weiteren führte die Beschwerdeführerin aus, dass aus primärrechtlichen Gründen eine Gleichbehandlung mit einer österreichischen Privatstiftung zwingend



Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen einer Quellensteuerentlastung dieser nicht entgegensteht.

Begriff der Gesellschaft



Grundsätzlich definiert Art. 2 MT-RL, was unter „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ zu verstehen ist. Um von dem Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst zu sein, muss die Gesellschaft drei Kriterien kumulativ erfüllen:

- Sie muss eine jener Gesellschaftsformen annehmen, die im Annex (Anhang) zu Art. 2 MT-RL angeführt sind.
- Sie muss in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sein.
- Sie muss einer jener Steuern unterliegen, die in Art. 2 MT-RL angeführt sind, ohne die Möglichkeit, davon befreit zu sein.

Seit der Änderungsrichtlinie (Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften) wird der Begriff „Gesellschaften“ offenbar sehr weit verstanden, da die Richtlinie die Liste der Gesellschaften um bestimmte Genossenschaften, Vereine auf Gegenseitigkeit, Nichtkapitalgesellschaften, Sparkassen und Vereine, Fonds und gewerblich tätige Vereinigungen erweitert hat. Es war jedoch zu klären, ob auch körperschaftsteuerliche Rechtsgelände von den Öffnungsklauseln erfasst sein sollen, die vom nationalen Gesetzgeber nicht als „Gesellschaften“ angesehen werden, wie beispielsweise Stiftungen. Es geht aus dem Ratsprotokoll hervor, dass nur quasi-subjektiv befreite Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden sollen, wie beispielsweise Holding- und Kapitalanlagegesellschaften, die nicht der Körperschaftsteuer im Sitzstaat unterliegen. Die Familienstiftung

im vorliegenden Urteilsfall ist unbestritten in Deutschland ansässig, unterliegt der deutschen Körperschaftsteuer und würde somit grundsätzlich die Voraussetzungen der MT-RL erfüllen und folglich darunter zu subsumieren sein. Eine deutsche Stiftung kann daher grundsätzlich als eine „andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft i.S.d. MT-RL“ angesehen werden.

Sollte die Niederlassungsfreiheit anwendbar sein, würde es aufgrund des Umstandes, dass vergleichbare inländische Stiftungen der Steuerbefreiung unterliegen, im Falle des Versagens der Entlastung an der Quelle zu einer Verletzung dieser Grundfreiheit kommen.

Die Niederlassungsfreiheit ist gemäß Art. 54 AEUV unter drei Voraussetzungen auf juristische Personen anzuwenden:

- Es muss sich um eine Gesellschaft handeln.
- Die Gesellschaft muss einen Erwerbszweck verfolgen.
- Sie muss nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet worden sein und ihren Sitz in der EU haben.

Eine nach deutschem Recht gegründete Stiftung ist als Zweckvermögen im engen Sinn zwar keine Körperschaft, besitzt jedoch eine eigene Rechtspersönlichkeit und ist damit eine Gesellschaft i.S.d. Art. 54 AEUV (früherer Art. 48 EGV).

Wann eine Gesellschaft (insbesondere eine Stiftung) einen Erwerbszweck erfüllt, ist im Einzelfall zu beurteilen. Das bloße Halten von Unternehmensbeteiligungen und eine damit einhergehende Entgegennahme von Dividenden dürften keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Der EuGH

Ableitung aus dem Primärrecht der Europäischen Union

Kontrollbeteiligung als Erwerbszweck

hat sich in Urteilen vom 13.04.2000 und 21.12.2002 (Rs. C-251/98 und C-436/00) jedoch dafür ausgesprochen, dass die Niederlassungsfreiheit auch anzuwenden ist, wenn an einem Unternehmen eine Kontrollbeteiligung gehalten wird, die dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidung der betreffenden Gesellschaft verleiht und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen. Sofern Dividenden somit aufgrund wesentlicher Beteiligungen gezahlt werden, kommt die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (früherer Art. 43 EGV) zur Anwendung, da der Erwerbsvorgang solcher Beteiligungen einen Niederlassungsvorgang darstellt.

Aufgrund der im gegenständlichen Fall vorliegenden Beteiligung von weit über 90 % sowie dementsprechender Regelungen in der Satzung der Stiftung bzw. dem Gesellschaftsvertrag der Y-GmbH & Co. KG wird von einer Beteiligung ausgegangen, die der Stiftung sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der KG gewährt und mit der sie deren Tätigkeit bestimmen kann. Die Stiftung wurde nach den deutschen Rechtsvorschriften gegründet und ist dort auch ansässig.

Da vergleichbare inländische Stiftungen der Steuerbefreiung unterliegen, würde eine solche Versagung der Entlastung an der Quelle somit jedenfalls zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit führen, da diese im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangt.

Sowohl die Prüfebene des Sekundärrechts als auch jene des Primärrechts führt dazu, dass Gewinnausschüttungen einer österreichischen GmbH an eine deutsche Familienstiftung steuerfrei sind. Zur Geltendmachung der Vorteile aus der MT-RL hätte die Beschwerdeführerin jedoch eine gültige Ansässigkeitsbestätigung vorlegen müssen, weshalb ihr die KEST-Entlastung im gegenständlichen Fall verwehrt blieb.

Das BFG stellt somit in dieser Entscheidung klar, dass die Möglichkeit der Entlastung einer deutschen Stiftung in Bezug auf den KEST-Abzug besteht, weil eine deutsche Stiftung grundsätzlich die Voraussetzungen der MT-RL erfüllen kann. Voraussetzung ist, dass eine gültige Ansässigkeitsbestätigung der deutschen Familienstiftung vorliegt.

Ihr Kontakt



StB Dr. Jürgen  
Reinold, Wien,  
juergen.reinold@  
wts.at

## Bleiben Sie jederzeit informiert.

Buchen Sie Ihre Webinare im Internet schnell und kostenfrei!



Wir bieten Ihnen über das Internet regelmäßig zu aktuellen Fachthemen unsere Webinare an.

Informieren Sie sich für alle WTS Veranstaltungen unter <https://wts.com/de-de/events> oder scannen Sie für Ihre Registrierung den QR-Code.



Alle Informationen zu unseren Events/Webinaren zu Financial Advisory Themen finden Sie unter <https://www.fas-ag.de/events>



SCHWEIZ 15 | Neuerungen im Schweizer Steuerrecht zum 01.01.2021 |

Autor: Dipl.-Steuerexperte Bruno Bächli, Zürich



**Key Facts**

- Quellensteuerrevision tritt zum 01.01.2021 in Kraft.
- Ablauf der 5-jährigen Übergangsbestimmungen bei der Pauschalbesteuerung.
- Steuerliche Abzugsfähigkeit von finanziellen Sanktionen.
- Elektronische Mehrwertsteuerabrechnung.

Der Arbeitgeber muss zukünftig mit einzelnen Wohnsitzkantonen des Arbeitnehmers über die Quellensteuer abrechnen und nicht mehr nur mit seinem Sitzkanton. Dies bedingt separate Berechnungen mit den kantonalen Tariftabellen und je separate Deklarationen.

Quellensteuerabrechnung mit jedem relevanten Kanton

Für Arbeitnehmer sind die Neuerungen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV) zu beachten. Personen mit Ansässigkeit in der Schweiz unterliegen der obligatorischen NOV ab einem Bruttojahreseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 120.000 oder bei Vorhandensein übriger, nicht quellensteuerpflichtiger Einkünfte. Eine freiwillige NOV auf Antrag ist zukünftig immer möglich. Diese gilt sodann allerdings auch für die Folgejahre. Bei Ansässigkeit im Ausland ist eine NOV auf Antrag möglich, sofern mind. 90 % der weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz steuerpflichtig sind. Stichtag ist jeweils der 31. März des Folgejahres.

Änderungen bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung

Vereinheitlichung der Quellensteuer

Die Quellensteuerrevision tritt zum 01.01.2021 in Kraft und bringt neben einer erhöhten Rechtssicherheit eine Vereinheitlichung innerhalb der Kantone mit sich. Die Anpassungen wurden notwendig, da die bisherigen Regelungen nicht mehr dem Gleichbehandlungsgebot des Personenfreizügigkeitsabkommens zwischen der Europäischen Union und der Schweiz entsprachen.

Erhöhter Informationsbedarf seitens des Arbeitgebers



Vor dem Hintergrund der subsidiären Haftung des Arbeitgebers für die korrekte Ablieferung der Quellensteuer des Mitarbeiters hat Ersterer einen erhöhten Informationsbedarf. Der Mitarbeiter muss den Arbeitgeber frühzeitig über seine Situation informieren. Besonders relevant sind die Ermittlung des Wohnsitzes und bei Teilzeitangestellten überdies Angaben zu allfälligen weiteren Erwerbstätigkeiten im In- oder Ausland und zu Ersatzeinkünften.

Zahlreiche Schweizer Kantone kennen für Ausländer die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung. Zum 01.01.2016 wurden diese Normen neu geregelt. Das führte zu einer 5-jährigen Übergangsfrist für Personen, die bereits vor diesem Stichtag nach dem Aufwand besteuert wurden. Zum 01.01.2021 sind nun auch für diese Steuerpflichtigen die neuen Bestimmungen anwendbar. Trotz dieser Anpassungen, in

Ablauf der Übergangsbestimmung für die Besteuerung nach dem Aufwand (sog. Pauschalbesteuerung)



welchen unter anderem die Minimalgrenzen erhöht wurden, kann die Besteuerung nach dem Aufwand eine interessante Wahl sein.

Frühestens zum 01.01.2021 in Kraft treten werden überdies Regelungen zur Abzugsfähigkeit finanzieller Sanktionen für juristische Personen. Eine gewinnabschöpfende Sanktion ohne Strafzweck kann steuerlich geltend gemacht werden. Der Abzug bleibt jedoch bei Vorliegen eines pönalen Charakters verwehrt.

Ab 01.01.2021 erfolgt eine Umstellung der MWST-Abrechnung. Neben das bereits bestehende Portal „ESTV SuisseTax“, welches einen Account voraussetzt, tritt „MWST-Abrechnung easy“, welches eine Abrechnung auch ohne Account ermöglicht. Entsprechend der E-Government-Strategie des Bundes ersetzen „ESTV SuisseTax“ und „MWST-Abrechnung easy“ das Abrechnen auf Papier. Papier-Abrechnungen werden künftig nur noch auf schriftliches Gesuch hin versandt.

Ihr Kontakt



Dipl.-Steuerexperte  
Bruno Bächli, Zürich,  
b.baechli@  
wengerviel.ch

Steuerliche Abzugsfähigkeit finanzieller Sanktionen



## Kurznews

### 16 | Änderung des DBA zwischen Deutschland und Singapur |

Autor: RA Martin Loibl, München

Am 09.12.2019 einigten sich Deutschland und Singapur darauf, das DBA und das zugehörige Protokoll zwischen den beiden Ländern vom 28.06.2004 zu ändern.

Das Änderungsprotokoll sieht unter anderem folgende Änderungen vor:

- Die Frist für die Entstehung einer Bau- und Montagebetriebsstätte wird von sechs auf zwölf Monate erhöht.
- Der grds. Quellensteuersatz für Dividenden wird abgesehen von Ausnahmen für Immobilieninvestmentgesellschaften bzw. REITs von 15 % auf 10 % gesenkt.
- Für Lizenzgebühren wird der Quellensteuersatz von 8 % auf 5 % gesenkt.
- Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen können nun unter bestimmten Umständen nur in den Staaten besteuert werden, aus denen sie stammen.
- In bestimmten Fällen kommt für in Singapur ansässige Personen statt dem bisherigen Anrechnungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

nun das Freistellungsverfahren zur Anwendung.

- Die Regelungen zum Informationsaustausch wurden erweitert.
- Ferner wurden weitere Regelungen aus dem BEPS Projekt aufgenommen, wie z.B. die Verhinderung von Abkommensmissbrauch oder zum Verständigungsverfahren.

Bundestag und Bundesrat haben dem Änderungsprotokoll am 5.11.2020 bzw. am 27.11.2020 zugestimmt. Im Nachgang ist ein Austausch der Ratifikationsurkunden notwendig. An diesem Tag tritt das Änderungsprotokoll in Kraft. Es gilt dann für Steuern, welche ab dem 01.01. des Kalenderjahres, das auf das Jahr folgt, in dem dieses Protokoll in Kraft getreten ist, im Abzugsweg bzw. für Veranlagungszeiträume ab diesem Zeitpunkt erhoben werden. Ein Austausch der Ratifikationsurkunden noch in diesem Jahr würde daher eine Erstanwendung zum 01.01.2021 ermöglichen.

SINGAPUR



Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
martin.loibl@wts.de



TUNESIEN



## Kurznews

### 17 | Neues DBA zwischen Deutschland und Tunesien |

Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Am 16.12.2019 ist das neue DBA zwischen Deutschland und Tunesien in Kraft getreten. Es ist ab dem 01.01.2020 anzuwenden und ersetzt das bisherige Abkommen aus 1975. Nach den Regelungen des Art. 5 Abs. 3 im neuen DBA begründet eine Bauausführung oder Montage nur noch dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer sechs Monate überschreitet. In Art. 5 Abs. 2 g) des früheren DBA war eine Betriebsstätte auch ohne Überschreitung der 6-Monatsgrenze angenommen worden, wenn der Wertanteil der Montageleistungen mehr als 10 % des Werts der zu montierenden Maschinen/Anlagen betrug.

Außerdem wurde die maximal zulässige Quellensteuer auf Lizenzgebühren im neuen DBA von 15 % auf 10 % reduziert. Der Ausdruck „Lizenzgebühren“ umfasst auch Vergütungen jeder Art, die für technische oder wirtschaftliche Studien gezahlt werden. Vergütungen für technische Dienstleistungen, Konstruktionsverträge oder für Beratungs- und Überwachungstätigkeit gelten jedoch als Vergütung, auf die Art. 7 des DBA (Unternehmensgewinne) anzuwenden ist. Erstmals wurde durch das Protokoll zum neuen DBA auch der Ausschluss einer Liefergewinnbesteuerung normiert.

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)

UN



### 18 | UN-Vorschlag zur Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen |

Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

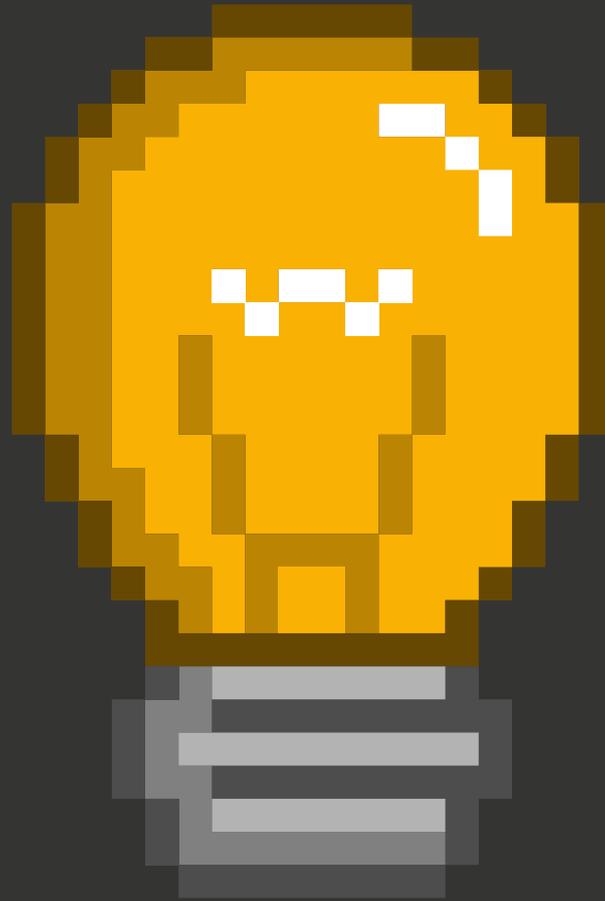
Im Zuge der Diskussion um die Besteuerung der Digital Economy hat das UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters einen Vorschlag für einen neuen Art. 12B des UN-Musterabkommens veröffentlicht. Auf der Basis dieser neuen Verteilungsnorm soll Quellenstaaten ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht auf Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen gewährt werden. Demnach soll einem Staat ein Besteuerungsrecht dann zustehen, wenn der Schuldner der Einkünfte in diesem Staat ansässig ist

oder in diesem Staat eine Betriebsstätte hat, die als Schuldner dieser Einkünfte gilt. Auf eine physische Präsenz des Einkünfteempfängers soll es hingegen nicht ankommen. Die maximale Höhe dieser Besteuerung wurde bilateralen Verhandlungen überlassen. Automatisierte digitale Dienstleistungen werden über das Internet oder andere elektronische Netzwerke erbracht und erfordern ein minimales menschliches Zutun des Dienstleisters, z.B. Soziale Netzwerke, Cloud Computing oder Musik Streaming.

Ihr Kontakt



StB Matthias  
Mitterlehner, Linz,  
[matthias.mitterlehner@icon.at](mailto:matthias.mitterlehner@icon.at)



## simply digital.

Die Zukunft der Steuerabteilungen ist digital – mit gefühlt einer Million Möglichkeiten und Applikationen, alle permanent in Bewegung und sich weiter entwickelnd. Wir analysieren diese Entwicklung, wählen die besten Optionen und machen es damit für unseren Kunden so einfach wie möglich. WTS. simply digital.

## Compliance-Pflichten eines Unternehmens als „Stromlieferant“ |

Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln

### Key Facts

- Fälle der Stromabgabe an Dritte.
- Übersicht über energierechtliche Compliance-Pflichten.
- Einordnungsfrage „Marktrolle“ und Einzelfallprüfung.

Vergünstigungen bei der EEG-Umlage oder bei anderen energierechtlichen Umlagen in Anspruch, können bei Missachtung der Compliance-Pflichten solche Vergünstigungen (teilweise) verloren gehen.

Welche energierechtlichen Compliance-Pflichten gibt es? Zunächst eine ganze Reihe von Anzeige- und Meldepflichten. Empfänger dieser Meldungen sind die Bundesnetzagentur (BNetzA), z.B. für die Registrierung beim Marktstammdatenregister, oder die Netzbetreiber für jährliche Meldungen. Sodann gibt es Pflichten gegenüber den belieferten Dritten mit Blick auf die Rechnungsstellung (Rechnungsinhalt, Abrechnungsintervalle, Fristen). Weitere Pflichten gegenüber den Kunden ergeben sich aus dem Energieeffizienzrecht, insbesondere aus dem Energiedienstleistungsgesetz (EDLG).

Eine äußerst wichtige Gruppe von Compliance-Pflichten betrifft die korrekte Nutzung von Privilegien bei der EEG-Umlage: Meldepflichten, aber auch Abwicklungspflichten im Verhältnis zum Netzbetreiber. Bei Nichteinhaltung droht der Verlust von Vergünstigungen. Bei einer EEG-Umlage von derzeit 6,756 Cent/kWh kann dies schnell bedeutende sechsstellige Beträge ausmachen.

Übersicht:  
Energierechtliche  
Compliance-Pflichten

Im Fokus: Compliance-  
Pflichten mit Blick auf  
die Abwicklung der  
EEG-Umlage

Wird man durch betriebliche Stromlieferungen zum Compliance-pflichtigen „Stromlieferanten“?



Viele Unternehmen liefern Strom an Konzernunternehmen oder an Dritte weiter, die ihren Standort auf demselben Betriebsgelände haben. Zu einer solchen Abgabe an Dritte zählen auch Stromweiterleitungen an Bauhandwerker, unterbeauftragte Servicedienstleister, Betreiber von Kantinen und von Funkmasten, oder sogar an Betreiber von Getränkeautomaten. Dabei kann das Unternehmen den Strom entweder von einem Lieferanten beziehen – etwa von einem Stadtwerk oder einem Energiehändler – oder den Strom als „Eigenversorger“ selbst erzeugen, z.B. durch ein Blockheizkraftwerk (BHKW) auf dem Betriebsgelände oder eine Photovoltaik-Anlage (PV-Anlage) auf dem Dach eines Gebäudes.

Abgrenzungsfragen bzgl. Mengenerfassung und Abrechnung

In solchen Konstellationen stellen sich Abgrenzungsfragen mit Blick auf die Erfassung und Abrechnung der Strommengen. Auch lauern aus regulatorischer Sicht Fallen: Nimmt das Unternehmen



Welche Vergünstigungen gibt es mit Blick auf die EEG-Umlage? Hier ist für energieintensive Unternehmen (mit einem Jahresstromverbrauch von über 1 GWh) die sogenannte Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG zu nennen. Für Eigenversorger, die ihren grünen Strom mit einer PV-Anlage produzieren, aber auch für Betreiber von hocheffizienten industriellen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen („KWK“) wird die EEG-Umlage auf 40 % reduziert. Hieraus folgen Pflichten des weiterleitenden Unternehmens mit Blick auf das Messkonzept zur „zeitgleichen“ (viertelstündlichen) Abgrenzung von Strommengen. Hier sind die Vorgaben zum 01.01.2021 verschärft worden (§ 62b EEG 2017). Da die Fallgestaltungen überaus zahlreich sind, hat die BNetzA zu diesen Regelungen einen über 80seitigen Leitfaden veröffentlicht. Dieser enthält für Fallgestaltungen der Stromabgabe an Dritte eine „Blacklist“ und eine „Whitelist“. Darüber hinaus gewährt die BNetzA Vereinfachungen bei der Mengenerfassung in 21 Beispielfällen mit teilweise mehreren Varianten. Zum Beispiel: Wie werden Strommengen, die an Dritte zur Ladung von E-Fahrzeugen abgegeben werden, erfasst?

Neuer Leitfaden der BNetzA zum Messen und Schätzen vom 08.10.2020, [https://www.bundesnetzagentur.de/SharedDocs/Downloads/DE/Sachgebiete/Energie/Unternehmen\\_Institutionen/ErneuerbareEnergien/Hinweispapiere/Messen\\_Schaetzen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesnetzagentur.de/SharedDocs/Downloads/DE/Sachgebiete/Energie/Unternehmen_Institutionen/ErneuerbareEnergien/Hinweispapiere/Messen_Schaetzen.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

Aber zurück zur Ausgangsfrage: Welche Stromweiterleitungen an Dritte lösen die vorgenannten Compliance-Pflichten aus? Welche dieser Pflichten gelten nur für „echte“ Energieversorger, welche auch für Industrieunternehmen, die Strom weiterleiten? Man sollte meinen, dass das Energierecht dies klar regelt. Weit gefehlt...

Einzelfallprüfung erforderlich:  
Vorhandene Vergünstigungen?  
Kundenanlage?  
Vertragssituation?

Hier ist jeweils eine Prüfung des individuellen Sachverhalts erforderlich. Denn zur Beurteilung, ob diese Pflichten im konkreten Fall bestehen, kommt es nicht nur auf die Tatsache des Weiterleitens von Strom

an. Vielmehr ist der Kontext entscheidend, in dem eine solche Stromlieferung stattfindet: Befinden sich die Abnahmestellen in einer – energierechtlich definierten und durch umfangreiche Rechtsprechung ausgeformten – sogenannten „Kundenanlage“? Welchen Inhalt hat ein ggf. bestehender „interner“ Stromliefervertrag bzw. ein „Kundenanlagennutzungsvertrag“? Um welche Strommengen geht es, sind sie signifikant oder sind es „Bagatellmengen“ (Schwellenwert: 3.500 kWh/a)? Wer ist Betreiber der stromverbrauchenden Einrichtungen? Und zur Beurteilung der möglichen finanziellen Sanktionen: Welche Vergünstigungen nimmt das Unternehmen bei energieregulatorischen Abgaben in Anspruch?

Die Definition der Marktrolle des Unternehmens steht am Anfang. Ist das Unternehmen Stromlieferant oder Energieversorger im Sinne der rechtlichen Vorgaben, so ist der Anwendungsbereich der oben genannten Compliance-Pflichten grundsätzlich eröffnet. Die einschlägigen Gesetze und Verordnungen (insbes. Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG), Marktstammdatenregisterverordnung (MaStRV)) und Energiedienstleistungsgesetz (EDLG) verwenden (leider) unterschiedliche Begrifflichkeiten und knüpfen unterschiedliche Pflichten an die jeweilige Marktrolle – im Übrigen unabhängig von der stromsteuerlichen Einordnung als Versorger.

Was genau zu tun ist und welche Risiken im Einzelfall bestehen, lässt sich nicht abstrakt beurteilen. Hier hilft nur ein Compliance-Check. Unterm Strich: Ein Unternehmen, das Strom an Dritte abgibt, tut gut daran, sich dieser Rolle bewusst zu werden und die vielfältigen, damit verbundenen Compliance-Pflichten einzuhalten.

Marktrolle des Unternehmens für jedes Gesetz separat zu prüfen



Ihr Kontakt



RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, [sabine.schulte-beckhausen@wts-legal.de](mailto:sabine.schulte-beckhausen@wts-legal.de)

## 1a | Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2021 |

Autorin: StBin Anna Berberich, Frankfurt a. M.

**Key Facts**

- Fokus auf Darstellung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in den Jahresfinanzberichten.
- Europäische Schwerpunkte umfassen die Darstellung des Jahresabschlusses (IAS 1), Wertminderung von Vermögenswerten (IAS 36), Finanzinstrumente (IFRS 9/IFRS 7) und Leasingverhältnisse (IFRS 16).
- Ergänzende nationale Schwerpunkte umfassen Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24) sowie die Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht (§ 315 HGB).

- Spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IFRS 16 Leasingverhältnisse.

Detaillierte Informationen zu den Prüfungsschwerpunkten der ESMA finden Sie unter [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma71-99-1422\\_press\\_release\\_european\\_common\\_enforcement\\_priorities\\_2020.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma71-99-1422_press_release_european_common_enforcement_priorities_2020.pdf).

Die DPR hat beschlossen, die Prüfung der Jahresfinanzberichte 2020 um die folgenden zwei nationalen Themenschwerpunkte zu erweitern:

- IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen.
- § 315 HGB Konzernlagebericht, insbesondere hinsichtlich der Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie.

Zusätzliche nationale Prüfungsschwerpunkte

12. DAI-Jahrestagung „Bilanzkontrolle und Abschlussprüfung“



Auf der 12. Jahrestagung „Bilanzkontrolle und Abschlussprüfung“ des Deutschen Aktieninstitut e.V. hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) am 09.11.2020 traditionell ihre Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2020 vorgestellt.

COVID-19 im Fokus

Wie erwartet, liegt der besondere Fokus auf der bilanziellen Abbildung und Transparenz hinsichtlich der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie. Die folgenden Prüfungsschwerpunkte sind daher vor diesem Hintergrund zu betrachten.

Weitere Informationen zu den Prüfungsschwerpunkten der DPR finden Sie unter <https://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php>.

Auch wenn sich die DPR-Prüfungen in 2021 auf die vorstehend genannten Themenschwerpunkte fokussieren, ist nicht auszuschließen, dass größere oder geschäftsunübliche Transaktionen und bewertungsintensive sowie in hohem Maße ermessensbehaftete Sondersachverhalte unverändert ebenso die Aufmerksamkeit der DPR auf sich ziehen werden. In diesen Fällen raten wir zu einer klaren und umfassenden Dokumentation, um der DPR den Sachverhalt und die gewählte bilanzielle Abbildung im Konzernabschluss anschaulich zu erläutern und einen für alle Beteiligten effizienten Prüfungsprozess zu erreichen.

Praxishinweis

Europäische Prüfungsschwerpunkte



Die ersten Prüfungsschwerpunkte entsprechen denen der europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA), die bereits am 28.10.2020 verkündet wurden:

- IAS 1 Darstellung des Jahresabschlusses;
- IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten;
- IFRS 9 Finanzinstrumente und IFRS 7 Finanzinstrumente: Offenlegungen sowie spezifische Überlegungen zur Anwendung von IFRS 9 für Kreditinstitute;

Bei Fragen rund um das Thema Enforcement und DPR-Prüfungen steht die FAS gerne umfassend zur Verfügung.

Ihr Kontakt



Dr. Christian Herold,  
Frankfurt a. M.,  
[christian.herold@fas.ag](mailto:christian.herold@fas.ag)

# DPR-Prüfungen

1b | IDW-Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts | Autor: Marvin Zimmer, Frankfurt a. M.

**Key Facts**

- Das IDW regt einen früheren Zugang zu Sanierungsinstrumenten an.
- Eine Pflicht zur Unternehmensplanung sollte gemäß IDW gesetzlich festgeschrieben werden.
- Die im Entwurf vorgesehene differenzierte Festlegung des Planungshorizonts für die Beurteilung der Überschuldung sowie der drohenden Zahlungsunfähigkeit wird vom IDW begrüßt.

Referentenentwurf vom 18.09.2020

Mit dem Referentenentwurf des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG) bzw. in dem neuen „Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG)“ transferiert der Gesetzgeber die EU-Restrukturierungsrichtlinie in nationale Gesetzgebung. Hauptbestandteile sind der präventive Restrukturierungsrahmen, die Sanierungsmoderation, schärfere Zugangsvoraussetzungen zur Eigenverwaltung und eine strengere Abgrenzung zwischen der drohenden Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung. Zudem wurden temporäre Anpassungen bezüglich der COVID-19-Pandemie aufgenommen.

Das IDW bewertet das mit den neuartigen Sanierungsinstrumenten zur Verfügung stehende „Baukasten-System“ grundlegend als Erfolg. Jedoch wird es für den effektiven Einsatz als notwendig angesehen, dass diese Instrumente bereits in der Ertragskrise Anwendung finden können und nicht erst bei drohender Zahlungsunfähigkeit.

Zugang zum präventiven Restrukturierungsrahmen



Je früher eine Sanierung angegangen werden kann, desto größer sind im Allgemeinen die Sanierungsaussichten. Daher regt das IDW einen früheren Zugang zu den Verfahrenshilfen an, basierend auf Anforderungen des BGH (vgl. BGH Urteil vom 26.10.2017, AZ: IX ZR 285/14, Rn. 28). Das Unternehmen sollte den verfahrensgestützten Sanierungsprozess nicht erst bei drohender Zahlungsunfähigkeit bzw. eingetretener Insolvenzreife starten können, sondern wenn im Sinne der BGH-

Rechtsprechung eine Krise gegeben ist. Dies ist bereits dann der Fall, wenn in der Vergangenheit keine Gewinne erwirtschaftet wurden, nur eingeschränkt auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden kann und eine Überschuldung droht.

Gemäß dem IDW wird die EU-Richtlinie bezüglich der Risikofrüherkennung und den Frühwarnsystemen umgesetzt. Die Bundesregierung kodifiziert in ihrem Entwurf die Hinweispflicht der gesetzlichen Vertreter an das Überwachungsorgan bei Bestandsgefährdung. Auch der Wirtschaftsprüfer wird auf Grund bestehender umfangreicher Prüfungs-, Berichts- und Hinweispflichten, was sich u.a. aus den HGB-Vorschriften und dem IDW S 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen ergibt, als wesentlicher Bestandteil des Risikofrüherkennungssystems angesehen.

Zur Erfüllung dieser Risikofrüherkennung sieht das IDW eine mindestens 24 Monate umfassende Planung als unerlässlich an. Die Praxis zeigt, dass Unternehmen oft nur unzureichend planen. Daher empfiehlt das IDW die Aufnahme einer Pflicht zur Aufstellung einer Unternehmensplanung für einen Zeitraum von mindestens 24 Monaten.

Aufgrund der Komplexität des IDW S 6 (Sanierungskonzepte) und des IDW S 2 (Insolvenzpläne) begrüßt das IDW die Veröffentlichung einer Checkliste für Restrukturierungspläne. Jedoch sollte ein deutlicher Hinweis erfolgen, dass alleine auf Grundlage der Checkliste Laien keine tragfähigen Sanierungskonzepte erstellen können.

Zwei herausstechende Änderungen in der Insolvenzordnung sind zum einen die Verkürzung des Planungshorizonts im Falle der Überschuldung auf zwölf Monate und die Verlängerung im Falle der drohenden Zahlungsunfähigkeit auf 24 Monate. Das IDW begrüßt diese Änderung und betont die dadurch erreichte Rechtssicherheit.

Bezüglich der temporären Anpassungen auf Grund der COVID-19-Pandemie sieht

Risikofrüherkennung und -management



Checkliste für Restrukturierungspläne



Änderungen der Insolvenzordnung

Temporäre Anpassungen aufgrund von COVID-19

der Referentenentwurf der Bundesregierung vor, dass der Planungshorizont im Falle der Überschuldung auf vier Monate reduziert wird. Das IDW sieht es als problematisch an, den Planungszeitraum im Angesicht der gestiegenen Unsicherheit zu verkürzen. Konsequenter wäre es, die Antragspflicht wegen Überschuldung ganz auszusetzen oder Annahmen für eine sich normalisierende wirtschaftliche Gesamtsituation zugrunde zu legen.

Gemäß dem IDW ist der erleichterte Zugang zum Restrukturierungsrahmen bei vorliegender Zahlungsunfähigkeit

aufgrund der Corona-Pandemie nicht zielführend, da zu diesem Zeitpunkt das notleidende Unternehmen meist nur einen eingeschränkten Handlungsspielraum hat. Auch der Zugang zum Schutzschirmverfahren wird zum Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit meist verwehrt bleiben. Daher äußert das IDW Zweifel, ob der Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen eine Corona-bedingte Insolvenzwelle abwenden kann. Gleichwohl ist er für solche Unternehmen, bei denen opponierende Gläubiger eine angestrebte Sanierung verhindern oder verzögern, eine weitere zweckmäßige Sanierungsmöglichkeit.

Ihr Kontakt



Dr. Rainer Doll,  
München,  
rainer.doll@fas.ag

### 1c | KI-basiertes Accounting: Automatisierung der Finanzbuchhaltung |

Autor: Timo Theobald, Frankfurt a. M.

#### Key Facts

- Die digitale Transformation bedingt den Einsatz von KI (künstliche Intelligenz).
- KI-basierte Anwendungen steigern die Präzision, Geschwindigkeit und Effizienz von Prozessen in der Finanzbuchhaltung. Zudem werden Kosten deutlich reduziert.
- KI verändert die Rolle der Mitarbeiter zunehmend, ersetzt diese aber nicht zwingend.
- KI schafft Wettbewerbsvorteile.

vorteile sichern. Dies erfordert allerdings ein Umdenken bei den Rollenbildern der Mitarbeiter und ändert die Finanzbereiche insgesamt grundlegend.

Die Digitalisierung und vor allem die digitale Transformation des Rechnungswesens und der Buchhaltung sorgen seit mehreren Jahren für eine schnelle Zunahme von digital vorliegenden Daten. Dadurch schafft die digitale Transformation die Grundlage dafür, diese digital vorliegenden Daten durch KI auszuwerten.

Neben der Sicherstellung der Qualität der Daten ist das Auslesen und Auswerten großer Datenmengen (Big Data) ein arbeits- und zeitintensiver Prozess, bei dem aktuell viele Ressourcen benötigt werden. Dieser zeitaufwendige Prozess steht dabei im Widerspruch zu den eigentlichen Zielen der Accountingabteilungen in den Unternehmen – eine schnellere und bessere Grundlage für Entscheidungen zu schaffen. Um dieser Herausforderung gerecht zu werden, stellt der Einsatz von KI einen vielversprechenden und lösungsorientierten Ansatz dar. KI-basierte Algorithmen ermöglichen, Systeme mit der Fähigkeit auszustatten, kognitive Prozesse zu erlernen und zu automatisieren. Dies führt dazu, dass relevante Informationen schneller, in besserer Qualität und zu geringeren Kosten aufbereitet werden können. Dabei erfordert der Einsatz von KI keinen Eingriff oder Wechsel in der IT-Architektur. KI-

Automatisierung von Accountingprozessen durch KI



Digitalisierung im Accounting

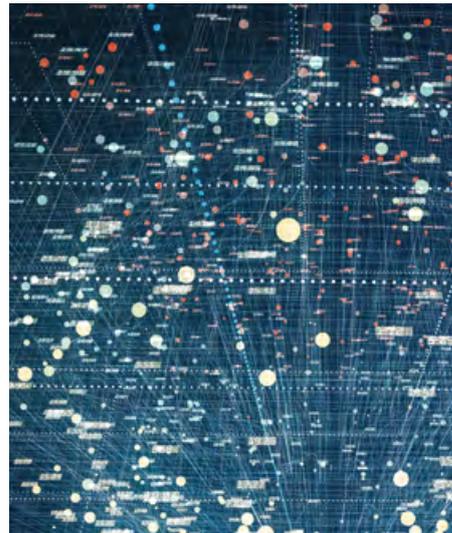


Seit mehreren Jahren lassen sich die Auswirkungen der Digitalisierung im internen und externen Rechnungswesen beobachten. Dies führt z.B. dazu, dass zunehmend analoge, papiergebundene Dokumente und Prozesse digitalisiert werden und das Accounting einen Zuwachs an Effizienz gewinnt. Dennoch spüren immer mehr Finanzabteilungen den Handlungsdruck, die mit der Digitalisierung verbundenen Chancen stärker als bisher zu nutzen. Eine der größten Herausforderungen für das Accounting besteht dabei in der Implementierung von homogenen, integrierten Systemen (z.B. ein einheitliches Netzwerk mit wenigen Schnittstellen) und der Gewährleistung der Datenqualität. Durch die zunehmende Digitalisierung im Accounting und den Einsatz von KI können sich Unternehmen nachhaltig Wettbewerbs-

Lösungen greifen auf bestehende Systeme und Programme zu.

Der wesentliche Unterschied zwischen Mensch und KI ist, dass KI deutlich schneller arbeitet und dabei keine Übertragungsfehler macht. KI bietet somit Unternehmen ein neues und bisher ungenutztes Potential zur Effizienzsteigerung. Folgende Einsatzfelder von KI bestehen im Bereich Accounting:

- Automatisches Auslesen von Daten.
- Automatisierte Validierung von extrahierten Daten.
- Buchungsvorschläge als (teil-)automatisierte Lösung.
- (Teil-)Automatisierte Rechnungsverarbeitung.
- Umsatzrealisierung.



- Buchhalter und Controller werden zu „Digitalisierern“.
- Digitalisierung verschmilzt zunehmend die Bereiche Accounting und Controlling.
- Transparenz und Effizienz stehen bei Digitalisierungsprojekten stets im Vordergrund.

Neue Rollenbilder und Funktionen in den Finanzabteilungen



Die Aufgabenfelder und Verantwortungsbereiche von Mitarbeitern in den Finanzabteilungen müssen in Zukunft an die digitale Transformation angepasst und weiterentwickelt werden. Dabei ist es wichtig zu verstehen, dass es zu einem Transfer vom Arbeiten im System zu einem Arbeiten mit dem System kommen wird. So werden zum Beispiel Buchhalter keine Belege mehr buchen, sondern werden eher zu Controllern, welche die Vorgänge der KI-basierten Systeme überwachen.

Folgende Punkte sollten Unternehmen im Zuge der digitalen Transformation beachten:

Der Einsatz von KI im Accounting führt nicht nur zu einer Aufwertung der Finanzabteilungen, sondern ermöglicht es Unternehmen, eine Strategie für nachhaltiges Wachstum zu etablieren und sich als digitales Unternehmen zu positionieren. Angesichts des hohen nationalen und internationalen Wettbewerbs führt an KI im Accounting u.E. in Zukunft kein Weg vorbei.

Ihr Kontakt



Markus Groß,  
München,  
markus.gross@fas.ag



## Kurznews

1d | EU-Übernahme von Änderungen an IFRS 16 | Autorin: Corinna Krestel, München

Im Amtsblatt vom 12.10.2020 hat die Europäische Union die Verordnung (EG) Nr. 2020/1434 vom 09.10.2020 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rats veröffentlicht.

Mit dieser Verordnung werden Änderungen an IFRS 16 zu Covid-19-bezogenen Mietkonzessionen übernommen. Die Änderung gewährt den Leasingnehmern eine optionale Befreiung von der Beurteilung, ob eine auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzession eine Modifikation des Leasingverhältnisses darstellt (vgl. WTS Journal 03/2020).

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg  
Weber, München,  
hans-georg.weber@fas.ag

## 2a | Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität – Auswirkungen auf Unternehmen und Abschlussprüfer |

Autoren: WP/StB Hans-Georg Weber und WP/StB Nikolaus Färber, beide München

### Key Facts

- Referentenentwurf als Reaktion auf den Fall Wirecard.
- Verpflichtende externe Prüferrotation nach zehn Jahren.
- Strikte Trennung von Prüfung und Beratung.
- Anhebung der Haftungshöchstgrenzen für Abschlussprüfer.
- Erhöhung des Strafrahmens für unrichtigen „Bilanzeid“.
- Einrichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems.
- Mehr Befugnisse für die BaFin im Rahmen der Bilanzkontrolle.
- Umfassende Kritik des IDW.

regelungen des § 318 Abs. 1a HGB, die eine Ausdehnung der Rotationsfrist auf 20 bzw. 24 Jahre ermöglichen, gestärkt werden. Des Weiteren wird der § 319a HGB, der Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot von Beratungsleistungen (insb. die Erbringung von bestimmten Steuerberatungs- und von Bewertungsleistungen) vorsieht, gestrichen. Künftig soll der in der Abschlussprüferverordnung enthaltene Katalog an verbotenen Nichtprüfungsleistungen (Artikel 5 Abs. 1 Unterabs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014) in Deutschland uneingeschränkt anwendbar sein. Auch ist die Möglichkeit einer ausnahmsweisen Überschreitung des Fee Cap nach Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 1 Abschlussprüferverordnung für ein Jahr von 70 % auf 140 % des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens durchschnittlich gezahlten Honorare mit der Streichung des § 319a HGB nicht mehr zulässig.

Mittels der Anhebung der Haftungshöchstgrenze für alle Prüfungen von € 1 Mio. auf € 2 Mio. und bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse von € 4 Mio. auf € 20 Mio. wird die zivilrechtliche Haftung des Abschlussprüfers verschärft. Zudem wird die Haftungsbeschränkung bei grober Fahrlässigkeit aufgehoben.

Unregelmäßigkeiten müssen vom Abschlussprüfer an die BaFin und bei Verdacht einer Straftat oder Ordnungswidrig-

Verschärfung der Haftung des Abschlussprüfers



Meldepflichten

Referentenentwurf vom 26.10.2020

Am 26.10.2020 haben das BMJV und das BMF den Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG)“ veröffentlicht. Ziel des Gesetzesentwurfs ist es, die Funktionsfähigkeit des deutschen Finanzmarktes nach dem Wirecard-Fall zu stärken. Mit dem Gesetz wird das bisherige System der Bilanzkontrolle sowie die Abschlussprüfung und die Corporate Governance neu reguliert, um die Richtigkeit der Rechnungslegungsunterlagen von Unternehmen von öffentlichem Interesse sicherzustellen.

Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung soll zum einen durch eine zwingende externe Rotationspflicht nach zehn Jahren aufgrund der Streichung der Ausnahme-



Verschärfung des Bilanzstrafrechts



keit an die zuständige Staatsanwaltschaft oder Verwaltungsbehörde gemeldet werden.

Weiterhin sind Anpassungen im Bilanzstrafrecht vorgesehen. So soll der Strafrahmen für die Abgabe eines unrichtigen „Bilanzeids“ durch Unternehmensverantwortliche künftig von drei auf fünf Jahre erhöht werden. Auch eine leichtfertige unrichtige Versicherung ist künftig strafbar. Die Strafverschärfung auf bis zu fünf Jahre gilt auch für den Fall, dass der Abschlussprüfer vorsätzlich einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk beim Abschluss eines Unternehmens von öffentlichem Interesse erteilt.

Stärkung der Corporate Governance

Neu hinzu kommt eine gesetzliche Vorgabe zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (§ 93 Abs. 1a AktG n.F.), das zwingende Erfordernis des Vorhandenseins von Sachverstand im Aufsichtsrat auf den Gebieten der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung (§ 100 Abs. 5 AktG) und die verpflichtende Einrichtung eines Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats in Unternehmen von öffentlichem Interesse. Dieser Prüfungsausschuss soll unmittelbare Auskunftsrechte gegenüber dem Leiter der internen Kontrolle, dem Leiter Risikomanagement und dem Leiter der internen Revision erhalten.

Im Bereich der Bilanzkontrolle wird die Kompetenzverteilung zwischen der DPR und der BaFin neu justiert: Die DPR ist künftig nur für Stichprobenprüfungen zuständig, Anlassprüfungen obliegen allein der BaFin. Dabei werden die Befugnisse der BaFin wesentlich ausgeweitet (Auskunftsrechte, Vorlage von Unterlagen, Durchsuchungen und Beschlagnahmen, etc.).

Das IDW hat in seiner Stellungnahme vom 06.11.2020 z.T. sehr kritisch auf den Referentenentwurf reagiert. Es weist darauf hin, dass zahlreiche der in dem Gesetzentwurf enthaltenen Vorschläge zur Abschlussprüfung keine Antworten auf die durch Wirecard hervorgerufenen Fragen darstellen und auch nicht durch den Fall Wirecard begründbar sind. Die geplanten Regelungen führten zu keiner Verbesserung der Prüfungsqualität, sondern stattdessen zu einer Konzentration im Prüfungsmarkt. Letztlich befürchtet das IDW durch die Änderungen einen Schaden für die deutsche Wirtschaft und die Finanzmarktintegrität Deutschlands.

Aufgrund des erheblichen Zeitdrucks in Bezug auf das Gesetzesvorhaben wurden die Verbände und Fachkreise gebeten, ihre Stellungnahmen bis spätestens 09.11.2020 abzugeben. Die Regelungen sollen voraussichtlich für Geschäftsjahre Anwendung finden, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

Änderungen bei der Bilanzkontrolle

Umfassende Kritik des IDW

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, [hans-georg.weber@fas.ag](mailto:hans-georg.weber@fas.ag)



WP/StB Nikolaus Färber, München, [nikolaus.farber@fas.ag](mailto:nikolaus.farber@fas.ag)

## 2b | Konsultationspapier der IFRS Foundation zu Sustainability Reporting – ein bedeutsamer Schritt hin zu einem globalen Standardsetter für die nichtfinanzielle Berichterstattung? | Autor: WP/StB/CPA Harald von Heynitz, München

### Key Facts

- Stakeholder fordern eine konsistente und vergleichbare Nachhaltigkeitsberichterstattung.
- Ein neues *Sustainability Standards Board* unter dem Dach der IFRS Foundation könnte globale Standards entwickeln.
- Die Foundation schlägt eine stufenweise Einführung von Standards unter der Prämisse „climate first“ vor.

Im September 2020 hat die IFRS Foundation als Ergebnis ihrer eigenen Strategieüberlegungen ein Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht. Darin schlägt sie die Gründung eines Sustainability Standards Boards (SSB) vor. Dieses soll – analog zum IASB – globale Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung entwickeln, indem es auf der Arbeit der bestehenden unterschiedlichen Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (u.a. TCFD, GRI, SASB) aufbaut.

Gründung eines Sustainability Standards Boards



# Sustainability Standards Board

Konsistente und vergleichbare Berichterstattung

Aufgabe des SSB wäre, die Antworten auf drängende Anliegen aller Stakeholder zu liefern. **Investoren** fordern für ihre Investitionsentscheidungen aussagefähigere Angaben zu klimabedingten Risiken und Nachhaltigkeitsindikatoren. Eine wachsende Anzahl von **Unternehmen** berichtet über ihre Nachhaltigkeitsaktivitäten, weil sie gesetzliche Pflichten erfüllen und sich die Erkenntnis durchsetzt, dass das erfolgreiche Management von Nachhaltigkeitsrisiken einen positiven Einfluss auf die langfristige Wertsteigerung eines Unternehmens haben kann. Insbesondere Investoren und Unternehmen sind die treibende Kraft hinter der Forderung nach einer konsistenten und vergleichbaren Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Berichterstattungsstandards entwickelt werden. Dabei wird gleichzeitig die Frage aufgeworfen, ob klimabezogene Informationen eng auszulegen seien und nur den Klimawandel und Treibhausgasemissionen umfassen sollen, oder ob weitere Umweltfaktoren (Wasserverbrauch, Wastemanagement, Kreislaufwirtschaft) und die damit verbundenen finanziellen Risiken berücksichtigt werden sollen.

Im Zusammenhang mit der sogenannten doppelten Materiality schlägt die IFRS Foundation ein stufenweises Vorgehen vor. Die doppelte Materiality besagt, dass nicht nur die wesentlichen Risiken für das Unternehmen durch z.B. den Klimawandel (outside-in view) relevant sind, sondern auch die wesentlichen Risiken aus dem Handeln der Unternehmen auf die Umwelt (inside-out view) Berücksichtigung finden müssen. Die IFRS Foundation befürchtet, dass die sofortige Anwendung der doppelten Materiality die Komplexität der Entwicklung der Standards erhöhen und folglich zu Verzögerungen bei der Einführung der Standards führen würde. Deshalb würde das SSB zunächst die Auswirkungen der Umweltrisiken auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage der Unternehmen im Fokus haben und damit im Einklang mit den Bilanzierungsstandards stehen. In einem zweiten Schritt würden dann die Standards zur Berichterstattung der Risiken erarbeitet, die das Handeln der Unternehmen für die Umwelt mit sich bringt.

Stufenweise Einführung der doppelten Materiality



Reduzierung von Komplexität



In den letzten Jahren haben Gesetzgeber und private Initiativen gesetzliche Vorschriften (z.B. EU-CSR Richtlinie 2014/95), Rahmenwerke (z.B. TCFD) und Standards (GRI) erlassen. Diese wenig koordinierten Aktivitäten führen zu einer hohen Komplexität und Ineffizienz verbunden mit stetig steigenden Kosten. Als global tätiger Standardsetter könnte das SSB diese Koordinationsaufgabe übernehmen und zur Komplexitätsreduzierung beitragen.

Notwendige Erfahrung besteht

Die IFRS Foundation sieht sich insbesondere aufgrund ihrer Erfahrung mit dem IASB als globalem Standardsetter für Bilanzierungsstandards und ihrem bestehenden Netzwerk zu Regulatoren, Regierungen und den privaten Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung als besonders geeignet, globale Standards entwickeln zu können. Dadurch könnten die Forderungen nach Konsistenz, Vergleichbarkeit und geringerer Komplexität erfüllt werden.

Climate first-Ansatz

Die IFRS Foundation schlägt in ihrem Papier einen sogenannten climate-first-Ansatz vor. Das bedeutet, dass wegen der Dringlichkeit des Erreichens der globalen Klimaziele zunächst nur klimabezogene

In dem Konsultationspapier stellt die IFRS Foundation elf Fragen zur eventuellen Gründung und der Vorgehensweise des SSB, auf die Interessierte bis zum 31.12.2020 antworten können. Nur wenn die überwiegende Anzahl der Antworten ein positives Feedback zur Gründung eines SSB abgeben, wird die Foundation ihren Vorschlag umsetzen.

Ihr Kontakt



WP/StB/CPA Harald von Heynitz, München, [harald.vonheynitz@fas.ag](mailto:harald.vonheynitz@fas.ag)

## 2c | Grundsätze eines effektiven und effizienten Richtlinienmanagements |

Autorin: Malaika Tetsch, Düsseldorf

### Key Facts

- Notwendigkeit einer eindeutigen Allokation der Verantwortlichkeiten im Richtlinienmanagement.
- Definition eines Lifecycle-Prozesses zum Management von Richtlinien.
- Sicherstellung von Benutzerfreundlichkeit und Zielgruppenorientierung in der Richtliniengestaltung.

Im Ergebnis besteht ein erhöhtes Risiko von Regelungslücken und Compliance Verstößen.

Die Richtlinienkompetenz sollte grundsätzlich bei der jeweiligen Fachfunktion liegen, also z.B. dem Einkauf. Zusätzlich ist jedoch die Einrichtung einer zentralen Stelle sinnvoll, die sowohl über die Methodenkompetenz verfügt als auch die Fachfunktion im Erstellungsprozess und im Sinne eines „Quality Gate“ unterstützt. Wo diese zentrale Funktion im Unternehmen aufgehängt ist, ist dabei von untergeordneter Bedeutung. Die zentrale Stelle organisiert beispielsweise die Dokumentenablage und -veröffentlichung und ist für ein ggf. vorhandenes IT-System verantwortlich.

Eindeutige organisatorische Verankerung

Unter das Richtlinienmanagement fallen meist unterschiedliche Arten von Dokumenten (z.B. Policies, Standard Operating Procedures, Arbeitsanweisungen, Guidance), die sich in Bezug auf Verbindlichkeit, Geltungsumfang, Detailtiefe und Genehmigungsprozess unterscheiden. Die Definition einer klaren Dokumentenhierarchie schafft ein einheitliches Verständnis darüber, in welchem Verhältnis diese unterschiedlichen Dokumententypen zueinander stehen und welche dieser Typen in ihrer Bedeutung über- bzw. untergeordnet sind.

Klar definierte Dokumentenhierarchie

Effektives und effizientes Richtlinienmanagement ist mehr als nur das bloße Erstellen von Dokumenten und basiert in der Regel auf einem Lifecycle-Ansatz.

Lifecycle-Ansatz

Wichtiges Instrument der Unternehmensführung



Richtlinienmanagement ist für Organisationen jeder Größe häufig ein eher unbeliebtes Thema. Dabei haben Richtlinien insbesondere in Zeiten steigender Komplexität von Vorgaben und Regeln eine hohe Bedeutung. Sie definieren das Rahmenwerk für die Organisation und insofern die Grundregeln, Prozesse, Rollen und Verantwortlichkeiten sowie die Erwartungshaltung an die Mitarbeiter, z.B. im Hinblick auf das, was als akzeptables bzw. inakzeptables Verhalten im Innen- und Außenverhältnis gilt. Damit haben Richtlinien unmittelbar Einfluss auf die Unternehmenskultur und sind ein wichtiges Instrument guter Unternehmensführung.

In einer Vielzahl von Organisationen ist jedoch kein effektives Richtlinienmanagement implementiert. Unklare Verantwortlichkeiten im Hinblick auf die Erstellung und Pflege der Dokumente, veraltete, redundante, un- oder missverständliche Richtlinien und eine nur geringe Benutzerfreundlichkeit können auf Mitarbeiterseite zu mangelndem Verständnis und geringem Interesse an den Richtlinien führen.



Zunächst sollte evaluiert werden, welche Themen überhaupt in einer Richtlinie geregelt werden müssen und welche Themen ggf. über andere Wege kommuniziert werden können (Identifikation). Weniger ist hier oft mehr, da ansonsten wichtige Informationen in einer Flut von Richtlinien untergehen können. Bei der Erstellung der Richtlinien sollte frühzeitig geprüft werden, welche organisatorischen Einheiten in den Abstimmungsprozess einzubeziehen sind. Im Rahmen des Roll-outs sollten die Richtlinien angemessen und zielgruppengerecht kommuniziert und wichtige Inhalte trainiert werden. Die ordnungsgemäße Umsetzung und Einhaltung der Richtlinien sollte im Anschluss regelmäßig geprüft werden. Außerdem empfiehlt es sich, Richtlinien im Zeitverlauf regelmäßig zu überprüfen und zu aktualisieren, um Veränderungen der internen und externen Gegebenheiten Rechnung zu tragen.

## Benutzerfreundlichkeit

Richtlinien müssen verständlich und zielgruppenadäquat sein. Dazu gehört die Verwendung einfacher Sprache mit möglichst wenig Fachjargon und ein

überschaubarer Umfang der Dokumente. Damit sich die Nutzer schnell innerhalb der Dokumente zurechtfinden, empfiehlt sich die Anwendung eines Standard-Templates. Es muss außerdem erkennbar sein, welche Richtlinien für welche (Gruppen von) Mitarbeiter(n) relevant sind, um unnötigen Aufwand zu vermeiden. Beispiele für häufige Richtlinien sind die Unterschriftenrichtlinie, die Dienstwagenrichtlinie, die Antikorruptionsrichtlinie oder die Bilanzierungsrichtlinie.

Um sicherzustellen, dass alle Mitarbeiter die für Sie relevanten Richtlinien auffinden und einsehen können, ist eine zentrale Ablage empfehlenswert. Dies erleichtert zum Zeitpunkt der Bedarfsidentifikation ebenfalls die Prüfung, ob bereits eine entsprechende Regelung existiert und welche Schnittstellen ggf. beachtet werden müssen.

Die FAS unterstützt gerne beim Aufbau oder der Optimierung eines Richtlinienmanagements.

Zentrale Richtlinienablage

## Ihr Kontakt



*Thomas Heimhuber,  
München,  
thomas.heimhuber@  
fas.ag*

## Impressum

### Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft  
 Thomas-Wimmer-Ring 1-3  
 80539 München  
 T: +49 (0) 89 28646 0  
 F: +49 (0) 89 28646 111  
 wts.com/de

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

### Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling,  
 Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea  
 Eisenberg, Uwe Fetzer, Gitta Mannke-Asanatuco,  
 Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-Georg Weber

### Standorte

Berlin · Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt · Hamburg ·  
 Köln · München · Nürnberg · Regensburg · Rosen-  
 heim · Stuttgart

### Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

### Druck

LOGOPRINT, München

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der genannten Kontakte.

Das Kennzeichen „WTS Global“ bezieht sich auf WTS Global Vereinigung („WTS Global“), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder von WTS Global sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

© Fotos: Westend 61/Javier Pardina (Seite 1), iStock (Seite 5, 64, 69, 70), Adobe Stock (Seite 6, 8, 12, 16, 20, 28, 34, 36, 38, 45, 49, 51, 58, 60, 73), stocksy.com (Seite 24, 55).

wts fas



Wir leben in bewegten Zeiten. Unsere Welt verändert sich wie vielleicht nie zuvor. Lassen Sie uns alle Pioniere für eine bessere Welt sein: für unsere Umwelt, für unsere Familien und für unsere Gesellschaft. Wir wünschen Ihnen besinnliche Weihnachtsfeiertage und ein gesundes und erfolgreiches Neues Jahr.

We live in troubled times. Our world is changing like, perhaps, never before. Let us all be pioneers for a better world: for our environment, for our families, for our society. We wish you a Merry Christmas and a healthy and successful New Year.