

Dezember 2022

wts journal

05/22

Mandanteninformation

wts.com/de

TAX

Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022)

Anwendungsschreiben zum Wechsel zur
Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG

Umsatzsteuerliche Organschaft –
Voraussetzungen und Rechtsfolgen

Keine Besteuerung durch sog. passive
Entstrickung

Pillar Two-Richtlinie der EU

LEGAL

Grünstrombezug – Power Purchase
Agreements

ADVISORY

Regierungsentwurf zum Public
Country-by-Country Reporting

IASB entwickelt Exposure Draft
zu Dynamic Risk Management

DIGITAL

Manuelle vs. automatisierte Prozesse –
Transaktionsdatenanalyse als Beispiel

SPECIAL

Staatliche Unterstützungsmaßnahmen
in der Energiepreiskrise

Finanzprozesse sind reif für die
Digitale Prozessautomatisierung



wts

Seite	TAX	Seite
	Steuerpolitik	
6	a Bundestag verabschiedet Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022)	b Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz 28
11	b Bundestag beschließt Gesetz zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts	c Rs. "HUMDA" – Verzinsung des „Reemtsma“-Direktanspruchs 29
12	c Inflationsausgleichsgesetz (InflAusG)	d Vorsteuerabzug und Personalabbau 31
12	d Ukraine-Hilfe – Aktueller Stand zu den untergesetzlichen Maßnahmen des BMF und der obersten Länderfinanzbehörden	e Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken 32
	1 Ertragsteuern	f Befristete Steuersatzsenkung für Gas- und Wärmelieferungen im Zeitraum vom 01.10.2022 bis 31.03.2024 33
14	a Anwendungsschreiben zum Wechsel zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG	g Grenzen der Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung 33
16	b Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungsvoraussetzungen nicht vorliegen	3 Grunderwerbsteuer Gleich lautende Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2c GrEStG 34
17	c Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer Erklärung zur erbschaftsteuerlichen Optionsverschönerung 35
18	d Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung
20	e Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers	a Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie 36
21	f Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin	b Kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten auch bei Zuzahlungen an den Arbeitgeber für die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens 38
22	g AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	c Lohnsteuer-Richtlinien 2023 – LStR 2023 39
24	h Berücksichtigung von Aufwendungen für Glattstellungsgeschäfte im Veranlagungszeitraum der Vereinnahmung der Stillhalterprämien	d Höhere Steuerlast für Stammhausreisende ab 2023 40
25	i Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Lizenzgebühren für synchronisierte Spielfilme	e Energiepreispauschale für Rentenbezieher – Doppelzahlungen erlaubt 42
26	2 Umsatzsteuer	f Sozialversicherungsrechengrößen: Das gilt für das Jahr 2023 42
	a Umsatzsteuerliche Organschaft – Voraussetzungen und Rechtsfolgen	6 Abgabenordnung
		a Berechnung der Gebühr für eine verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen 43
		b Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten 45

Seite		Seite
	7 Energiesteuer	
50	a Einführung einer neuen Sonderabgabe für Produkte aus Einwegkunststoff ab 2025	
51	b Überwachungspläne für Inverkehrbringer nach dem Brennstoffemissions-handelsgesetz BEHG	
52	8 Zoll-und Außenwirtschaftsrecht Zollwertermittlung – Grenzüberschreitende Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen – Auswirkungen von nachträglichen Preisanpassungen auf den Zollwert	
	9 Internationales	
54	a Deutschland: Passive Entstrickung führt nicht zur Besteuerung	
55	b Deutschland: Zuschläge für nicht oder verspätet vorgelegte oder nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation unionsrechtskonform	
57	c Deutschland: Gewerbesteuerrechtliches Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften	
58	d Deutschland: Vermietungseinkünfte beim Progressionsvorbehalt	
58	e EU: Pillar Two-Richtlinie der EU kommt	
59	f EU: Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke	
59	g Mauritius: Änderung des DBA zwischen Deutschland und Mauritius	
61	h Mexiko: Protokoll zum DBA Mexiko ratifiziert	
62	i Niederlande: Wichtige Änderungen des DBA Niederlande ab 01.01.2023	
63	j Österreich: (Kein) Anrechnungsvortrag von Quellensteuern	
65	k Österreich: Arbeitskräftegestellung – Abzugsteuerentlastung neu geregelt!	
66	l Österreich: Progressionsvorbehalt künftig auch bei Nicht-Ansässigen	
	LEGAL	
	Energierrecht	
	Grünstrombezug – Power Purchase Agreements	67
	ADVISORY	
	1 Financial Advisory	
	a Country-by-Country Reporting (CbCR) zur Schaffung von Transparenz über Ertragsteuerinformationen – Regierungsentwurf	69
	b Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des wirtschaftlichen Umfelds auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.09.2022	70
	c Aktuelle Aspekte zu Impairment Tests in IFRS-Konzernabschlüssen	78
	d Audit-proof & IPO-ready durch Cloud Native Finance	79
	e Transaction Readiness als Baustein einer effizienten und effektiven M&A-Prozessumsetzung	80
	f ESMA veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2022	82
	g Temporäre Anpassung des Sanierungs- und Insolvenzrechts durch das SanInsKG	83
	h IDW RS BFA 3 Verlustfreie Bewertung von zinsbezogenen Geschäften des Bankbuchs (Zinsbuchs) im gegenwärtigen Marktumfeld	83
	2 Risk & Compliance	
	a IASB entwickelt Exposure Draft zu Dynamic Risk Management	84
	b Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) durch das EU-Parlament angenommen	85
	DIGITAL	
	Digital Transfer Pricing & AI	
	a Manuelle vs. automatisierte Prozesse – Transaktionsdatenanalyse als Beispiel	86
	b Digital Transfer Pricing Umsetzungsmodell	90

Maßnahmen in der Energiepreiskrise – Ein ordnungspolitischer Balanceakt!



← RAIin Dr. Karen Möhlenkamp,
WTS Partnerin

↓ RAIin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen,
WTS Partnerin



Liebe Leserinnen,
Liebe Leser,

mit dem Ausbruch des russischen Angriffskriegs gegen die Ukraine im Februar dieses Jahres erleben wir in der Europäischen Union und insbesondere in Deutschland eine tiefgreifende Energiekrise, die sowohl die Unternehmen als auch die privaten Haushalte mit nie dagewesenen Preissteigerungen in der Energieversorgung überrollt. In diesem und vor allem im nächsten Winter (2023/24) droht den Verbrauchern in Deutschland eine Gasmangellage, wenn die Verfügbarkeiten an Energien nicht gesichert werden können und die Industrie, aber auch die Haushalte nicht Erdgas einsparen. In der Krise gibt es Verlierer, aber auch einzelne Gewinner. Fraglich ist, mit welchem ordnungspolitischen Instrumentenkasten der Staat die Krise bewältigen will und wie er die Unternehmen dafür einbindet. Deutschland hat in diesem Zusammenhang der „Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 06.10.2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ zugestimmt und damit unmittelbar anwendbares EU-Recht geschaffen. Ob die einzelnen Regelungen vor dem EuGH und dem BVerfG halten werden, ist aber höchst fraglich. Im Mittelpunkt der Diskussion steht die Einführung eines befristeten Solidaritätsbeitrags (EU-Energiekrisenbeitrag) für im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmen und Betriebsstätten der Union. Einer zusätzlichen Besteuerung unterliegen die steuerpflichtigen Gewinne, die über 20 % über dem Durchschnitt der steuerpflichtigen Gewinne in den vier am oder nach dem 01.01.2018 beginnenden Wirtschaftsjahren liegen. Der so ermittelte, zeitlich auf die Wirtschaftsjahre 2022 und 2023 befristete EU-Energiekrisenbeitrag soll 33 % des Überschussgewinns betragen und zusätzlich zu den regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben werden (Steueraufkommen ca. € 1 bis 3 Mrd.). Diese Regelung ist im deutschen Steuerrecht ein Novum. Angreifbar ist die Regelung aus verschiedenen Gründen, zumal sie sich aus der Krisensituation nicht rechtfertigen lässt. Die betroffenen Unternehmen sollen

helfen, die Krise zu bewältigen, indem sie für die Versorgungssicherheit sorgen. Zudem sind „Windfallprofits“ kein ausreichender Grund, Unternehmen über das bisherige Maß hinaus zu besteuern. Diese Gewinne sind weder Ausfluss unzulässiger staatlicher Beihilfen noch privater Wettbewerbsbeschränkungen. Vielmehr sind sie Ausfluss einer Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb. Da die Maßnahme steuerlicher Art ist, hätte die Verordnung zudem einstimmig verabschiedet werden müssen, was nicht geschehen ist.

Gleichzeitig werden u.a. für Wind- und PV-Anlagenbetreiber die Markterlöse staatlich erheblich begrenzt. Der Maßnahmenkatalog wirkt tief in den Markt hinein und drosselt Investitionsanreize gerade für erneuerbare Energien, was angesichts der weiter existierenden Klimakrise nicht nachvollziehbar ist. Auf der anderen Seite werden zur Absenkung der Energiepreise € 200 Mrd. in die Finanzierung der Strom-, Gas- und Wärmebremse gesteckt, mit extrem komplizierten Regelungen. Energieintensive Unternehmen sehen weiteren Verbesserungsbedarf.

Die Politik und der Gesetzgeber haben viel getan, keine Frage. Ein ordnungspolitisch gelungener Balanceakt ist daraus aber nicht geworden. Zu viele Grundsatzfragen zur Rechtmäßigkeit des staatlichen Handelns und seiner negativen wirtschaftlichen Folgen drängen sich auf.



Ihre Karen Möhlenkamp



Ihre Sabine Schulte-Beckhausen

a | **Bundestag verabschiedet Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) vom Bundestag verabschiedet.
- › Regierungsentwurf des JStG 2022 in vielen Punkten geändert und ergänzt.
- › Ganz neu ist insbesondere auch das EU-Energiekrisenbeitragsgesetz zur Einführung eines Solidaritätsbeitrags von Unternehmen des Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereichs.
- › Abschließende Beratung im Bundesrat für den 16.12.2022 geplant.

auch Photovoltaikanlagen auf überwiegend zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäuden bis zu 15 kW (peak) je Wohn-/Geschäftseinheit begünstigt. Letzteres entspricht einer Forderung des Bundesrats.

› **Modernisierung des Abzugs von Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ab 2023 (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG-E):**

Wenn der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sollen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG-E die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – abweichend vom Regierungsentwurf – auch dann abziehbar sein, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Unter den gleichen Voraussetzungen (Arbeitszimmer und Mittelpunkt) soll ein pauschaler Abzug in Höhe von € 1.260 (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr möglich sein. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von € 1.260 um ein Zwölftel (monatsbezogene Berücksichtigung der Jahrespauschale). Bei dieser Jahrespauschale handelt es sich um einen personenbezogenen Betrag. Die unabhängig vom Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers und vom „Mittelpunktsfall“ geltende Tagespauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG-E (sog. Homeoffice-Pauschale) wird auf € 6 und höchstens € 1.260 im Wirtschafts- oder Kalenderjahr erhöht.

Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale

› **Einführung einer steuerrechtlichen Wesentlichkeitsgrenze für die RAP-Bildung (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG-E):**

Die Regelung analog der GWG-Grenze soll erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2021 enden. Damit wird einer Forderung des Bundesrats entsprochen.

RAP-Bildung

› **Anhebung des linearen AfA-Satzes für die Abschreibung von Wohngebäuden von zwei auf drei Prozent (§ 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG-E):** Als Ergeb-

Gebäude-AfA

Hintergrund Am 14.09.2022 hatte das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) beschlossen (vgl. ausführlich WTS Journal 04/2022). Der Bundesrat hatte dazu seine Stellungnahme am 28.10.2022 abgegeben.

Bundestag Am 02.12.2022 hat nun der Bundestag den Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses in 2./3. Lesung beschlossen. Gegenüber dem Regierungsentwurf vom 14.09.2022 sind insbesondere die folgenden Änderungen hervorzuheben:

Corona-Pflegebonus › **Klarstellung des Anwendungsbereiches des steuerfreien Corona-Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG-E):** Der Verweis auf das Infektionsschutzgesetz (IfSG) in Satz 2 (Einrichtungsbefugnis) bezieht sich auf die Gesetzesfassung, die zum Zeitpunkt der Verkündung des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes – am 22.06.2022 – galt (statischer Verweis). Dies wird nunmehr gesetzlich klargestellt.

Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen › **Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen ab 2023 (§ 3 Nr. 72 EStG-E):** Der Anwendungszeitpunkt der Ertragsteuerbefreiung wird auf den 01.01.2022 vorgezogen (Rückwirkung). Durch die Streichung der Formulierung „überwiegend zu Wohnzwecken genutzten“ werden



nis der parlamentarischen Beratungen wird die Regelung gegenüber dem Regierungsentwurf um ein halbes Jahr auf den 01.01.2023 vorgezogen.

- › **Fortgeltung des Ansatzes einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeabschreibung (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG):** Die nach dem Regierungsentwurf beabsichtigte Streichung der Ausnahmeregelung zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeabschreibung wird nicht umgesetzt. Damit bleibt die Möglichkeit der Abschreibung eines Gebäudes nach einer tatsächlichen Nutzungsdauer bestehen, wenn diese kürzer ist als der sich durch den Ansatz der AfA-Sätze ergebende Zeitraum. Dies entspricht einer Forderung des Bundesrats.

- Mietwohnungsneubau › **Prolongation der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau – nur energieeffizient (§ 7b EStG-E):** Die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG-E soll auch weiterhin Anreize für den Bau von Mietwohnungen schaffen. Um die erforderliche

Anreizwirkung zu setzen, soll die Neuregelung erst für solche neuen Wohnungen Anwendung finden, die hergestellt werden aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023 bis 2026. Neue Wohnungen, die aufgrund eines Bauantrags oder einer Bauanzeige im Jahr 2022 hergestellt werden, bleiben vom Anwendungsbereich des § 7b EStG ausgeschlossen. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung wird zukünftig daran gekoppelt, dass das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllt. Voraussetzung ist das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“ (QNG). Die Baukosten für Wohnungen, die aufgrund der bisherigen Regelung gebaut wurden, durften € 3.000 je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Für im Rahmen der Neuregelung gebaute Wohnungen wird diese Grenze auf € 4.800 angehoben. Auch die Deckelung der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung wird je qm Wohnfläche von € 2.000 auf € 2.500 angehoben.

Arbeitnehmer-Pauschbetrag	<ul style="list-style-type: none"> › Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG-E): Der Pauschbetrag wird ab dem 01.01.2023 bzw. ab dem Veranlagungszeitraum 2023 von bisher € 1.200 auf € 1.230 erhöht. 	<ul style="list-style-type: none"> › Besteuerung Dezember-Hilfe (§ 123 Abs. 1 EStG-E): Alle im Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) benannten Entlastungen sollen der Besteuerung unterliegen, um eine sozial ausgewogene Entlastungswirkung der Entlastungsmaßnahmen zu erzielen. 	Besteuerung Dezember-Hilfe
Energiepreispauschale	<ul style="list-style-type: none"> › Steuerpflicht der Energiepreispauschale (EPP) für Renten- und Versorgungsbeziehende (§ 19 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c, § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG-E): Die EPP soll als steuerpflichtige Einnahme vollständig der Besteuerung unterliegen – für Versorgungsempfänger als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für Rentner als sonstige Einkünfte. 	<ul style="list-style-type: none"> › Gewerbsteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen; weiterer Ausschluss der Kammerzugehörigkeit von Betreibern von Solaranlagen (§ 3 Nr. 32, § 36 Abs. 2 Satz 5 GewStG-E): Mit Einführung der Einkommensteuerbefreiung für kleine Solaranlagenbetreiber in § 3 Nr. 72 EStG wird die Gewerbsteuerbefreiung obsolet. Durch die Anhebung des Größenmerkmals der Solaranlage von 10 kW/h auf 30 kW/h werden weitere Unternehmer, die ausschließlich Solaranlagen betreiben, von der IHK-Mitgliedschaft ausgeschlossen. 	Gewerbsteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen
Alleinerziehende	<ul style="list-style-type: none"> › Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende von € 4.008 auf € 4.260 (§ 24b EStG-E): Arbeitgeber haben den erhöhten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei den Lohn-, Gehalts- und Bezügeabrechnungen ab Januar 2023 zu berücksichtigen, ggf. rückwirkend. 	<ul style="list-style-type: none"> › Gewerbsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen bei Mitunternehmenschaften (§ 7b Abs. 2 Satz 4 und § 36 Abs. 3a GewStG-E): Die Änderung soll ab dem Erhebungszeitraum 2023 sicherstellen, dass der Sanierungsertrag in voller Höhe für die Minderung des festgestellten Gewerbeverlusts der Mitunternehmenschaft zur Verfügung steht, um nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigungen zu verhindern. Durch die für Zwecke der Verlustvortragsminderung geregelte Zurechnung des Sanierungsertrags im Verhältnis der den Mitunternehmern zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums zugerechneten Fehlbeträge ist die Minderung des Gewerbeverlusts der sanierenden Personengesellschaft insbesondere nicht vom Umfang der Beteiligung eines hinzugetretenen Mitunternehmers abhängig. Die Änderung entspricht einer Forderung des Bundesrats. 	Gewerbsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
Registerfallbesteuerung	<ul style="list-style-type: none"> › Sog. Registerfallbesteuerung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG-E): Abweichend vom Regierungsentwurf soll die Registerfallbesteuerung nicht vollständig für die Zukunft aus dem EStG in das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) überführt werden. Über die in § 10 StAbwG-E vorgesehene umfassende Steuerpflicht der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind und bei denen der Vergütungsgläubiger seinen Sitz in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet nach § 2 StAbwG hat, hinaus, wird die Besteuerung dieser Vorgänge zwischen nahestehenden Personen nunmehr weiterhin von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG-E erfasst. In Zukunft soll die Registeranknüpfung bei sonstigen Rechten dann nicht mehr zu inländischen Einkünften führen, wenn der Besteuerung die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die die Anwendung der Abkommen regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. 	<ul style="list-style-type: none"> › Ergänzende Regelungen zur sog. Einlagelösung (§ 14 Abs. 4 und § 34 Abs. 6e KStG-E): Die Änderungen ergänzen die bisherigen Regelungen zum Übergang vom System der steuerlichen Ausgleichsposten zur Einlagelösung insbesondere um gesetzli- 	Sog. Einlagelösung (Organschaft)

- che Regelungen zur Bestimmung des Beteiligungsbuchwerts, zur mittelbaren Organschaft, zur Berechnungsreihenfolge bei der Auflösung von Ausgleichsposten sowie zur Berücksichtigung eines Angleichungsfaktors bei Organgesellschaftsbeteiligungen unter 100 %.
- Einlagenrückgewähr bei Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften
- › **Neufassung des § 27 Abs. 8 KStG (Einlagenrückgewähr) mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften:** Die Neuregelung entspricht einer Forderung des Bundesrats und soll erstmalig Anwendung finden auf Leistungen und Nennkapitalrückzahlungen, die nach dem 31.12.2022 erbracht werden.
- Wegzugsbesteuerung
- › **Wegzugsbesteuerung (§ 6 Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG-E):** Die Verweisanpassung in § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG-E auf den Entfall nach § 6 Abs. 3 AStG in der jeweils geltenden Fassung oder einer bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung stellt klar, dass die Fiktion einer unbeschränkten Steuerpflicht für Zwecke des § 6 Abs. 1 AStG auch dann gilt, wenn die Steuer nach einer vorhergehenden Fassung des § 6 AStG infolge eines nur vorübergehenden Wegzugs rückwirkend entfällt und der Steuerpflichtige unter Geltung der aktuellen Fassung des § 6 AStG erneut wegzieht (Entfall nach altem und erneuter Wegzug nach neuem Recht). Darüber hinaus wird § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG klarstellend dahingehend geändert, dass in Fällen, in denen einer der Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG in der am 30.06.2021 geltenden Fassung vor dem 01.01.2022 verwirklicht wurde, die Rechtsfolgen jeweils gemäß § 6 AStG in der am 30.06.2021 geltenden Fassung auch beim Hinzutreten weiterer Tatbestände nach dem 31.12.2021 eintreten. Insgesamt entsprechen die Änderungen einer Forderung des Bundesrats.
- Unternehmerfähigkeit von nicht rechtsfähigen Personengemeinschaften
- › **Unternehmerfähigkeit von nicht rechtsfähigen Personengemeinschaften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG-E):** Durch Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 2 UStG sollen insbesondere Bruchteilsgemeinschaften (z.B. Ehegatten- und Erbengemeinschaften) als Unternehmer i.S.d.
- UStG behandelt werden können. Dies entspricht einer Forderung des Bundesrats.
- › **Verlängerung der Übergangsregelung für die Nichtanwendung des § 2b UStG (§ 27 Abs. 22a UStG-E):** Die Übergangsregelung für die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird um weitere zwei Jahre bis einschließlich zum 31.12.2024 verlängert.
 - › **Verhinderung des Statusverlusts als Spezial-Investmentfonds bei gewerblichen Einkünften aus der Erzeugung von erneuerbaren Energien (§ 26 Nr. 7a InvStG-E):** Spezial-Investmentfonds dürfen damit in größerem Umfang Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom erzielen, ohne dass dies zu einem Verlust des Status als Spezial-Investmentfonds führt. Die Grenze von 10 % orientiert sich an den Regelungen in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG.
 - › **Vermeidung zweimaliger Besteuerung im Rahmen der Grunderwerbsteuer (§ 16 Abs. 4 und Abs. 5 Satz 2 GrEStG-E):** Regelung der Grunderwerbsteuerlichen Besteuerungskonkurrenz innerhalb der Ersatztatbestände bei zeitlich auseinanderfallendem schuldrechtlichen und dinglichen Vollzugsgeschäft (Signing/Closing) über eine zeitlich unbegrenzt mögliche Rückabwicklung der Besteuerung des schuldrechtlichen Geschäfts nach § 16 GrEStG. Vorausgesetzt werden fristgerechte und in allen Teilen vollumfängliche Anzeigen für das schuldrechtliche sowie für das dingliche Rechtsgeschäft. Dies entspricht einer Forderung des Bundesrats.
 - › **Kapitalmaßnahme aus Gesellschaftsmitteln (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 46a FVG-E; § 7 Abs. 1 Satz 2, Satz 3 und 4 KapErhStG-E):** Die Ergänzung schafft eine Rechtsgrundlage für die Prüfung der steuerlichen Behandlung als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch bei Antragstellung durch die ausländische Gesellschaft selbst und regelt die Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern. Damit wird eine Forderung des Bundesrats weitgehend umgesetzt.
- Verlängerung der Nichtanwendung des § 2b UStG
- Spezial-Investmentfonds
- Besteuerungskonkurrenz bei der Grunderwerbsteuer
- Kapitalmaßnahme aus Gesellschaftsmitteln

EU-Energiekrisenbeitrag

› **Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 45a FVG-E; EU-EnergieKBG-E):** Wesentlicher Regelungsinhalt ist die Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags durch das neue EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG-E) in Deutschland. Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ vom 06.10.2022 enthält als Maßnahme in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich Vorgaben zu einem befristeten obligatorischen EU-Energiekrisenbeitrag auf bestimmte Gewinne aus Tätigkeiten in diesen Bereichen. Von den Regelungen soll jedes gewerbliche Unternehmen unabhängig von seiner Rechtsform erfasst werden, soweit es im Inland betrieben wird (Einzelunternehmen und Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Betriebsstätten) und im Besteuerungszeitraum mindestens 75 % seines Umsatzes in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt. Der Solidaritätsbeitrag soll für das erste, nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 1 definiert wird, sowie für das darauffolgende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 2 definiert wird, erhoben werden. Der EU-Energiekrisenbeitrag ist

auf den Teil des Gewinns des im Besteuerungszeitraum 1 bzw. 2 endenden Wirtschaftsjahres zu entrichten, der mehr als 20 % über dem Durchschnitt der steuerlichen Gewinne aus den nach dem 31.12.2017 beginnenden und vor dem Beginn des Besteuerungszeitraums 1 endenden Wirtschaftsjahren liegt. Bei Kapitalgesellschaften ist als Gewinn der steuerliche Gewinn maßgebend (siehe auch R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 31 KStR 2022), bei Steuerpflichtigen in anderer Rechtsform die entsprechende Größe. Soweit Übergewinne nachweislich Folge einer Umwandlung sind, ist eine Korrektur vorgesehen. Ebenso sind Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Belastung mit einem EU-Energiekrisenbeitrag sowohl national (Mitunternehmerschaften) als auch mit Blick auf andere Mitgliedstaaten (ausländische Betriebsstätten oder Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 2 AStG) enthalten. Der EU-Energiekrisenbeitrag beträgt 33 % dieser Bemessungsgrundlage und ist keine abzugsfähige Betriebsausgabe. Die Durchführung des Besteuerungsverfahrens wird dem Bundeszentralamt für Steuern als weitere Aufgabe übertragen.

Die abschließende Beratung über die Zustimmung des Bundesrats zum JStG 2022 ist für den 16.12.2022 geplant.



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

b | Bundestag beschließt Gesetz zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Der Bundestag hat das Gesetz in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen.
- › Die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf sind nicht grundlegender Natur.
- › Erleichterungen in der Betriebsprüfung bei geprüften Steuer IKS.
- › Der Bundesrat soll dem Gesetz in seiner Sitzung am 16.12.2022 zustimmen.

Bundestag Am 11.11.2022 hat der Bundestag den Regierungsentwurf des Gesetzes zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses (BT-Drucksache 20/4376) beschlossen.

Wesentliche Änderungen gegenüber Regierungsentwurf Diese vom Bundestag beschlossene Fassung enthält insbesondere folgende Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 04/2022):

Antrag auf Auskunft zum Anwendungsbereich des PStTG

Umsetzung der „DAC 7“-Richtlinie

- › Möglichkeit eines Antrags auf Auskunft zum Anwendungsbereich des neuen Plattformen-Steuertransparenzgesetzes – PStTG (neu eingefügt § 10 PStTG-E).

Modernisierung des Steuerverfahrensrechts einschließlich der Außenprüfung

§ 171 Abs. 4 Satz 5 AO-E › Abweichend vom Regierungsentwurf soll sich die Befristung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre (§ 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO-E) bei Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe um die Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe verlängern, mindestens aber um ein Jahr (§ 171 Abs. 4 Satz 5 AO-E).

Änderungen beim qualifizierten Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)

- › In § 200a Abs. 1 Satz 1 AO-E wird bestimmt, dass das nach dem Regierungsentwurf vorgesehene qualifizierte Mitwirkungsverlangen frühestens nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ergehen darf. In § 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E und § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E

wird der Begriff „nicht vollständig“ durch den Begriff „nicht hinreichend“ ersetzt. Nach der Begründung sei dabei nicht der quantitative Umfang der Nichterfüllung der geforderten Mitwirkung maßgebend, sondern ihre qualitative Bedeutung für die Ermittlungsmaßnahmen. Geringfügige und für den Fortgang der Außenprüfung eher unbedeutende Mitwirkungspflichtverletzungen sollen damit vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen werden. Der im Regierungsentwurf in § 200a Abs. 2 AO-E vorgesehene Tagesbetrag des Mitwirkungsverzögerungsgelds von € 100 wird auf € 75 abgesenkt. Die vorgesehene Höchstdauer der Berechnung des Mitwirkungsverzögerungsgelds wird gleichzeitig von 100 auf 150 Tage angehoben. Der im Regierungsentwurf in § 200a Abs. 3 AO-E vorgesehene Tageshöchstbetrag des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von € 10.000 wird auf € 25.000 angehoben. Zugleich wird auch hier die vorgesehene Höchstdauer der Berechnung des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von 100 auf 150 Tage angehoben.

- › Umfangreich überarbeitet wurden auch die Anwendungsregelungen zu den Änderungen der Abgabenordnung (Art. 97 § 37 EGAO-E). Eine ausführliche Erläuterung findet sich in der Gesetzesbegründung auf den Seiten 90 und 91 der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags.

- › Wie erwartet hat der Bundestag auch den vom Bundeskabinett am 14.09.2022 vorgelegten Vorschlag (vgl. WTS Journal 04/2022) übernommen, wonach in Betriebsprüfungen testweise Erleichterungen gewährt werden können, wenn Unternehmen über ein geprüftes innerbetriebliches Steuerkontrollsystem (Steuer IKS) verfügen. Der Bundestag verlängerte aber noch die Evaluationsphase um zwei Jahre, so dass der Testlauf nun vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2029 möglich ist.

Der Bundesrat soll dem Gesetz in seiner Sitzung am 16.12.2022 zustimmen.

Anwendungsregelungen zu den Änderungen der Abgabenordnung

Erleichterungen in der Betriebsprüfung bei geprüften Steuer IKS



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

Kurznews

c | Inflationausgleichsgesetz (InflAusG) |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Bundestag

Am 10.11.2022 hat der Bundestag den Regierungsentwurf des Inflationausgleichsgesetzes (InflAusG) in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen.

- › Ebenso wird der Kinderfreibetrag für die Veranlagungszeiträume 2023 und 2024 deutlicher erhöht als bisher vorgesehen.
- › Das Kindergeld wird ab 01.01.2023 auf einheitlich € 250 für jedes Kind erhöht. Die Staffelung bei mehreren Kindern entfällt.
- › Ganz neu aufgenommen wurde eine stufenweise Anpassung der Freigrenze beim Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume 2023 und 2024.

Der Bundesrat hat dem Gesetz am 25.11.2022 zugestimmt.

Änderungen gegenüber
Regierungsentwurf

Diese Fassung enthält insbesondere folgende Änderungen (vgl. zum Regierungsentwurf WTS Journal 04/2022):

- › Auf Grundlage des 14. Existenzminimumberichts und des Steuerprogressionsberichts der Bundesregierung vom 02.11.2022 wird der Einkommensteuertarif zur Anpassung an die derzeitigen Inflations-



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

d | Ukraine-Hilfe – Aktueller Stand zu den untergesetzlichen Maßnahmen des BMF und der obersten Länderfinanzbehörden |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Kürzlich haben das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder untergesetzliche Maßnahmen zur Ukraine-Hilfe verlängert bzw. neu gefasst:

BMF vom 17.11.2022

- › Mit BMF-Schreiben vom 17.11.2022 hat die Finanzverwaltung den Anwendungszeitraum für das BMF-Schreiben vom 17.03.2022 zu steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten, das v. a. die Themen Spenden und Unterbringung von geflüchteten Menschen behandelt (vgl. WTS Journal 02/2022), und dessen Ergänzung mit BMF-Schreiben vom 07.06.2022 zu lohnsteuerlichen Aspekten (vgl. WTS Journal 03/2022), bis zum 31.12.2023 verlängert.

BMF vom 11.11.2022

- › Weiterhin wurde auch der Anwendungszeitraum für das BMF-Schreiben vom 31.03.2022 zur Unterbrin-

gung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine durch Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereine im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG mit BMF-Schreiben vom 11.11.2022 bis zum 31.12.2023 verlängert.

- › Außerdem wurden gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.11.2022 zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine bei der Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG veröffentlicht. Ob die entgeltliche Überlassung von möbliertem Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine den Tatbestand der Gewerblichkeit erfüllt, wird demnach aus Billigkeitsgründen für Einnahmen bis zum 31.12.2023 nicht geprüft.

Gleich lautende
Ländererlasse vom
11.11.2022



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

Are you ready for Pillar Two?

Durch unser integriertes Beratungsangebot und den weltweiten Verzicht auf Jahresabschlussprüfungen sind wir der ideale Partner, um die Herausforderungen der globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two) effizient und dauerhaft für Sie zu lösen.

Unsere 1.500 hoch spezialisierten Expertinnen und Experten in Deutschland – darunter die größte steuerliche Digitaleinheit – sowie unsere globale Steuerpraxis in über 100 Ländern unterstützen Sie stets interdisziplinär, praxisnah mit hoher Qualität und mit einzigartiger Leidenschaft.

wts.com/de

1 Ertragsteuern

1a | Anwendungsschreiben zum Wechsel zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG | Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

Key Facts

- › Die Finanzverwaltung hat das finale Anwendungsschreiben zum Wechsel zur sog. Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG bei der ertragsteuerlichen Organschaft veröffentlicht.
- › Es enthält im Vergleich zum Entwurfsstand von Mitte April nur wenige Anpassungen.

wenige Punkte angepasst bzw. ergänzt. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden kurz skizziert:

In Rz. 1 wird hinsichtlich der erstmaligen zeitlichen Anwendung der Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG (KöMoG) nunmehr auch der Fall voneinander abweichender Wirtschaftsjahre bei Organträger und Organgesellschaft erörtert. Dabei sei darauf abzustellen, ob die Minder- oder Mehrabführungen bei der Organgesellschaft noch der Regelung des § 14 Abs. 4 KStG a. F. (§ 34 Abs. 6e Satz 6 KStG) unterliegen. In diesem Fall seien die Ausgleichsposten erst zum Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen; auch eine etwaige Rücklage sei sodann entsprechend später zu bilden (Rz. 14).

Abweichende Wirtschaftsjahre bei Organträger und Organgesellschaft

Hinsichtlich der Zulässigkeit einer beteiligungsbezogenen Saldierung der Minder- und Mehrabführungen beim Organträger wurde in Rz. 6 des finalen BMF-Schreibens eine klarstellende Ergänzung vorgenommen, wonach Mehrabführungen den Beteiligungsbuchwert in einem Wirtschaftsjahr erst dann mindern, wenn die sich aus den Minderabführungen resultierenden Erhöhungen des Beteiligungsbuchwerts im gleichen Wirtschaftsjahr berücksichtigt wurden.

Beteiligungsbezogene Saldierung von Minder- und Mehrabführungen beim Organträger

Neu aufgenommen wurden in Rz. 10 Ausführungen zur Abbildung des Beteiligungsbuchwerts an der Organgesellschaft bei einer Personengesellschaft als Organträgerin. Danach sei der dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Beteiligungsbuchwert aus dem anteiligen Buchwert in der Gesamthandsbilanz zuzüglich bzw. abzüglich etwaiger Mehr- oder Minderbuchwerte aus den jeweiligen Ergänzungsbilanzen zu ermitteln. Die Minder- und Mehrabführungen seien dabei nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen.

Besonderheiten bei einer Personengesellschaft als Organträgerin

Während im BMF-Entwurf in Rz. 16 noch geregelt war, dass die Bildung einer Rücklage auch möglich ist, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft zum 31.12. endet, das Wirtschaftsjahr

Rücklagenbildung auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren von Organträger und Organgesellschaft

KöMoG vom 25.06.2021

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (KöMoG) wurde – in Bezug auf die ertragsteuerliche Organschaft – ein Wechsel der bisherigen Behandlung von Minder- und Mehrabführungen vollzogen und die Bildung steuerlicher Ausgleichsposten durch die sog. Einlagelösung ersetzt (vgl. hierzu WTS Journal 02/2021 und 03/2021). Minderabführungen der Organgesellschaft, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG n. F.). Entsprechende Mehrabführungen der Organgesellschaft gelten als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG n. F.). Die Einlagelösung führt demnach unmittelbar zu einer Erhöhung bzw. Minderung des Beteiligungsansatzes in der Steuerbilanz des Organträgers. Einlage und Einlagenrückgewähr sind dabei nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt.

BMF-Entwurf vom 14.04.2022

Das BMF hatte am 14.04.2022 den Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Wechsel zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG (KöMoG) herausgegeben (vgl. hierzu WTS Journal 02/2022).

BMF vom 29.09.2022

Am 29.09.2022 wurde nun das finale BMF-Schreiben veröffentlicht. Die Finanzverwaltung hat darin wichtige Aussagen zu ihrer Sichtweise zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Wechsel von der Ausgleichsposten- hin zur Einlagelösung veröffentlicht. Im Vergleich zum Entwurfsstand wurden nur

des Organträgers hingegen später, bestimmt nunmehr die weiter gefasste Regelung der Rz. 17 im finalen BMF-Schreiben, dass eine Rücklage auch dann gebildet werden kann, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft von dem des Organträgers abweicht.

Beispiel zur Auflösung der Rücklage bei anteiliger Veräußerung

In Rz. 21 des finalen BMF-Schreibens wurden ergänzende Erläuterungen und ein neues Zahlenbeispiel zur anteiligen Auflösung der Rücklage aufgenommen. Dabei wird der Fall behandelt, in welchem mehrere mittelbare Beteiligungen oder eine unmittelbare und eine oder mehrere mittelbare Beteiligungen bestehen. Für die Bestimmung des aufzulösenden Anteils der Rücklage sei auf das Verhältnis des veräußerten Anteils an den gesamten Stimmrechten der Organgesellschaft (mittelbar zzgl. unmittelbar) abzustellen. Als Beispiel für einen Vorgang, der einer vollständigen Veräußerung gleichgestellt ist, wurde die Übertragung in ein Sonderbetriebsvermögen neu aufgenommen. Zudem wurde klargestellt, dass die Auflösung

der Rücklage unabhängig vom Fortbestand der Organschaft zu erfolgen hat.

Der in Rz. 26 des BMF-Entwurfs noch enthaltene Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 26.08.2003 zur körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft im Hinblick auf die Behandlung des steuerlichen Einlagekontos bei organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen ist entfallen.

Die Ausführungen zur mittelbaren Organschaft wurden gegenüber dem BMF-Entwurf am umfangreichsten angepasst. Es wurde u.a. in Rz. 27 eine zusätzliche Fallkonstellation der mittelbaren Organschaft aufgenommen, die danach auch dann vorliegt, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger durch die mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt und darüber hinaus noch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft besteht. Diese Fallvariante wird in Rz. 35 des finalen Schreibens durch ein Zahlenbeispiel näher erläutert.

Weitere Fallkonstellation bei mittelbarer Organschaft



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

1 Ertragsteuern

1b | Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungsvoraussetzungen nicht vorliegen |

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

Key Facts

- › Soll eine Personengesellschaft steuerlich (rückwirkend) nach §§ 25 Satz 1, 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt werden, muss im Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Formwechsel eine Mitunternehmerschaft vorliegen.
- › Eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft erfüllt den Einbringungstatbestand nach § 20 Abs. 1 UmwStG nicht.

schiedsbetrag sei aufzulösen, weil die GbR als Gesellschafterin aus der GmbH & Co. KG ausgeschieden sei. Aufgrund der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft sei eine spätere Versteuerung des Unterschiedsbetrags nicht mehr gesichert.

Im Rahmen des sich anschließenden Einspruchs- und Klageverfahrens vor dem Finanzgericht wurde vorgetragen, dass die durch den Formwechsel entstandene GmbH als Rechtsnachfolgerin in die steuerrechtliche Position der Rechtsvorgängerin umfassend eingerückt sei. Es liege daher kein Ausscheiden eines Gesellschafters aus der GmbH & Co. KG, sondern ein identitätswahrender Formwechsel vor. Dementsprechend komme auch eine Anwendung des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht in Betracht.

Der BFH konnte jedoch die Rechtsfrage, ob auch eine formwechselnde Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auslöst, offen lassen. Nach Auffassung des BFH lagen nämlich zum Zeitpunkt des Beschlusses über den rückwirkenden Formwechsel die notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 25 Satz 1, 20 UmwStG schon gar nicht vor. Der Formwechsel wurde also steuerlich im Streitjahr gar nicht wirksam.

Der BFH führt insoweit aus, dass an einem Formwechsel zwar an sich nur ein Rechtsträger beteiligt ist, der sein „Rechtskleid“ wechselt. Es kommt also handelsrechtlich weder zu einer Gesamtrechtsnachfolge eines Rechtsträgers in das Vermögen eines anderen Rechtsträgers noch zu einer Übertragung einzelner Vermögensgegenstände. Gleichwohl wird steuerrechtlich durch den Verweis in § 25 Satz 1 UmwStG auf die §§ 20 bis 23 UmwStG eine Vermögensübertragung fingiert.

Gegenstand der Übertragung sind die jeweiligen Mitunternehmeranteile der Einbringenden. Dementsprechend muss im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung der Mitunternehmeranteile, hier

BFH vom 21.02.2022
(AZ: I R 13/19)

Mit Urteil vom 21.02.2022 hat der BFH entschieden, dass kein steuerlich wirksamer und damit rückwirkender Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft nach §§ 25 Satz 1, 20 UmwStG vorliegt, wenn die übertragende (Personen-) Gesellschaft zuvor ihren Gewerbebetrieb i.S.v. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Alt. 1 EStG veräußert hat.

Urteilsfall

Kläger waren Gesellschafter einer GbR, die durch Handelsregistereintragung am 17.12.2012 zur OHG wurde. Die Gesellschafterversammlung der OHG hatte am 25.01.2013 den Beschluss gefasst, die Gesellschaft rückwirkend zum 18.12.2012 in eine GmbH nach §§ 190 ff. UmwG umzuwandeln. Das Stammkapital der GmbH wurde durch Umwandlung der OHG im Wege eines Formwechsels nach §§ 190 ff. des UmwG erbracht.

Die einzige Tätigkeit der OHG war das Halten einer Kommanditbeteiligung an einer GmbH & Co. KG. Deren Unternehmensgegenstand war der Erwerb, der Betrieb und die Veräußerung von Seeschiffen. Sie ermittelte ihren Gewinn nach § 5a EStG. Mit Wirkung zum 02.01.2013 wurde die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veräußert.

Streitgegenstand

Auf Basis dieses Sachverhalts erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2012. Darin rechnete das Finanzamt der GbR u.a. den für sie festgestellten anteiligen Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG dem Gewinn hinzu. Dieser Unter-

Entscheidung

Handelsrechtlich nur ein Rechtsträger am Formwechsel beteiligt

Steuerlich wird Vermögensübertragung fingiert

1 Ertragsteuern

also im Zeitpunkt des Beschlusses über den Formwechsel am 25.01.2013, eine Mitunternehmerschaft vorliegen, die formgewechselt werden soll. Die formzuwechselnde Personengesellschaft muss also einen gemeinsamen Betrieb i.S.d. §§ 13, 15 oder 18 EStG zum Gegenstand haben oder aber i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sein.

Vermögensverwaltende Personengesellschaft kann steuerlich nicht formgewechselt werden

Dies war jedoch vorliegend nicht der Fall. Die OHG hatte bereits zuvor, nämlich zum 02.01.2013, das wirtschaftliche Eigentum an ihrer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage und damit ihren ganzen Gewerbebetrieb i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 EStG veräußert. Es handelte sich also bei der OHG nunmehr um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft. Diese erfüllt den Einbringungstatbestand nach § 20

Abs. 1 UmwStG jedoch nicht. Folglich war der Formwechsel steuerlich im Streitjahr nicht wirksam geworden.

Soll im Rahmen einer Umstrukturierung eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt werden und sollen steuerlich die §§ 25 Satz 1, 20 UmwStG zur Anwendung kommen, ist darauf zu achten, dass die Personengesellschaft im Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Formwechsel eine Mitunternehmerschaft ist. Sie muss also - sofern keine gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegt - einen Betrieb i.S.d. §§ 13, 15 oder 18 EStG zum Gegenstand haben. Andernfalls kann ein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel wegen der Verweisung des § 25 Satz 1 UmwStG auf § 20 UmwStG nicht angenommen werden.

Praxisinweis



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

1c | Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Gewinnzuschlags nach § 6b

Abs. 7 EStG | Autoren: StB Bernhard Brock und Alexandra Fleitz, beide München

Key Facts

- › Gewinnzuschlag gem. § 6b Abs. 7 EStG bewirkt Ausgleich für eingetretenen Zinsvorteil und dient der Missbrauchsvermeidung.
- › Willensentscheidung des Steuerpflichtigen als Ausgangspunkt.
- › Wertungen des Bundesverfassungsgerichts zu Nachzahlungszinsen nach § 233a AO sind nicht auf den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG übertragbar.

vestitionsgut, insbesondere Grund und Boden oder Gebäude, überträgt, kann er im Jahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gem. § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG bilden. Erfolgt innerhalb der einschlägigen Reinvestitionsfrist keine Neuanschaffung, ist die gebildete Rücklage gem. § 6b Abs. 7 EStG gewinnerhöhend aufzulösen. Dabei fällt gem. § 6b Abs. 7 EStG in dem Jahr, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, ein Gewinnzuschlag i. H. v. 6 % des aufgelösten Rücklagebetrags an.

Gewinnzuschlag gem. § 6b Abs. 7 EStG

FG Münster vom 24.08.2022 (AZ: 7 K 3764/19 E)

Die Kläger wenden sich in dem vom FG Münster entschiedenen Streitfall gegen die gem. § 6b Abs. 7 EStG festgesetzten Gewinnzuschläge für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2017, da diese in Bezug auf die Erwägungen des BFH zur Verfassungswidrigkeit der Vollverzinsung nach §§ 233a, 238 AO, welche auf § 6b Abs. 7 EStG übertragbar seien, verfassungswidrig seien.

Das FG Münster stellt fest, dass der Gewinnzuschlag i.H.v. 6 % gem. § 6b Abs. 7 EStG zu einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung führt, da dieser höher ist als die Zinssätze für Unternehmenskredite, welche für die Streitjahre 2015 bis 2017 zwischen 2,54 % und 3,09 % lagen.

Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung

Urteilsfall

Soweit der Steuerpflichtige den Gewinn aus der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern seines Anlagevermögens, insbesondere Grund und Boden, nicht im Veräußerungsjahr auf ein Rein-

Gemessen am allgemeinen Gleichheitsgrundsatz erweist sich nach Auffassung des FG Münster diese Ungleichbehandlung aber als verfassungsgemäß, da § 6b Abs. 7 EStG einen über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden, besonderen sachlichen Rechtfertigungsgründe für Ungleichbehandlung

Sachliche Rechtfertigungsgründe für Ungleichbehandlung

1 Ertragsteuern

tigungsgrund aufweise. So diene § 6b Abs. 7 EStG zum einen dem Ausgleich einer faktischen Steuerstundung, die dadurch entsteht, dass sich der betreffende Veräußerungsgewinn steuerlich nicht im Wirtschaftsjahr seines Entstehens, sondern erst in den Folgejahren auswirkt. Zum anderen soll der Gewinnzuschlag der missbräuchlichen Inanspruchnahme einer Rücklagenbildung entgegenwirken.

Renditeerwartung als Anknüpfungspunkt für die Höhe

Hinsichtlich der Höhe des Gewinnzuschlags hat sich der Gesetzgeber nicht nur an der Höhe der Kreditzinsen, sondern auch an der Höhe der Renditeerwartungen der betroffenen Unternehmen orientiert. Diese beträgt nach den Feststellungen des Finanzgerichts 2012 bis 2017 zwischen 7,13 % und 7,50 % und liegt damit über dem Gewinnzuschlag. Auch führt der Gewinnzuschlag von 6 % nur dann zu einer Verzinsung der „gestundeten“ Steuer von 6 %, wenn für den Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung und im Wirtschaftsjahr der Rücklagenauflösung derselbe individuelle Steuersatz gilt. Gilt für das Bildungsjahr ein höherer Steuersatz, so führt der Gewinnzuschlag zu einer „Verzinsung“ von unter 6 %. Damit kann der Steuerpflichtige durch die Rücklagenbildung Progressions-

vorteile erzielen. Insbesondere kann er – wie der Streitfall exemplarisch zeigt – den Veräußerungsgewinn durch die sukzessive Auflösung der Rücklage auf mehrere Wirtschaftsjahre verteilen und so in besonderem Maße seine Progression senken.

Schließlich hebt das FG Münster hervor, dass sich der Steuerpflichtige durch die Rücklagenbildung bewusst dem Risiko aussetzt, in späteren Veranlagungszeiträumen Gewinnzuschläge versteuern zu müssen, falls keine Reinvestition erfolgt, so dass dem Gewinnzuschlag eine Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zugrunde liegt.

Damit können die Wertungen, welche das BVerfG für die verfassungsrechtliche Prüfung der vom Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussenden Nachzahlungszinsen nach § 233a AO – anders als Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen, die auch auf einer Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen – herangezogen hat, nicht auf den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG übertragen werden.

Das FG Münster hat die Revision zugelassen. Ob diese eingelegt wurde, ist bisher nicht bekannt.

Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zur Bildung der Rücklage



Ihr Kontakt
StB Bernhard Brock, München,
bernhard.brock@wts.de

1d | Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR | Autoren: StB Bernhard Brock und StBin Valerie Widow, beide München

Key Facts

- › Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit stehen bei Überschreiten der sog. Bagatellgrenze der Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR nicht entgegen.
- › Hintergrund dieser Rechtsprechungsänderung des BFH ist die rückwirkende Gesetzesänderung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1 EStG.
- › Der BFH erachtet die rückwirkende Geltung der gesetzlichen Neuregelung als verfassungsgemäß.

Mit Urteil vom 30.06.2022 hat sich der BFH mit der Frage befasst, ob Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit bei Überschreiten der sog. Bagatellgrenze zu einer Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR führen.

Im Streitfall hat die Klägerin, eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), auf einem von ihr vermieteten Grundstück eine Photovoltaikanlage errichten lassen, aus deren Betrieb sie zunächst Verluste erwirtschaftete. Dem Finanzamt gegenüber erklärte sie für das Streitjahr 2012 Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken sowie gewerbliche

BFH vom 30.06.2022 (AZ: IV R 42/19)

Urteilsfall

1 Ertragsteuern

Verluste im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage. Das Finanzamt ging demgegenüber ausschließlich von gewerblichen Einkünften aus, denn die GbR habe mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit „abgefärbt“ habe. Das Finanzgericht wies die dagegen gerichtete Klage ab.

BFH vom 12.04.2018
(AZ: IV R 5/15)

Der BFH hat nunmehr das Urteil der Vorinstanz unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung bestätigt. In einem Urteil aus 2018 hatte der BFH zunächst die Rechtsauffassung vertreten, dass Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR führen. Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit dem rückwirkend auch für frühere Veranlagungszeiträume anwendbaren § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1 EStG i.d.F. WElektroMobFördG vom 12.12.2019 außer Kraft gesetzt. Nach dieser Neuregelung tritt die umqualifizierende, „abfärbende“ Wirkung einer originär gewerblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft unabhängig davon ein, ob aus dieser Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird.

Rückwirkende Geltung
ist verfassungsgemäß

Der BFH erachtet diese Neuregelung und deren rückwirkende Geltung im Übrigen als verfassungsgemäß. Zwar stelle die im Jahre 2019 in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1 EStG für das Streitjahr 2012 eine „echte“, grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dar, da die für einen abgeschlossenen Veranlagungszeitraum entstandene

Steuerschuld mit belastender Wirkung nachträglich geändert werde. Jedoch sei die Rückwirkung verfassungsrechtlich ausnahmsweise nicht zu beanstanden, da kein schutzwürdiges Vertrauen in eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage bestehen konnte. Ein solch schutzwürdiges Vertrauen aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung könne allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen. Dies sei im vorliegenden Streitfall zu verneinen, da die für die Klägerin positive Rechtsprechung erst mit dem Urteil aus dem Jahr 2018 eingetreten sei.

Zudem hat der BFH entschieden, dass die sog. Bagatellgrenze auch bei Anwendung der Neuregelung zu beachten sei. Danach führt eine originär gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft nicht zur Umqualifizierung ihrer im Übrigen freiberuflichen Tätigkeit, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze der Personengesellschaft (relative Grenze) und zugleich den Höchstbetrag von € 24.500 im Veranlagungszeitraum (absolute Grenze) nicht übersteigen. Dies gilt auch, wenn die Personengesellschaft neben ihrer originär gewerblichen eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt.

Bagatellgrenze ist
weiterhin zu beachten

Das Urteil macht deutlich, dass Vorsicht geboten ist, wenn eine eigentlich vermögensverwaltend tätige Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit aufnehmen möchte. Im besten Fall sollte eine solche Tätigkeit von Anfang an (z.B. an eine Schwestergesellschaft) ausgegliedert werden, da die Bagatellgrenzen sehr schnell überschritten sind.



Ihr Kontakt
StB Bernhard
Brock, München,
bernhard.brock@
wts.de

1 Ertragsteuern

1e | Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers | Autoren: StB Bernhard Brock und StBin Anne Linke, beide München**Key Facts**

- › Die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers beginnt frühestens mit dem Abschluss eines (wirksamen) Kaufvertrags über eine erste Immobilie, denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten.
- › Reine Vorbereitungshandlungen, die dem Abschluss eines Kaufvertrags dienen, sind daher gewerbesteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erkannte den von der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 erklärten gewerbesteuerlichen Verlust nicht an. Es war der Auffassung, dass die von der Klägerin im Wirtschaftsjahr 2011/2012 unternommenen Akquisitionstätigkeiten noch keine Gewerbesteuerpflicht habe begründen können. Die Feststellung des erklärten Gewerbesteuerverlusts sei daher ausgeschlossen. Die Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg. Die Klägerin habe im Wirtschaftsjahr 2011/2012 mit der Beauftragung des Maklerbüros Tätigkeiten übernommen, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet gewesen seien. Sie sei daher bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 gewerbesteuerpflichtig gewesen.

Erfolgreiche Klage beim Finanzgericht

BFH vom 01.09.2022
(AZ: IV R 13/20)

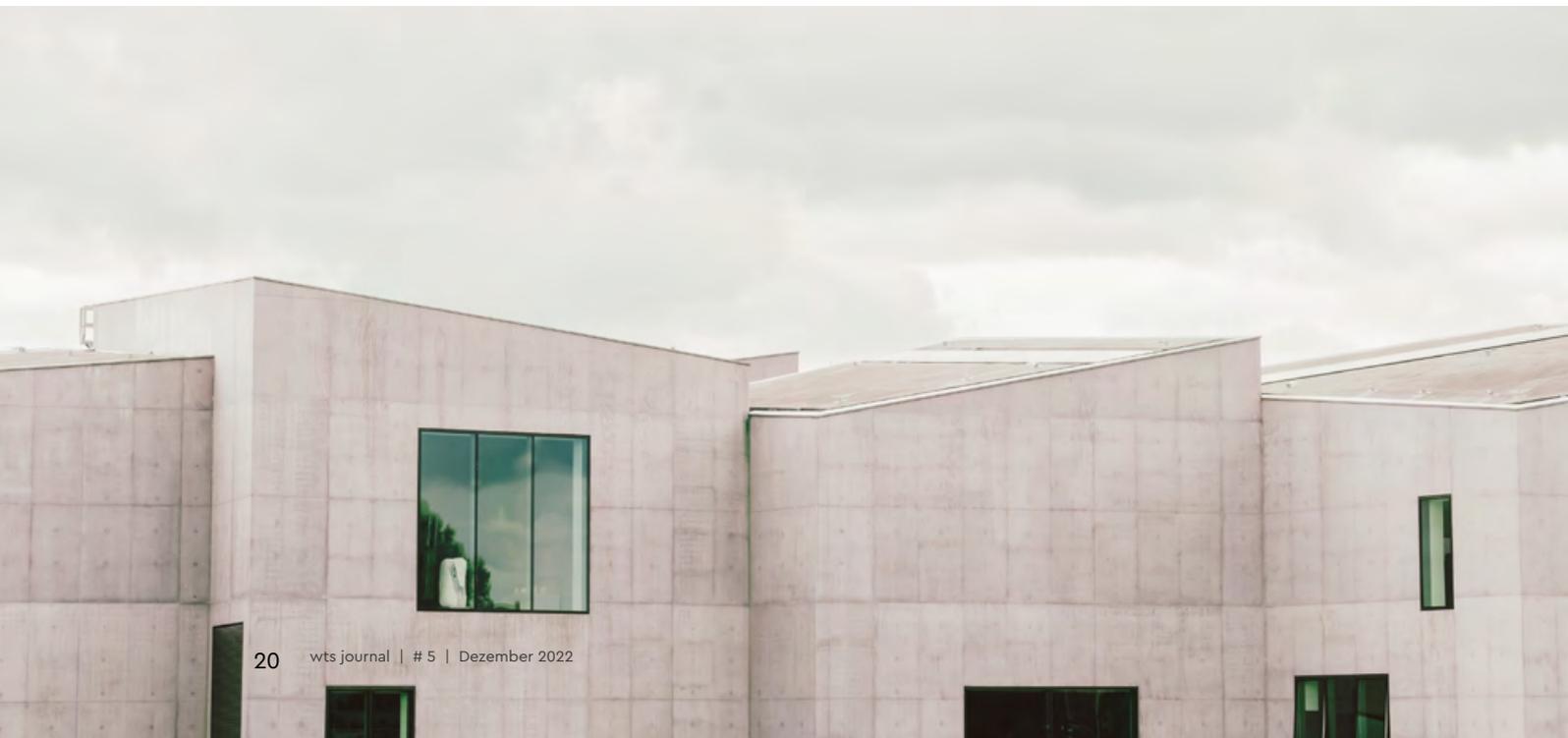
Mit Urteil vom 01.09.2022 hat sich der BFH mit der Frage befasst, wann die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers frühestens beginnt.

Der BFH hat nunmehr aber die Auffassung des Finanzamts bestätigt, die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Klage abgewiesen. Ein gewerblicher Grundstückshändler nehme seine zur sachlichen Gewerbesteuerpflicht i. S. d. § 2 Abs. 1 GewStG führende werbende Tätigkeit frühestens mit der Anschaffung der ersten Immobilie, also mit dem (wirksamen) Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrags auf, denn erst hierdurch könne er am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, indem er seine Leistung am Markt anbietet. Vorbereitungshandlungen, die dem Abschluss eines entsprechenden

BFH bestätigt Auffassung des Finanzamts

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin, eine Anfang 2011 gegründete, gewerblich geprägte KG, deren Wirtschaftsjahr am 01.06. eines Jahres beginnt und am 31.05. des Folgejahres endet, als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig. Im Wirtschaftsjahr 2011/2012 hatte sie zwar den Erwerb eines Grundstückes vorbereitet, zum Abschluss des entsprechenden Kaufvertrags kam es jedoch erst im darauffolgenden Wirtschaftsjahr 2012/2013.



1 Ertragsteuern

Kaufvertrags dienten, genügten demgegenüber nicht.

Beginn des Gewerbebetriebs einer originär gewerblichen Tätigkeit nicht durch üblicherweise anfallende Vorbereitungshandlungen

Wäre Gegenstand der Gesellschaft auch die Vermietung von Immobilien gewesen, wäre die Gesellschaft ggf. als gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eingestuft und daher für den Beginn des Gewerbebetriebs bereits auf die Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit abgestellt worden. Ist eine Personengesellschaft - wie vorliegend - jedoch zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme.

Verwaltung des Genusssrechtskapitals als „Durchgangsstadium“

Zur Finanzierung des Gesellschaftszwecks war zwar Genusssrechtskapital

aufgenommen und verzinslich angelegt worden. Auch dies reichte für den Beginn der werbenden Tätigkeit indes nicht aus, da sich die Klägerin ihren Anlegern gegenüber nicht verpflichtet hatte, die Gelder in Kapitalanlagen zu investieren. Im Übrigen erzielte sie aus der Anlage der Mittel lediglich geringfügige Einnahmen, so dass die Verwaltung des Genusssrechtskapitals nicht als vermögensverwaltende Tätigkeit vorab, sondern als „Durchgangsstadium“ zur geschäftsmäßigen Investition in das Immobiliengeschäft angesehen und demzufolge den gewerbesteuerrechtlich noch nicht relevanten Vorbereitungshandlungen zugerechnet wurde.

Das vorliegende Urteil macht deutlich, dass bei einer Gesellschaftsgründung eine genaue Planung hinsichtlich des Zwecks und der tatsächlichen Tätigkeit der Gesellschaft, aber auch der zeitlichen Abfolge zur Aufnahme dieser Tätigkeit erfolgen sollte, damit eine vollumfängliche steuerliche Geltendmachung der anfallenden Kosten sichergestellt ist.



Ihr Kontakt
StB Bernhard Brock, München,
bernhard.brock@wts.de

1f | Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin | Autoren: StB Bernhard Brock und StBin Stephanie Keusch, beide München

Key Facts

- › Die Überlassung relativ unwesentlichen Grundbesitzes an eine mit nur etwa 1/6000 beteiligte Genossin, den diese für ihren Gewerbebetrieb nutzt, steht auch dann der erweiterten Kürzung bei der Genossenschaft entgegen, wenn der von ihrem Betrieb erzielte Gewerbeertrag unterhalb des Freibetrags gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG liegt.
- › Die Nichtanwendbarkeit des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG lässt sich durch keine Bagatellgrenze rechtfertigen.

Im Streitfall vermietete die Klägerin, eine Genossenschaft, ausschließlich Wohnungen und gewerblich genutzte Flächen. Eine ihrer gewerblichen Mieterinnen betrieb darin ein Einzelhandelsgeschäft, dessen Gewinne unter dem gewerbesteuerlichen Freibetrag i. H. v. € 24.500 lagen. Um auch eine Wohnung anmieten zu können, erwarb sie einen Genossenschaftsanteil.

Als Ergebnis der Betriebsprüfung wurden die von der Klägerin laufend gestellten Anträge auf die sog. erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG abgelehnt. Das für den Ausschluss der erweiterten Kürzung gesetzliche Merkmal des „Dienens“ des Grundbesitzes für Zwecke des Gewerbebetriebs einer Genossin sei erfüllt, auch wenn es sich lediglich um einen sog. Zwergenanteil handeln würde. Die Klage beim Finanzgericht war erfolgreich. Dieses entschied, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren sei, weil die Genossin nur geringfügig beteiligt

Urteilsfall

Erfolgreiche Klage beim Finanzgericht

BFH vom 29.06.2022 (AZ: III R 19/21)

Mit Urteil vom 29.06.2022 hat sich der BFH mit der Frage befasst, ob die erweiterte Grundstücks Kürzung bei der Überlassung von Gewerberäumen an eine geringfügig beteiligte Genossin zur Anwendung kommt.

1 Ertragsteuern

sei und ihr Unternehmen selbst keine Gewerbesteuerbelastung zu tragen gehabt habe.

BFH widerspricht
Vorinstanz

Der BFH hat nunmehr aber die Auffassung des Finanzamts bestätigt, die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Klage abgewiesen. Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung sei nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen diene. Dabei stehe der Versagung der erweiterten Kürzung nicht entgegen, dass die Klägerin etwa 6.000 Genossen habe und die betragsmäßige Beteiligung und der Stimmanteil der Mieterin einen äußerst geringen Umfang einnehme.

Mieterin erzielte Gewerbeertrag den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht erreicht habe. Der BFH räumte ein, dass die am Gesetzeswortlaut orientierte Rechtsprechung wie im vorliegenden Streitfall zu unbillig empfundenen Ergebnissen führen könne. Abhilfe könne hier letztlich aber nur der Gesetzgeber schaffen, wie dies beispielsweise im Falle des Ausschließlichkeitsgebots des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch das Fondsstandortgesetz geschehen sei (vgl. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG n. F.). Hier wurde für bestimmte – ansonsten schädliche – Betriebsvorrichtungen (Photovoltaikanlagen und Ladestationen für Elektrofahrzeuge) eine Freigrenze von 10 % der Einnahmen eingeführt.

Geringfügigkeits-
grenze gesetzlich nicht
definiert

Der BFH hat mit seinem Urteil verdeutlicht, dass das Gesetz weder zu dem Umfang der Beteiligung noch zu dem Anteil des einem Gesellschafter oder Genossen überlassenen Grundbesitzes eine unschädliche Geringfügigkeitsgrenze definiert. Die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG scheidet auch deshalb nicht aus, weil der von der

Eine entsprechende Bagatellgrenze auch für den vorliegend streitgegenständlichen Ausschlussbestand wäre sicher grundsätzlich wünschenswert, jedoch würde diese letztlich sowohl Steuerpflichtige, Berater als auch die Finanzverwaltung vor Herausforderungen hinsichtlich der zutreffenden Wertermittlung und Dokumentation stellen.



Ihr Kontakt
StB Bernhard
Brock, München,
bernhard.brock@
wts.de

1g | AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft | Autoren: WP/StB Markus Goblet und Marisa Giesel, beide Köln

Key Facts

- › Im Gleichklang mit den Gewinnerinkunftsarten erlangt der Erwerber eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die AfA-Berechtigung nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer im Erwerbzeitpunkt.
- › Objektbezogene Gesellschaftsverbindlichkeiten fließen jedoch – entgegen der Nettobetrachtung bei dem Erwerb von Betriebsvermögen – bei der AfA-Ermittlung in die Anschaffungskosten ein.

entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auseinandergesetzt. Für steuerliche Zwecke erwirbt der Neugesellschafter nach der sog. Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) jeweils einen Anteil an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft.

Die Klägerin ist eine Immobilien-GbR, an der ursprünglich die Brüder A und B zu je 50 % beteiligt waren. Zum 31.08.2011 übertrug A 16 % seines Anteils auf B und die verbleibenden 34 % auf dessen Ehefrau C. Im Streitjahr 2012 führte die Klägerin die alte AfA-Reihe zu 50 % fort und ermittelte die AfA-Bemessungsgrundlage der 50 % mittelbar erworbenen Gebäudeanteile, sprich die Anschaffungskosten von B und C, basierend auf den gezahlten Kaufpreisen unter Einbezug der gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten (Immobilienkredite). Das

Urteilsfall

BFH vom 03.05.2022
(AZ: IX R 22/19)

Der IX. Senat des BFH hat sich mit Urteil vom 03.05.2022 mit der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage bei dem

1 Ertragsteuern

Finanzamt setzte abweichend hiervon als Anschaffungskosten nur die vertraglich vereinbarten Kaufpreise an und verringerte die AfA dementsprechend.

FG Köln vom 10.10.2018
(AZ: 9 K 3049/15)

Die hiergegen eingelegte Klage hatte in erster Instanz keinen Erfolg. Das FG Köln vertrat in dem Urteil vom 10.10.2018 unter Rückgriff auf den Anschaffungskostenbegriff nach § 255 HGB die Auffassung, dass allein die aus der Gesellschaftserstellung resultierende Haftung für die Verbindlichkeiten der GbR nicht zu einer Erhöhung der „geleisteten“ Anschaffungskosten führen könne. Die Bruchteilsbetrachtung bewirke nicht, dass die beim Erwerb erfolgende Übernahme (auch) der negativen Wirtschaftsgüter eine – zusätzliche – Gegenleistung für den Erwerb des Geschäftsanteils oder für die positiven Wirtschaftsgüter darstelle. Im Rahmen einer Gleichstellung des Anteilerwerbs an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit der Übertragung von Betriebsvermögen bzw. Mitunternehmeranteilen sei die Nettobetrachtung anzuwenden, nach welcher die Übernahme von Verbindlichkeiten einen nicht zu Anschaffungskosten führenden unselbständigen Bestandteil des Übertragungsvorgangs bildet.

BFH: Anteilige Gesellschaftsschulden sind bei direkter Zuordnungsmöglichkeit Anschaffungskosten

Im Revisionsverfahren entschied der BFH mit Urteil vom 03.05.2022 zugunsten der Klägerin, dass bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung die anteiligen Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers erhöhen, soweit sie den miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz hat insoweit nicht die Gleichstellung des Anteilerwerbs an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit dem Erwerb von Betriebsvermögen bzw. eines Mitunternehmeranteils (Nettobetrachtung) zu erfolgen, sondern mit dem Erwerb von einzelnen Wirtschaftsgütern. Es gilt die Überlegung, dass es bei dem Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern keinen Unterschied macht, ob der Erwerber die bestehenden Verpflichtungen übernimmt oder dem Veräußerer die zur Tilgung der Schulden nötigen Mittel zusätzlich entrichtet. Die „übernommenen“ Verbindlichkei-

ten sind stets Teil der geschuldeten Gegenleistung. Für die Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafters kommt es nur darauf an, ob die Gesellschaftsschulden (teilweise) den abnutzbaren Wirtschaftsgütern zugeordnet werden können. Im Urteilsfall war dieser erforderliche Zusammenhang eindeutig gegeben, da die Darlehen zur Finanzierung der Grundstücke aufgenommen wurden.

Hervorzuheben ist, dass der BFH zwischen der Frage nach der Entgeltlichkeit des Erwerbsvorgangs einerseits und der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage andererseits unterscheidet. Ein entgeltlicher Erwerb wird durch die Übernahme von Verbindlichkeiten nur dann begründet, wenn sie Teil der vom Erwerber geschuldeten Gegenleistung ist. Wann die Übernahme der Haftung für Verbindlichkeiten der vermögensverwaltenden Personengesellschaft Teil der geschuldeten Gegenleistung ist, ist nach Ansicht des BFH nicht abschließend geklärt. Im Streitfall war dies aber nicht klärungsbedürftig, da die Entgeltlichkeit des Anteilerwerbs nicht streitig war. Hingegen kommt es bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage nur auf die Objektbezogenheit der Gesellschaftsverbindlichkeiten an.

Grundsätzlich stellt der BFH klar, dass für die AfA-Berechtigung des Erwerbers seine individuellen Anschaffungskosten an den indirekt erworbenen anteiligen Wirtschaftsgütern und deren Restnutzungsdauer im Erwerbszeitpunkt maßgeblich sind. Insoweit besteht ein Gleichlauf zwischen Überschuss- und Gewinneinkünften. Da zivilrechtlich der Gesellschaftsanteil als solcher erworben wird, ist die Allokation der Anschaffungskosten auf die Einzelwirtschaftsgüter ein rein steuerlicher Vorgang, der in zwei Schritten vollzogen wird: (1) Verteilung auf alle Wirtschaftsgüter bis zur Höhe der jeweiligen Buchwerte, (2) Verteilung auf Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven nach dem Verhältnis der stillen Reserven (nicht nach dem Verhältnis der gemeinen Werte). Um die stillen Reserven zutreffend zu erfassen, weist der BFH darauf hin, dass bei im Gesellschaftsvermögen vorhandenen Grundstücken eine erneute Aufteilung auf Grund und Boden einerseits und

(Un)entgeltlichkeit des Veräußerungsvorgangs einerseits und AfA-Bemessungsgrundlage andererseits auf unterschiedliche Weisen zu beurteilen

Aufteilung der Anschaffungskosten zunächst nach Buchwerten, anschließend nach dem Verhältnis der stillen Reserven

1 Ertragsteuern

Gebäude andererseits zu erfolgen hat. Aus objektbezogenen Gesellschaftsverbindlichkeiten resultierende Anschaffungskosten sind direkt denjenigen Wirtschaftsgütern zuzuordnen, die ursächlich für die Aufnahme der Verbindlichkeit waren. Diesbezüglich scheidet eine Allokation auf andere Wirtschaftsgüter aus.

Erst auf Gesellschafterebene wird die zutreffende AfA unter Berücksichtigung des Anteilerwerbs nach den herausgearbeiteten Grundsätzen im Wege eines Korrekturbetrags berücksichtigt. Die danach ermittelten Einkünfte der Beteiligten sind gesondert und einheitlich festzustellen.

Die vom BFH geforderte genaue Betrachtung der Wertverhältnisse und Restnutzungsdauern im Erwerbszeitpunkt stellt eine Absage an die „pauschalierenden Praktikerlösungen“ dar und führt zu einem deutlichen administrativen Mehraufwand. Zudem dürften sich in der Praxis auf Grund der fehlenden Definition der „Objektbezogenheit“ von Verbindlichkeiten Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben.

Auswirkungen
auf die Praxis



Ihr Kontakt
WP/StB Markus
Goblet, Köln,
markus.goblet@
wts.de

Trennung der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene

Zudem konkretisierte der erkennende Senat die Ermittlungstechnik der Einkünfte und hob hervor, dass die Gesellschaftsebene von der Gesellschafterebene zu trennen ist. Bei der Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte (Gesellschaftsebene) ist nur die bisherige AfA nach Maßgabe der ursprünglichen Anschaffungskosten der GbR abzuziehen. Das Gesamtergebnis ist den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.

1h | Berücksichtigung von Aufwendungen für Glattstellungsgeschäfte im Veranlagungszeitraum der Vereinnahmung der Stillhalterprämien |

Autor: RA/StB Dr. Dirk Niedling, Frankfurt a. M.

Key Facts

- › Aufwendungen aus Glattstellungsgeschäften im Jahr des Stillhaltergeschäfts zu berücksichtigen.
- › § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG stellt punktuellen Einmaltatbestand dar.
- › Glattstellungsaufwand führt zu rückwirkendem Ereignis.

beehrte die Klägerin den Abzug der in 2014 aufgewendeten Optionsprämien bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen des Jahres 2013. Einspruch und Klage gegen die ablehnende Steuerfestsetzung hatten keinen Erfolg.

Der BFH gab der Klägerin nunmehr aber im Revisionsverfahren Recht. Es handele sich bei § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG um einen „Einmaltatbestand“, weshalb die Aufwendungen aus den Glattstellungsgeschäften dem Veranlagungszeitraum zuzurechnen seien, in dem die Stillhalterprämien vereinnahmt wurden. Der Gesetzgeber habe mit § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG einen punktuellen Besteuerungstatbestand normiert, der erst abgeschlossen ist, wenn endgültig feststeht, in welcher Höhe der Steuerpflichtige einen Überschuss aus dem Stillhaltergeschäft erzielt hat. Hierfür spreche auch die Gesetzesbegründung, der zufolge nur der Nettovermögenszuwachs aus Stillhaltergeschäften der Besteuerung unterworfen werden sollte. Schließlich würde es aus Sicht des BFH dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG widersprechen, wenn aufgrund periodenübergreifender Sachverhalte die Verrechnung der Aufwen-

BFH vom 02.08.2022
(AZ: VIII R 27/21)

Punktuelle
Einmaltatbestand

Veranlagungszeitraum-übergreifende Stillhaltergeschäfte

Im Streitfall hatte der BFH die Frage der zeitlichen Zuordnung von Prämienaufwendungen aus Glattstellungsgeschäften im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 11 Hs. 2 EStG zu klären.

Urteilsfall

Die Klägerin tätigte in den Jahren 2012 bis 2014 verschiedene Optionsgeschäfte. Aus diesen erzielte sie u.a. im Streitjahr 2013 Einnahmen aus der Veräußerung von Kauf- und Verkaufsoptionen in Form erhaltener Stillhalterprämien im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 11 Hs. 1 EStG. Im Jahr 2014 tätigte die Klägerin bezogen auf die im Vorjahr eingegangenen Stillhalterpositionen Glattstellungsgeschäfte und hatte im Zuge dessen Aufwendungen aus den zu zahlenden Optionsprämien. In der Veranlagung zur Einkommensteuer des Jahres 2013

1 Ertragsteuern

dungen mit den Einnahmen aus dem Stillhaltergeschäft nicht sichergestellt werden würde.

BMF vom 19.05.2022
(dort Rz. 25, 33)

Die Entscheidung widerspricht insofern der bisherigen Finanzverwaltungspraxis, die jedenfalls für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs den Aufwand aus Glattstellungsgeschäften erst im Zeitpunkt der Zahlung als negativen Kapitalertrag berücksichtigt.

Verfahrensrechtlich abgesichert werde die Zuordnung periodenverschiedener Glattstellungsaufwendungen durch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der BFH sieht ein rückwirkendes Ereignis darin begründet, dass die Nettoeinnahmen aus dem Stillhaltergeschäft erst unter Berücksichtigung der Aufwendungen aus dem Glattstellungsgeschäft endgültig feststehen.



Ihr Kontakt
RA/StB Dr. Dirk
Niedling,
Frankfurt a. M.,
dirk.niedling@
wts.de

Kurznws

1i | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Lizenzgebühren für synchronisierte Spielfilme | Autoren: Ina Kohl und StB Oliver Saal, beide München

BFH vom 29.06.2022
(AZ: III R 2/21)

Mit Urteil vom 29.06.2022 entschied der III. Senat des BFH, dass Lizenzgebühren für den Verleih eines Spielfilms nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dem Gewerbeertrag beim Lizenznehmer hinzuzurechnen sind, sofern der Lizenznehmer auch das Recht hat, den lizenzierten Film in eine andere Sprache zu synchronisieren oder zu Untertiteln und diese Version zu verwerten (keine Anwendung der Rückausnahme als sog. Vertriebslizenz bzw. Durchleitungsrecht).

Folglich wurden der Lizenznehmerin (Klägerin) im Sinne der Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nicht ausschließlich Vertriebslizenzen an dem Film überlassen. Vielmehr beinhaltet der Lizenzvertrag neben dem reinen Vertriebsrecht auch das Recht zur Weiterbearbeitung des Films (Synchronisation), welches die Klägerin im eigenen Gewerbebetrieb zur Stärkung ihres Betriebskapitals nutzen konnte.



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

Entscheidungsgründe

Nach Ansicht des BFH entsteht durch die Filmsynchronisation ein neues Werk, welches gem. § 3 UrhG wie ein selbständiges Werk geschützt ist.

Um weiterhin die Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nutzen zu können, wäre es empfehlenswert, die Synchronisierung dem Lizenzgeber zu überlassen.

2a | Umsatzsteuerliche Organschaft – Voraussetzungen und Rechtsfolgen |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Der Organträger darf als Vertreter des Organkreises behandelt werden.
- › Finanzielle Eingliederung setzt weder ein Unterordnungsverhältnis noch eine Stimmrechtsmehrheit voraus.
- › EuGH schafft Unsicherheit bei der Behandlung von Innenumsätzen.

Urteilen stuft der EuGH die deutschen Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in Teilen als unionsrechtswidrig ein, bestätigt aber auch die Rechtmäßigkeit der Folgewirkungen, die sich aus dem Vorliegen einer Organschaft ergeben. Unklarheiten resultieren hingegen aus den Aussagen des EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen zwischen den Gesellschaften des Organkreises.

Grundsätzlich stellt der EuGH klar, dass die deutschen Regeln zur Organschaft kein nationales Sonderrecht auf Basis einer typisierenden Betrachtung des Merkmals der Selbständigkeit darstellen. Sie müssen sich deshalb auch an den Vorgaben des Unionsrechts zur Mehrwertsteuergruppe messen lassen.

Organschaft unterliegt den unionsrechtlichen Vorgaben

EuGH vom 01.12.2022
(Rs. C-141/20
und C-269/20)

Der BFH hatte in den Jahren 2019 und 2020 den EuGH zu grundlegenden Fragestellungen anlässlich der deutschen Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft angerufen (vgl. WTS Journal 02/2020). Mit seinen aktuellen



2 Umsatzsteuer

Organträger darf Vertreter sein	Anstelle des Organträgers könne somit grundsätzlich jede Gesellschaft des Organkreises diesen gegenüber den Steuerbehörden vertreten. Allerdings sei den Mitgliedstaaten die Festlegung des Organträgers als Vertreter des Organkreises – wie auch im deutschen Recht umgesetzt – nicht verwehrt. Die weiteren Vorgaben, die der EuGH an die „Geeignetheit“ des Organträgers als Vertreter stellt (Willensdurchsetzung bei den Organgesellschaften sowie keine Gefahr von Steuerverlusten), scheinen der derzeitigen Rechtslage und Anwendungspraxis in Deutschland nicht entgegenzustehen.	Organkreises der Mehrwertsteuer unterliegen, kommt er zu dem Schluss, dass die Organgesellschaften – trotz Eingliederung – weiterhin selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgehen. Ein solches Verständnis hatte auch bereits die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen zum Ausdruck gebracht. Eine abschließende, klarstellende Aussage zu dieser Thematik, z.B. durch die Bezugnahme auf die Schlussanträge, lässt das Urteil aber leider vermissen. Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass sich Organschaften auf grundlegende Veränderungen vorbereiten müssen, sollte am Ende der Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaften des Organkreises steuerbar sein. Möglicherweise offenbart sich hier aber auch nur ein grundlegender Unterschied zwischen der deutschen Lesart und der Lesart des EuGH in Bezug auf den Begriff „Selbständigkeit“ im Zusammenhang mit der Organschaft. Umso mehr ist angeraten, keine voreiligen Schlüsse zu ziehen und die Folgeentscheidungen des BFH abzuwarten.	Wegfall der Nichtsteuerbarkeit
Kein Unterordnungsverhältnis oder...	Zur Verwirklichung der finanziellen Eingliederung müsse nicht zwingend ein Unterordnungsverhältnis der Organgesellschaft zum Organträger vorliegen. Ferner soll in Fällen einer Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nicht auch noch zusätzlich eine Stimmrechtsmehrheit erforderlich sein. Die deutsche Finanzverwaltung stellt für die Prüfung der finanziellen Eingliederung einer Organgesellschaft gegenwärtig zunächst auf das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung (größer 50 %) ab, misst aber letztlich darüber hinaus auch dem Verfügen über die Mehrheit der Stimmrechte grundlegende Bedeutung zu, vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE. Mit der Ablehnung einer Stimmrechtsmehrheit als Kriterium für eine finanzielle Eingliederung widerspricht der EuGH somit der derzeitigen Finanzverwaltungsauffassung.	Unternehmer bzw. Unternehmensverbände, welche nach den derzeitigen Vorgaben eine Organschaft bilden und leben, können grundsätzlich hieran festhalten. Im Falle einer Gesetzesänderung, einer zu erwartenden Änderung der Rechtsprechung des BFH und/oder einer entsprechenden Änderung der Finanzverwaltungsauffassung könnte sich aber Anpassungs- bzw. Handlungsbedarf für zukünftige Besteuerungszeiträume ergeben. Sofern gegenwärtig Streitigkeiten bestehen, welche das Vorliegen der finanziellen Eingliederung betreffen, könnten sich Unternehmer hingegen schon jetzt auf diese EuGH-Rechtsprechung beziehen. Durch den Wegfall des Erfordernisses der Stimmrechtsmehrheit können sich grundlegend neue Argumentationsmöglichkeiten für die Annahme bzw. Ablehnung der finanziellen Eingliederung ergeben.	Praxisinweise
...Stimmrechtsmehrheit nötig			
Unklarheiten bzgl. Innenumsätzen	Mehr Interpretationsspielraum besteht hingegen bei den Aussagen des EuGH zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sog. Innenumsätzen. Einerseits hält der EuGH fest, dass die einzelnen Organgesellschaften aufgrund ihrer Eingliederung in den Organkreis ihren Status als Steuerpflichtiger verlieren sollen. Andererseits, im Hinblick auf die Frage, ob die Leistungen einer Organgesellschaft an eine weitere Gesellschaft des		 <p>Ihr Kontakt RA/StB Nils Bleckmann, Frankfurt a. M., nils.bleckmann@wts.de</p>

2b | Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Überlassung eines „Firmenwagens“ zu privaten Zwecken kann einen tauschähnlichen Umsatz darstellen.
- › Zusammenhang zwischen Leistung (Firmenwagen) und Gegenleistung des Arbeitnehmers muss sich aus einer individuellen Vereinbarung ergeben.
- › Arbeitgeber darf zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die lohnsteuerrechtliche 1%-Regelung zurückgreifen.
- › BFH lässt offen, ob in allen Fällen des Abschn. 15.23 Abs. 9 UStAE ein Leistungsaustausch vorliegt.

Gegenleistung des Arbeitnehmers regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung besteht, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt, vgl. Abschn. 15.23 Abs. 8 und 9 UStAE.

Der BFH hat nun aber das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und den Richtern unverblümt die Fehlerhaftigkeit ihrer Entscheidung aufgezeigt: U.a. habe das Finanzgericht schon bei seinem Vorabentscheidungsersuchen fälschlicherweise die Unentgeltlichkeit der Fahrzeugüberlassung unterstellt, ohne dem EuGH eine Auslegungsfrage zur Arbeitsleistung als Sachentgelt zu unterbreiten und dann das Stillschweigen des EuGH zu einer nicht gestellten Frage als Antwort und dabei als Ablehnung des Sachentgelts im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes angesehen.

Fehlerhafte Vorlagefrage an den EuGH

BFH vom 30.06.2022
(AZ: V R 5/21)

Mit einem Urteil beseitigt der BFH die zwischenzeitlich gegebene Unsicherheit bezüglich der Frage, ob die Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer zu dessen privaten Zwecken gegen (anteilige) Erbringung dessen Arbeitsleistung zu einem steuerbaren Umsatz des Arbeitgebers führt.

Der BFH selbst kommt – ohne sich über die Rechtsprechung des EuGH hinwegzusetzen – zu dem Schluss, dass sehr wohl ein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt. Der hierfür erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen einer Leistung (Fahrzeugüberlassung) und der (teilweisen) Arbeitsleistung des Arbeitnehmers als Gegenleistung sei gegeben.

Leistungsaustausch Arbeit gegen Fahrzeug

Urteilsfall

Zunächst war das FG Saarland mit dieser Rechtsfrage befasst, welches sich daraufhin mit einem Vorabentscheidungsersuchen direkt an den EuGH gewandt hatte. In seiner Vorlagefrage schilderte das Finanzgericht den Sachverhalt dahingehend, dass der Arbeitnehmer für die Überlassung des Firmenfahrzeugs weder auf einen Teil seiner Barvergütung noch auf anderweitige Vorteile verzichten oder gar einen Anteil seiner Arbeitsleistung hierfür erbringen musste. Auf Basis dieses Sachverhalts kam der EuGH zu dem Schluss, dass die Überlassung des Firmenfahrzeugs somit keinen entgeltlichen Leistungsaustausch begründe (vgl. WTS Journal 01/2021). Das Folgeurteil des Finanzgerichts erging mit einem vergleichbaren Tenor. Als Folge stellte man sich die Frage, ob die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zur Behandlung derartiger Sachverhalte noch fortbestehen könne. Die Finanzverwaltung erachtet die Überlassung eines Firmenfahrzeugs durch einen Unternehmer an seine Arbeitnehmer zu deren privater Nutzung regelmäßig als entgeltlichen Umsatz, bei dem die

Grundlegend stellt der BFH hierzu klar, dass ein solcher unmittelbarer Zusammenhang regelmäßig dann vorliege, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Anstellungsvertrags individuell vereinbart wird. Wie schon früher vom BFH geurteilt, sei entscheidend, ob die Fahrzeugüberlassung bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls als Vergütungsbestandteil anzusehen ist. Dass die Zuwendung lediglich auf dem Dienstverhältnis beruht, begründet hingegen noch keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Nutzungsüberlassung und der Arbeitsleistung. Im Streitfall hatten Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Fahrzeugüberlassung im Arbeitsvertrag vereinbart, weshalb davon auszugehen sei, dass die Entscheidung des jeweiligen Arbeitnehmers, ob er das Beschäftigungsverhältnis zu den angebotenen oder nur zu anderen Bedingungen eingehen werde, gerade von der Zusage dieser Nutzungsmöglichkeit ab-

Individualvertragliche Vereinbarung begründet Zusammenhang

hing. Damit besteht kein "bloßer", sondern ein das Dienstverhältnis mitprägender Zusammenhang. Ausweislich dieser Arbeitsverträge hatten Arbeitgeber und Arbeitnehmer einen teilweisen Gehaltsverzicht bzw. -einbehalt im Hinblick auf die Fahrzeugüberlassung vereinbart. Somit wurde ein Teil der (nicht monetär vergüteten) Arbeitsleistung gerade als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung erbracht.

1%-Regelung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage zulässig

Nach Auffassung des BFH ist somit ein tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG gegeben. Die Bemessungsgrundlage für die Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer wäre nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG somit anhand des Werts der Gegenleistung des Arbeitnehmers (die anteilige Arbeitsleistung) zu ermitteln. Allerdings steht es dem Steuerpflichtigen frei, sich hierfür auf eine Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung zu berufen und anstelle der Ausgaben auf die lohnsteuerrecht-

lichen Werte (u.a. sog. „1%-Regelung“) abzustellen, vgl. Abschn. 15.23 Abs. 11 UStAE.

Die Klarheit der Aussagen des BFH mag der vom FG Saarland ausgelösten Irritationen geschuldet sein. Es steht nunmehr jedoch fest, dass auch weiterhin in Fällen einer Firmenwagenüberlassung auf individualvertraglicher Ebene von einem entgeltlichen Leistungsaustausch auszugehen ist.

Darüber hinaus geht die Finanzverwaltung auch dann von einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung aus, wenn diese auf einer bloßen faktischen betrieblichen Übung beruht, vgl. Abschn. 15.23 Abs. 9 Satz 2 UStAE bzw. wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird. Mangels Entscheidungserheblichkeit für den Streitfall hat der BFH zu diesen Aspekten explizit keine Stellung genommen.

Praxisinweise



Ihr Kontakt
StB Markus Salzmann, Hannover,
markus.salzmann@wts.de

2c | Rs. "HUMDA" – Verzinsung des „Reemtsma“-Direktanspruchs |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › EuGH sieht einen grundsätzlichen Anspruch auf Verzinsung eines Direktanspruchs vor.
- › Die Ausgestaltung von Fristen und Zinsen für die Abwicklung eines Direktanspruchs obliegen den Mitgliedstaaten.
- › Spannungsverhältnis aus Nachzahlungs- und Erstattungsziinsen könnte in einem bereits anhängigen EuGH-Verfahren geklärt werden.

Der EuGH nutzte ein ihm vorgelegtes Verfahren, um weitere Aussagen zur Ausgestaltung bzw. den Folgen eines sog. Direktanspruchs zu treffen. Das Rechtsinstitut des Direktanspruchs geht auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Reemtsma Cigarettenfabriken (vgl. EuGH-Urteil vom 15.03.2007, C-35/05) zurück, wonach es dem Leistungsempfänger möglich sein müsse, einen Anspruch auf Erstattung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags direkt an den Fiskus zu richten, sofern dessen Rückerstattung durch den Rechnungsaussteller unmöglich oder

EuGH vom 13.10.2022
(Rs. C-397/21)

2 Umsatzsteuer

übermäßig erschwert sei. Regelmäßig ist in den maßgeblichen Sachverhalten der Rechnungsaussteller in Zahlungsschwierigkeiten. Auch die deutsche Finanzverwaltung hat sich diesen Vorgaben unterworfen, wenngleich auch mit einer eher restriktiven Interpretation des Anwendungsbereichs (vgl. WTS Journal 02/2022).

Urteilsfall

Im Streitfall erbrachte der Leistende Dienstleistungen, welche bei zutreffender Würdigung als in Italien steuerbar anzusehen waren. Irrtümlich stellte er seinem Kunden diese Leistungen zuzüglich ungarischer Umsatzsteuer in Rechnung und führte diese an den ungarischen Fiskus ab. Die ungarische Finanzverwaltung verweigerte den vom Kunden begehrten Vorsteuerabzug aus diesen unzutreffend in Rechnung gestellten Beträgen. Weil eine Beitreibung dieser Steuerbeträge aufgrund einer Insolvenz des Leistenden gegenüber diesem keinen Erfolg versprach, machte die Klägerin einen Direktanspruch auf Basis der Reemtsma-Rechtsprechung gegen die ungarischen Finanzbehörden geltend, der jedoch neben der Erstattung der Steuerbeträge auch eine entsprechende Zinsforderung für die bislang nicht erstatteten Steuerbeträge aufwies.

Neben der Bestätigung der „Reemtsma“-Rechtsprechung enthält das Urteil eine interessante Aussage zur Verzinsung der Steuererstattung in solchen Fällen.

Vergleichbarkeit mit Erstattung von Vorsteuerüberschüssen

Der EuGH erachtet das Erstattungsbegehren im Wege eines Direktanspruchs als vergleichbar mit einem „normalen“ Vorsteuerüberhang. Zu Letzterem hatte der Gerichtshof bereits entschieden, dass – trotz fehlender Regelungen in der MwStSystRL – der Grundsatz der Neutralität die Zahlung von Verzugszinsen verlange, um finanzielle Verluste

auszugleichen, wenn ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet werde. Erstattet eine Steuerverwaltung daher im Falle eines Direktanspruchs, nach Stellung eines entsprechend begründeten Antrags des Leistungsempfängers, diese rechtsgrundlos gezahlte Steuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist, erleidet der Leistungsempfänger auch in diesem Fall, mangels Verfügbarkeit der Steuerbeträge, einen finanziellen Schaden, welcher grundsätzlich durch eine Zinszahlung zu kompensieren sei.

Obwohl der EuGH, unter Verweis auf die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten in diesem Bereich, zu den weiteren Modalitäten einer solchen Verzinsung schweigt, könnte das Urteil bereits eine wichtige Indikation für die zukünftige Verwaltungspraxis in Deutschland bieten. In dem aus Deutschland stammenden Vorlageverfahren Rs. Schütte (C-453/22) wirft das vorlegende Finanzgericht die Frage auf, ob die Gewährung eines Direktanspruchs dann auch zum Erlass der Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO auf die im Besteuerungsverfahren zu Unrecht abgezogene Vorsteuer führen könne. Ein solcher (Nachzahlungs-)Zinsanspruch könnte grundsätzlich für den Zeitraum entstehen, der zeitlich vor der erstmaligen Geltendmachung des Direktanspruchs gegenüber der Finanzbehörde liegt. Es ist daher abzuwarten, ob der EuGH ggf. einen Wertungswiderspruch darin sieht, dass eine zunächst unzutreffende Geltendmachung solcher Beträge als Vorsteuer im „normalen“ Besteuerungsverfahren unzulässig sein und dementsprechend zu Nachzahlungszinsen führen könne, wenn der gleiche Betrag in einem ggf. nachgelagerten Erstattungsverfahren (mittels Direktanspruch) dann u.U. wiederum sogar Erstattungszinsen auslösen können soll.

Schadenskompensation bei verspäteter Erstattung

Praxishinweis

Nachzahlungs- und Erstattungszinsen für den gleichen Anspruch



Ihr Kontakt
StB Dr. Matthias Hiller, Stuttgart,
matthias.hiller@wts.de

2d | Vorsteuerabzug und Personalabbau | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Liegt der Anlass für den Leistungsbezug ausschließlich in der wirtschaftlichen Tätigkeit, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren.
- › Kein Entfall des Vorsteuerabzugs, wenn Leistungsbezüge zwar auch individuelle, jedoch nur unwesentliche Vorteile der Mitarbeiter begründen.
- › Sehr spezielle Ausgangslage im Streitfall erlaubt keine Verallgemeinerung der Urteilsabwägungen.

te die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den personenbezogenen Beratungsleistungen mit der Begründung, dass sich diese speziell auf die individuelle Beratung des Arbeitnehmers bezögen. Lediglich aus der allgemeinen Beratungsleistung der Outplacement-Berater und den erfolgsabhängig vergüteten Beratungsleistungen wurde der Vorsteuerabzug gewährt.

Wie auch schon das Finanzgericht, sah der BFH die Voraussetzungen für einen vollumfänglichen Vorsteuerabzug der Klägerin als erfüllt an.

BFH vom 30.06.2022
(AZ: V R 32/20)

Ein Arbeitgeber hatte zur Erreichung eines Personalabbaus sog. Outplacement-Beratungsleistungen bezogen, um Mitarbeiter von einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu überzeugen. Der BFH musste dann zur Frage des Vorsteuerabzugs des Arbeitgebers aus diesen Leistungen entscheiden.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine AG mit mehreren organschaftlich verbundenen Tochtergesellschaften, beabsichtigte aufgrund wirtschaftlicher Gegebenheiten, Personal abzubauen. Die Mitarbeiter waren allerdings zu einem großen Teil unkündbar und unbefristet beschäftigt. Der Personalabbau konnte daher nur auf freiwilliger Basis mit Zustimmung der betroffenen Mitarbeiter zur Aufhebung ihrer Arbeits- oder Dienstverträge erfolgen. Die Klägerin und ihre Organgesellschaften beauftragten sog. Outplacement-Unternehmen, die sie bei der Erreichung ihrer Personalabbauziele unterstützen sollten. Diese Unternehmen sollten Mitarbeiter individuell betreuen, fachlich beraten und organisatorisch bei der Suche nach einem neuen Arbeitsplatz unterstützen, damit diese freiwillig ihre bisherigen Beschäftigungsverhältnisse aufgaben. Dies umfasste bspw. eine Basisberatung, eine Standortanalyse des Mitarbeiters, eine Perspektiv- und Motivationsberatung, Vermittlungstätigkeiten zur Begründung eines neuen versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses. Die Kosten trugen die Klägerin und ihre Organgesellschaften. Aus diesen Leistungen der Outplacement-Unternehmen mach-

Der ausschließliche Entstehungsgrund der Vorsteuerbeträge liege in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Der Bezug der Beratungsleistungen sei gerade einem unternehmerischen Interesse, der Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit durch Personalabbau und dessen Verwirklichung angesichts unkündbarer und unbefristeter Beschäftigungsverhältnisse, geschuldet. In diesen Fällen beruhe das Interesse an der Begründung neuer Arbeitsverhältnisse gerade nicht auf dem Wunsch des Beschäftigten nach einem Arbeitgeberwechsel, sondern resultiere aus dem unternehmerischen Ziel, unkündbar Beschäftigte davon zu überzeugen, einer Auflösung des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses zuzustimmen.

Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamts sollen die Beratungsleistungen auch keine sog. unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 9a UStG) zugunsten der Mitarbeiter darstellen. Wenngleich es dennoch denkbar erscheine, dass aufgrund der Natur der Leistungen im Zuge der Outplacement-Beratung der einzelne Beschäftigte hiervon individuell profitiert haben könnte, z.B. Erhalt individueller Bewerbungsmappen, Beratung zur beruflichen Entwicklung, Mental-Coaching, könne dies nicht zur Annahme einer unentgeltlichen Wertabgabe und damit verbunden dem Verlust des Vorsteuerabzugs führen. Unter Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung stellt der BFH klar, dass solch persönlich durch den Beschäftigten erlangte Vorteile den unmittelbaren Zusammenhang des Leistungsbezugs für die unternehmerische

Unternehmensinteresse
„Personalabbau“

Keine unentgeltliche
Wertabgabe an
Mitarbeiter

Zwar sind individuelle
Vorteile für Mitarbeiter
denkbar,...

...diese sind neben-
sächlich angesichts
der unternehmerischen
Interessen

Tätigkeit jedenfalls dann nicht entfallen lassen, wenn diese Vorteile gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheinen. Angesichts der Zielsetzung, unkündbare Beschäftigungsverhältnisse zu beenden, erachtet der BFH etwaige individuelle Vorteile der Mitarbeiter als untergeordnet zu den unternehmerischen Interessen der Klägerin.

Praxishinweis

Das Urteil betrifft einen recht speziellen Sachverhalt und die Unkündbarkeit der

Mitarbeiter ist der Dreh- und Angelpunkt der Argumentation des BFH. Man darf sich allerdings die Frage stellen, ob der BFH nicht ggf. ebenso entscheiden würde, wenn ein Beschäftigungsverhältnis zwar kündbar ist, aber langlaufende Kündigungsfristen, spezielle (u.U. auch nur vorübergehende) Kündigungsverbote oder ähnliche Hindernisse bestehen, welche einer zeitnahen bzw. dem unternehmerischen Ziel entsprechenden Realisierung von Personalmaßnahmen entgegenstehen würden.



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

Kurznews

2e | Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BMF vom 20.10.2022

Im Nachgang zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Besonderheiten der Zuordnung und Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten, d.h. sowohl für vorsteuerschädliche als auch für vorsteuerunschädliche Umsätze verwendeten Grundstücke (vgl. WTS Journal 03/2022) liegt nun dessen finalisierte Fassung vor, welche das bislang maßgebliche BMF-Schreiben vom 30.09.2008 aufhebt.

anerkannte Methoden zur Flächenberechnung (z. B. nach DIN 277 oder der Wohnflächenverordnung) für Zwecke der Vorsteueraufteilung angewandt werden dürfen, wenn die gewählte Methode bereits für andere (z. B. mietvertragliche) Zwecke angewandt wird. Ferner wurde klargestellt, dass auch Tiefgaragenflächen in derartige Schlüssel miteinzubeziehen sein sollen.

Allgemeine Grundsätze

Die im Entwurf enthaltenen Grundsätze bestehen inhaltlich unverändert fort. Dies gilt insbesondere für den Ausschluss der direkten Zuordnungsmöglichkeit von Vorsteuerbeträgen aus Anschaffungs-/Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes zu umsatzsteuerpflichtigen bzw. -freien Tätigkeiten, die Anwendung spezifischer Aufteilungsschlüssel (z.B. Flächenschlüssel, objektbezogener Umsatzschlüssel bzw. Aufteilung nach Maßgabe des umbauten Raums) sowie die Vorgaben zur Feststellungslast der Sachgerechtigkeit der verwendeten Aufteilungsschlüssel.

Neu sind ferner Aussagen zur Vorsteueraufteilung für Photovoltaikanlagen. Galten diese bislang als eigenständige Zurechnungsobjekte, soll dies nunmehr nur noch gelten, soweit sie nicht Anschaffungs- oder Herstellungskosten (auf Basis der für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätze) des gesamten Gebäudes darstellen.

Besonderheiten bei
Photovoltaikanlagen

Modifikationen beim
Flächenschlüssel

Änderungen haben die Aussagen zur Ermittlung eines Flächenschlüssels erfahren. Nunmehr sollen auch weitere

Die Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden. Allerdings soll es nicht beanstandet werden, wenn Unternehmer vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens zulässigerweise die direkte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen bzw. die Behandlung von Photovoltaikanlagen auf Basis der bisherigen Finanzverwaltungsauffassung vorgenommen haben.

Anwendungszeitpunkt



Ihr Kontakt
RA/StB Dr. Helge
Jacobs, München,
helge.jacobs@
wts.de

2 Umsatzsteuer

2f | Befristete Steuersatzsenkung für Gas- und Wärmelieferungen im Zeitraum vom 01.10.2022 bis 31.03.2024 | Autorin: Lisa Rogalla, Düsseldorf

BMF vom 25.10.2022

Im Hinblick auf das rückwirkend zum 01.10.2022 in Kraft getretene Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz nimmt die Finanzverwaltung zu dessen Umsetzung Stellung und berücksichtigt die Aufnahme der Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz in die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

hinsichtlich der Abweichung vom sog. Gastag, der Erstellung bzw. Berichtigung von Anzahlungsrechnungen, der Abwicklung von Jahresboni und der Handhabung eines unzutreffenden Umsatzsteuerausweises zwischen Unternehmern.

Maßgeblicher Zeitpunkt

Grundsätzlich unterliegt der Gas- oder Wärmeverbrauch eines Kunden in vollem Umfang dem Steuersatz, der am Ende des Ablesezeitraums gilt, auch wenn zu Beginn dieses Zeitraums noch ein anderer Steuersatz gegolten hat. Werden hingegen Teileistungen erbracht, kommt es auf die Ausführung der jeweiligen Teileistung und nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung an.

Entgegen der im September veröffentlichten Entwurfsfassung des BMF-Schreibens sollen auch Gaslieferungen ermäßigt besteuert werden, die mittels Tanklastwagen erfolgen sowie die Einspeisung von Gas in das Erdgasnetz.

Vereinfachungsregelung

Die Finanzverwaltung sieht eine Vielzahl von Vereinfachungen vor, wie z.B.

Entsprechend der Ausweitung des Gesetzes unterliegt nunmehr auch die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz dem ermäßigten Steuersatz. Das BMF-Schreiben sieht daher für Lieferung von Wärme aus Wärmeerzeugungsanlagen die gleichen Vorgaben und Vereinfachungen wie für die Gaslieferungen vor.

Lieferung von Gas



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

2g | Grenzen der Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BFH vom 07.07.2022 (AZ: V R 33/20)

Im Streitfall wurden die Leistungen in 2012 irrtümlich als im Ausland steuerbar behandelt und die Rechnungen deswegen u.a. mit der Angabe "Steuerschuld verlagert – reverse charge" ausgestellt. Im Nachgang, im Jahr 2016, wurden dann korrigierte Rechnungen mit dem zutreffenden Ausweis deutscher Umsatzsteuer erteilt. Der von der Klägerin begehrte rückwirkende Vorsteuerabzug für das Jahr 2012 wurde vom BFH verwehrt.

Zwar gewähre die Finanzverwaltung auch für Rechnungen ohne gesonderten Steuerausweis einen rückwirkenden Vorsteuerabzug, wenn die Parteien des Leistungsaustauschs irrtümlich von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG ausgegangen sind. Diese Regelung setze jedoch eine Besteuerung im Inland – lediglich unter Heranziehung eines unzutreffenden Steuerschuldners – voraus, während die Parteien im Streitfall gerade von einer Steuerbarkeit im Ausland ausgingen.

Rückwirkung scheidet am unzutreffenden Leistungsort

Zeitliche Grenzen der Rückwirkung

Der BFH stellt klar, dass bei einer Rechnungsberichtigung die Nachholung eines Steuerausweises nicht so weit zurückwirken könne, dass hierdurch ein Vorsteuerabzug für einen Zeitraum begründet werde, der vor dem erstmaligen Vorliegen dieses Steuerausweises liegt. Letztlich wurde die Klägerin auch erstmalig im Jahr 2016 mit der deutschen Umsatzsteuer belastet, so dass eine Entlastung zu einem davorliegenden Zeitpunkt nicht erforderlich sei.

Der BFH bleibt mit diesem Urteil seiner strengen Auslegung der Anforderungen an eine berichtigungsfähige Rechnung treu und verdeutlicht die engen Grenzen einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung, insbesondere wenn die Parteien zunächst von der fehlenden Steuerbarkeit in Deutschland ausgehen sollten.



Ihr Kontakt
StB Nils Neuhaus,
Köln,
nils.neuhaus@wts.de

3 | Gleich lautende Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2c GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- › Börsenklausel des § 1 Abs. 2c GrEStG rückwirkend auch auf offene Fälle im Bereich des § 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG (Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an grundbesitzender Personengesellschaft) anwendbar.
- › Faktisch grundsätzlich nur Aktiengesellschaften begünstigt.
- › Begünstigter Anteilsübergang erfordert Kauf von Anteilen über einen organisierten Markt, einen gleichgestellten Dritthandelsplatz oder ein multilaterales Handelssystem (MTF).
- › Für Anzeigepflicht ist die Summe der nicht begünstigten Anteilsübergänge maßgeblich.



Gleich lautende Ländererlasse vom 04.10.2022

Im Zuge der Verschärfungen des GrEStG zum 01.07.2021 wurde mit der sog. Börsenklausel (§ 1 Abs. 2c GrEStG) auch eine Vorschrift in das Gesetz aufgenommen, die Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit gleich lautenden Erlassen vom 04.10.2022 hierzu wie folgt Stellung genommen:

wertpapierrechtlich weitestgehend als Aktien darstellen. Wertpapiere, die sich lediglich auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft beziehen, ohne das Eigentum hieran zu vermitteln z. B. American Depositary Receipts (ADR), sind nach den Erlassen keine Anteile i.S.v. § 1 Abs. 2c GrEStG.

Sog. Börsenklausel betrifft Fälle des § 1 Abs. 2b GrEStG sowie des § 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG

- › Von der Vorschrift erfasst sind sowohl unmittelbare als auch mittelbare Anteilsübergänge an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Begünstigt sind daher nicht nur die nach § 1 Abs. 2b GrEStG zu versteuernden Vorgänge, sondern auch der Übergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die an grundbesitzenden Personengesellschaften beteiligt sind (§ 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG).

- › Von § 1 Abs. 2c GrEStG werden nur solche Anteile erfasst, die zum Handel an einem organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG oder einem gleichwertigen Dritthandelsplatz zugelassen sind. In Deutschland stellt der regulierte Markt an einer Börse einen begünstigten organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG dar. Keine organisierten Märkte in diesem Sinne sind jedoch multilaterale Handelssysteme (MTF), zu denen in Deutschland auch der Freiverkehr zählt (§ 48 BörsenG). Als aktuell gleichwertig von der Europäischen Kommission anerkannte Handelsplätze nennen die Erlasse geregelte Märkte mit Sitz in den USA, Hongkong bzw. Australien. Die Börsen in der Schweiz, Großbritannien und Nordirland sind aktuell nicht als gleichwertiger Dritthandelsplatz anerkannt.

Kapitalgesellschaft muss an einem organisierten Markt oder einem gleichwertigen Dritthandelsplatz zum Handel zugelassen sein

Regelmäßig nur Aktiengesellschaften begünstigt

- › Als maßgebliche Kapitalgesellschaften benennen die gleich lautenden Erlasse Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften, deren Anteile an Wertpapierhandelsplätzen zugelassen werden können. Dabei wird unterstellt, dass die Anteile sich

3 Grunderwerbsteuer

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

Begünstigter Anteilsübergang erfordert Kauf über organisierten Markt, gleichgestellten Dritthandelsplatz oder MTF

- › Der Anteilsübergang muss aufgrund eines Geschäfts über einen organisierten Markt, einen gleichwertigen Dritthandelsplatz oder ein MTF erfolgen. Käufer und Verkäufer müssen hierbei in einer Weise zusammengebracht werden, die zu einem Vertrag über den Kauf der Anteile an einer Kapitalgesellschaft führt. Nicht hierunter fallen laut den Erlassen daher in der Regel u.a. die erstmalige Ausgabe von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft beim Börsengang (IPO), die Ausgabe neuer Anteile in Folge einer Kapitalerhöhung und die Wertpapierleihe bzw. das Wertpapierdarlehen oder das Wertpapiergeschäft.

- › Anteilsübergänge i.S.d. § 1 Abs. 2c GrEStG sind bei der Ermittlung des maßgeblichen Vomhundertsatzes im Rahmen der Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG nicht zu berücksichtigen und daher auch nicht anzeigepflichtig. Wird durch die Nichtberücksichtigung das erforderliche Quantum von 90 % nicht erreicht, besteht mangels Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG keine Anzeigepflicht.

Die Erlasse sind rückwirkend auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Summe der nicht begünstigten Anteilsübergänge maßgeblich für Anzeigepflicht



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

4 | Erklärung zur erbschaftsteuerlichen Optionsverschöpfung |

Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Key Facts

- › Betriebsbezogene Sichtweise des Antrags auf Optionsverschöpfung bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung.
- › Einheitliche Ausübung des Antrags bei einer einheitlichen Schenkung von mehreren wirtschaftlichen Einheiten nicht erforderlich.
- › Für Altfälle kein Rückfall auf Regelverschöpfung, wenn Voraussetzungen für Inanspruchnahme der Optionsverschöpfung nicht vorliegen – sog. Optionsfälle.

Optionsverschöpfung bei mehreren übertragenen wirtschaftlichen Einheiten einheitlich für alle Einheiten, ist die Verwaltungsvermögensquote für jede Einheit getrennt zu prüfen.

Diese Sichtweise hat jetzt der BFH in seiner Entscheidung vom 26.07.2022 bestätigt. Im Urteilsfall hatte die Klägerin in 2010 schenkweise Anteile an vier Kommanditgesellschaften erhalten und stellte einen Antrag auf Optionsverschöpfung. Lediglich bei drei Beteiligungen wurde nach den Feststellungen des Betriebsfinanzamts die für die Vollverschöpfung maßgebliche Verwaltungsvermögensquote erfüllt. Bei einer Beteiligung wurde lediglich die im Streitjahr für die Regelverschöpfung maßgebliche Verwaltungsvermögensquote von 50 % erfüllt. In der Folge unterwarf das Schenkungsteuerfinanzamt das begünstigte Vermögen insoweit in voller Höhe der Besteuerung. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass für diesen Erwerb zumindest die Regelverschöpfung anzuwenden sei; Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen: Werde bei einer einheitlichen Schenkung eine einheitliche Erklärung zur Optionsverschöpfung abgegeben – wobei eine einheitliche Antragsausübung nicht erforderlich sei – müssen bei jeder wirtschaftlichen Einheit für sich die Voraussetzungen für die Optionsverschöpfung

BFH vom 26.07.2022
(AZ: II R 25/20)

Betriebsbezogenheit des Antrags

Optionsverschöpfung vs. Regelverschöpfung

Geht Betriebsvermögen auf die nächste Generation über, gewährt das Erbschaftsteuerrecht Begünstigungen in Form der Regelverschöpfung bzw. Optionsverschöpfung. Bei der Regelverschöpfung werden 85 % des begünstigten Vermögens steuerfrei gestellt (Verschönungsabschlag). Bei einer Verwaltungsvermögensquote von maximal 20 % kann der Steuerpflichtige (unwiderruflich) die Optionsverschöpfung beantragen und eine 100%ige Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen in Anspruch nehmen.

Dabei handelt es sich um einen betriebsbezogenen, unwiderruflichen Antrag. Erfolgt die Erklärung zur

Optionsfalle

erfüllt sein. Erfülle eine Kommanditbeteiligung die Anforderungen an die Vollverschonung nicht, entfalle für diese wirtschaftliche Einheit auch die Regelverschonung, sog. Optionsfalle.

§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.
§ 13a Abs. 10 ErbStG n.F.

Die Entscheidung ist noch zur alten Rechtslage ergangen. Soweit sie das (fehlende) Erfordernis einer einheitlichen Antragsstellung betrifft, ist sie auch für Erwerbe nach dem 01.07.2016 relevant. Im Hinblick auf die Optionsfalle sollte sich die Thematik nach der neuen Rechtslage zwar entschärft haben, da nach der Neufassung der Begünstigungsvorschriften das Erfüllen der Verwaltungsvermögensquote von maximal 20 % nicht mehr per se Voraussetzung der Begünstigung, sondern nur für die Erhöhung des Verschonungsabschlags von 85 % auf 100 % ist. Allerdings geht die Finanzverwaltung offensichtlich weiterhin davon aus, dass in diesen Fällen

R E 13a.21 Abs. 4
ErbStR 2019

kein Rückfall auf die Regelverschonung möglich sei.

Die Erklärung zur Optionsverschonung hat bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids gegenüber dem Erbschaftsteuerfinanzamt zu erfolgen. Oft ist zu diesem Zeitpunkt aber noch unklar, ob die Begünstigungsvoraussetzungen im Hinblick auf die Verwaltungsvermögensquote tatsächlich erfüllt sind, da die maßgeblichen Feststellungen gesondert seitens des Betriebsfinanzamts erfolgen. Insofern besteht das Risiko, dass dem Steuerpflichtigen jedenfalls in Altfällen weder Options- noch Regelverschonung gewährt werden. Der Antrag auf Optionsverschonung sollte in diesen Fällen somit nur nach sorgfältiger Prüfung der Voraussetzungen gestellt werden und ggf. so lange wie möglich hinausgezögert werden.

Hinweis



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

5a | Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie |

Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf

Key Facts

- › Zur Abmilderung der gestiegenen Verbrauchspreise wurde mit § 3 Nr. 11c EStG eine neue (temporäre) Steuerbefreiungsvorschrift in das Einkommensteuergesetz eingefügt.
- › Bis zu € 3.000 dürfen Arbeitgeber ihren Mitarbeitern zu diesem Zweck steuer- und beitragsfrei zuwenden.
- › Die Steuerbefreiung ist befristet auf den Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024.

Hintergrund

Mit dem „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ wurde zur Abmilderung der gestiegenen Verbrauchspreise die „Inflationsausgleichsprämie“ beschlossen. Der Gesetzgeber hat mit § 3 Nr. 11c EStG eine neue Steuerbegünstigung eingefügt, wonach Arbeitgeber ihren Mitarbeitern bis zu € 3.000 steuer- und beitragsfrei zuwenden können. Begünstigt sind sowohl Geld- als auch Sachzuwendungen.

Es handelt sich um einen Freibetrag, nicht um eine Freigrenze. Das bedeutet, dass Leistungen bis zu dem Betrag von € 3.000 steuer- und beitragsfrei gewährt werden können. Zahlt der Arbeitgeber mehr, ist nur der die € 3.000 übersteigende Betrag steuer- und beitragspflichtig.

Freibetrag,
keine Freigrenze

Die Steuerfreiheit kommt allerdings nur für Arbeitgeberleistungen zur Anwendung, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Gehaltsumwandlungen sind nicht begünstigt.

Zusätzlichkeitskriterium
(§ 8 Abs. 4 EStG)

Darüber hinaus müssen die Leistungen im begünstigten Zeitraum vom Tag nach der Verkündung des Gesetzes bis zum 31.12.2024 zugewendet werden bzw. zufließen. Da das Gesetz am 25.10.2022 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde, können die Zahlungen somit ab dem 26.10.2022 steuerfrei bleiben. Haben Arbeitgeber bereits vor Verkündung des Gesetzes Sonderzahlungen zur Unterstützung ihrer Mitarbeiter aufgrund der hohen Energiepreise geleistet, mussten diese versteuert werden. Eine rückwirkende Steuerfreistellung ist nicht möglich.

Zeitliche Befristung

Steuerfreie Zahlung
je Dienstverhältnis
möglich

Der Arbeitgeber muss keine Einmalzahlung in Höhe von € 3.000 leisten. Die Zahlung kann auch in mehreren Raten oder sogar monatlich erfolgen. Entscheidend ist, dass der o.g. Begünstigungszeitraum eingehalten und die Begrenzung aus dem jeweiligen Dienstverhältnis auf insgesamt € 3.000 beachtet wird. Wechselt der Mitarbeiter den Arbeitgeber, kann der neue Arbeitgeber den Betrag nochmals in voller Höhe auszahlen. Dies gilt allerdings nicht bei mehreren Arbeitsverhältnissen mit demselben Arbeitgeber oder im Falle eines Betriebsübergangs nach § 613a BGB. Letzteres sieht die Finanzverwaltung als Fortsetzung des bisherigen Dienstverhältnisses an.

Geringe Aufzeichnungspflichten

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Ein Ausweis in der Lohnsteuerbescheinigung ist nicht erforderlich. Sie sind auch nicht in der Einkommensteuererklärung des Mitarbeiters anzugeben. Es werden keine besonderen Anforderungen an den Zusammenhang zwischen Leistung und Preissteigerung gestellt. Der Arbeitgeber muss aber deutlich machen, dass dieser Zusammenhang besteht.

Regelung und Voraussetzungen sind vergleichbar mit der Corona-Prämie. Auch die Inflationsausgleichsprämie darf nicht eine bereits erbrachte Leistung abgelten (z.B. als Bonus für vergangene Zeiträume oder für den Begünstigungszeitraum bereits vereinbarte Zahlungen). Die Steuerbefreiung ist auch nicht auf ein erstes Dienstverhältnis beschränkt. Daher dürfen auch Mitarbeiter mit Steuerklasse VI die steuerfreie Zahlung erhalten. Da keine Beitragspflicht in der Sozialversicherung besteht, kann sie auch an Mitarbeiter mit Minijob steuerfrei ausgezahlt werden.

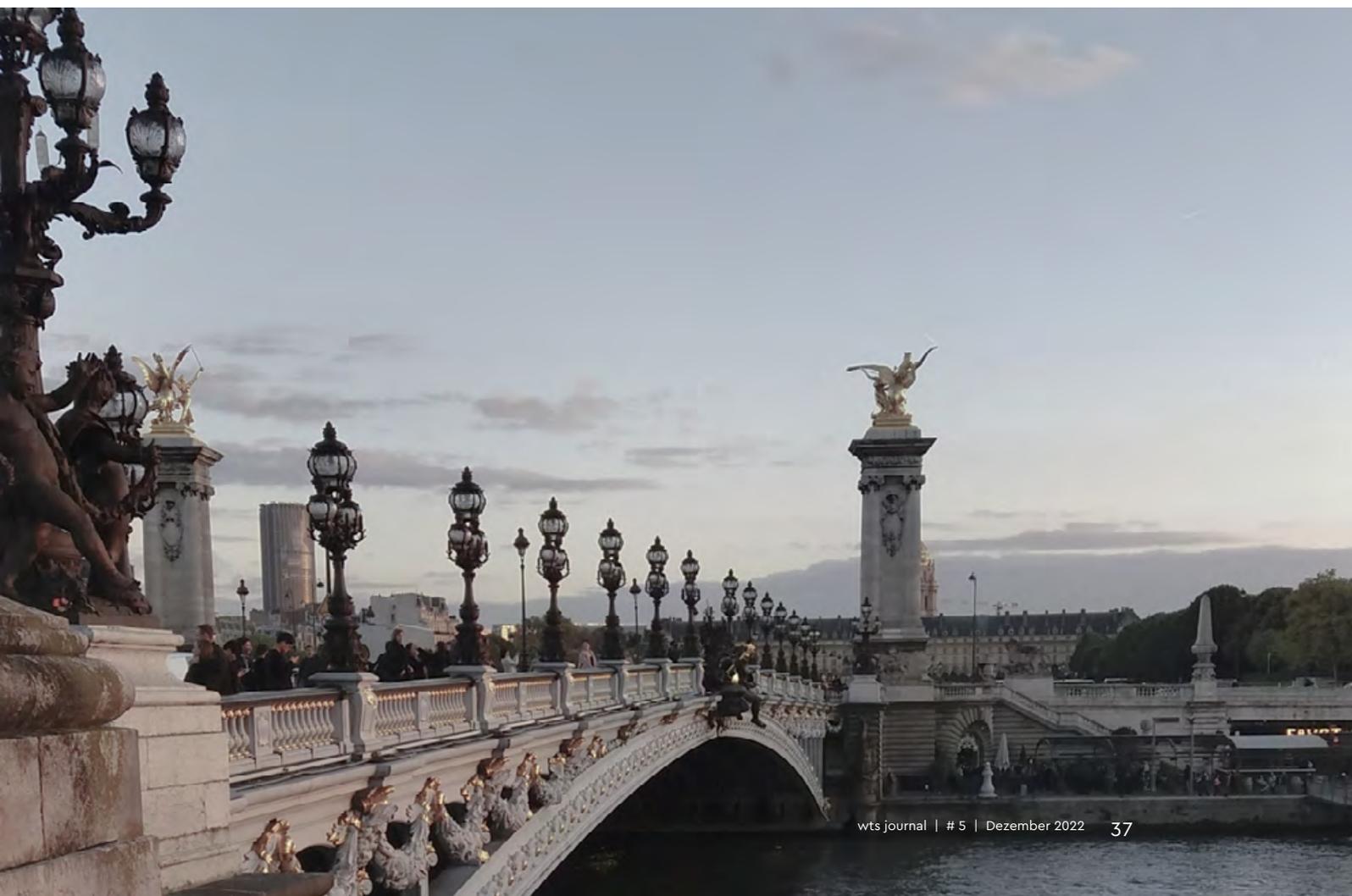
Andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen (z.B. die € 50 Sachbezugsfreigrenze) oder Pauschalierungsmöglichkeiten können neben der Steuerbegünstigung nach § 3 Nr. 11c EStG genutzt werden.

Die Finanzverwaltung hat am 08.12.2022 auf der Homepage des BMF eine FAQ-Liste zu Zweifelsfragen zur Inflationsausgleichsprämie veröffentlicht.

Vergleichbar mit
Corona-Prämie



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



5b | Kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten auch bei Zuzahlungen an den Arbeitgeber für die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

Key Facts

- › Zahlung von Nutzungsentgelten für den Firmenwagen führt zur Minderung des geldwerten Vorteils.
- › Werbungskostenabzug für notwendige Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung.
- › Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Firmenwagen dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Dies gilt auch, wenn der Mitarbeiter für diese Fahrten ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichten muss.
- › Keine doppelte Berücksichtigung des Nutzungsentgelts im Rahmen der Einkommensteuererklärung.

BFH vom 04.08.2022
(AZ: VI R 35/20)

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach ein Nutzungsentgelt für die Privatnutzung eines Firmenwagens oder vom Mitarbeiter getragene individuelle Kfz-Kosten in der persönlichen Einkommensteuererklärung nicht als Werbungskostenabzug abgezogen werden dürfen, sondern den geldwerten Vorteil bis auf max. € 0 mindern.

Urteilsfall

Der Kläger konnte für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ein Fahrzeug (Kfz) seines Arbeitgebers nutzen. Ihm stand auch eine Tankkarte des Arbeitgebers zur Verfügung. Für die private Nutzung des Kfz musste er monatlich 0,5 % der unverbindlichen Kaufpreisempfehlung und eine kilometerabhängige Zuzahlung leisten. Der Arbeitgeber zog diese Beträge im Rahmen der monatlichen Lohnabrechnung vom geldwerten Vorteil ab. In seiner Einkommensteuererklärung wollte der Kläger die für die Familienheimfahrten geleistete Zuzahlung für

die Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend machen, was von der Finanzverwaltung abgelehnt wurde. Der BFH hat dies nun bestätigt.

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, Werbungskosten. Dazu gehören auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten. Diese dürfen jeweils für eine Familienheimfahrt wöchentlich in Höhe der Entfernungspauschale (derzeit € 0,30 für die ersten 20 Entfernungskilometer und € 0,38 ab dem 21. Entfernungskilometer) abgezogen werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG). Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz dürfen aber gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Dies gilt auch, wenn der Mitarbeiter für diese Fahrten ein Entgelt an den Arbeitgeber entrichten muss. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG ordnet den Ausschluss des Werbungskostenabzugs pauschal für jedwede Überlassung eines Kfz im Rahmen einer Einkunftsart an. Insoweit ist es nicht von Bedeutung, ob der Mitarbeiter ein Entgelt für die Überlassung des Kfz entrichten muss. Denn es muss insoweit für die Nutzung des Kfz auch kein geldwerter Vorteil versteuert werden.

Das vom Mitarbeiter an den Arbeitgeber entrichtete Nutzungsentgelt wird vom zu versteuernden geldwerten Vorteil für private Fahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte auch insoweit abgezogen, als es als kilometerabhängiges Entgelt auf die (steuerfreien) Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung entfällt. Eine nochmalige Berücksichtigung als Werbungskosten würde zu einer doppelten Begünstigung führen.

Grundsatz der Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG

Ausschluss des Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG

Gilt auch bei Eigenleistungen des Mitarbeiters

Keine doppelte Berücksichtigung der Zuzahlung



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

5c | Lohnsteuer-Richtlinien 2023 – LStR 2023 |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- › Die LStR 2023 enthalten sehr viele redaktionelle und sprachliche Änderungen.
- › Bestehende BMF-Schreiben wurden teilweise integriert, gelten aber weiterhin.
- › Punktuelle Änderungen z.B. bei Umzugskosten, Besuchsfahrten der Familie bei doppelter Haushaltsführung, Annehmlichkeiten für Angehörige.

Ergänzend weisen wir auf folgende Änderungen in den LStR 2023 hin:

Bei der Umzugskostenerstattung wird in R 9.9 LStR 2023 klargestellt, dass bei einem Umzug vom Ausland ins Inland die dem Mitarbeiter entstandenen sonstigen Umzugsauslagen in Höhe der Auslandsumzugskostenpauschalen geschätzt werden können. Neu ist, dass die Werbungskosten - und damit auch die steuerfreie Arbeitgebererstattung - beim Umzug vom Ausland ins Inland nicht in entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 4 AUV um 20 % zu kürzen sind.

Umzugskosten

Neu aufgenommen wurde in R 9.11 Abs. 6 LStR 2023, dass bei einer doppelten Haushaltsführung die Aufwendungen für Besuchsfahrten der mit dem Mitarbeiter in der Hauptwohnung lebenden Personen an den Ort der ersten Tätigkeitsstätte des Mitarbeiters Werbungskosten sind, wenn der Mitarbeiter aus beruflichen Gründen an einer Familienheimfahrt gehindert ist.

Besuchsfahrten

Die Finanzverwaltung hält daran fest, dass Sachzuwendungen zu einem besonderen persönlichen Ereignis des Mitarbeiters bis zu einem Wert von € 60 inkl. USt nicht zu Arbeitslohn führen. Dies gilt auch für Sachzuwendungen die Angehörigen des Mitarbeiters zu deren persönlichen Ereignissen zugewendet werden. Bei den Angehörigen wird der Anwendungsbereich ab 2023 aber dahingehend eingeschränkt, als nur Aufmerksamkeiten an im Haushalt des Mitarbeiters lebende Angehörige begünstigt sind (R 19.6 Abs. 1 LStR 2023).

Persönliche Anlässe von Angehörigen

Nach § 39b Abs. 2 Satz 12 EStG darf das Betriebsstättenfinanzamt zulassen, dass die Lohnsteuer nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ermittelt wird (sog. permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich). Liegen die Voraussetzungen für den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich für nachfolgende Lohnzahlungszeiträume nicht mehr vor, bleibt ein in den vorangegangenen Lohnzahlungszeiträumen vorgenommener Lohnsteuer-Jahresausgleich unverändert (R 39.8 Abs. 1 LStR 2023).

Permanenter Lohnsteuerjahresausgleich

Lohnsteuer-Richtlinien ab 2023

Der Bundesrat hat am 28.10.2022 den Lohnsteuer-Richtlinien 2023 (LStR 2023) zugestimmt. Sie enthalten im Vergleich zu den bislang anzuwendenden LStR 2015 viele redaktionelle und sprachliche Änderungen und kaum wesentliche inhaltliche Neuregelungen. Lohnsteuerliche Regelungen werden inzwischen oft in umfangreichen BMF-Schreiben erläutert, die neben den Lohnsteuer-Richtlinien anzuwenden sind. An einigen Stellen wurden Teile von BMF-Schreiben in die LStR 2023 integriert:

Digitale Essensmarken

So wurde das BMF-Schreiben vom 18.01.2019 zu sog. digitalen Essensmarken in R 8.1 Abs. 7 LStR 2023 aufgenommen. Rechtliche Neuerungen haben sich dadurch nicht ergeben. Gleiches gilt bei der Änderung in R 8.1 Abs. 9 LStR 2023 zu zeitraumbezogenen Einmalzahlungen für die private Nutzung eines Firmenwagens und Einmalzahlungen zu den Anschaffungskosten eines privat genutzten Firmenwagens. Hier wurden die Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom 03.03.2022 in die LStR 2023 integriert. Aus den Lohnsteuer-Richtlinien gestrichen wurden die Ausführungen zur Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, da hierzu ausführliche Regelungen im BMF-Schreiben vom 12.12.2017, BStBl. 2017 I, 1656 enthalten sind.

Zuzahlungen zum Firmenwagen

Anrufungsauskunft

Tagestabelle

Eine echte Neuregelung ist in R 39b LStR 2023 bei der Berechnung der Lohnsteuer für Mitarbeiter mit steuerfreiem DBA/ATE-Lohn bzw. nur tagesweiser Steuerpflicht in Deutschland enthalten (siehe hierzu den nachfolgenden Beitrag).

Lohnsteuerhaftung bei
Nettolohnvereinbarung

Bekanntlich haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einbehalten und an das Finanzamt abführen muss. Schuldner der Lohnsteuer ist aber weiterhin der Mitarbeiter. Das Finanzamt muss im Rahmen des sog. pflichtgemäßen Ermessens entscheiden, ob es den Mitarbeiter als Steuerschuldner oder den Arbeitgeber als Haftungsschuldner in Anspruch nimmt. Die Finanzverwal-

tung stellt ihre bisherige Auffassung klar, dass das Finanzamt ermessensfehlerfrei handelt, wenn es in den Fällen einer Nettolohnvereinbarung den Arbeitgeber vorrangig als Haftungsschuldner in Anspruch nimmt, da der Mitarbeiter gegenüber dem Arbeitgeber einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Befreiung von den Lohnsteuerabzugsbeträgen hat (vgl. R 42d.1 LStR 2023).



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

5d | Höhere Steuerlast für Stammhausreisende ab 2023 |

Autorin: RAin Julia Steiner, München

Key Facts

- › Gemäß R 39b.5 Abs. 2 der neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2023 (LStR 2023) hat die Lohnsteuerberechnung für bestimmte grenzüberschreitend tätige Mitarbeitergruppen nach der Tages- statt der Monatslohnsteuertabelle zu erfolgen.
- › Bei Stammhausreisenden führt dies zu einer signifikant höheren finalen Steuerlast in Deutschland.
- › Aufgrund des unveränderten und eindeutigen Gesetzeswortlauts in § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG ist zu überlegen, entsprechende Rechtsmittel einzulegen.

nung für die deutschen Arbeitstage ab 2023 nach der Tageslohnsteuertabelle und nicht wie derzeit nach der Monatslohnsteuertabelle vor. Aktuell wird als Lohnzahlungszeitraum der Monat berücksichtigt, wenn das Dienstverhältnis den ganzen Monat bestanden hat und ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum vereinbart war. Ab 2023 werden die Arbeitstage, an denen der Mitarbeiter keinen in Deutschland lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn bezieht, bei der Ermittlung des Lohnzahlungszeitraums nicht mehr einbezogen. Die deutschen Arbeitstage sind daher als Teillohnzahlungszeiträume anzusehen. Im Ergebnis wird die Lohnsteuer dadurch in vielen Fällen deutlich höher ausfallen als bisher.

Änderung der
Lohnsteuer-Richtlinien
ab 2023

Ab 2023 wird sich die Berechnung der Lohnsteuer für laufenden Arbeitslohn aufgrund der Lohnsteuer-Richtlinien 2023 (LStR 2023) ändern in Monaten, in denen

1. der Arbeitslohn eines Mitarbeiters teilweise nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder dem Auslandstätigkeitserlass steuerfrei gestellt ist (z.B. unbeschränkt steuerpflichtige, ins Ausland entsendete Mitarbeiter), oder
2. der Mitarbeiter nur tageweise in Deutschland beschäftigt ist (z.B. beschränkt steuerpflichtige Mitarbeiter einer ausländischen Betriebsstätte mit Dienstreisen zum deutschen Stammhaus).

Die Finanzverwaltung kehrt ab 2023 also zu ihrer Auffassung bezüglich der Definition des Teillohnzahlungszeitraums vor 2011 zurück, die auf dem BFH-Urteil vom 10.03.2004 beruhte.

BFH vom 10.03.2004
(AZ: VI R 27/99)

Bei der ersten Fallgruppe ist der Mitarbeiter regelmäßig zur Abgabe einer deutschen Einkommensteuererklärung verpflichtet, in welcher aufgrund der Jahresbetrachtung die unterjährig abgeführte höhere Lohnsteuer angerechnet wird. Die betroffenen Mitarbeiter sind somit lediglich einer temporären Mehrbelastung ausgesetzt, sollte diese nicht bereits aufgrund einer Nettolohnvereinbarung durch den Arbeitgeber getragen werden. Die finale deutsche Steuerlast bleibt jedoch unverändert.

Lediglich temporäre
Mehrbelastung für
unbeschränkt steuer-
pflichtige Mitarbeiter

Bei der zweiten Fallgruppe hat die Lohnsteuer jedoch abgeltende Wirkung und es besteht für den beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter grund-

Spürbare Mehrbelastung
für beschränkt steuer-
pflichtige Mitarbeiter

Lohnsteuerberechnung
mit Tageslohnsteuer-
tabelle

Die Lohnsteuer-Richtlinien 2023 sehen unter R 39b.5 Abs. 2 LStR 2023 in den genannten Fällen die Lohnsteuerberechnung



sätzlich keine Pflicht zur Abgabe einer deutschen Einkommensteuererklärung. Die Höhe des Lohnsteuerabzugs mit der Tageslohnsteuertabelle entspricht berechnungssystematisch der Einkommensteuer, welche aus einer Antragsveranlagung mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts resultieren würde. Somit steigt die finale deutsche Steuerlast signifikant.

Widerspruch zum Wortlaut des § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG

Die Wirtschaftsverbände hatten in ihrer Stellungnahme zu den Lohnsteuer-Richtlinien 2023 im Petition ausgeführt, dass die neue Regelung nicht nur mehr Aufwand bei der Berechnung der Lohnsteuer mit sich bringe, sondern auch im Widerspruch zum Wortlaut des § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG stehe und der Lohnzahlungszeitraum daher der Monat bleiben müsse.

Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Das BMF hat diesbezüglich erwidert, dass die Lohnsteuer zuvor häufig zu niedrig gewesen sei und die bisherige Berechnung nach der Monatslohnsteuertabelle dem Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. Nur durch die tageweise Lohnsteuerberechnung könne eine zutreffende Lohnbesteuerung in diesen Fällen sichergestellt werden. Aufgrund der heute primär maschinell erfolgenden Lohnsteuerberechnung würde bei einer Berechnung nach Tagen zudem kein zusätzlicher Aufwand entstehen. Die Frage sei ausführlich mit den obersten Finanzbehörden der

Länder diskutiert und die Stellungnahme der Verbände dabei berücksichtigt worden.

Anhand eines Beispiels verdeutlicht das BMF in seiner Stellungnahme das bisherige – nach seiner Ansicht unzutreffende – Ergebnis, welchem wir die neue Berechnung ab 2023 gegenüberstellen möchten:

Berechnungsbeispiel

Ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer arbeitet in einem Monat nur fünf Tage in Deutschland. Der in Deutschland steuerpflichtige Arbeitslohn beträgt € 1.000.

	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	Hochgerechneter Jahresarbeitslohn	Lohnsteuer (mit Stkl. 1)
Bisher	€ 1.000 für einen von 12 Monaten	€ 12.000	€ 0
Ab 2023	€ 1.000 für fünf von 360 Tagen	€ 72.000	€ 220

Aufgrund der unveränderten Rechtslage und des eindeutigen Gesetzeswortlauts in § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG ist die Rechtsgrundlage der geänderten Verwaltungsansicht zumindest in Bezug auf Mitarbeiter mit einem zivilrechtlichen Arbeitgeber in Deutschland zweifelhaft. Daher ist für die genannten Mitarbeitergruppen zu überlegen, Rechtsmittel einzulegen.



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

Kurznews

5e | Energiepreispauschale für Rentenbezieher – Doppelzahlungen erlaubt |

Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Rentenbeziehende-
Energiepreis-
pauschalengesetz
– RentEPPG vom
07.11.2022

Nach den Beschäftigten bekommen nun auch Menschen, die eine gesetzliche Rente erhalten, eine Energiepreispauschale in Höhe von € 300 ausgezahlt. Die Auszahlung erfolgt bis spätestens 15.12.2022. Nun steht auch fest, dass Rentenbezieher hiervon doppelt profitieren können:

› Hierin liegt keine unberechtigte Doppelzahlung, weshalb weder dem rentenbeziehenden Arbeitnehmer noch dem Arbeitgeber eine Meldepflicht über eine bereits ausgezahlte Energiepreispauschale obliegt.

Wesentliche Inhalte

› Rentenbezieher, die bereits als Beschäftigte die Energiepreispauschale erhalten haben, haben trotzdem einen Anspruch auf (eine weitere) Zahlung im Dezember 2022.

› Sollten jedoch mehrere Renten bezogen werden (z.B. Altersrente und Witwenrente), wird die Energiepreispauschale nur einmal gezahlt.

5f | Sozialversicherungsrechengrößen: Das gilt für das Jahr 2023 |

Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Verordnung über die
Sozialversicherungs-
rechengrößen 2023
vom 12.10.2022

Am 12.10.2022 wurde die Verordnung über die Sozialversicherungsrechengrößen 2023 beschlossen. Die Lohnentwicklung im Jahr 2021 betrug im Bundesgebiet 3,30 % und in den „alten“ Bundesländern 3,31 %. Auf Grundlage dieser Werte wurden nun, wie jedes Jahr, die maßgeblichen Rechengrößen der Sozialversicherung angepasst. Enthalten sind insbesondere die nachfolgenden Änderungen, aus denen sich Handlungsbedarf für Arbeitgeber ergibt:

› Die Beitragsbemessungsgrenze in der allg. Rentenversicherung (West) steigt auf € 7.300/Monat. Die Beitragsbemessungsgrenze (Ost) steigt auf € 7.100/Monat.

› Die Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (sog. Jahresarbeitsentgeltgrenze) steigt bundeseinheitlich auf € 66.600.

Wesentliche
Änderungen

› Die Bezugsgröße (West) steigt auf € 3.395/Monat und die Bezugsgröße (Ost) auf € 3.290/Monat.

› Die Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung steigt, ebenfalls bundeseinheitlich, auf € 4.987,50/Monat.



Ihr Kontakt
Rentenberaterin
Kerstin Kind,
Frankfurt a.M.,
kerstin.kind@
wts.de

6 Abgabenordnung

6a | Berechnung der Gebühr für eine verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen | Autor: StB Oliver Felix Faclamm, Erlangen

Key Facts

- › Das FG Münster widerspricht der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 89 AO unter Tz. 4.1.2).
- › Wenn nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO eine einheitliche Gebühr für mehrere Antragsteller festzusetzen ist, sind die Gegenstandswerte aller gestellten Anträge nach Auffassung des FG Münster zusammenzurechnen.
- › Keine Erhöhung des Gegenstandswerts wegen Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft für weitere Gesellschaften und auch bei mehreren aufeinanderfolgenden Einbringungen nur Anfall einer Gebühr.
- › Schuldner der Gebühr für die Erteilung der verbindlichen Auskunft sind gem. § 89 Abs. 3 Satz 2 Hs. 2 AO die Antragsteller als Gesamtschuldner.

Im Klageverfahren entschied das Finanzgericht, dass bei der Ermittlung der Auskunftsgebühr ein einheitlicher Gegenstandswert anzusetzen ist, sofern eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird, gem. § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Auskunftsgebühr ange-setzt werden darf und die Antragsteller – also die Personen, in deren Namen der Antrag gestellt worden ist – Gesamtschuldner der Gebühr sind. Der Beklagte erteilte eine einheitliche verbindliche Auskunft gegenüber der Klägerin und der G-GmbH, wozu er auch nach § 89 Abs. 2 Sätze 5 und 6 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAusKV verpflichtet war. Die vom Finanzamt erteilte verbindliche Auskunft entfalte formal Bindungswirkung auch gegenüber den weiteren beteiligten Gesellschaften neben der Antragstellerin. In seiner Entscheidung widerspricht das FG Münster der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in AEAO zu § 89 AO Tz. 4.1.2, wonach für jeden Antrag auf verbindliche Auskunft eine Gebühr festzusetzen und in Umwandlungsfällen jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig zu beurteilen sei. Der Ansatz mehrerer Auskunftsgebühren weiterhin für jeden an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger, auch wenn die Auskunft einheitlich i. S. von § 89 Abs. 3 Satz 2 AO erteilt wird, und auch dann, wenn die potentiellen steuerlichen Auswirkungen der Umwandlungsvorgänge in derselben gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen sind, ist nach Ansicht des Finanzgerichts unzutreffend und steht in Widerspruch zu der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (Mod-BestVerfG) vom 18.07.2016 geänderten gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 3 Satz 2 AO.

Maßgeblich für die Berechnung des Gegenstandswerts i.S. des § 89 Abs. 4 Satz 1 AO ist die Beurteilung der sich aus diesem Antrag ergebenden Auswirkungen für die beteiligten Steuerpflichtigen. Wenn – wie im Streitfall – nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO eine einheitliche Gebühr für mehrere Antragsteller festzusetzen ist, sind die Gegenstandswerte

Nur eine Gebühr bei einheitlicher Erteilung einer verbindlichen Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten

Entgegen AEAO zu § 89 Tz. 4.1.2.

Gesetzliche Neuregelung

Berechnung Gesamt-Gegenstandswert durch Addition Teil-Gegenstandswerte

FG Münster vom
26.07.2022
(AZ: 13 K 1563/20)

Sachverhalt

Das FG Münster hat mit Gerichtsbescheid vom 26.07.2022 über die Höhe der vom Finanzamt mit Bescheid vom 02.10.2019 und 02.07.2020 festgesetzten Gebühren für verbindliche Auskünfte entschieden. Auf Antrag der Klägerin, einer KG, war in einer verbindlichen Auskunft deren Auffassung zu einer Umstrukturierung zu prüfen, bei der an ihr bestehende Kommanditanteile von natürlichen Personen zunächst sowohl in eine bereits existierende (G -GmbH) als auch in eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft (N-GmbH) eingebracht werden sollten. Im Anschluss sollten diese Kapitalgesellschaften wiederum die eingebrachten Kommanditanteile weiter in eine noch zu gründende weitere Kapitalgesellschaft (M-GmbH) einbringen. Mit Bescheid vom 02.10.2019 und vom 02.07.2020 setzte das Finanzamt Gebühren fest. Diese wurden unter anderem als Summe aus Einzelgebühren für alle Umwandlungsvorgänge betreffend die Klägerin und ihre einbringenden Mitunternehmer sowie für sämtliche beteiligten Kapitalgesellschaften – jeweils als aufnehmende und einbringende Gesellschaft – festgesetzt.

aller gestellten Anträge nach Auffassung des Senats in Anlehnung an § 39 Abs. 1 GKG zusammenzurechnen. Zwar verweist § 89 Abs. 5 AO ausdrücklich nur auf § 34 GKG und § 39 Abs. 2 GKG, nicht jedoch auf § 39 Abs. 1 GKG. Für den Senat ist aber nicht ersichtlich, wie der Gesamt-Gegenstandswert eines einheitlich entschiedenen Auskunftsantrags mehrerer Steuerpflichtiger in anderer Weise als durch Addition der Teil-Gegenstandswerte berechnet werden könnte.

Anhängige Revision
(AZ: I R 30/22)

Die vom FG Münster zugelassene Revision ist bereits anhängig. Es bleibt daher abzuwarten, wie sich der BFH positionieren wird. Bis dahin sollten entsprechende Bescheide offen gehalten werden.

Der BMF-Referentenentwurf einer Sechsten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen sieht bereits eine Neuregelung für Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit Bezug zu den §§ 20, 21, 24 oder 25 UmwStG vor, die nach dem 31.12.2022 bei der zuständigen Finanzbehörde eingehen. Neben der Regelung der Zuständigkeit und Antragsberechtigung soll insbesondere festgelegt werden, dass die einheitlich erteilte verbindliche Auskunft nach § 2 Abs. 2 der Steuer-Auskunftsverordnung für alle beteiligten Rechtsträger gleichermaßen verbindlich erteilt wird und nur eine Gebühr erhoben wird, für die die Beteiligten Gesamtschuldner sind (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO).

Referentenentwurf einer Sechsten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen



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

Kurznnews

6b | Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF vom 05.10.2022

Mit BMF-Schreiben vom 05.10.2022 hat die Finanzverwaltung einen Erlass herausgegeben, nach dem die Finanzämter die ihnen gesetzlich zur Verfügung stehenden Handlungsspielräume im Interesse der nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen nutzen sollen. Ohne strenge Nachweispflichten sollen im Einzelfall auf Antrag fällige Steuern gestundet, Vorauszahlungen zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer angepasst werden sowie Vollstreckungsaufschub gewährt werden. Dies gilt für bis zum 31.03.2023 eingehende Anträge. Auch eine rückwirkende Herabsetzung von Vorauszahlungen für das Jahr 2022 ist im Rahmen der Ermessensentscheidung möglich. Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann im Einzelfall aus Billigkeitsgründen verzichtet werden. Ein solcher Verzicht auf Stundungszinsen kommt unter weiteren Voraussetzungen in der Regel in Betracht, wenn die Billigkeitsmaßnahme für einen Zeitraum von nicht mehr als drei Monaten gewährt wird.

Gleich lautende
Ländererlasse vom
20.10.2022

Mit gleich lautenden Erlassen vom 20.10.2022 haben sich die obersten Finanzbehörden der Länder zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen geäußert. Danach gilt bei nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19

Abs. 3 Satz 3 GewStG) Folgendes: Auch das Finanzamt kann bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden Erhebungszeitraum die Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen veranlassen. Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen anpasst (R 19.2 Abs. 1 Satz 5 GewStR). Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind bei bis zum 31.03.2023 eingehenden Anträgen keine strengen Anforderungen zu stellen. Auch eine rückwirkende Anpassung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2022 ist im Rahmen der Ermessensentscheidung möglich. Nimmt das Finanzamt eine Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden (§ 19 Abs. 3 Satz 4 GewStG). Für etwaige Stundungs- und Erlassanträge gilt auch im Hinblick auf einen möglichen Zusammenhang mit Auswirkungen des Angriffskriegs Russlands auf die Ukraine, dass diese an die Gemeinden und nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten sind, wenn die Festsetzung und die Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist (§ 1 GewStG und R 1.6 Abs. 1 GewStR).



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

RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln,
und RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf

Staatliche Unterstützungs- maßnahmen in der Energiepreiskrise

Angesichts der anhaltenden Energiepreiskrise, vor allem in Folge des Ukraine-Kriegs, hat die Bundesregierung umfassende Maßnahmen zur Abfederung der Preiseffekte auf Haushalte und Unternehmen getroffen.

Hintergrund: Die Energiepreiskrise

Diese Maßnahmen betreffen die Preise für leitungsgebundene Energien – Strom, Erdgas und Wärme. Gleichzeitig hat sie die Finanzierungsseite geregelt: So soll das milliardenschwere Paket zum einen über den Wirtschaftsstabilisierungsfonds der Bundesregierung (WSF) finanziert werden, zum anderen aber durch einen Beitrag der Unternehmen. Dieser Beitrag ist zweiteilig: Es sollen die Stromerzeuger, die von den hohen Börsenstrompreisen in den vergangenen Monaten überplanmäßig profitiert haben, Erlöse aus der Veräußerung von Strom abgeben („Abschöpfung von Überschusserlösen“). So soll innerhalb der Energiewirtschaft ein geschlossener Finanzkreislauf entstehen. Zum anderen sollen Unternehmen aus dem fossilen Sektor einen sog. Solidaritätsbeitrag leisten, der als Übergewinnsteuer ausgestaltet ist.

Die aktuellen Maßnahmen umfassen in einer ersten Stufe Soforthilfen für Dezember 2022. In einer zweiten Stufe sollen dann mit Wirkung ab Januar die Preisbremsen gelten.

Stufe 1: Soforthilfen für Dezember-Energiekosten

Die sog. Stufe 1 der Soforthilfen ist bereits in Kraft getreten. Sie betrifft nur Erdgas und Wärme, nicht die Stromkosten. Von der Zielgruppe her betrifft sie nur Haushalte und kleinere Unternehmen; dies sind Unternehmen mit einem Jahresverbrauch von Erdgas von bis zu 1,5 GWh.

So hat der Bundesrat am 14.11.2022 das am 10.11.2022 vom Bundestag beschlossene Gesetz über eine Soforthilfe für Letztverbraucher von leitungsgebundenem Erdgas und Kunden von Wärme (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG) gebilligt. Dieses Gesetz enthält die Dezember-Soforthilfen (Stufe 1) für Letztverbraucher von Erdgas und Kunden von Wärme.

Haushaltskunden und kleinere Unternehmen mit einem Gasverbrauch bis zu 1,5 GWh pro Jahr werden im Dezember 2022 durch die einmalige Soforthilfe von den hohen Gaspreisen entlastet. Pflege-, Rehabilitations- und Forschungseinrichtungen, Kindertages-

stätten, Werkstätten für Menschen mit Behinderungen und Wohnungseigentümergeinschaften sind unabhängig von ihrem Jahresverbrauch anspruchsberechtigt. Zur Umsetzung dieser Soforthilfe werden die Abschlagszahlungen für den Monat Dezember 2022 ausgesetzt oder ein entsprechender Betrag erstattet. Bei der Wärmeversorgung erfolgt die Entlastung durch eine pauschale Zahlung, die sich im Wesentlichen an der Höhe des gezahlten Abschlags bemisst. Basis sind die Abschläge für September 2022 mit einem „Sicherheitszuschlag“ von 20 %.

Für Mieterinnen und Mieter ohne eigene Verträge mit Energielieferanten, deren Energieverbrauch über die Nebenkosten abgerechnet wird, sind differenzierte Sonderregeln je nach Ausgestaltung der Verträge mit dem Vermieter vorgesehen. Ziel ist es, auch diese Haushalte zeitnah von den Kostensteigerungen zu entlasten.

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) erstattet den Gas- und Wärmeversorgungsunternehmen die Entlastungsbeträge nach Plan noch vor dem 01.12.2022.

Im JStG 2022 soll geregelt werden, dass alle im EWSG benannten Entlastungen der Besteuerung unterliegen, um eine sozial ausgewogene Entlastungswirkung zu erzielen.

Stufe 2: Energiepreisbremsen

Im kommenden Jahr sollen dann die sog. Preisbremsen für Gas, Wärme und Strom umgesetzt werden (Stufe 2 des Maßnahmenpakets). Die Entlastungen können wegen des hohen Aufwands bei den Lieferanten voraussichtlich erst zum 01.03.2023 umgesetzt werden, sollen dann aber rückwirkend zum 01.01.2023 gelten.

Die Gesetzentwürfe für die Umsetzung der Strom-, Gas- und Wärmepreisbremse, sowie für die Mehrerlösabschöpfung bei den Stromerzeugern sind am 25.11.2022 im Kabinett verabschiedet worden. Die Regelungen sollen in einem Strompreisbremsegesetz (StromPBG) sowie in einem Gas- und Wärmepreisbremsegesetz (GasWärmePBG) normiert werden.

Hier wird es Beihilfen in Gestalt von monatlichen Gutschriften vom Lieferanten geben. Gutgeschrieben wird die Differenz zwischen dem gesetzlich gedeckelten Preis für ein sog. Basiskontingent und dem vereinbarten hohen Preis:

Für Erdgas wird ein Brutto-Preis von 12 Cent/kWh und für Fernwärme von 9,5 Cent/kWh für ein Grundkontingent von 80 % des historischen Verbrauchs festgelegt.

Für Strom wird mit Blick auf den Preisdeckel zwischen Haushalten/Gewerbe (bis 30.000 kWh Jahresverbrauch) und größeren Unternehmen differenziert: Für Verbraucher bis zu einem Stromverbrauch von 30.000 kWh pro Jahr wird der Strompreis auf 40 Cent/kWh inklusive staatlicher Preisbestandteile gedeckelt, und zwar für ein „Entlastungskontingent“ von 80 % des Vorjahresverbrauchs 2021, oder ggf. einer Verbrauchsprognose des Netzbetreibers. Für Verbraucher über 30.000 kWh wird der Strompreis für ein Entlastungskontingent von 70 % auf 13 Cent/kWh gedeckelt, d.h. Netzentgelte, Steuern, Abgaben und Umlagen bleiben in dieser Zielgruppe unberührt. Begünstigt ist nur der Netzbezug, dies allerdings unabhängig davon, ob das Unternehmen von einem Lieferanten bezieht oder selbst am Stromgroßhandelsmarkt einkauft.

Bei der Gaspreisbremse sollen Kunden mit einem Gasverbrauch unter 1,5 Mio. kWh im Jahr sowie Pflege-, Forschungs- und Bildungseinrichtungen eine Begrenzung des Brutto-Gaspreises für 80 % des Verbrauchs auf 12 Cent/kWh erhalten; für Fernwärme soll der garantierte Bruttopreis bei 9,5 Cent liegen. Die Industrie soll für 70 % ihres Erdgasverbrauchs nur 7 Cent/kWh bzw. für 80 % ihres Wärmeverbrauchs nur 7,5 Cent/kWh bezahlen.

Für die verbleibenden 20 % bzw. 30 % des Verbrauchs muss jeweils der (teure) Vertragspreis gezahlt werden. Dies soll einen Anreiz für Bemühungen der Haushalte und Unternehmen zur Energieeinsparung schaffen. Um eine Gasmangellage abzuwenden, in der die Erdgasversorgung durch die Bundesnetzagentur priorisiert werden müsste,

seien trotz der vollen Gasspeicher ca. 20 % bis 30 % Einsparungen erforderlich.

Über die genauen Voraussetzungen für die Beihilfegewährung (z.B. Standortgarantie) dürfte im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch verhandelt werden; hier sind allerdings die zwingenden beihilferechtlichen Vorgaben aus dem „Temporary Crisis Framework“ der EU in der Fassung vom 28.10.2022 zu beachten.

Die Preisbremsen sind zunächst bis Ende 2023 befristet. Mit dem Gesetzentwurf wird die Bundesregierung ermächtigt, die Maßnahmen per Verordnung bis April 2024 zu verlängern. Zudem soll sie bis Ende 2023 prüfen, ob eine Verlängerung darüber hinaus möglich ist. Die Gesetzentwürfe sollen noch im Dezember das parlamentarische Verfahren durchlaufen.

Auf Grundlage des beihilferechtlichen „Temporary Crisis Frameworks“ der EU legen die Gesetzentwürfe über ein hochdifferenziertes System Höchstgrenzen für die Entlastungen fest. Bei energieintensiven Unternehmen, die unter einen der in Anlage 2 zum Gesetzentwurf aufgezählten energieintensiven Sektoren fallen, beträgt die Höchstgrenze der Entlastungen € 150 Mio. pro Jahr. Die Entlastungen aus der Strom- und Gaspreisbremse sind zusammenzurechnen. Wird der Betrag überschritten, ist eine Einzelfallprüfung bei der EU-Kommission vorgesehen; hierzu sind Geschäftsberichte und Energierechnungen einzureichen. Im Fall von Entlastungen von bis zu € 50 Mio. müssen die Unternehmen einen Plan vorlegen, wie sie ihre Anstrengungen zur Erhöhung der Energieeffizienz und der Nutzung erneuerbarer Energien steigern wollen.

Darüber hinaus gibt es für große Verbraucher Grenzen für die Entlastungshöhe abhängig von der Höhe der krisenbedingten Energiemehrkosten sowie von der EBITDA-Entwicklung im Vergleich 2021 zu 2023. Unternehmen, die über € 2 Mio. erhalten, trifft eine „Arbeitsplatzerhaltungspflicht“ bis zum 30.04.2025 für 90 % ihrer Stellen (Vollzeitäquivalente). Das zuvor diskutierte Verbot von Dividenden- und Boni-



Zahlungen ist in dem Gesetzentwurf zur Strompreisbremse nicht enthalten; dies wird aber noch diskutiert.

Finanzierung: Überschusserlös- abschöpfung und Solidaritätsbeitrag (Übergewinnsteuer)

Die Energieversorger erhalten von den Übertragungsnetzbetreibern die Kosten für die vergünstigten Verbrauchsanteile erstattet. Gleichzeitig ziehen die Übertragungsnetzbetreiber bei den sog. inframarginalen Stromerzeugern für Anlagen mit einer installierten Leistung von über 1 MW „Übererlöse“ ein. Dies betrifft erneuerbare Energien, Atomenergie, Mineralöl, Abfall und Braunkohle. Das ebenfalls im Strompreisbremsegesetz geregelte Abschöpfungsverfahren differenziert technologiespezifisch. Die Abschöpfung soll rückwirkend ab dem 01.12.2022 erfolgen und ist zunächst bis Ende Juni 2023 befristet; sie kann bis maximal Ende April 2024 verlängert werden. Die vorher für die Vermarktung am Spotmarkt angedachte Rückwirkung zum 01.03.2022 ist vom Tisch. Insgesamt soll hierdurch ein geschlossener Finanzkreislauf in der Energiewirtschaft etabliert werden.

Die Abschöpfung von Zufallsgewinnen soll über einen Solidaritätsbeitrag entsprechend der Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die

hohen Energiepreise“ vom 06.10.2022 erfolgen. Das diesbezügliche EU-Energiekrisenbeitragseinführungsgesetz (EU-EKBEG) soll in das JStG 2022 aufgenommen werden. Erfasst wird jedes gewerbliche Unternehmen unabhängig von seiner Rechtsform, soweit es im Inland betrieben wird (Einzelunternehmen und Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Betriebsstätten) und im Besteuerungszeitraum mindestens 75 % seines Umsatzes in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt. Der Solidaritätsbeitrag soll für das erste nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 1 definiert wird, sowie für das darauffolgende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 2 definiert wird, erhoben werden. Der Solidaritätsbeitrag ist auf den Teil des Gewinns des im Besteuerungszeitraum 1 bzw. 2 endenden Wirtschaftsjahres zu entrichten, der mehr als 20 % über dem Durchschnitt der steuerlichen Gewinne aus den nach dem 31.12.2017 beginnenden und vor dem Beginn des Besteuerungszeitraums 1 endenden Wirtschaftsjahren liegt. Bei Kapitalgesellschaften ist als Gewinn der steuerliche Gewinn maßgebend (siehe auch R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 31 KStR 2022), bei Steuerpflichtigen in anderer Rechtsform die entsprechende Größe. Der Solidaritätsbeitrag beträgt 33 % dieser Bemessungsgrundlage und ist keine abzugsfähige Betriebsausgabe.



Ihr Kontakt
RAin Dr. Sabine
Schulte-Beck-
hausen, Köln,
sabine.schulte-
beckhausen@
wts.de



RAin Dr. Karen
Möhlenkamp,
Düsseldorf,
karen.moehlen-
kamp@wts.de

7a | Einführung einer neuen Sonderabgabe für Produkte aus Einwegkunststoff ab 2025 | Autoren: StB Bertil Kapff und Anatoly Radetskiy, beide Düsseldorf

Key Facts

- › Zusätzliche Zahlungsverpflichtung für Hersteller und Importeure auf Grundlage der im Vorjahr in den Verkehr gebrachten Mengen Wegwerfplastik.
- › Zweckgebundene Abgabe als Beitrag für die Abfallsammlungs- und Reinigungskosten der Kommunen.
- › Errichtung eines Einwegkunststofffonds mit einem Volumen von € 450 Mio. jährlich.
- › Gesetzgebungsverfahren soll im Frühjahr 2023 abgeschlossen werden.

Beteiligung an den Kosten der kommunalen Abfallbeseitigung

Hersteller und Importeure von Produkten aus Einwegplastik sollen sich zukünftig durch eine neue Sonderabgabe an den Kosten der kommunalen Abfallbeseitigung in Parks und Straßen beteiligen. Bislang trug die Allgemeinheit die Kosten für Reinigung und Entsorgung von achtlos weggeworfenen Abfällen. Nach den Plänen der Bundesregierung soll sich dies nun ändern. Am 02.11.2022 hat das Bundeskabinett hierzu den Entwurf eines Gesetzes zum Aufbau eines Einwegkunststofffonds beschlossen und veröffentlicht. Das Gesetzesvorhaben dient der Umsetzung von Art. 8 Abs. 1 bis 7 i.V.m. Art. 14 der EU-Einwegkunststoffrichtlinie RL (EU) 2019/904 in nationales Recht. Demnach haben die Mitgliedstaaten für bestimmte Einwegkunststoffprodukte, für die es derzeit keine leicht verfügbaren geeigneten und nachhaltigeren Alternativen gibt, entsprechend dem Verursacherprinzip Regime der erweiterten Herstellerverantwortung einzuführen.

Neue Sonderabgabe für Wegwerfplastik ab 2025

Nach dem Gesetzesentwurf werden die Hersteller und Importeure von Produkten aus Einwegkunststoff ab dem Kalenderjahr 2025 verpflichtet, eine jährliche Abgabe in einen zentralen Fonds einzuzahlen, der vom Umweltbundesamt verwaltet wird. Die Sonderabgabe soll dabei auf der Grundlage der von den jeweiligen Unternehmen im Kalenderjahr 2024 in Verkehr gebracht

ten Produktmengen Wegwerfplastik bestimmt werden.

Der Anlage 1 des Gesetzesentwurfs kann eine Liste der zukünftig abgabepflichtigen Einwegkunststoffprodukte entnommen werden. Hierunter fallen Lebensmittelbehälter, aus flexiblem Material hergestellte Tüten und Folienverpackungen mit Lebensmittelinhalt, Getränkebehälter mit einem Füllvolumen von bis zu 3,0 Litern, Getränkebecher einschließlich ihrer Verschlüsse und Deckel, leichte Kunststofftragetaschen, Feuchttücher, Luftballons und Tabakprodukte mit kunststoffhaltigen Filtern.

Abgabepflichtige Produkte

Die Höhe der Abgabe solle sich an der Art und Menge jener Produkte bemessen, die die Hersteller und Importeure zuvor auf den Markt gebracht haben. Der Gesetzesentwurf enthält jedoch noch keine Abgabesätze je Produktklasse. Das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (BMUV) weist diesbezüglich darauf hin, dass es derzeit eine Rechtsverordnung vorbereitet, in der diese und weitere operative Regelungen wie das Auszahlungssystem an die Kommunen und sonstigen Anspruchsberechtigten enthalten sein werden. Die dazu erforderliche Datenbasis wird derzeit durch ein Forschungsvorhaben im Auftrag des Umweltbundesamtes ermittelt.

Festlegung der Abgabesätze per Rechtsverordnung

Das BMUV schätzt, dass dem Einwegkunststofffonds jährliche Einnahmen von bis zu € 450 Mio. zufließen werden. Im Herbst 2025 sollen die Kommunen dann erstmals Auszahlungen aus dem Einwegkunststofffonds für ihre in 2024 erbrachten abfallwirtschaftlichen Leistungen erhalten.

Erste Auszahlungen an Kommunen im Herbst 2025

Weiterhin regelt der Gesetzesentwurf die Einrichtung einer mit Vertretern der betroffenen Wirtschaft, der Anspruchsberechtigten sowie der Entsorgungs-, Umwelt- und Verbraucherverbände besetzten Einwegkunststoffkommission. Das Expertengremium soll bei der Bestimmung der Abgabesätze, der Auszahlungskriterien und der jährlichen Festlegung des Gesamtauszahlungsbe-

Einwegkunststoffkommission

trags sowie bei der Einordnung von Einwegkunststoffprodukten unterstützen.

Gesetzgebungsverfahren

Der Gesetzentwurf wird im nächsten Schritt vom Bundesrat und vom Bundestag beraten. Das Gesetzgebungsverfahren soll im Frühjahr 2023 abgeschlossen werden.

Doppelbelastungen durch mögliche nationale Plastiksteuer?

Neben der hier diskutierten Sonderabgabe für die Hersteller und Importeure

von Einwegkunststoffprodukten steht weiterhin die Einführung einer nationalen Plastiksteuer zur Diskussion. In ihrem Koalitionsvertrag hat die aktuelle Bundesregierung angekündigt, die 2021 eingeführte EU-Kunststoffabgabe wie in anderen europäischen Ländern auf die Hersteller und Inverkehrbringer umlegen zu wollen. Das potenzielle Steuervolumen beträgt ca. € 1,4 Milliarden.



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

7b | Überwachungspläne für Inverkehrbringer nach dem Brennstoffemissions-handelsgesetz BEHG | Autoren: StB Bertil Kapff und Anatoly Radetskiy, beide Düsseldorf

Key Facts

- ▶ Referentenentwurf einer Emissionsberichterstattungsverordnung 2030.
- ▶ Verpflichtende Einreichung von Überwachungsplänen ab 2024 für alle Inverkehrbringer.
- ▶ Monitoring der Brennstoffemissionen in 2023.
- ▶ Mindestinhalte eines genehmigten Überwachungsplans.

auf genormte Mineralöle und Erdgas begrenzt, bei denen der CO₂-Ausstoß unkompliziert mit festen Standardemissionsfaktoren berechnet werden kann.

Nach den letzten Änderungen des BEHG werden nun ab 2023 auch das Verheizen von Kohle und ab 2024 zusätzlich die thermische Verwertung von Abfällen in die nationale CO₂-Bepreisung einbezogen, so dass die vereinfachten Berechnungsmethoden zur Bestimmung der in den Verkehr gebrachten Emissionen nicht mehr ausreichen. Vor diesem Hintergrund ist insbesondere fraglich, welche Gestalt die Überwachungspläne annehmen werden und wann diese bei der zuständigen Behörde einzureichen sind. Hierzu sind jedoch weder im BEHG noch in der EBeV 2022 Antworten zu finden. Am 07.10.2022 hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz nun den Referentenentwurf einer Emissionsberichterstattungsverordnung 2030 (EBeV 2030) veröffentlicht.

Referentenentwurf EBeV 2030

Pflicht zur Abgabe von Überwachungsplänen für BEHG-Inverkehrbringer

Bereits seit Inkrafttreten des CO₂-Preises nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG) in 2021 ist bekannt, dass die Inverkehrbringer von Energieerzeugnissen als Verantwortliche im Sinne dieses Gesetzes grundsätzlich verpflichtet sind, einen genehmigten Überwachungsplan für jede Handelsperiode einzureichen. Ein Überwachungsplan ist eine Darstellung der Methode, die ein Verantwortlicher anwendet, um seine Brennstoffemissionen zu ermitteln und darüber Bericht zu erstatten. Er gilt grundsätzlich für eine Handelsperiode und umfasst eine vollständige und transparente Dokumentation der Überwachungsmethodik für die von dem Verantwortlichen in einem Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Brennstoffe.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Pflicht zur Einreichung eines Überwachungsplans erstmals für das Kalenderjahr 2024 bestehen soll. Dieser Plan soll dann bis zum Ende der aktuellen Handelsperiode und damit bis einschließlich des Kalenderjahres 2030 gelten. Für im Kalenderjahr 2023 in den Verkehr gebrachte Brennstoffemissionen soll dagegen nach § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EBeV 2030 kein genehmigungspflichtiger Überwachungsplan eingereicht werden müssen. Stattdessen sollen die Inverkehrbringer ihre Emissionen selbstständig nach den Vorgaben der EBeV 2030 überwachen, ermitteln und berichten.

Erstmalige Verpflichtung für das Kalenderjahr 2024

Keine Überwachungspläne für 2021 und 2022

Nach § 3 Emissionsberichterstattungsverordnung 2022 (EBeV 2022) entfällt die Pflicht zur Übermittlung und Genehmigung von Überwachungsplänen für die Kalenderjahre 2021 und 2022. In diesen Zeiträumen ist der Anwendungsbereich des nationalen Emissionshandels

Bisher keine
Abgabefrist

Eine Abgabefrist für die Überwachungspläne wird durch den Referentenentwurf noch nicht festgelegt. Sie soll aber spätestens drei Monate vor ihrem Ablauf im Bundesanzeiger bekannt gegeben werden. Da der Überwachungsplan nach seiner Einreichung durch den Verpflichteten auch noch gem. § 6 Abs. 1 Satz 3 BEHG von der Deutschen Emissionshandelsstelle (DEHSt) als zuständiger Behörde genehmigt werden muss, dürfte ein gewisser Vorlauf vor Beginn der Handelsphase des Kalenderjahres 2024 gewährt werden.

Der Referentenentwurf legt mit der Anlage 1 spezifische Anforderungen für die Überwachungspläne fest. Neben allgemeinen Angaben zum Unternehmen sind detaillierte Informationen zu den in Verkehr gebrachten Brennstoffen und insbesondere zu den Methoden der Mengenabgrenzung offenzulegen. Inverkehrbringer, die ihre Brennstoffemissionen ausschließlich nach Standardemissionsfaktoren ermitteln, können vereinfachte Überwachungspläne bei der DEHSt einreichen.

Inhaltliche Anforderungen an die Überwachungspläne



Ihr Kontakt
RAin Dr. Karen
Möhlenkamp,
Düsseldorf,
karen.moehlen
kamp@wts.de

8 | Zollwertermittlung – Grenzüberschreitende Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen – Auswirkungen von nachträglichen Preisanpassungen auf den Zollwert | Autor: Kay Masorsky, Köln

Key Facts

- › Keine Anwendung der Transaktionswertmethode im Falle, dass sich der Zollwert teilweise aus einem in Rechnung gestellten Betrag und teilweise aus einer späteren pauschalen Preisanpassung zusammensetzt.
- › Keine Berücksichtigung von nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen für den Zollwert.
- › Keine Erstattung von Zollabgaben im Falle späterer Minderung der Einfuhrwerte durch pauschale Preisnachlässe.

waltung) im Rahmen eines Advance Pricing Agreements (APA) abgestimmt, dass der konzerninterne Verrechnungspreis auf Basis der "Residual Profit Split Methode" ermittelt würde. Dementsprechend kam es am Ende eines jeden Geschäftsjahres zu Ausgleichszahlungen, die zugunsten oder zu Lasten der deutschen Gesellschaft sein konnten. Der Rechtsstreit basierte auf einer Situation, in der die deutsche Tochtergesellschaft rückwirkend pauschale Preisnachlässe erhielt. Diese führten zu einem Antrag auf Erstattung von Zollabgaben wegen rückwirkender Verminderung der erklärten Einfuhrzollwerte.

Die Erstattung wurde letztlich vom Finanzgericht auf Basis des in der Zollwelt vielbeachteten EuGH-Urteils vom 20.12.2017 in der Rechtssache C-529/16 versagt. Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Klägerin Revision ein, die nun ebenfalls abgelehnt wurde.

Folgende grundsätzliche Aussagen des BFH sind dabei durchaus beachtenswert:

1. Die Transaktionswertmethode, d.h. die Zollwertermittlung auf Basis eines Rechnungspreises, ist in den Fällen ausgeschlossen, in denen der Wert der Einfuhrware im Zeitpunkt der Einfuhr nicht ermittelbar ist, da sich dieser Wert aus dem Rechnungspreis und einer im Zeitpunkt der Einfuhr nicht bestimmbar pauschalen Berichtigung zusammensetzt. Dieser Standpunkt basiert auf dem genannten EuGH-Urteil und ist insofern

BFH vom 17.05.2022
(AZ: VII R 2/19) zur
EuGH-Rechtssache
„Hamamatsu“

Der BFH hat in seinem Urteil vom 17.05.2022 (veröffentlicht am 29.09.2022) zur EuGH-Rechtssache "Hamamatsu" die Revision bezüglich einer beantragten Erstattung von Zollabgaben zurückgewiesen und dabei einige grundlegende Ausführungen gemacht, deren Auswirkungen auf die zukünftige zollwertrechtliche Beurteilung von Transaktionen zwischen konzernverbundenen Unternehmen erheblich sein könnten.

Advance Pricing
Agreements (APA)

Im Ausgangsfall meldete die deutsche Tochtergesellschaft einer japanischen Mutter in den jeweiligen Einfuhrfällen den Verkaufspreis auf Basis des Transaktionswertes als Zollwert an. Zwischen den Konzerngesellschaften war vereinbart und mit den deutschen Finanzbehörden (ohne Beteiligung der Zollver-

Transaktionswert-
methode scheidet aus

nicht neu, aber deshalb unseres Erachtens nicht weniger beachtenswert.

Sog. Schlussmethode ebenfalls ausgeschlossen

2. Die sog. Schlussmethode zur Ermittlung des Zollwerts ist in diesem Fall aus denselben Gründen ausgeschlossen: *"Daraus folgt, dass das Dictum des EuGH, demzufolge es der ZK nicht zulässt, als Zollwert einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird, jedenfalls im Ergebnis auch für die Zollwertermittlung nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 ZK maßgeblich ist."*

Verrechnungspreisanpassung für die Zollwertermittlung irrelevant

3. Nachträgliche Preisanpassungen sind laut BFH für die Zollwertermittlung irrelevant: *"Eine solche Verrechnungspreisanpassung, die als ertragsteuerliches Instrument der Streitvermeidung und der Verminderung von Verrechnungspreisisiken dient (...), bleibt jedenfalls im Rahmen sämtlicher Zollwertermittlungsmethoden wegen der dargelegten Waren- und Stichtagsbezogenheit der Zollwertermittlung ohne Einfluss auf den maßgeblichen Zollwert." (Abs. 59 des Urteils).*

Aussagen auf Anpassungen in beide Richtungen bezogen

4. Die vorgenannte Aussage bezieht sich nicht nur auf nachträgliche Anpassungen nach unten, sondern nach Aussage des BFH ausdrücklich auch auf Anpassungen nach oben. Nachträgliche Preiserhöhungen, die auch eine Erhöhung des Zollwerts nach sich zögen, würden damit auch unbeachtlich bleiben müssen.

Es ist zu betonen, dass BFH-Urteile - anders als die des EuGH - selbstverständlich keine unmittelbare Wirkung für die gesamte EU haben. Gleichwohl wird es mit großer Spannung zu beobachten sein, wie diese Ausführungen, die sich auf EU-weit (und in seinen Grundzügen sogar nahezu weltweit) geltendes Zollwertrecht beziehen, auswirken werden. Die Aussage, dass rückwirkende Preisanpassungen allgemein, d.h. auch wenn sie außerhalb der Umsetzung eines APA aus der Anwendung eines Verrechnungspreismechanismus mit Ausgleichszahlun-

gen erfolgen, wegen ihrer im Zeitpunkt der Einfuhr in Höhe und Wirkung unklaren Auswirkungen "ohne Einfluss auf den maßgeblichen Zollwert" bleiben, birgt eine gewisse Sprengkraft, da es in der Konsequenz auch die Nacherhebung von Zollabgaben ausschließen würde.

Im vorliegenden Fall war es der Zollverwaltung im Zeitpunkt der Einfuhr nicht bekannt, dass es nachträglich zu Preisanpassungen kommen würde. Ob dies bedeutet, dass die Beurteilung anders wäre, sofern eine vorherige Absprache mit der Zollverwaltung erfolgen würde, muss abgewartet werden. Da aber auch im Fall der vorherigen Absprache, dass es rückwirkend zum Ausgleich kommen wird, die Unklarheit im Hinblick auf Höhe und Richtung einer Ausgleichszahlung bestehen bliebe, muss eine andere Beurteilung in einem solchen Fall bezweifelt werden.

BFH und EuGH haben zudem bemängelt, dass die Klägerin und Revisionsklägerin keine genaue Verteilung der Ausgleichszahlung auf die jeweiligen Einfuhrwaren vorgenommen hat. Auch diesbezüglich haben wir erhebliche Zweifel, dass die Beurteilung eine andere wäre, sollte eine genauere Aufteilung, bspw. durch Rechnungskorrektur, möglich sein, da weiterhin gelten würde, dass diese im maßgeblichen Zeitpunkt der Einfuhr nicht klar gewesen wäre.

Es bleibt folglich abzuwarten, wie die deutsche Zollverwaltung und auch die der anderen EU-Mitgliedstaaten auf dieses Urteil reagieren. Unternehmen, die in einer vergleichbaren Situation sind, raten wir, gegen etwaige Bescheide der Zollverwaltung zur Nacherhebung von Zöllen wegen rückwirkender Preisanpassungen Einspruch einzulegen. Denjenigen, die schon in der Vergangenheit regelmäßig von sich aus Korrekturmeldungen zur rückwirkenden Anpassung der Zollwerte aufgrund von Verrechnungspreisanpassungen eingereicht haben, empfehlen wir, mit der Zollverwaltung Kontakt aufzunehmen und von sich aus die Auswirkungen des Urteils zu klären. Sofern die Verwaltung auf der Korrekturmeldung besteht und daraufhin Nacherhebungsbescheide erlässt, sollte wiederum Einspruch eingelegt werden, um den Eintritt der Rechtskraft des Bescheids bis zur endgültigen Klärung zu verhindern.

Nacherhebung von Zollabgaben ebenfalls ausgeschlossen?

Bescheide durch Rechtsmittel offen halten



Ihr Kontakt
Kay Masorsky,
Köln,
kay.masorsky@wts.de

Deutschland 9a | Passive Entstrickung führt nicht zur Besteuerung |

Autorin: Sabrina Baur, München

Key Facts

- › Die Änderung eines DBA führt nach Auffassung des FG Münster nicht zur Verwirklichung eines Entstrickungstatbestands gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (sog. passive Entstrickung). Es fehle an einem hierfür notwendigen, dem Steuerpflichtigen zurechenbaren Verhalten.
- › Zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts komme es bei einem Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode zudem erst bei einer anzurechnenden Steuerzahlung im Ausland.
- › Der Senat ließ offen, ob er sich einer Auffassung anschließen könnte, wonach der Begriff der Beschränkung des Besteuerungsrechts i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als eine Gefährdung des Besteuerungsrechts betrachtet wird.

etriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass es aufgrund der Neuregelung des Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien zu einer passiven Entstrickung i.S. der §§ 4 Abs. 1 Satz 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 EStG gekommen sei. Gegen die entsprechende Änderung im Feststellungsbescheid richtete sich die Klage. Die Klägerin argumentierte, dass eine Entstrickung ohne aktives Handeln zu keiner Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns führen könne.

Das FG Münster gab der Klage statt und entschied, dass in der Neuregelung des Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien keine Verwirklichung des Entstrickungstatbestands nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gesehen werden kann.

Vielmehr sei die Änderung des DBA Spanien dem Steuerpflichtigen nicht zurechenbar. Dies deswegen, weil die Änderung ausschließlich auf einer Entscheidung der Bundesrepublik Deutschland zur Neuordnung ihres Besteuerungsrechts beruhe. Die Rechtsauffassung zur Ablehnung einer passiven Entstrickung ergebe sich aus dem systematischen Zusammenhang des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG im Normgefüge des § 4 Abs. 1 EStG. Denn die Gleichstellung der Tatbestandsmerkmale der Entnahme und des Ausschlusses/der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts lasse darauf schließen, dass es zumindest eines dem Steuerpflichtigen zurechenbaren Verhaltens bedürfe. Nichts anderes ergebe sich aus der Historie der Norm des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Denn § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sei eingeführt worden, um die Theorie von finalen Entnahmen des BFH, welche ebenfalls ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen voraussetzte, gesetzlich zu verankern. Zudem könne weder aus der Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG noch der des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG durch das ATADUmsG geschlossen werden, dass der Gesetzgeber durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG grundsätzlich passive Entstrickung erfassen wollte. Darüber hinaus sei eine, die passive Entstrickungen umfassende Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG europarechtlich zweifelhaft.

Entscheidung

Kein zurechenbares Verhalten des Steuerpflichtigen bei Änderung des DBA

FG Münster vom 10.08.2022 (AZ: 13 K 559/19 G,F)

Das FG Münster hatte mit Urteil vom 10.08.2022 zu entscheiden, ob es durch die Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zur Verwirklichung eines Entstrickungstatbestands nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG kommen kann (sog. passive Entstrickung).

Urteilsfall

Im Streitfall waren an der Klägerin, einer deutschen KG, zwei Kommanditisten beteiligt. Die Kommanditisten hielten jeweils 50 % der Anteile an einer in Spanien ansässigen Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen bestand. Die Kapitalgesellschaftsanteile der beiden Kommanditisten waren dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Mit Änderung des DBA zwischen Deutschland und Spanien (DBA Spanien) am 18.10.2012 trat u.a. die Neuregelung des Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien in Kraft. Danach können die Gewinne aus Veräußerungen von Anteilen an einer Gesellschaft, die zu mindestens 50 % unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das in dem anderen Staat belegen ist, im anderen Staat besteuert werden. Im Rahmen einer Be-



Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erst bei tatsächlicher Steuerzahlung im Ausland und entsprechender Steueranrechnung im Inland

Zudem äußerte das FG Münster Zweifel daran, ob bereits in dem Wechsel vom alleinigen Besteuerungsrecht zu einer Besteuerung unter Anrechnung einer ausländischen Steuer eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zu sehen sei. Vielmehr liege eine Beschränkung erst dann vor, wenn es tatsächlich zu einer Steuerzahlung im Ausland komme und diese auf die inländische Steuer anzurechnen sei. Der Senat ließ offen,

ob er sich einer Auffassung anschließen könnte, wonach der Begriff der Beschränkung des Besteuerungsrechts im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als eine Gefährdung des Besteuerungsrechts betrachtet wird.

Mangels höchstrichterlicher Klärung vorliegender Rechtsfrage ließ das FG Münster die Revision zum BFH zu, welche die Finanzverwaltung nun auch bereits eingelegt hat.



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

9b | Zuschläge für nicht oder verspätet vorgelegte oder nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation unionsrechtskonform |

Autoren: StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp und Mark Heitfeldt, beide Düsseldorf

Deutschland

Key Facts

- › Zuschläge für nicht oder verspätet vorgelegte oder nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation verstoßen nicht gegen die europarechtliche Niederlassungsfreiheit.
- › Höhe der Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO ist verhältnismäßig.
- › Eine verpflichtende Verrechnungspreisdokumentation verstößt grundsätzlich ebenfalls nicht gegen die Niederlassungsfreiheit.
- › FG Bremen muss aber Verhältnismäßigkeit der Ausgestaltung der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO und GAufzV prüfen.

verpflichtet, innerhalb bestimmter Fristen Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt dieser Geschäftsbeziehungen (sog. Verrechnungspreisdokumentation) zu erstellen. Legt ein Steuerpflichtiger diese Dokumentation nicht vor, wird diese als nicht verwertbar angesehen oder wird festgestellt, dass diese nicht zeitnah erstellt wurde, wird gem. § 162 Abs. 3 AO widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher als die erklärten Einkünfte sind. Weiter ist nach § 162 Abs. 4 AO ein Zuschlag von mindestens € 5.000 festzusetzen, wenn Aufzeichnungen nicht oder verspätet vorgelegt werden oder die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind. Der Zuschlag beträgt mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach Absatz 3 ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als € 5.000 ergibt.

Hintergrund Gem. § 90 Abs. 3 AO sind Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen unterhalten, regelmäßig dazu

Ursprünglicher Streitfall	<p>Dem beim FG Bremen anhängigen Verfahren lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 ein 5%iger Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO auf einen Mehrbetrag der Einkünfte festgesetzt wurde (€ 20.000 pro Jahr). Die vorgelegte Verrechnungspreisdokumentation wurde von der Finanzverwaltung als unverwertbar betrachtet. Die Klägerin, eine im Inland ansässige KG, war der Auffassung, dass der festgesetzte Zuschlag gegen Europarecht verstoße.</p>	<p>offen, ob die in § 90 Abs. 3 AO geregelte Dokumentationspflicht in ihrer durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) konkretisierten Ausgestaltung zur Erreichung des Ziels angemessen ist, oder ob diese möglicherweise übermäßige Verwaltungszwänge beim Steuerpflichtigen verursacht. Diese Frage wird zur Klärung zurück an das FG Bremen verwiesen.</p>	
FG Bremen vom 07.07.2021 (AZ: 2 K 187/17 (3))	<p>Das FG Bremen hatte im Beschluss vom 07.07.2021 ebenfalls Zweifel daran geäußert, ob die Erhebung von Zuschlägen mit der europarechtlich gebotenen Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) vereinbar ist, insbesondere in Anbetracht der ohnehin möglichen Auswirkungen von § 162 Abs. 3 AO. Zur Klärung hatte das FG Bremen mit Beschluss ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV beim EuGH beantragt (vgl. WTS-Journal 04/2021).</p>	<p>Der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO ist laut EuGH ebenfalls vor dem Hintergrund des unionsrechtlich anerkannten Allgemeininteresses an einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu sehen. Die Höhe des Zuschlags sei zudem durch die Mindesthöhe von € 5.000 geeignet, eine abschreckende Wirkung zu entfalten und im Übrigen durch die prozentuale Berechnung anhand des ggf. festzusetzenden Mehrbetrags der Einkünfte (höchstens 10 %) verhältnismäßig. Zudem bleibe ein Zuschlag bei entschuldbarer Nichterfüllung der Dokumentationspflichten oder Geringfügigkeit des Verschuldens aus.</p>	Zuschlag
EuGH vom 13.10.2022 (Rs. C-431/21)	<p>Der EuGH hat mit Urteil vom 13.10.2022 entschieden, dass sowohl die Dokumentationspflicht an sich als auch ein solcher Zuschlag nicht gegen die Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 49 AEUV und Art. 43 EG verstoßen und somit unionsrechtskonform sind. Der EuGH begründet sein Urteil damit, dass durch die Regelungen unionsrechtlich anerkannte Allgemeininteressen verfolgt werden.</p>	<p>Dass das deutsche Steuerrecht in einem solchen Fall auch die widerlegbare Annahme höherer steuerpflichtiger Einkünfte vorsieht, stehe einem Zuschlag nicht entgegen. Damit solle eine Berichtigung der steuerbaren Einkünfte erreicht werden, jedoch keine Sanktion der Missachtung der steuerlichen Dokumentationspflicht. Andere angeblich weniger strenge Sanktionen bei rein internen Fallgestaltungen, die eine Missachtung von Mitwirkungspflichten zur Folge haben, hätten laut EuGH hier keine Bedeutung. Diese verfolgten ebenfalls andere Ziele.</p>	Ausblick
Dokumentationspflicht	<p>Zur Dokumentationspflicht wird vom EuGH ausgeführt, dass es keine vergleichbare Dokumentationspflicht für Sachverhalte zwischen gebietsansässigen Gesellschaften gibt. Die entstehende Ungleichbehandlung könne also grundsätzlich geeignet sein, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darzustellen. In diesem Fall könne die steuerliche Maßnahme aber statthaft sein, wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Ein solches Allgemeininteresse liege aber in der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten. Jedoch lässt der EuGH</p>	<p>Mit Spannung zu erwarten bleibt nun die Entscheidung des FG Bremen zur Verhältnismäßigkeit der steuerlichen Dokumentationspflicht. Dies gilt insbesondere mit Ausblick auf vorgesehene Verschärfungen bei der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO durch das Gesetz zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts. Abschließend sei erwähnt, dass in diesem Zuge auch Verschärfungen bei der Festsetzung des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO vorgesehen sind.</p>	

Ihr Kontakt
 StB/FBISTR Prof.
 Dr. Axel Nientimp,
 Düsseldorf,
 axel.nientimp@
 wts.de

9c | Gewerbesteuerrechtliches Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften | Autorin: Anna Makarova, München

Deutschland

Key Facts

- › Eine inländische Kapitalgesellschaft i. S. d. § 9 Nr. 2a GewStG ist auch dann gegeben, wenn sich (nur) der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet.
- › Dafür sprechen systematische Gesichtspunkte und der Zweck der Vorschrift, eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung sowohl auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft als auch auf Ebene ihres Anteilseigners zu vermeiden.

BFH vom 28.06.2022
(AZ: I R 43/18)

Im Urteil vom 28.06.2022 hat sich der BFH mit der Frage auseinandergesetzt, ob Kapitalgesellschaften, die ihren statutarischen Sitz im Ausland, ihren Ort der Geschäftsleitung jedoch im Inland haben, zu den inländischen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 9 Nr. 2a GewStG gehören.

Tochtergesellschaft mit Sitz in Belgien und Geschäftsleitung in Deutschland

Im streitigen Erhebungszeitraum (2009) wurden die Gewinne einer Kapitalgesellschaft (gemäß dem Rechtstypenvergleich) mit Sitz in Belgien und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland an eine GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland ausgeschüttet. Das Finanzamt ermittelte den Gewerbeertrag und den vortragsfähigen Gewerbeverlust der GmbH unter Hinzurechnung von 95 % der Gewinnausschüttung nach § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 1 und 5 KStG. Die GmbH hat hiergegen erfolglos Einspruch eingelegt, da eine korrespondierende Kürzung weder nach § 9 Nr. 2a GewStG noch nach § 9 Nr. 7 GewStG erfolgte. Das Finanzgericht gab der Klage der GmbH statt und verpflichtete das Finanzamt, die Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG vorzunehmen. Nach Auffassung des Finanzgerichts ist eine Kapitalgesellschaft selbst dann als inländisch i.S.d. § 9 Nr. 2a GewStG zu qualifizieren, wenn sich (nur) der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet.

Finanzamt versagt Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG bzw. § 9 Nr. 7 GewStG

Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion

Der BFH stimmte der Argumentation des Finanzgerichts zu und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Aufgrund der fehlenden Legaldefinition sei es nach Auffassung des BFH zwar umstritten, ob bei einer doppelt ansässigen

Kapitalgesellschaft § 9 Nr. 2a GewStG greift. Gleichzeitig lasse sich aus dem Gesetzestext kein zwingender doppelter Inlandsbezug entnehmen. Vielmehr ergebe sich die Einbeziehung der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften aus der Systematik der Schachtelprivilegien im GewStG. Nachdem § 9 Nr. 2 GewStG Gewinnanteile sämtlicher in- und ausländischer Personengesellschaften erfasse, § 9 Nr. 7 GewStG ausdrücklich auf Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland abstelle, müsse im Umkehrschluss für § 9 Nr. 2a GewStG grundsätzlich ein einfacher Inlandsbezug ausreichen. Anderenfalls müsste im § 9 Nr. 2a GewStG analog dem § 9 Nr. 7 GewStG der doppelte Inlandsbezug ausdrücklich geregelt werden. Nachdem der Ort der Geschäftsleitung zur inländischen Gewerbesteuerpflicht führt, spreche das nicht gegen die Einbeziehung der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 2a GewStG. Darüber hinaus bestehe der Sinn und Zweck des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs gem. § 9 Nr. 2a GewStG darin, eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung sowohl auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft als auch auf der Ebene ihres Anteilseigners zu vermeiden.

Die Ausführungen des BFH hinsichtlich der teleologischen Auslegung des § 9 Nr. 2a GewStG sind zu begrüßen. Im Ergebnis wurden insbesondere Unsicherheiten im Hinblick auf die Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften aus dem Weg geräumt.



Ihr Kontakt
StB Marco Dern,
München,
marco.dern@
wts.de



Kurznews

Deutschland

9d | Vermietungseinkünfte beim Progressionsvorbehalt |

Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

Veranlagung
nach § 1a EStG

Ein EU-Bürger, der in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, kann mit seinem Ehegatten, der in Deutschland nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, die Zusammenveranlagung beantragen, sofern für den Ehegatten die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG beantragt werden kann. Folglich sind nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG im Rahmen der Zusammenveranlagung die in- und ausländischen Einkünfte beider Ehegatten zu deklarieren.

Das FG Berlin-Brandenburg ist mit der Finanzverwaltung der Auffassung, dass der Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG auch für Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem anderen EU-/EWR-Staat belegtem unbeweglichen Vermögen oder von Sachinbegriffen gilt, die im Rahmen der Veranlagung nach § 1 Abs. 3 oder § 1a EStG unberücksichtigt bleiben. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG schließt seinem Wortlaut folgend ausschließlich die Geltung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG aus, nicht jedoch die Geltung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG.

FG Berlin-Brandenburg
vom 13.12.2021
(AZ: 9 K 9061/21)

Streitfrage

Die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte sind in der Regel steuerfrei und dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG zu unterwerfen. Ausnahmen können aber nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG gelten.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen. Da diese mittlerweile auch eingelegt wurde, bleibt nun abzuwarten, ob der BFH die Vorinstanz bestätigt.



Ihr Kontakt
StBin Ayse Schink,
Düsseldorf,
ayse.schink@
wts.de

EU 9e | Pillar Two-Richtlinie der EU kommt |

Autor: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus, München

Key Facts

- › Nach langen Verhandlungen gibt Ungarn nun doch seine Blockadehaltung auf.
- › Formal soll die Annahme der Pillar Two-Richtlinie im schriftlichen Umlaufverfahrens erfolgen.
- › Alle EU-Mitgliedstaaten müssen die globale 15%ige Mindeststeuer dann bis Ende 2023 in nationales Recht umsetzen.
- › Betroffene Unternehmen sollten sich spätestens jetzt mit hinreichendem zeitlichen Vorlauf mit den neuen Regeln vertraut machen.

In der Nacht vom 12. auf den 13.12.2022 konnte dann aber doch eine politische Einigung mit Ungarn erzielt werden. Die EU-Mitgliedstaaten haben sich einstimmig dafür ausgesprochen, die Pillar Two-Richtlinie zu verabschieden. Formal soll die Annahme im schriftlichen Umlaufverfahrens erfolgen. Die EU-Mitgliedstaaten müssen die Richtlinie dann bis Ende 2023 in nationales Recht umsetzen. Die EU wird damit international zur Speerspitze bei der Umsetzung der OECD Model Rules zur globalen 15%igen Mindestbesteuerung.

Ungarn gibt seine
Blockadehaltung auf

Das BMF arbeitet seit Monaten mit Hochdruck am deutschen Umsetzungsgesetz und will im Frühjahr 2023 einen ersten Diskussionsentwurf veröffentlichen. Bis dahin ist mit weiteren Kommentaren seitens der OECD zu rechnen, u.a. zu den von der Praxis mit besonderer Spannung erwarteten sog. Safe Harbours, also (temporären) Erleichterungen bei der (Erst-) Anwendung des

Zeitplan in Deutschland
und Erwartungen auf
OECD-Ebene

Hintergrund

Am 06.12.2022 scheiterte die Verabschiedung der sog. Pillar Two-Richtlinie zur Umsetzung der globalen 15%igen Mindeststeuer für große Unternehmen beim EU-Finanzministertreffen noch am Veto Ungarns.

OECD-Regelwerks, auf welche die EU und auch Deutschland Bezug nehmen werden.

Praxishinweis

Viele Unternehmen haben bereits analysiert, wie sie die Anforderungen aus Pillar Two umsetzen wollen. Unternehmen ab € 750 Mio. Konzernumsatz, die sich mit dem Thema noch nicht näher befasst haben, sollten sich aber jetzt

sehr zeitnah mit den neuen Regeln vertraut machen. Mit der globalen Mindeststeuer wird nicht nur methodisches Neuland betreten, sie erfordert insbesondere auch zahlreiche Daten, die von den Konzernen aktuell noch nicht erhoben werden. Hierauf müssen sich betroffenen Unternehmen 2023 mit hinreichendem zeitlichen Vorlauf einstellen.



Ihr Kontakt
RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus,
München,
ea.baldamus@wts.de

9f | Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke | Autor: StB Sven Thalmann, München

ECOFIN-Rat vom
04.10.2022

Der ECOFIN-Rat hat am 04.10.2022 die Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. EU-Blacklist) gebilligt. Neu in die EU-Liste aufgenommen wurden Anguilla, Bahamas und die Turks- und Caicosinseln. Auf der EU-Liste werden damit die folgenden zwölf Steuerhoheitsgebiete geführt:

- > Amerikanisch-Samoa,
- > Anguilla,
- > Bahamas,
- > Fidschi,
- > Guam,
- > Palau,
- > Panama,
- > Samoa,

- > Trinidad und Tobago,
- > Turks- und Caicosinseln,
- > Vanuatu und
- > Amerikanische Jungferninseln.

Die Aktualisierung der EU-Liste wirkt sich auf die Anwendung verschiedener legislativer Abwehrmaßnahmen aus, die die EU-Mitgliedstaaten gegen die nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete eingeführt haben (siehe WTS Journal 01/2022). In Deutschland werden diese Abwehrmaßnahmen durch das Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG) umgesetzt. Die nächste Aktualisierung der EU-Liste ist für Februar 2023 vorgesehen.

EU

Auswirkungen



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

9g | Änderung des DBA zwischen Deutschland und Mauritius |

Autor: Allan Onsando, München

Key Facts

- > Genehmigung des Protokolls zur Änderung des DBA Mauritius.
- > Hauptpunkte des Änderungsprotokolls: Präambel und Schiedsverfahren.
- > Inkrafttreten am Tag nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden
- > Anwendung zum 01.01. bzw. 01.07. des Kalenderjahres, das auf das Inkrafttreten des Protokolls folgt.

Hintergrund

Im Allgemeinen dienen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Ländern, die an dem Abkommen

beteiligt sind. Ihr Hauptzweck besteht nicht darin, neue Steueransprüche zu schaffen, sondern sie zielen darauf ab, eine Doppelbesteuerung zu verhindern, insbesondere wenn es zu konkurrierenden Steueransprüchen kommt, indem die Besteuerungsrechte nur einem der beteiligten Länder zugewiesen werden. Der Missbrauch bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen hat jedoch zu einer Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und zu Gewinnverschiebungen (BEPS) geführt. Um dies einzudämmen, hat die OECD im Rahmen des BEPS-Projekts das Multilaterale Instrument (MLI) ins Leben gerufen. Dieses soll die Maßnahmen zur Verhinderung der Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und von Gewinnverschiebungen im

Mauritius

Zusammenhang mit Steuerabkommen umsetzen.

Das MLI wurde von mehreren Ländern unterzeichnet. Es ermöglicht den Staaten, bestehende bilaterale Steuerabkommen in synchronisierter und effizienter Weise anzupassen, um die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten steuervertraglichen Maßnahmen zu implementieren, ohne Ressourcen für die Neuverhandlung jedes einzelnen Abkommens aufwenden zu müssen. Deutschland und Mauritius gehören zu den Ländern, die das MLI am 07.06.2017 bzw. 05.07.2017 unterzeichnet haben. Dies ebnete Deutschland und Mauritius den Weg, einige Artikel ihrer DBA zu ändern, um sie mit den Empfehlungen des BEPS-Projekts in Einklang zu bringen. Die beiden Länder unterzeichneten am 07.10.2011 ein DBA, das am 07.12.2012 in Kraft trat (DBA Mauritius).

DBA Mauritius vom 07.10.2011

Protokoll zur Änderung des DBA Mauritius

Die Regierung von Mauritius hat das Änderungsprotokoll zum DBA Mauritius am 29.10.2021 genehmigt. Der Bundesrat in Deutschland hat das Änderungsprotokoll zum DBA Mauritius am 16.09.2022 genehmigt.

Hauptpunkte des Änderungsprotokolls

Artikel 1 des Protokolls sieht eine überarbeitete Erklärung in der Präambel des DBA Mauritius vor, um die Beseitigung der Doppelbesteuerung zu betonen, ohne gleichzeitig Möglichkeiten der Nichtbesteuerung oder der reduzierten

Besteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung zu schaffen.

Artikel 2 des Protokolls sieht eine Ergänzung des DBA Mauritius um Art. 25 Abs. 5 vor und legt ein Schiedsverfahren für den Fall fest, dass ein Steuerstreit von den zuständigen Behörden nicht innerhalb von drei Jahren nach Prüfung beigelegt werden kann. Das Schiedsverfahren muss schriftlich beantragt werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen die Art und Weise der Anwendung des geänderten Artikels. Das gegenseitige Einvernehmen, mit dem der Schiedsspruch umgesetzt wird, ist für beide Vertragsstaaten verbindlich und wird ungeachtet etwaiger Fristen im innerstaatlichen Recht beider Staaten umgesetzt.

Der Artikel 2 nennt ferner einen Fall, in dem ungelöste Fragen nicht dem Schiedsverfahren unterworfen werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Gericht oder ein Verwaltungsgericht eines der beiden Staaten bereits eine endgültige Entscheidung über die zu klärenden Fragen getroffen hat. Darüber hinaus wurde Art. 25 Abs. 7 in das DBA Mauritius aufgenommen, in dem klargestellt wird, welche Fälle nicht einem Schiedsverfahren unterworfen werden können.

Artikel 4 des Protokolls legt den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Protokolls und die Wirkung in beiden Vertragsstaaten fest.

- › Das Protokoll tritt am Tag nach dem Austausch der noch ausstehenden Ratifikationsurkunden in Kraft.
- › Deutschland: Das Protokoll ist auf Zahlungen von Quellensteuern am bzw. ab 01.01. des Kalenderjahres, das auf das Inkrafttreten des Protokolls folgt, anzuwenden. Für andere Steuern gilt es, wenn diese für Zeiträume ab dem 01.01. des Kalenderjahres erhoben werden, das auf das Inkrafttreten des Protokolls folgt.
- › Mauritius: Hier ist das Protokoll vergleichbar, aber mit Stichtag zum 01.07. anzuwenden, d.h. auf Zahlungen von Quellensteuern am bzw. ab 01.07. des Kalenderjahres, das auf das Inkrafttreten des Protokolls folgt.



Schlussfolgerung in Bezug auf das Schiedsverfahren und andere Möglichkeiten der Streitbeilegung

Für andere Steuern gilt es, wenn diese für Zeiträume ab dem 01.07. des Kalenderjahres erhoben werden, das auf das Inkrafttreten des Protokolls folgt.

Die Einführung des Schiedsverfahrens ist zu begrüßen. Dennoch ist es wichtig zu beachten, dass Steuerzahler und Steuerbehörden unterschiedliche Anliegen und Ziele haben und daher nicht dieselben Risiken priorisieren. Aus diesem Grund sollten die Steuerzahler proaktiv mit den Steuerbehörden in Kontakt treten, um deren Positionen zu verstehen.

Dieses proaktive Engagement kann das Risiko von Steuerstreitigkeiten mindern, wenn Lösungen gefunden werden können, bevor in ein Verfahren eingetreten wird.

Darüber hinaus sollten Steuerzahler zunächst verschiedene alternative Streitbeilegungsoptionen prüfen (z. B. Vorabvereinbarungen über die Preisgestaltung (APAs), Steuervorbescheide und Vereinbarungen über die kooperative Einhaltung von Vorschriften), um festzustellen, welche Optionen für das Unternehmen zur Bewältigung von Steuerrisiken und zur Vermeidung von Streitigkeiten in Frage kommen. Schließlich können Steuerzahler auch Optionen wie gemeinsame Prüfungen (Joint Audit) in Betracht ziehen, bei denen zwei oder mehr Länder ein einziges Prüfungsteam bilden, um grenzüberschreitende Sachverhalte zu prüfen.

Es ist daher wichtig, dass die Steuerzahler die Kosten und Vorteile der Optionen abwägen, um die für das Unternehmen praktikabelste und geeignetste Option zu finden.



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

Kurznews

9h | Protokoll zum DBA Mexiko ratifiziert | Autor: RA (MEX), LL.M.
International Tax Law, José Miguel García, München

Mexiko

Hintergrund

Im Juni 2017 haben Mexiko und Deutschland das sog. Multilaterale Instrument (MLI) zur Umsetzung der OECD BEPS-Maßnahmen unterschrieben.

von Quellensteuern ab dem 01.01. des Kalenderjahrs, das dem Jahr folgt, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist; und (ii) bei den übrigen Steuern für die Steuern, die für Zeiträume erhoben werden, die am oder nach dem 01.01. des Kalenderjahrs beginnen, das dem Jahr folgt, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist. Da die Notifikationen bis zum 30.11.2022 nicht erfolgt sind, tritt das Änderungsprotokoll in 2022 nicht mehr in Kraft. Eine Anwendung zum 01.01.2023 scheidet daher aktuell aus.

Änderungsprotokoll

In diesem Zusammenhang wurde am 08.10.2021 das Änderungsprotokoll zum aktuellen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Mexiko und Deutschland für die Annahme der OECD-Standards unterzeichnet.

Folgende wesentliche Änderungen ergeben sich durch das Protokoll zum DBA:

Wesentliche Änderungen

Bundesrat

In der Sitzung des deutschen Bundesrats vom 26.09.2022 wurde u.a. die Zustimmung des Änderungsprotokolls des DBA mit Mexiko beschlossen. Die Ratifikation wurde im Oktober 2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

Die entsprechende Zustimmung des mexikanischen Senats steht zum jetzigen Zeitpunkt noch aus.

- > Definition von Ausschlusstatbeständen bei Betriebsstätten.
- > Mindestbeteiligung für die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes auf Dividenden.
- > Ausweitung der Quellenbesteuerung auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen.
- > Einschränkung der Anwendung des DBA zur Vermeidung von Missbräuchen.



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

Inkrafttreten

Das Protokoll tritt 30 Tage nach Eingang der letzten Meldung über die jeweilige Ratifikation (Notifikation) in Kraft. Es gilt dann für (i) Zahlungen

Niederlande 9i | Wichtige Änderungen des DBA Niederlande ab 01.01.2023 |*Autoren: Christoph Broich, München und Benjamin Isik, Augsburg***Key Facts**

- › Einschränkung der Ausnahmen vom abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff.
- › Weitere Voraussetzung für Quellensteuerreduktion bei Dividendeneinkünften.
- › Höhere Monitoring- und Dokumentationspflichten für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften.
- › Quellenstaat erhält Besteuerungsrecht für weitere Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung.
- › Einführung einer Mindestbesteuerung und eines Principle Purpose Tests, um doppelte Nichtbesteuerungen oder Minderbesteuerungen und Abkommensmissbräuche zu verhindern.

gesetzliche und steuerliche Auflagen, wie z.B. die Registrierung der Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat sowie die Abgabe von Steuererklärungen.

Ferner wurde für die Inanspruchnahme der Quellensteuerreduktion auf 5 % für Kapitalgesellschaften mit der Änderung von Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) DBA Niederlande eine Mindesthaltedauer für Dividendeneinkünfte eingeführt. Bisher musste der Dividendenempfänger bzw. Nutzungsberechtigte unmittelbar zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt sein, um von der Quellensteuerreduktion auf Schachteldividenden in Höhe von 5 % des Bruttobetrags zu profitieren. Neu ist, dass die Beteiligung zudem mindestens 365 Tage einschließlich des Tages der Dividendenzahlungen bestehen muss. Änderungen hinsichtlich der Eigentums- oder Inhaberschaftsverhältnisse, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden, bleiben jedoch unberücksichtigt. Durch die Änderung sollen insbesondere Gestaltungen im Zusammenhang mit Anteilsveräußerungen oder Wertpapierleihen in zeitlicher Nähe zum Dividendenstichtag verhindert werden.

Mindesthaltedauer für Quellensteuerreduktion bei Dividenden

Hintergrund

Der Bundesrat hat dem Protokoll zur Änderung des DBA mit den Niederlanden am 28.05.2021 zugestimmt. Grund für die Änderung war die Vereinbarung vom 24.03.2021 zwischen Deutschland und den Niederlanden, die Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument – MLI) im Rahmen des OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in das bestehende DBA zu implementieren. Damit wird die bisherige Fassung ersetzt. Im Folgenden werden die wichtigsten Änderungen, die ab dem 01.01.2023 gelten sollen, dargestellt.

Art. 13 Abs. 2 DBA Niederlande gewährt dem Belegenheitsstaat von Immobilien das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an sogenannten „Immobiliengesellschaften“. Mit dem Änderungsprotokoll ist ein Überschreiten der Immobilienquote (75 %) nunmehr „zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung“ ausreichend. Der erweiterte Anwendungsbereich der Vorschrift bringt höhere Monitoring- und Dokumentationspflichten mit sich. Ferner besteht aufgrund des höheren Schwellenwerts im DBA Niederlande nach wie vor kein Gleichlauf mit § 49 Abs. 1 Buchst. e) Doppelbuchst. cc) EStG, der eine geringere Immobilienquote (50 %) als Voraussetzung für eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland nennt. Nähere Regelungen zur Berechnung der geforderten Quote sind dem Abkommen weiterhin nicht zu entnehmen, so dass bei Grenzfällen oder Gesellschaften mit

Höhere Monitoring- und Dokumentationspflichten für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Einschränkung der Ausnahmen vom abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff

Mit der Änderung des Art. 5 Abs. 7 DBA Niederlande soll künftig klargestellt werden, dass nur dann keine Betriebsstätte i.S.d. Abkommens besteht, wenn insgesamt lediglich Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art ausgeübt werden. Folglich könnten durch die eingeschränkte Vorschrift ab dem Jahr 2023 mehr Geschäftseinrichtungen als Betriebsstätten i.S.d. Abkommens angesehen werden. Insbesondere internationale Vertriebsunternehmen mit Lagertätigkeiten sollten daher ihre Aktivitäten in den Vertragsstaaten entsprechend analysieren. Damit verbunden sind ggf. weitere

9 Internationales

(teilweiser) Eigennutzung des Immobilienbestands weiterhin mit entsprechenden Unsicherheiten zu rechnen ist.

Des Weiteren wird gem. Art. 17 Abs. 3 DBA Niederlande das Besteuerungsrecht an Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (ausgenommen Sozialversicherungsrenten) nicht mehr dem Ansässigkeitsstaat, sondern künftig dem Quellenstaat zugewiesen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Leistungen entsprechend dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaates behandelt werden. Betroffen hiervon sind insbesondere Leistungen wie das deutsche Kurzarbeitergeld oder Elterngeld, bei denen im Rahmen der Berechnung aufgrund der grundsätzlichen Steuerfreiheit in Deutschland bereits ein reduzierter Leistungsanspruch zugrunde gelegt wurde. Bei Fällen, in denen eine in den Niederlanden ansässige Person diese Lohnersatzleistungen erhält, wurde die damit bisher empfundene Doppelbelastung aufgrund der Versteuerung in den Niederlanden nunmehr korrigiert.

Besteuerungsrecht für Ruhegelder und Renten wird Quellenstaat zugewiesen

Mit der Ergänzung der neu eingefügten Abs. 3 bis 6 des Art. 23 DBA Niederlande sollen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten gelegene Betriebsstätten (Art. 10 MLI) und die Verhinderung von Abkommensmissbräuchen (Art. 7 MLI) implementiert werden, um doppelte Nichtbesteuerungen oder Minderbesteuerungen zu verhindern. Durch die Ergänzungen soll künftig eine Mindestbesteuerung in Fällen einer Quellensteuerermäßigung sichergestellt werden.

Zudem wird ein Principle Purpose Test eingeführt, der die Abkommensvorteile für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte versagt, bei denen die Gewährung der Vergünstigungen einen der Hauptzwecke einer Gestaltung darstellt und daher unangemessen wäre. Aufgrund der weitgehenden Unbestimmtheit der Regelung ergibt sich künftig diesbezüglich eine erhebliche Rechtsunsicherheit, die der Steuerpflichtige lediglich durch proaktives Erbringen eines Gegenbeweises versuchen kann zu reduzieren.

Ergänzung der Missbrauchsvorschriften und Einführung eines Principle Purpose Tests



Ihr Kontakt
StBin Carolin
Kißling, München,
carolin.kissling@
wts.de



Ihr Kontakt
StB Lars Behrendt,
Hamburg,
lars.behrendt@
wts.de

9j | (Kein) Anrechnungsvortrag von Quellensteuern |

Autorin: Marie-Christin Inzinger, Wien

Key Facts

- › Eine über die festgesetzte Körperschaftsteuer eines Jahres hinausgehende ausländische Quellensteuer ist nicht auf Folgejahre vortragbar.
- › Ein Anrechnungsvortrag analog zu § 10 Abs. 6 öKStG i.d.F. vor JStG 2018 kommt auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher und verfassungsrechtlicher Vorgaben für ausländische Quellensteuern nicht in Betracht.
- › Die Quellensteuer ist unter Berücksichtigung des jeweiligen DBA maximal bis zur Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer in dem betreffenden Jahr anzurechnen.

Indien Quellensteuer einbehalten und abgeführt wurde.

Unstrittig war, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht gem. Art. 12 Abs. 1 DBA Österreich-Indien zustand, Indien hingegen als Quellenstaat gem. Art. 12 Abs. 2 DBA Österreich-Indien Quellensteuer i.H.v. max. 10 % des Bruttobetrags dieser Entgelte einbehalten durfte.

Strittig war hingegen, ob eine über die festgesetzte Körperschaftsteuer eines Jahres hinausgehende ausländische Quellensteuer auf Folgejahre – analog zu § 10 Abs. 6 öKStG i.d.F. vor JStG 2018 (siehe zur aktuellen Rechtslage nunmehr § 10a Abs. 9 öKStG) – vortragbar wäre. (Anmerkung: Die Bestimmung sieht nur einen Anrechnungsvortrag für ausländische Steuern auf bestimmte steuerpflichtige ausländische Beteiligungserträge und hinzugerechnete Passiveinkünfte vor.) Die Beschwerdeführerin wandte ein, dass zwar kein Anwendungsfall des

Urteilsfall

Die Beschwerdeführerin ist eine in Österreich ansässige und daher unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, welche in den Streitjahren in Indien technische Leistungen erbracht hat, für welche in

Österreich

§ 10 Abs. 4 oder 5 öKStG i.d.F. vor JStG 2018 vorliege, aber um eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen, auch in diesen Fällen analog ein Anrechnungsvortrag möglich sein müsste. Anderenfalls würde ein Verstoß gegen den durch die Verfassung gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz vorliegen.

Die Finanzverwaltung wies die Beschwerde unter Bezugnahme auf die herrschende Literaturmeinung und die Rechtsprechung ab, woraufhin die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag an das BFG stellte.

BFG vom 18.08.2022
(AZ: RV/1100034/2021)

Das BFG stützte sich in seiner Begründung auf das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs vom 07.11.2014 und zitierte auch wichtige Aussagen dieser Entscheidung, wonach sich aus der österreichischen Rechtsordnung kein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern ergibt. Es sei aus dem Grundsatz der Periodenbesteuerung und aus der Bestimmung der Doppelbesteuerungsabkommen abzuleiten, dass die Quellensteuern nur in jenem Jahr anzurechnen sind, in welchem diese Einkünfte steuerlich erfasst werden.

Es sei dabei nicht relevant, ob der Wortlaut der jeweiligen DBA-Bestimmung eine auf die Höhe der auf „diese“ Einkünfte ermittelten Steuer begrenzte Anrechnung auf die von „diesen“ Einkünften erhobene Steuer vorsieht oder ob die Anrechnung auf die Höhe der auf „die“ ausländischen Einkünfte ermittelten Steuer begrenzt sei. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die unterschiedlichen Formulierungen eine bewusste Differenzierung herbeiführen sollen. Vielmehr ist auch bei Formulierungen, deren Wortlaut nicht auf „diese“ Einkünfte ausdrücklich abstellt, von einer Identität der Einkünfte auszugehen, wobei diese Ansicht auch durch die französische Fassung des OECD-MA – eine der beiden Originalfassungen des Musterabkommens – bestätigt wird.

Des Weiteren sei in anderen Staaten ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern auch nur möglich, wenn er gesetzlich explizit im nationalen Steuerrecht verankert wurde. Ein solcher ist in Österreich jedoch eben nicht vorgesehen. Die Notwendigkeit eines Anrechnungsvortrags oder eine Verpflichtung,

einen solchen gesetzlich zu normieren, lässt sich aus dem DBA-Recht nicht ableiten. Vielmehr ist es den Vertragsstaaten selbst überlassen, bis zu welchem Ausmaß eine Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährt wird. Ein Anrechnungsvortrag bedürfe daher einer (ausdrücklichen) Regelung im nationalen Steuerrecht und kann nicht analog zu § 10 Abs. 6 öKStG i.d.F. vor JStG 2018 abgeleitet werden.

Betreffend verfassungsrechtlicher Bedenken wurde auf den im Jahr 2011 ergangenen Ablehnungsbeschluss des VfGH zu dieser Thematik verwiesen.

VfGH vom 29.11.2011
(AZ: B 442/11)

Aus unionsrechtlicher Sicht ergibt sich zudem auch keine Verpflichtung zur gesetzlichen Verankerung eines Anrechnungsvortrags. Der EuGH (Rs. C-436/08 und C-437/08) hält fest, dass eine diskriminierungsfreie internationale Doppelbesteuerung nicht gegen Unionsrecht verstoßen würde. Ein Mitgliedstaat ist daher nicht verpflichtet, Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse zweier Mitgliedstaaten ergeben können, zu beseitigen, insofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist. Fehlt somit ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern im nationalen Steuerrecht, steht dies auch im Einklang mit dem Unionsrecht.

Unionsrecht

Das BFG kam daher zu dem Schluss, dass auch für die vorliegende indische Quellensteuer nichts Anderes gelten kann und ein Anrechnungsvortrag daher mangels fehlender gesetzlicher Verankerung im österreichischen Steuerrecht nicht möglich sei.

Mit diesem Urteil bestätigt das BFG die bisherige Rechtsprechung zur Nicht-Anerkennung von Anrechnungsvorträgen in Zusammenhang mit ausländischen Quellensteuern. Können folglich ausländische Quellensteuern mangels ausreichender inländischer Steuer auf die entsprechenden Einkünfte nicht im vollen Ausmaß angerechnet werden, stellen diese einen Kostenfaktor dar. Da es EU-Staaten gibt, welche einen Anrechnungsvortrag zulassen, ist in der Versagung eines solchen Vortrags ein Wettbewerbsnachteil für die österreichische Wirtschaft zu sehen. Durch die erst kürzlich ergangene Entscheidung ist eine zeitnahe Beseitigung dieses Wettbewerbsnachteils jedoch nicht zu erwarten.

Conclusio



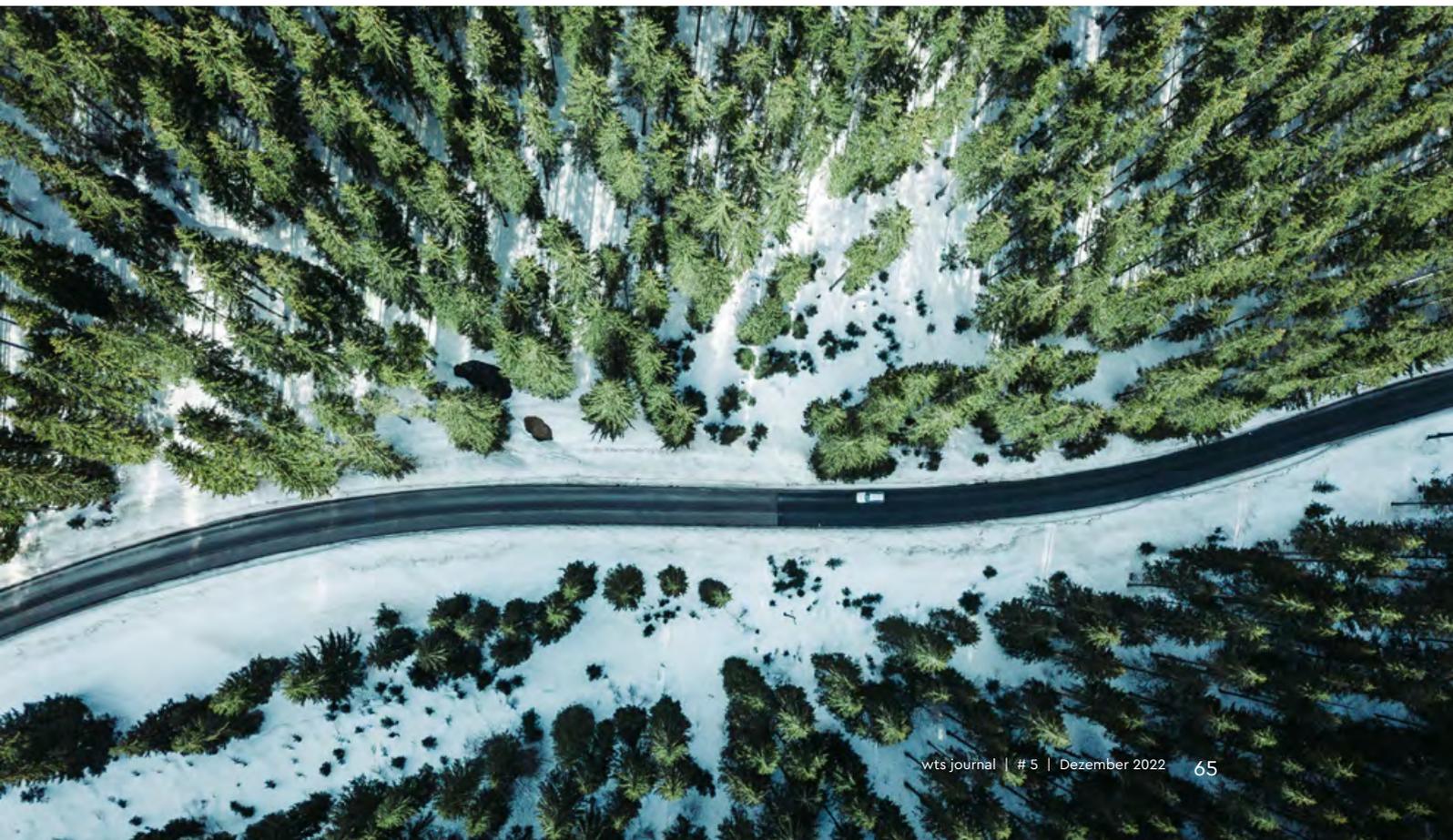
Ihr Kontakt
StB Dr. Jürgen
Reinold, Wien,
juergen.reinold@
wts.at

9k | Arbeitskräftegestellung – Abzugsteuerentlastung neu geregelt! |*Autoren: StB Karl Waser und Gabriel Mayrdorfer, beide Linz***Österreich****Key Facts**

- › Novellierung der Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung (AK-Gest-VO) bringt neue materielle Änderungen zur Entlastung an der Quelle.
- › Möglichkeit der Einbehaltung der 20%igen Abzugsteuer von 70 % vom Gestellungsentgelt durch den Beschäftiger bei konzerninternen Überlassungen von Angestellten.
- › In allen übrigen Fällen kann der ausländische Überlasser bei Beantragung des Befreiungsbescheides sich dazu erklären, dass der Beschäftiger 70 % der Abzugsteuer einbehält und an das Finanzamt abführt.
- › Neu ist auch eine pauschale Rückerstattung im Rückerstattungsverfahren im Ausmaß von 30 % der einbehaltenen Abzugsteuer.
- › Die neue AK-Gest-VO trat grundsätzlich am 01.09.2022 in Kraft und ist auf alle ab diesem Zeitpunkt zufließenden Einkünfte anzuwenden.

§ 99 Abs. 1 Ziffer 5 öESTG verpflichtet den österreichischen Beschäftiger bei Auszahlung an einen ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, (bei sonstigem Haftungsrisiko) grundsätzlich einen Abzugsteuereinbehalt in Höhe von 20 % vorzunehmen. Wie schon bisher sind auch im Anwendungsbereich der neuen AK-Gest-VO zwei verschiedene Fallkonstellationen zu unterscheiden: Im Falle einer konzerninternen Überlassung (Konst. 1) von Angestellten kann der Beschäftiger das Abzugsverfahren anwenden, nunmehr aber den Einbehalt pauschal auf 70 % der Abzugsteuer vom Gestellungsentgelt beschränken (alternativ zur bisherigen Möglichkeit des freiwilligen Lohnsteuerabzugs [nunmehr geregelt in § 3 Abs. 2 Ziffer 1 lit. b AK-Gest-VO]). Bei beiden Entlastungsmechanismen muss aber der ausländische konzerninterne Überlasser weiterhin eine Ansässigkeitsbescheinigung beibringen.

Bei gewerblichen Überlassungen sowie konzerninternen Überlassungen von Arbeitern (Konst. 2) ist – wie schon bisher – eine Entlastung an der Quelle nur mittels eines sog. Befreiungsbescheids

Steuerentlastung
an der Quelle

möglich. Um diesen zu erlangen, hat der ausländische Überlasser wiederum zwei Möglichkeiten: Entweder er übernimmt die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne des § 82 öEStG, insbesondere also auch die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug, oder aber – und das ist NEU – er erklärt sich bei Beantragung des Befreiungsbescheides damit einverstanden, dass der Beschäftigte 70 % der Abzugsteuer einbehält und an das Finanzamt abführt (pauschale Entlastung an der Quelle gem. § 3 Abs. 4 Ziffer 3 lit. g AK-Gest-VO [Zuflussprinzip ab 01.01.2023]).

Arbeitskräftegestellungen (183-Tage-Regelung) das Besteuerungsrecht bei Deutschland. Daher kann gemäß § 5 AK-Gest-VO in diesen Fällen ein Befreiungsbescheid ausgestellt bzw. eine Rückerstattung bereits einbehaltener Abzugsteuer erfolgen (sofern die Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen).

Alternativ kann eine pauschale Rückerstattung der Abzugsteuer im Rückerstattungsverfahren erfolgen. Auch für diesen Zweck wird ein Ausmaß von 70 % der Abzugsteuer pauschal als Steuer auf die Einkünfte der überlassenen Arbeitnehmer definiert und es erfolgt somit eine Rückerstattung im Ausmaß von 30 % der einbehaltenen Abzugsteuer (§ 4 Abs. 1 i.V.m. § 1 AK-Gest-VO [Achtung: Anwendung auch auf alle noch offenen Fälle!]).



Ihr Kontakt
StB Karl Waser,
Linz,
karl.waser@
icon.at

Gabriel Mayrdorfer, Linz,
gabriel.mayrdorfer@icon.at

Besonderheiten bei kurzfristigen Arbeitskräftegestellungen aus Deutschland

Art. 15 Abs. 3 des DBA Österreich-Deutschland stellt eine Sondernorm für (gewerbsmäßige) Gestellungen von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern dar. Demnach verbleibt bei kurzfristigen

Kurznews

Österreich

91 | Progressionsvorbehalt künftig auch bei Nicht-Ansässigen |

Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

VwGH vom 07.09.2022
(AZ: Ra 2021/13/0067)

Laut Urteil des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 07.09.2022 ist ein Progressionsvorbehalt bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen auch dann anzuwenden, wenn diese im Ausland ansässig sind. Im entschiedenen Fall bezog eine in der Türkei ansässige Person Einkünfte, die abkommensrechtlich zum Teil in der Türkei und zum Teil in Österreich besteuert werden durften. Aufgrund eines österreichischen Wohnsitzes lag auch in Österreich unbeschränkte Steuerpflicht vor. Nach Ansicht des

VwGH ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Recht zu ermitteln. Auf Basis der unbeschränkten Steuerpflicht errechnet sich der österreichische Durchschnittssteuersatz nach dem Welteinkommen. Dieser Durchschnittssteuersatz ist in der Folge auf die Einkünfte anzuwenden, die Österreich abkommensrechtlich besteuern darf. Das VwGH-Urteil ist von großer Bedeutung, da es der bisherigen Verwaltungspraxis widerspricht.



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

Grünstrombezug – Power Purchase Agreements |

Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln

Key Facts

- › Grünstrombezug und Power-Purchase-Agreements (PPAs) gewinnen immer mehr an Bedeutung.
- › Im Einzelnen gibt es unterschiedliche PPA-Modelle.
- › Zu unterscheiden ist zunächst zwischen dem Direktbezug aus der Erzeugungsanlage und einer Nutzung des öffentlichen Stromnetzes.
- › Bei „virtuellen“ oder „synthetischen“ PPAs werden die physischen Stromflüsse entkoppelt.
- › Herkunftsnachweise verhindern sog. Greenwashing.

Zunehmende
Bedeutung des
Grünstrombezugs

Der Grünstrombezug wird gleich aus mehreren Gründen immer wichtiger: Der Bezug von Strom aus Erneuerbaren Energien reduziert nicht nur den Carbon Footprint, was für Reporting-Pflichten wichtig oder auch eine Voraussetzung für die Inanspruchnahme staatlicher Vergünstigungen sein kann. Hierzu gehören bei größeren Beihilfesummen auch die Entlastungen aus der sog. Strompreisbremse (vgl. hierzu gesondertes Themenspecial in diesem Heft). Der Bezug von Grünstrom kann, insbesondere

angesichts des hohen Preisniveaus am Strommarkt, auch deutlich günstiger sein als der Bezug von Netzstrom – d.h. von „Graustrom“, dem ein Strommix zugrunde liegt. Bei Bezug aus Erneuerbare-Energien-Anlagen vor Ort ist zusätzlich auch die Versorgungssicherheit ein vorteilhafter Faktor.

Im Einzelnen gibt es unterschiedliche PPA-Modelle. Zu unterscheiden ist zunächst zwischen dem Strombezug aus eigenen Erneuerbare-Energien-Anlagen und dem Strombezug aus Anlagen, die ein Dritter betreibt. Bei der unmittelbaren Nutzung von eigenen Anlagen zum Eigenverbrauch ist kein Strombezugsvertrag nötig. Schon wenn allerdings ein anderes Unternehmen im Konzernverbund z.B. Photovoltaik-Anlagen betreibt, oder auch eine unternehmens-eigene PV-Genossenschaft, muss eine Stromlieferung vereinbart werden. Hier spricht man dann von einem „Power Purchase Agreement“ (PPA): Der Anlagenbetreiber schließt mit dem stromverbrauchenden Unternehmen ein PPA, dessen Gegenstand die Stromlieferung aus genau dieser konkreten Erzeugungsanlage ist.

Ein solcher Vertrag kann entweder das öffentliche Stromnetz nutzen oder direkt über ein Kabel oder über ein

Power Purchase
Agreements

Direktbezug oder
öffentliches Stromnetz



Werksnetz – eine sog. Kundenanlage – mit der Abnahmestelle des Unternehmens verbunden sein. Diese Unterscheidung ist wichtig für den Nachweis des Grünstroms. Denn sobald der Grünstrom zunächst in ein öffentliches Netz eingespeist wird, vermischt er sich mit dem darin fließenden (Grau)Strom aus anderer Erzeugung.

Direktbezug
aus der Anlage

Bei Bezug direkt aus der Anlage (also ohne Nutzung des öffentlichen Netzes) ist das Modell besonders kostengünstig: Dann profitiert das stromverbrauchende Unternehmen nicht nur von günstigen Grünstrompreisen, sondern auch davon, dass keine Netzentgelte auf den Stromtransport anfallen, und infolgedessen auch keine staatlichen Abgaben und Umlagen, die an die Netzentgelte gekoppelt sind (z.B. die KWK-Umlage, die Offshore-Umlage und die Konzessionsabgabe). In Bezug auf die Stromsteuer hängen eventuelle Vorteile nicht direkt von der Netznutzung ab, sondern vor allem von der Größe der Anlage und der räumlichen Nähe zwischen Anlage und Entnahmestelle.

Nutzung des öffentlichen
Stromnetzes

Wenn die Erneuerbare-Energien-Anlage, d.h. zum Beispiel eine Freiflächen-Photovoltaik-Anlage oder ein Onshore-Windpark, nicht in unmittelbarer Nähe zum stromverbrauchenden Unternehmen belegen ist, muss für den Transport des Grünstroms zum Unternehmen das öffentliche Netz genutzt werden. Dies kann trotz der dann anfallenden Netzentgelte, Umlagen und Abgaben immer noch günstiger sein als der reine Netzstrombezug – abhängig natürlich von der Entwicklung der Marktpreise, aber auch von der Größe und der Art der Erneuerbare-Energien-Anlage. In solchen PPA-Modellen wird dann der Grünstrom aus der Anlage direkt einem Unternehmen zugeordnet. Dies funktioniert in der Praxis in der Regel so, dass das stromverbrauchende Unternehmen mit einem Anlagenbetreiber ein PPA abschließt und für die Abwicklung der Stromlieferung über das öffentliche Netz noch zusätzlich ein Energieversorgungsunternehmen eingeschaltet wird. Hintergrund hierfür ist, dass Anlagenbetreiber in der Regel keine „Bilanzkreisverantwortliche“ sind, die die Abwicklung im Verhältnis zum Unternehmen als Letztverbraucher organisieren können.

Dies erfordert die Teilnahme an einem komplexen Datenaustauschsystem mit den Netzbetreibern.

Damit das Unternehmen den über das PPA kontrahierten Strom auch als „Grünstrom“ nachweisen kann, kauft es vom Anlagenbetreiber nicht nur den Strom, sondern auch sog. Herkunftsnachweise. Um die Ausstellung dieser Herkunftsnachweise kümmert sich der Anlagenbetreiber. Hierbei handelt es sich um elektronische Dokumente, die im vom Umweltbundesamt verwalteten Herkunftsnachweisregister (HKNR) registriert werden. Hierüber kann der gesamte „Lebensweg“ des Herkunftsnachweises nachvollzogen werden. Der Herkunftsnachweis sorgt dafür, dass der in der betreffenden Anlage produzierte Strom nur einmal verkauft werden darf; so wird „Greenwashing“ verhindert.

Neben PPAs, über die tatsächlich Strom „physisch“ geliefert wird, gibt es auch noch „virtuelle“ oder „synthetische“ PPAs. In diesen Verträgen werden die physischen Stromflüsse von den finanziellen Stromflüssen entkoppelt: Der Strom wird dann nicht direkt von der energieerzeugenden Anlage an das stromverbrauchende Unternehmen geliefert. Stattdessen übernimmt ein Dienstleister des Anlagenbetreibers, z.B. ein Stromhändler, den produzierten Strom in seinen Bilanzkreis und handelt ihn weiter, z.B. am Spotmarkt der Strombörse. Der Energielieferant des stromverbrauchenden Unternehmens, z.B. ein Stadtwerk, kauft dann für das Unternehmen, das das PPA abgeschlossen hat, das individuell benötigte Einspeiseprofil, meist durch Einkauf am Spotmarkt. Das stromverbrauchende Unternehmen erhält wieder entsprechende Herkunftsnachweise.

Alle beschriebenen Modelle haben meist eine längere Laufzeit als ein herkömmlicher Stromliefervertrag, oft über mehrere Jahre. Als Nachteil wird oft genannt, dass das stromverbrauchende Unternehmen das Ausfallrisiko der konkreten Erneuerbare-Energien-Anlage übernehmen muss. Hingegen ist es ein Vorteil, dass ein Unternehmen über Jahre mit verlässlichen Strompreisen planen und sichergehen kann, tatsächlich Grünstrom zu erhalten.

Herkunftsnachweise

„Virtuelle“ oder
„synthetische“ PPAs



Ihr Kontakt
RAin Dr. Sabine
Schulte-Beck-
hausen, Köln,
sabine.schulte-
beckhausen@
wts.de



1a | Country-by-Country Reporting (CbCR) zur Schaffung von Transparenz über Ertragsteuerinformationen – Regierungsentwurf |

Autoren: WP/StB Philipp Alexander Reiss und Marcel Wilke, beide München

Key Facts

- › Entgangene Steuereinnahmen in Milliardenhöhe weltweit.
- › Regierungsentwurf zur EU-einheitlichen Ertragsteuerinformationsberichterstattung durch ein Country-by-Country Reporting.
- › Umsetzung in deutsches Recht bis zum 22.06.2023.
- › Erstmalige Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 21.06.2024 beginnen.

Dem soll zum einen durch „Pillar 1“ im Rahmen der Zwei-Säulen-Lösung des OECD BEPS 2.0-Projekts entgegengewirkt werden, bei dem inhaltlich eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten zugunsten der sog. Marktstaaten angestrebt wird. Des Weiteren wird durch „Pillar 2“ eine effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15 % für große multinationale Unternehmen eingeführt.

Zusätzlich soll durch einen länderspezifischen Bericht, dem sog. Country-by-Country Reporting (CbCR), öffentliche Transparenz über Ertragsteuerinformationen von multinationalen Unternehmen innerhalb der EU geschaffen bzw. erhöht werden.

Ausgangspunkt stellt die am 01.12.2021 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichte Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24.11.2021 dar, welche die Richtlinie 2013/34/EU um die Offenlegung eines CbCR für gewisse Unternehmen und Zweigniederlassun-

Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24.11.2021

Hintergrund und Ziel

Multinationale Unternehmen konnten ihre Gewinne bisher oftmals unabhängig vom Ort der Erwirtschaftung versteuern und dadurch ihre Steuerlast verringern oder gänzlich vermeiden. Durch diese Vorgehensweise, dem sog. „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“, entgehen den Steuerbehörden gemäß Schätzungen der OECD jährlich weltweit 100 bis 240 Milliarden US-Dollar.

1 Financial Advisory

gen ergänzt. Die Richtlinie sieht eine verpflichtende Übernahme der Änderungen in nationales Recht für alle Mitgliedstaaten bis zum 22.06.2023 vor. Eine vorzeitige Implementierung ist zulässig.

Regierungsentwurf
vom 07.12.2022

Das Bundeskabinett hat am 07.12.2022 den Regierungsentwurf (RegE) eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie in deutsches Recht beschlossen. Dieser sieht die Ergänzung eines neuen Unterabschnittes im Dritten Buch des HGB in den §§ 342 ff. HGB vor. Dabei wurden die Vorgaben der EU-Richtlinie weitestgehend übernommen und teilweise ergänzt.

Der RegE sieht eine obligatorische Anwendung des öffentlichen CbCR für alle Unternehmen vor, welche ihren Sitz oder aber Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen einer bestimmten Größe in einem EU-Mitgliedstaat haben und in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren einen konsolidierten Konzernumsatz von jeweils mehr als € 750 Mio. erzielt haben.

Ob ein Unternehmen zur Berichterstattung verpflichtet ist, und ob es der Pflicht der Berichterstattung nachgekommen ist, soll künftig durch den

Abschlussprüfer geprüft werden (§ 317 Abs. 3b HGB-E). Das Ergebnis der Prüfung ist im Bestätigungsvermerk zu kommunizieren (§ 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E).

Die wesentlichen Pflichtangaben des öffentlichen CbCR umfassen u. a. die Angabe der Art der Geschäftstätigkeit, die Zahl der Beschäftigten, den Vorsteuergewinn, die zu entrichtenden Ertragsteuern, die Höhe der Erträge sowie die einbehaltenen Gewinne im Berichtszeitraum.

Erstmalig sollen diese Vorgaben für Geschäftsjahre, die nach dem 21.06.2024 beginnen, angewendet werden. Die Erstellung des öffentlichen CbCR soll dabei regelmäßig innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erfolgen. Verantwortlich für die Aufstellung und interne Prüfung des Reportings sollen die Verwaltungs- und Aufsichtsorgane sein.

Der weitere Prozess sieht die Zuleitung des Regierungsentwurfs an den Bundesrat und an den Deutschen Bundestag vor, so dass die finale Umsetzung in deutsches Recht aller Voraussicht nach bis zum geforderten Stichtag (22.06.2023) erfolgen kann.



Ihr Kontakt
WP/StB Nina
Blume, Hannover,
nina.blume@
wts.de

1b | Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des wirtschaftlichen Umfelds auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.09.2022 |

Autorin: Alisa Haupeltshofer, München

Key Facts

- › Veröffentlichung eines ergänzenden Fachlichen Hinweises für Abschlussstichtage zum oder nach dem 30.09.2022 durch das IDW.
- › Auswirkungen auf Prognosen und Zahlungsströme aufgrund der aktuellen Entwicklungen möglich.
- › Prüfung der Werthaltigkeit von Finanzinstrumenten durch gestiegene Kreditausfallrisiken.
- › Notwendigkeit einer transparenten Berichterstattung in Anhang und Lagebericht.
- › Erleichterungen für die Prognoseberichterstattung.

Am 30.09.2022 hat das IDW seine beiden bereits veröffentlichten Fachlichen Hinweise zu den Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (vgl. WTS Journal 02/2022) ergänzt. Hintergrund sind die derzeitigen Entwicklungen in Gesellschaft, Politik und Wirtschaft, insbesondere der weiterhin andauernde Krieg Russlands gegen die Ukraine, steigende Zinsen und Energiekosten sowie mögliche Energieversorgungsengpässe. Diese Faktoren führen zu erheblichen Unsicherheiten und Risiken für Unternehmen. Das IDW gibt daher Hilfestellungen zur Bilanzierung und Berichterstattung für Abschlussstichtage zum oder nach dem 30.09.2022 (insbesondere auch zum 31.12.2022).

Fachlicher Hinweis
des IDW

1 Financial Advisory

Prognosen und Zahlungsströme

Folgende Themen werden im aktuellen Hinweis näher ausgeführt.

Zunächst werden Überlegungen zu den Auswirkungen der Unsicherheiten auf Prognosen und damit verbundene Zahlungsströme vorgenommen. Prognosen müssen auf vertretbaren Annahmen des Managements basieren, diese sind im Zuge der aktuellen Risikolage anzupassen. Ein unverändertes Fortschreiben vergangenheitsbasierter Annahmen ist i.d.R. nicht mehr möglich. Darüber hinaus werden Anregungen zum Umgang mit Unsicherheiten im Rahmen der Unternehmensplanung gegeben, z. B. die Schaffung erhöhter Transparenz durch Sensitivitätsanalysen. In diesem Zusammenhang liefert das IDW Hilfestellungen für folgende Aspekte:

- › Prüfung der Werthaltigkeit von aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerten im Rahmen des Wertminderungstests nach IAS 36 (Ermittlung eines – ggf. niedrigeren – beizulegenden Zeitwerts);
- › Prüfung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen;
- › Berücksichtigung von Kostensteigerungen und Zinssatzänderungen für Rückstellungen sowie die mögliche Notwendigkeit zur Bildung von Drohverlustrückstellungen.

Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten

Darüber hinaus führen die aktuellen Geschehnisse zu signifikant gestiegenen Kreditausfallrisiken. Daher sind Überlegungen zur Wertminderung und Risikovorsorge für Finanzinstrumente (IFRS 9) notwendig. Auch nach HGB kann sich hierdurch für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eine notwendige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert gem. § 253 Abs. 4 HGB ergeben.

Transparente Berichterstattung

Um die Einschätzungen des Managements für die Adressaten nachvollziehbar zu machen, sind erhöhte Anforderungen an die Transparenz der getroffenen Annahmen zu stellen. Hierbei sind im Anhang insbesondere auch Angaben zu Schätzunsicherheiten und zur Ausübung von Ermessensspielräumen zu machen, um ein sachgerechtes Bild von der Lage des Unternehmens zu vermitteln. Ebenso kann durch die aktu-

ellen Entwicklungen die Notwendigkeit einer Nachtragsberichterstattung im Anhang gem. § 285 Nr. 33 HGB bzw. die Angabe eines wesentlichen „nicht zu berücksichtigenden“ Ereignisses („non-adjusting event“) nach IAS 10.21 entstehen.

Der im Lagebericht enthaltene Risikobericht ist an die aktuelle Risikolage anzupassen. Für den Prognosebericht bestehen gem. DRS 20.133 Erleichterungen in Bezug auf die Genauigkeit von Prognosen. Sofern für ein Unternehmen eine außergewöhnlich hohe Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten mit einer wesentlichen Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit zusammenfällt, ist es möglich, lediglich rein komparative Prognosen („Umsatz sinkt“) anstelle von Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognosen im Lagebericht abzugeben.

Abhängig von den weiteren Entwicklungen wird das IDW bei Bedarf den bilanzierenden Unternehmen weitere Ergänzungen des Fachlichen Hinweises zur Verfügung stellen.

Lagebericht



Ihr Kontakt
WP/StB Hans-Georg Weber,
München,
hans-georg.weber@wts.de



Dr. Robert Eckhoff, Frankfurt a. M.,
und Markus Spieleder, München

Finanzprozesse sind reif für die Digitale Prozessautomatisierung

Summary

- › Digitale Prozessautomatisierung hilft Unternehmen, Kosten zu senken, indem manuelle Arbeit minimiert wird oder vollständig entfällt. Zudem wird die Qualität verbessert und die Durchlaufzeiten werden reduziert.
- › Eine Ende-zu-Ende Betrachtung des jeweiligen Prozesses ermöglicht Automatisierungsraten von über 90 %.
- › Fast immer können bestehende Alt-Systeme wie SAP oder andere ERP-Systeme und verschiedenste Datenbanken über Schnittstellen integriert werden.
- › Für viele Finanzprozesse gibt es heute schon fertige „best-of-breed“ Lösungen: z.B. Purchase-to-Pay, Opportunity- bzw. Order-to-Cash oder auch Record-to-Report.
- › In vielen Fällen können Unternehmen diese Prozesse auch als „Process as a Service“ in der Cloud nutzen und nur für die tatsächlich angefallene Nutzung zahlen.

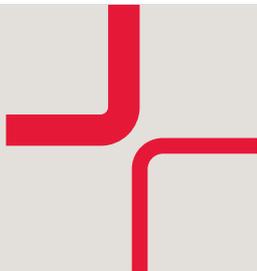
In Krisenzeiten ist die Finanzfunktion besonders gefragt. Nicht nur aufgrund der COVID-19-Pandemie, der Supply Chain-Herausforderungen, dem Ukraine-Krieg, der Inflation und des Zinsanstiegs sind die Anforderungen an CFOs und ihre Mannschaft so umfangreich und vielfältig wie noch nie. Zu den bereits bestehenden Anforderungen, wie Finanzreporting, Finanzmanagement, Compliance-Themen und KPI-gestützter Steuerung des Geschäfts, kommen damit noch einige weitere hinzu. Zu nennen wären hier beispielsweise folgende Themen:

- › Mitarbeiterfluktuation im Finanzbereich stoppen;
- › Technologieentwicklung meistern;
- › Umbau des Target Operating Models (TOM) managen und Prozessoptimierung betreiben;
- › ESG Strategie verstehen und umsetzen;
- › Lieferketten neu definieren;
- › Energiekosten managen;
- › Treasury/Cash managen;
- › Finanzbedarfe decken.

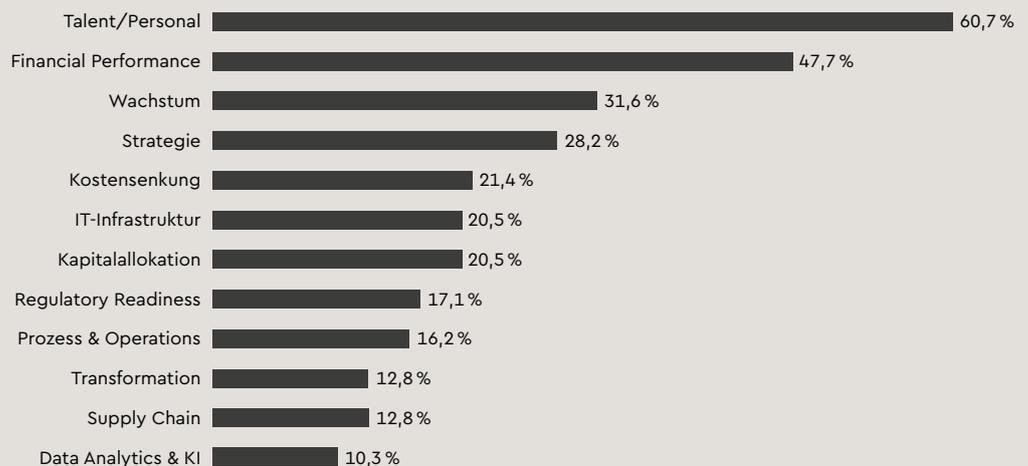
All diese Themen können CFOs mit einem guten Team meistern. In vielen Unternehmen beginnt aber schon hier der Teufelskreis. Denn die Mitarbeiterfluktuation im Finanzbereich ist hoch. So verwundert es nicht, dass das Thema Talent/Personal mit 60,7 % der Nennungen das Top-Thema auf der CFO-Agenda mit Sicht auf das Jahr 2022 war¹. Immer weniger Mitarbeiter – vor allem unter den jüngeren Digital Natives – haben Lust, immer wieder die gleiche E-Mail zu schreiben, endlose Excel-Tabellen zu vergleichen, zu kopieren und zu aggregieren oder ähnlich stupide und repetitive Aufgaben abzuarbeiten.

Dennoch verbringen sie heute immer noch einen Großteil ihrer Zeit mit Tätigkeiten, die ein Computer besser, schneller und mit weniger Fehlern bearbeiten könnte. Auf unseren privaten Handys sind die meisten solcher Prozesse längst automatisiert: Wir können unsere Rechnungen innerhalb von Sekunden mit dem Finger bezahlen, unser Wertpapierdepot zeigt uns unsere aggregierten Gewinne oder Verluste an und führt

¹ CFO Signals, What North America's top finance executives are thinking and doing, 4th quarter 2021.



Was sind die Top 3 Prioritäten als CFO 2022? Prozent der CFOs pro Kategorie (N=117)



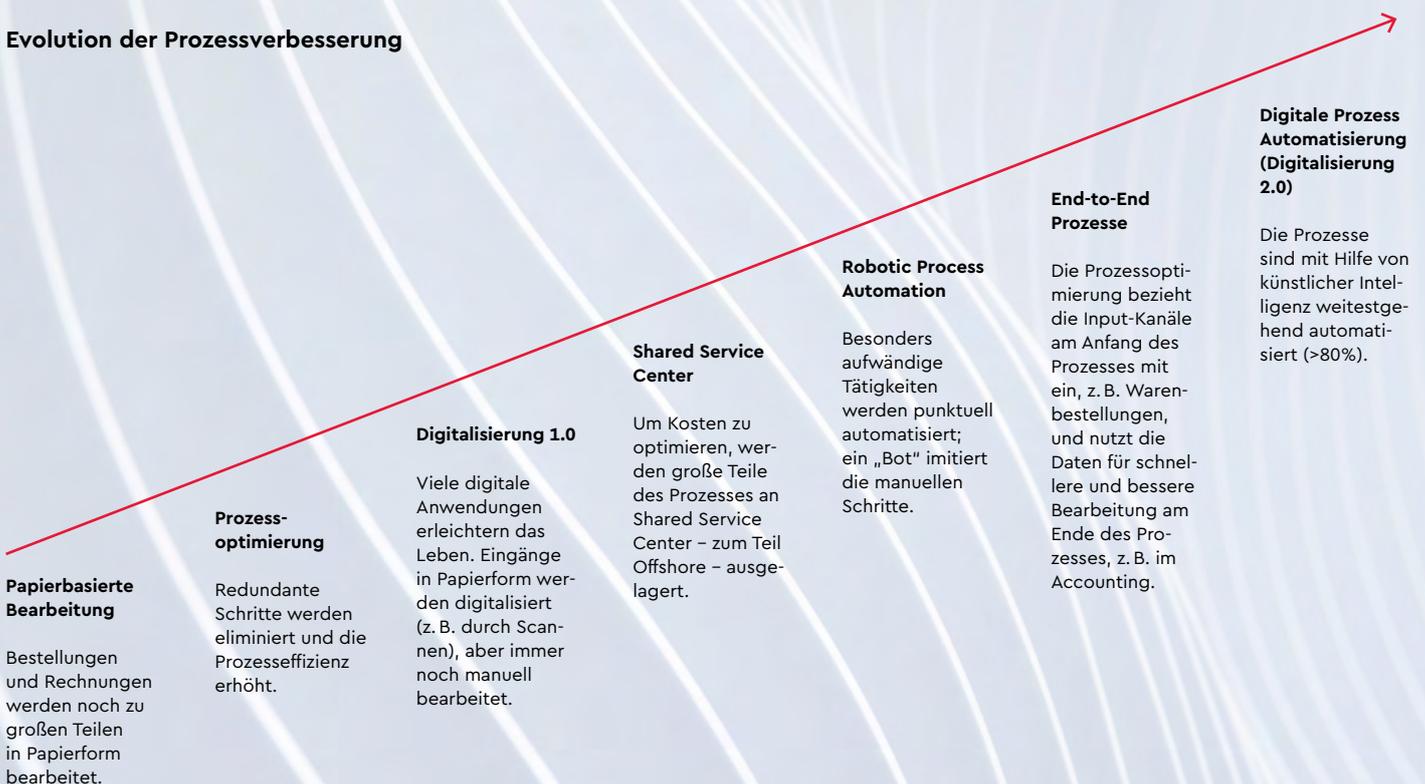
Quelle: CFO Signals. What North America's top finance executives are thinking - and doing. 4th quarter 2021

die Kapitalertragsteuern automatisch ab, während unser bevorzugter Social Media Kanal schon vor uns weiß, was wir als nächstes kaufen wollen. Auch ein Großteil der Prozesse in der Finanzfunktion kann bereits heute auf ähnliche Art und Weise automatisiert werden, so dass nur noch 10 % anstatt 80 % manuell abgearbeitet werden müssen. In den meisten Unternehmen ist die Arbeit in der Finanzfunktion jedoch immer noch eine „IT-archäologische Expedition“ zurück in die 1990er Jahre.

Unternehmen fingen damals gerade erst an zu digitalisieren bzw. steckten meistens noch in der ersten Digitalisierungswelle fest, in der das Büro digitalisiert wurde. Später wurden Prozesse weiter optimiert und ganz in ein Shared Service Center ausgelagert. Um effizienter zu werden, kamen dann sogenannte Bots oder Robotic Process Automation hinzu, die punktuell besonders aufwändige Arbeitsschritte automatisieren. Meistens kaufen verschiedene Abteilungen unabhängig voneinander digitale Lösungen ein, die ihnen in besonders

aufwändigen Teilen ihrer Prozesse helfen sollen. Grundsätzlich hat sich seit der ersten Digitalisierungswelle aber nicht viel geändert. Zugegeben, es hat sich ungemein viel getan seit damals und die Software-Lösungen sind besser, mächtiger und benutzerfreundlicher geworden. Was aber oft geblieben ist, ist die Verankerung der Lösungen in ihrem jeweiligen Silo: Die Tax-Abteilung hat immer noch ihr eigenes Tax-System, Accounting und Controlling haben jeweils ein anderes, wie auch Sales, Marketing und Einkauf i.d.R. jeweils ihre eigenen Systeme haben. All diese Lösungen machen ja auch tatsächlich etwas Anderes.

Evolution der Prozessverbesserung



Prozesse Ende-zu-Ende betrachten

Wenn man sich diese verschiedenen Schritte allerdings aus einer Prozesssicht ansieht - und genau das tun wir bei der WTS Advisory - dann sind alle diese Bereiche unter Umständen Teil eines einzigen langen Ende-zu-Ende Prozesses. Wenn man eine Dienstleistung oder ein Produkt verkauft, befindet man sich eigentlich nicht am Anfang, sondern in der Mitte eines Prozesses, der mit Marketing und Sales beginnt und mit der Jahresbilanz oder der Steuererklärung endet. Wenn die Buchhaltung eine Lieferantenrechnung nicht zuordnen kann, ist das Problem meist schon weiter vorne im Prozess entstanden, oft bereits bei der Bestellung. Gleiches gilt für das Trend-Thema Environmental, Social and Corporate Governance (ESG): Idealerweise werden Lieferanten und deren Produkte bereits beim Einkauf geprüft und hier – im Purchase-to-Pay Prozess – werden direkt die benötigten Daten gesammelt, die später in das ESG-Reporting einfließen.

Diese Beispiele zeigen, warum Digitalisierungsprojekte, die nicht den ganzen Prozess Ende-zu-Ende einbeziehen, meist nur überschaubare Effizienzgewinne erzielen. Steht der Prozess im Mittelpunkt der Automatisierung, erreichen wir Automatisierungsraten von über 90 %. D.h. 90 % der Vorgänge werden „dunkelverarbeitet“ und erblicken nie das Tageslicht bzw. einen Mitarbeiter. Dies erlaubt letzterem, seinen Verstand, seine Kreativität und Erfahrung für wertschöpfende Dinge einzusetzen. Tätigkeiten, die im Regelfall auch mehr Spaß machen. Das Ziel solcher Initiativen sollte es sein, die Organisation insgesamt effizienter und effektiver zu machen. Daher steht immer häufiger der Ende-zu-Ende Prozess im Mittelpunkt. Ende-zu-Ende meint hier einen Prozess, der zumeist außerhalb des Unternehmens angestoßen wird, z.B. durch eine Lieferantenrechnung, und auch dort wieder endet, zum Beispiel mit dem Zahlungseingang beim Lieferanten.

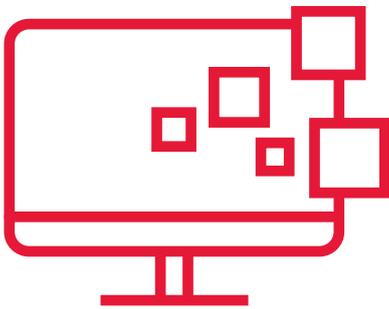


WENN MAN DEN GESAMTEN PROZESS ENDE-ZU-ENDE BETRACHTET, SIND **AUTOMATISIERUNGSRATEN VON 90 %** MÖGLICH, D.H. NUR 10 % DER VORGÄNGE ERBLICKEN JEMALS DAS TAGESLICHT UND MÜSSEN VON EINEM MITARBEITER BEARBEITET WERDEN.



Plattform und Integration

Um solche Ende-zu-Ende Prozesse zu automatisieren, werden idealerweise alle Teilprozesse von derselben Plattform gesteuert, sodass der Gesamtprozess über organisationale (und technische) Silos hinweg abgebildet und gemanaged werden kann. Dabei müssen die Teilprozesse am Ende zusammenspielen und verschiedenste bereits bestehende Systeme in einen Gesamtprozess integriert werden.



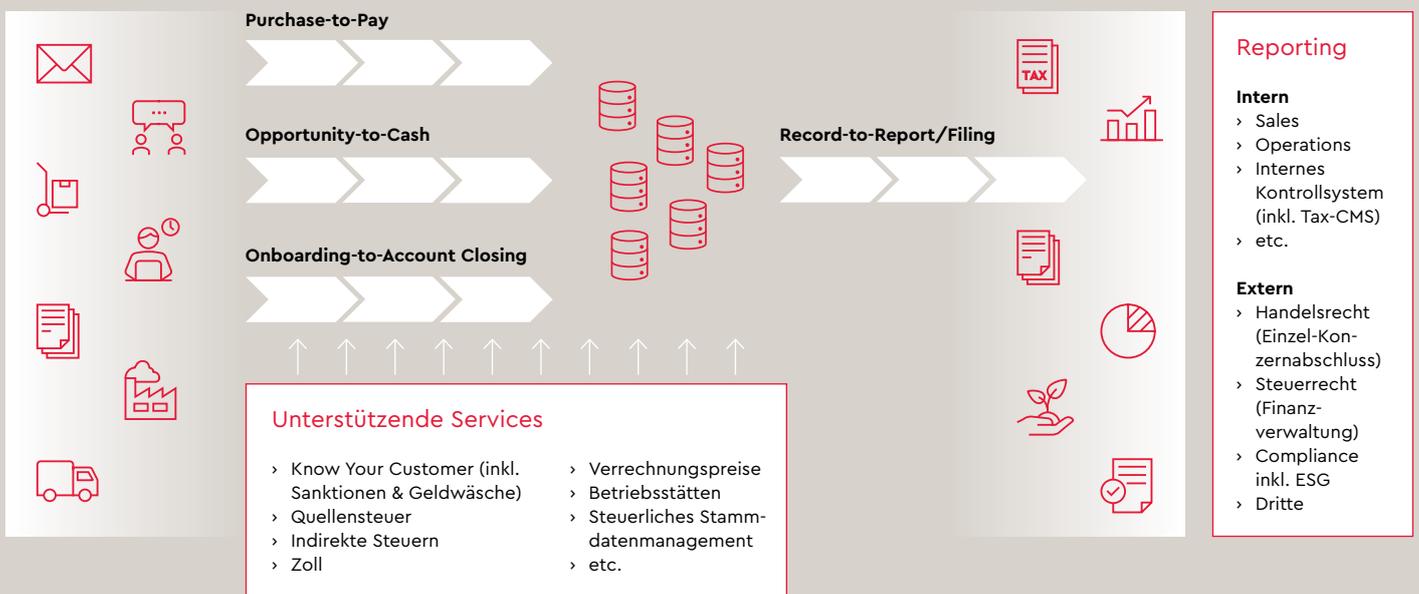
Vorteile

Letztlich bleibt die Erkenntnis, dass die alten Prozesse ausnahmslos, wo auch immer in der Organisation sie starten, am Ende in der Finanzfunktion auf- und zusammenlaufen. Die CFOs müssen also einen wesentlich breiteren Verantwortungshorizont im Blick haben als früher. Um diese Finanzprozesse zu automatisieren, gibt es verschiedene Möglichkeiten, die sich je nach Unternehmensstrategie und Fokus unterscheiden können. Immer mehr Unternehmen entscheiden sich derzeit dazu, die nicht zum Core-Business gehörenden Prozesse, die aber dennoch für jedes Unternehmen überlebenswichtig sind (hierzu gehören die meisten Finanzprozesse, allen voran Purchase-to-Pay, Order-to-Cash und Record-to-Report), wieder in das Unternehmen zurückzuholen. Diese Prozesse waren zuvor oftmals über ein Shared Service Center ins Ausland verlagert oder vollständig an externe Partner vergeben. Die meisten unserer Mandanten konnten durch die Verlagerung ins Ausland zwar auf den ersten Blick Geld

Ende-zu-Ende Finance Operations

Omni-Channel Management

Ende-zu-Ende Prozesse



sparen, allerdings mussten sie es häufig aufgrund der gesunkenen Qualität an anderer Stelle wieder ausgeben.

Die Automatisierung bietet hier die Chance, gleichzeitig die Qualität zu erhöhen, während Kosten und Durchlaufzeiten signifikant sinken. Möglich wird dies, indem die „Maschinen“ eingehende Rechnungen 80 % – 90 % automatisiert und somit schneller und mit einer gleichbleibend guten Qualität verarbeiten, so dass nur noch die restlichen 10 % der wirklich schwierigen

Ausnahmefälle von den Experten am Hauptsitz des Unternehmens bearbeitet werden. Um Zeit bei der Implementierung zu sparen, bietet WTS Advisory bereits fertige Prozesse wie Purchase-to-Pay oder Order-to-Cash an, die als Software as a Service aus der Cloud von Unternehmen genutzt werden können. Lange Entwicklungsprojekte von drei Jahren und mehr sind nicht erforderlich. Diese „Maßkonfektion“ ist innerhalb von drei bis sechs Monaten an die individuellen Anforderungen des Unternehmens angepasst und einsatzfähig.



Ihr Kontakt
Markus Spieleder,
München,
markus.spieleder
@wts.de

Die Automatisierung bietet hier die Chance, die Qualität zu erhöhen, während Kosten und Durchlaufzeiten signifikant sinken.

1c | Aktuelle Aspekte zu Impairment Tests in IFRS-Konzernabschlüssen |

Autor: WP/StB Thomas Kupke, München

Key Facts

- › Jährliche Impairment Tests u.a. für Geschäfts- oder Firmenwerte.
- › Aktuelle gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen führen zu erhöhten Planungsunsicherheiten sowie ggf. zu Impairment Tests für bilanzierte immaterielle Vermögenswerte.
- › Simulationsanalysen ermöglichen die Eingrenzung von Planungsunsicherheiten und Impairment-Risiken.
- › Impairment Tests sind im Fokus von Abschlussprüfern und Aufsichtsbehörden (u.a. ESMA Prüfungsschwerpunkte) und erfordern zeitlichen Vorlauf.

Impairment Tests nach IAS 36 u.a. für Geschäfts- oder Firmenwerte und weitere immaterielle Vermögenswerte

In Konzernabschlüssen nach IFRS müssen Geschäfts- oder Firmenwerte aus Unternehmenserwerben sowie immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer oder noch nicht nutzungs bereite immaterielle Vermögenswerte jährlich auf potentielle Wertminderungen getestet werden. Andere immaterielle Vermögenswerte mit bestimmter Nutzungsdauer (bspw. Marken, Kundenbeziehungen, Technologien) sind bei Vorliegen von sog. Triggering Events auf Wertminderungen zu testen. In Konzernabschlüssen sind diese Vermögenswerte oftmals von wesentlicher Bedeutung.

Der Impairment Test sieht konzeptionell vor, dass der sog. erzielbare Betrag mit dem Buchwert der zu testenden Einheit (einzelne Vermögenswerte oder sog. zahlungsmittelgenerierende Einheiten) verglichen wird. Eine Wertminderung (Impairment) ergibt sich, wenn der erzielbare Betrag den Buchwert unterschreitet. Der erzielbare Betrag ist dabei der höhere Betrag aus Nutzungswert und dem Fair Value abzüglich Veräußerungskosten. In beiden Wertkonzeptionen wird (oftmals) auf Discounted Cash Flow-Bewertungen und damit auf Unternehmensplanungen zurückgegriffen.

Diese Unternehmensplanungen werden häufig im vierten Quartal eines Jahres erstellt. Die Unternehmen sind derzeit aufgrund des gesamtwirtschaftlichen Umfelds signifikant erhöhten Unsicherheiten ausgesetzt. Ursachen hierfür sind u.a.: klimabezogene Auswirkungen, der Einmarsch Russlands in die Ukraine, Energiepreissteigerungen, Lieferkettenengpässe und erhebliche makroökonomische Veränderungen (wie Inflation, Zinsanstieg, rückläufiges Geschäftsklima). Solche Einflüsse aus dem Unternehmensumfeld können zu sog. Triggering Events führen, die weitere Impairment Tests für bestimmte immaterielle Vermögenswerte auslösen können.

Eben diesen erhöhten Unsicherheiten kann in Planungsrechnungen durch Szenario- und Simulationsanalysen begegnet werden. Die sog. Monte-Carlo-Simulation ist eine gängige Praxislösung. Dabei wird eine große Anzahl möglicher Zukunftsszenarien der finanziellen Überschüsse unter Berücksichtigung von Bandbreiten wesentlicher Planungsparameter simuliert, um künftige Entwicklungskorridore aufzuzeigen. Dies ermöglicht beispielsweise für Impairment Tests eine Quantifizierung der Risiken hinsichtlich der Höhe des erzielbaren Betrags in Form von Bandbreiten und damit hinsichtlich der Höhe eines potentiellen Puffers (Headroom) bzw. Impairments.

Das IDW hat die Aspekte des veränderten wirtschaftlichen Umfelds in seinem Fachhinweis vom 30.09.2022 aufgegriffen und auf die Auswirkungen für Impairment Tests hingewiesen. Ebenso hat die European Securities and Market Authority (ESMA) bei der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2022 explizit die Impairment Tests im Rahmen ihrer Prioritäten aufgeführt.

Abschlusssteller müssen sich auf umfangreiche Impairment Tests sowie deren transparente Dokumentation und anschließende Prüfung einstellen. Dies sollte im Zeitplan für die Abschlussstellung frühzeitig berücksichtigt werden.

Aktuelle Planungsunsicherheiten und potenzielle Triggering Events

Szenario- und Simulationsmodelle zur Risikoeinschätzung

Aktuelle Hinweise von IDW und ESMA



Ihr Kontakt
WP/StB Thomas Kupke, München,
thomas.kupke@wts.de

1 Financial Advisory

1d | Audit-proof & IPO-ready durch Cloud Native Finance |

Autor: Moritz Pawelke, Berlin

Key Facts

- › Die Start-up Branche ist bekannt für ihren Pragmatismus und ihre Geschwindigkeit in der Entwicklung von neuen Ideen.
- › Bei der Skalierung des Geschäftsmodells tritt vor allem die Professionalisierung der Finance-Abteilungen in den Fokus.
- › Modulare Cloud-Lösungen sind gegenüber der Einführung eines klassischen „One-fits-all“-ERP-Systems bei den CFOs dieser Unternehmen aus guten Gründen sehr beliebt.

Professionalisierung der Finance-Funktion

Je schneller das Geschäftsmodell Fahrt aufnimmt und damit auch das Interesse von Investoren und Kapitalmarkt steigt, desto höher werden auch die Ansprüche an die zentralen Finance-Abteilungen wie Accounting und Controlling eines jungen Unternehmens. Diese sind jedoch nicht immer im Gleichschritt mit dem Wachstum des Unternehmens gewachsen und professionalisiert worden.

Unterschiedlichste Cloud-basierte SaaS (Software as a Service)-Anwendungen sind meist die Nervenstränge der Datenwertschöpfungskette solcher Finance-Organisationen. Durch ineffizientes Schnittstellenmanagement, fehlende Stammdaten-Governance sowie starken Fokus auf Umsetzungsgeschwindigkeit und sofortige Verfügbarkeit anstatt auf langfristigen Fit, sind sie jedoch meist auch die Achillesferse, sobald das Geschäftsmodell skaliert.

Wer braucht schon ein klassisches ERP-System?

Die Implementierung eines klassischen ERP-Systems und die damit einhergehende Reorganisation von Prozessen ist im Lichte von zeitlichen Restriktionen, die sich zum Beispiel durch einen geplanten Börsengang (IPO) ergeben, nicht nur vom zeitlichen Aufwand her, sondern auch unter Kosten-Nutzen-Aspekten oftmals nicht die erste Wahl.

Nutzung vorhandener digitaler Kompetenzen

Im Gegenteil, die Nutzung bereits vorhandener digitaler Kompetenzen der Unternehmen kann ein klarer Erfolgsfaktor für deren Finance-Bereiche werden, wenn sie richtig eingesetzt werden.

Viele dieser jungen Unternehmen betreiben für den Kern ihrer digitalen Geschäftsmodelle bereits hochperformante Cloud-Umgebungen in den Ökosystemen der Marktführer Amazon, Google oder Microsoft. Im Gegensatz zu klassischen IT-Abteilungen deutscher Unternehmen haben Start-ups daher immens hohe Datenwertschöpfungs- und Cloud-Kompetenzen in-house verfügbar. Diese können auch für eine neue Generation von Cloud Native Finance-Lösungen nutzbar gemacht werden.

Verfügbarkeit von inhouse Cloud-Kompetenzen für Finance

Es braucht mehr als nur Finance-Know-how

Digitale Transformation ist die intelligente Kombination von verschiedensten Kompetenzen und Disziplinen - auch in Finance. Ein interdisziplinäres Team aus Cloud-Architekten, Data Engineers und Finance-Experten ist daher der Grundstein für die erfolgreiche Etablierung von prüfungssicheren („Audit-proof“) und IPO-fähigen Finance-Prozessen. Unter Einbezug all dieser Kompetenzen können aus voneinander getrennten, ineffizienten Insellösungen innerhalb weniger Wochen oder Monate mit dem richtigen Projekt-Set-up modulare, vollautomatisierte und flexible Datenwertschöpfungsketten entstehen.

Vollautomatisierte Datenwertschöpfung

Auch deutsche KMUs und Großkonzerne weit ab vom Status des Start-ups sind mittlerweile nicht mehr zwingend „außen vor“, wenn es um Cloud-Lösungen im Finance-Bereich geht. Wenn auch fehlendes Wissen zur Anwendung von Datenschutzrichtlinien auf den Cloud-Kontext die digitale Transformation der Finance-Prozesse weiterhin deutlich verlangsamt, ist hier - allein durch den Anspruch der Mitarbeiter der Finance-Bereiche - die Nutzung moderner, modularer, schnell einsetzbarer Lösungen nicht mehr aufzuhalten.

Relevanz von Cloud-Lösungen für KMUs und Großkonzerne



Ihr Kontakt
Moritz Pawelke,
Berlin,
moritz.pawelke@wts.de

1 Financial Advisory

1e | Transaction Readiness als Baustein einer effizienten und effektiven M&A-Prozessumsetzung | Autoren: Dr. Heiko Frank und Laura Schläger, beide München

Key Facts

- › Mehrere parallele Unsicherheiten führen zu großen Herausforderungen.
- › Der M&A-Markt erfährt derzeit einen Rückgang nach einem starken Jahr 2021.
- › Die Bewertungen gehen zurück und potenzielle Risiken werden eingepreist.
- › Eine gute Vorbereitung und eine breite Ansprache erhöhen die Erfolgswahrscheinlichkeit einer Transaktion.

ren zu einer starken Verunsicherung in Politik, Wirtschaft und Gesellschaft. Der M&A-Markt fügt sich in diese Logik ein. Die Daten sprechen für sich: Die Anzahl der Transaktionen nahm von Q.4-2021 bis Q.2-2022 um etwa 36 % ab und die Transaktionssummen fallen in dem gleichen Zeitraum um etwa 33 % (Quelle: Pitchbook). Wie in jeder Wirtschaftsphase gibt es Gewinner und Verlierer – so auch aktuell im M&A-Markt. Während z.B. in den Bereichen IT und Gesundheit weiterhin verhältnismäßig hohe Bewertungen gezahlt werden, fallen Unternehmensbewertungen in der Industrie und im Energiesektor deutlich stärker.

Gewinner und Verlierer in verschiedenen Industrien

Hohe Unsicherheiten durch mehrere parallele Krisen

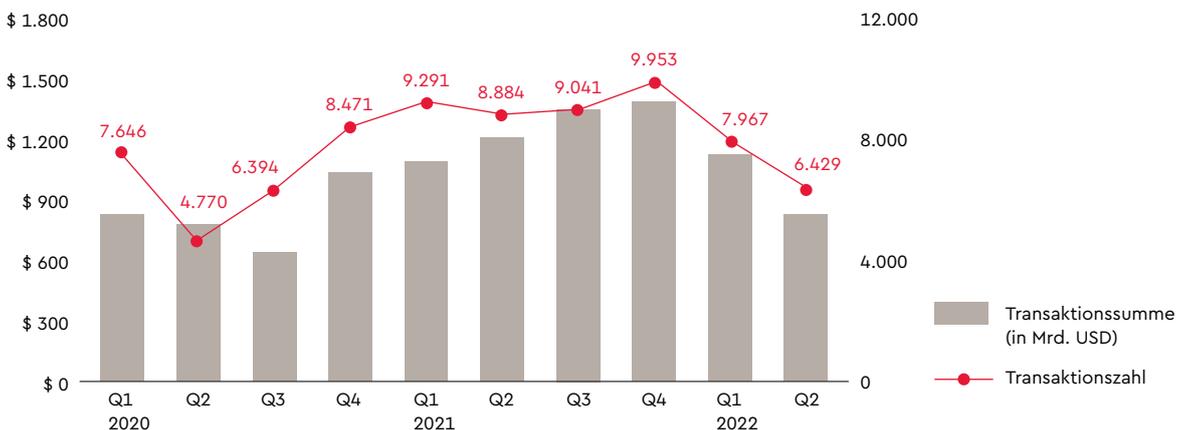
Schon immer haben Ereignisse in der Welt die Wirtschaft beeinflusst und diverse Krisen hervorgerufen, doch momentan ist die größte Herausforderung die Überlagerung und steigende Komplexität mehrerer parallel stattfindender Krisen. Davon sind eine Reihe von Endmärkten wie beispielsweise Automotive, Elektronik oder der Konsumgütermarkt besonders betroffen, was sich auch auf den M&A-Markt auswirkt. Wie die Auswirkungen konkret aussehen und was unsere Handlungsempfehlungen sind, wird im Folgenden näher beleuchtet.

Die Unternehmensbewertungen bilden sich aus dem Verhältniswert von Unternehmenswert als Faktor zum Umsatz bzw. Unternehmenswert als Faktor zum EBITDA ab. Wirft man einen Blick auf die untenstehenden Daten im Gesundheitsmarkt, dann hätte ein Unternehmen mit einem EBITDA von bspw. € 5 Mio. mit dem unterstellten Faktor von 12,9x einen Unternehmenswert (englisch Enterprise Value oder EV) in Höhe von € 64,5 Mio. Die hier vorliegenden Daten (Quelle: Capital IQ und CMS M&A Outlook 2023) sind Mehrjahresdaten. Besonders die Daten für 2022 berücksichtigen dabei noch nicht den starken Abfall in der zweiten Jahreshälfte. Potenzielle Käufer haben die aktuelle Situation in den Märkten bereits eingepreist, während die Verkäufer noch die höheren Bewertungen aus der Vergangenheit erwarten. Die hieraus resultierenden unterschiedlichen Erwartungshaltungen können zu einem Scheitern der Transaktion führen.

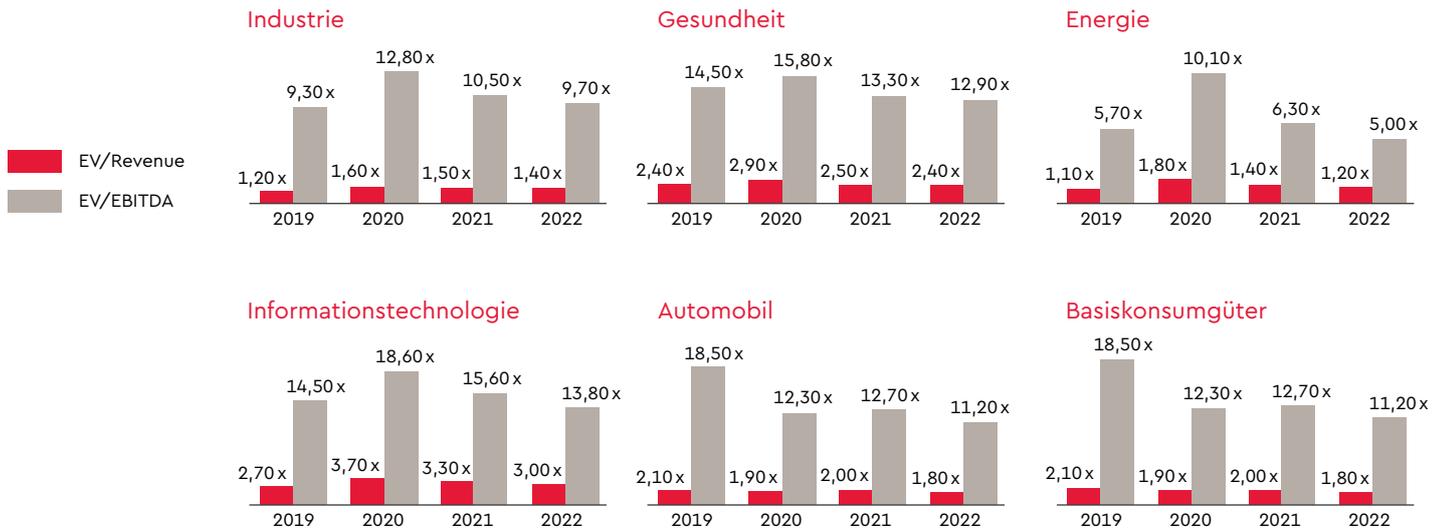
Unterschiedliche Erwartungshaltungen

M&A-Deals nehmen in Anzahl und Volumen ab

Signifikante Energiepreissteigerungen, die höchsten Inflationsraten der letzten 40 Jahre, der Ukraine-Krieg und andauernde Zinserhöhungen mit der Konsequenz schwierigerer Finanzierungsmöglichkeiten für Industrie und Privathaushalte sowie die andauernde COVID-19-Pandemie setzen alle an der Wirtschaft beteiligten Parteien einem enormen Stress aus. Bisher nicht gekannte Volatilitäten füh-



1 Financial Advisory



Die Effekte im M&A-Markt sind signifikant

Die aktuellen Entwicklungen deuten gemäß FDI-Intelligence, Whitecase 2022, Statista, Deloitte und Consultancy UK auf einige Effekte hin, die wir in den kommenden zwölf Monaten zu erwarten haben:

- › Die Anzahl an sogenannten Distressed-M&A-Deals wird voraussichtlich deutlich steigen.
- › Es werden zunehmend komplexere und vor allem teurere Finanzierungsstrukturen bei Unternehmenskäufen erwartet.
- › Die aktuelle Situation zwingt viele Unternehmen zu einer Neuausrichtung bzw. einem Strategiewechsel und damit dazu, nicht betriebsnotwendige Assets oder Geschäftseinheiten zu veräußern bzw. abzugeben. Die Anzahl an Carve-out Transaktionen wird daher zunehmen.

Komplexere und teurere Finanzierungsstrukturen

Erhöhter Anteil an Carve-out Transaktionen

- › Die Unternehmensbewertungen werden aufgrund niedrigerer EBITDA-Prognosen und niedrigerer Multiplikatoren (bspw. EV/EBITDA) weiterhin sinken und der M&A-Markt wird sich in einigen Branchen von einem Verkäufermarkt zu einem Käufermarkt drehen.
- › Finanzinvestoren warten weiterhin ab und sind vorsichtig bei ihren Investments. Mittelfristig erwarten wir jedoch eine Wiederbelebung aufgrund der hohen Liquidität von etwa USD 3,6 Billionen im Markt.
- › Attraktive Unternehmen können noch immer hohe Unternehmenswerte erzielen, jedoch nimmt die Anzahl der verfügbaren attraktiven Unternehmen ab. Themen wie ESG gewinnen an Bedeutung und werden ein wesentlicher Bewertungs- und Prüfungsbestandteil.

Immer noch hohe Werte für attraktive Unternehmen



1 Financial Advisory

Gute Vorbereitung hilft verkaufswilligen Unternehmen

Aufgrund der vorgenannten Punkte ist eine genaue Vorbereitung sowie die richtige Positionierung (sog. Equity Story) bei einem Transaktionsvorhaben wichtiger denn je. Wir stellen aktuell fest, dass die Transaktionsphasen längere Zeit beanspruchen und die Due Diligence-Bereiche deutlich an Tiefe und Länge zunehmen. Zudem werden Themen wie Sustainability, Compliance oder ESG stärker in den Prüfungsprozess aufgenommen und auch kleinere Transaktionen werden detailliert betrachtet. Der Gesellschafter, der sein Unternehmen veräußern möchte, ist also gut beraten, wenn er es rechtzeitig „Fit for Sale“ macht. Dabei soll das „Transaction Readiness-Verfahren“

Transaction
Readiness-Verfahren

zur bestmöglichen und rechtzeitigen Vorbereitung für einen Verkauf dienen. Eine Toolbox wird in Zukunft unablässig für eine Veräußerung sein. Sie soll dem Verkäufer die Möglichkeit geben, rechtzeitig alle wesentlichen Prüfungsthemen des Käufers zu antizipieren, um dem Käufer einen höheren Komfort und Sicherheit zu geben. Dies führt in der Regel zu einem höheren Unternehmenswert bzw. zu deutlich niedrigeren Preisabschlägen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es auch in dem derzeit schwierigen Marktumfeld noch möglich ist, eine Transaktion erfolgreich über die Bühne zu bringen, wenn man sich rechtzeitig den Herausforderungen stellt und genügend Zeit in die Vorbereitung investiert.



Ihr Kontakt
Dr. Heiko Frank,
München,
heiko.frank@
wts.de

Kurznws

1f | ESMA veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2022 | Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

ESMA veröffentlicht
Prüfungsschwerpunkte
für Jahresberichte 2022

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat am 28.10.2022 ihr Public Statement mit den gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkten der nationalen Enforcement-Stellen in der EU für die Prüfung der Jahresfinanzberichte von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen für das Geschäftsjahr 2022 veröffentlicht.

des russischen Angriffskriegs in der Ukraine in den Unternehmensabschlüssen. Dies betrifft einerseits Themen wie die Beurteilung des Vorliegens von Kontrolle i.S.v. IFRS 10 beim Mutter-Tochter-Verhältnis, gemeinschaftlicher Kontrolle nach IFRS 11 und der Fähigkeit zur Ausübung von maßgeblichem Einfluss nach IAS 28. Andererseits kann durch die Veräußerung oder Aufgabe von Geschäftsbereichen auch der IFRS 5 von großer Bedeutung sein.

Klimabezogene
Sachverhalte

Wie im letzten Jahr werden die nationalen Enforcement-Stellen auch im kommenden Jahr in den IFRS-Abschlüssen ein Hauptaugenmerk auf die **Berücksichtigung von klimabezogenen Sachverhalten** legen, u.a. auf Wertminderungen nichtfinanzieller Vermögenswerte, Rückstellungen und Power Purchase Agreements. Die ESMA betont die Wichtigkeit der Konsistenz der Angaben im IFRS-(Konzern-)Abschluss (inkl. Lagebericht) mit den Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung.

Drittens betont die ESMA die Notwendigkeit zur sachgerechten Beurteilung der **Auswirkungen des derzeitigen makroökonomischen Umfelds** (u. a. der Anstieg des Zinsniveaus) und der **vorhandenen Unsicherheiten** auf die Abschlüsse. Abschlussersteller sollen mittels klarer und detaillierter Angaben, z. B. durch die Darstellung von Sensitivitätsanalysen, sicherstellen, dass die Abschlussadressaten relevante, genaue und zeitnahe Informationen erhalten.

Auswirkungen der
vorhandenen
Unsicherheiten



Ihr Kontakt
WP/StB Hans-
Georg Weber,
München,
hans-georg.
weber@wts.de

Folgen des Russland-
Ukraine-Kriegs

Der zweite Prüfungsschwerpunkt ist die angemessene Abbildung der **direkten finanziellen Konsequenzen**

Kurznws

1g | Temporäre Anpassung des Sanierungs- und Insolvenzrechts durch das SanInsKG | Autorin: Marie Tierhold, München

Inkrafttreten des SanInsKG am 09.11.2022

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Gesetzes zur Abschaffung des Güterrechtsregisters und zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes vom 31.10.2022 Änderungen der Insolvenzordnung und des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (StaRUG) beschlossen. Diese Änderungen sind am 09.11.2022 in Kraft getreten. Damit hat der Gesetzgeber auf die erheblichen Preissteigerungen auf den Energie- und Rohstoffmärkten reagiert, welche sich zum einen negativ auf die finanzielle Situation der Unternehmen auswirken und zum anderen deren Finanzplanungen erschweren.

venzrechtliche Fortführungsprognose nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO von zwölf auf vier Monate verkürzt. Die Höchstfrist zur Insolvenzantragstellung bei Überschuldung gem. § 15a Abs.1 Satz 2 InsO, welche erst am 01.01.2021 durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG) von drei auf sechs Wochen erhöht wurde, liegt nun bei acht Wochen. Zudem wurden auch die Zeiträume für die Finanzplanungen bei Eigenverwaltung gem. § 270a Abs. 1 Nr. 1 InsO und bei vorinsolvenzrechtlichen Restrukturierungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 StaRUG von sechs auf vier Monate verkürzt.

Enthalten sind insbesondere Erleichterungen bei der Erstellung von Fortbestehensprognosen

Zunächst wurde das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG) in das Gesetz zur vorübergehenden Anpassung sanierungs- und insolvenzrechtlicher Vorschriften zur Abmilderung von Krisenfolgen (Sanierungs- und insolvenzrechtliches Krisenfolgenabmilderungsgesetz – SanInsKG) umbenannt. Die wichtigste Erleichterung betrifft den Insolvenzgrund der Überschuldung. Hier wird den aktuellen Planungsunsicherheiten für Unternehmen Rechnung getragen und der Planungszeitraum für die insol-

Die Erleichterungen gelten zunächst befristet bis zum 31.12.2023 und zwar unabhängig davon, ob ein Unternehmen tatsächlich von den Energie- und Rohstoffpreissteigerungen betroffen ist. Angesichts der gegenwärtig volatilen wirtschaftlichen Rahmenfaktoren dürften die Verkürzungen der Prognosezeiträume bei der Erstellung von Finanz- und Liquiditätsplänen eine spürbare Erleichterung für Unternehmen mit sich bringen und eine etwaige Insolvenzwelle verhindern oder abmildern können.

Befristete Geltung bis zum 31.12.2023



Ihr Kontakt
Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@wts.de

1h | IDW RS BFA 3 Verlustfreie Bewertung von zinsbezogenen Geschäften des Bankbuchs (Zinsbuchs) im gegenwärtigen Marktumfeld | Autor: Jürgen Beinroth, Düsseldorf

Drohverlustrückstellung

Aus dem sprunghaften Anstieg der Zinsen seit Beginn dieses Jahres kann sich bei einigen Kreditinstituten die Notwendigkeit zur Bildung einer Drohverlustrückstellung gemäß § 249 Abs. 1 HGB ergeben. Das „klassische“ Geschäftsmodell einer Bank basiert auf der Generierung einer Zinsmarge, welche Standardrisikokosten und Verwaltungskosten abdeckt. Diese Zinsmarge wird bestimmt durch Zinserträge auf der Aktivseite und Zinsaufwendungen auf der Passivseite.

Im Allgemeinen erfolgt die Refinanzierung des Aktivgeschäfts jedoch nicht fristenkongruent (oftmals enthält die Aktivseite langfristige Positionen, die passivisch kurzfristig refinanziert werden), womit sich im gegenwärtigen Marktumfeld von steigenden Kapitalmarktzinsen die Refinanzierungskosten der Kreditinstitute erhöhen. Darüber hinaus reduzieren steigende Zinsen die Barwerte der langfristigen Aktivpositionen. Im Ergebnis kann dies zu einem Verpflichtungsüberhang aus dem zinsbezogenen Bankbuch führen, für den dann eine entsprechende Drohverlustrückstellung zu bilden ist.

Refinanzierung



Ihr Kontakt
WPin Michèle Färber, München,
michele.farber@wts.de

2a | IASB entwickelt Exposure Draft zu Dynamic Risk Management |

Autor: WPIn Michèle Färber und Niels Klatt, beide München

Key Facts

- Das DRM Projekt des IASB ist relevant für Unternehmen (insb. Kreditinstitute), die mit dynamischen Zinsrisikomanagementstrategien in der Regel offene Portfolios von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten absichern.
- Nach langjähriger Recherche-Phase erreicht das DRM Core Model den Reifegrad für den Standardentwicklungsprozess des IASB.
- Das DRM Core Model ersetzt das Portfolio Fair Value Hedge Accounting des IAS 39, das in IFRS 9 nicht übernommen wurde. Es ist kein Hedge Accounting Ansatz, sondern eher vergleichbar mit einem Neubewertungsmodell.

- (b) wie das DRM die Art, den zeitlichen Anfall und die Unsicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflusst, und
- (c) welche Auswirkungen das DRM auf Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung hat.

Aus dem Feedback auf den 2014 als Diskussionspapier vorgestellten Portfolio Revaluation Approach sowie nach mehrjähriger Analyse und weiterer Konsultation hat das IASB ein neues Modell, das sog. DRM Core Model, entwickelt.

Vom Portfolio Revaluation Approach (2014) zum DRM Core Model

Ausgangspunkt des DRM Core Modells ist die gewählte Risikomanagement-Strategie. Zunächst wird aus den geeigneten zinstragenden Vermögenswerten und Verbindlichkeiten die *Aktuelle offene Netto-Risikoposition (CNOP)* des Unternehmens ermittelt. Diese kann je Portfolio ermittelt werden. Sie wird anschließend mit dem *Zielprofil (TP)* des Risikomanagements verglichen. Das Zielprofil entspricht der Bandbreite der Risikolimits, innerhalb der die Netto-Risikoposition variieren darf, um die Strategie zu erfüllen. Bewegt sich die Netto-Risikoposition außerhalb des Zielprofils, ist festzulegen, in welchem Umfang unter Einsatz von Derivaten risikomindernde Maßnahmen ergriffen werden sollen, damit das Zielprofil wieder erreicht wird (*Risk Mitigation Intention, RMI*). Das RMI wird für

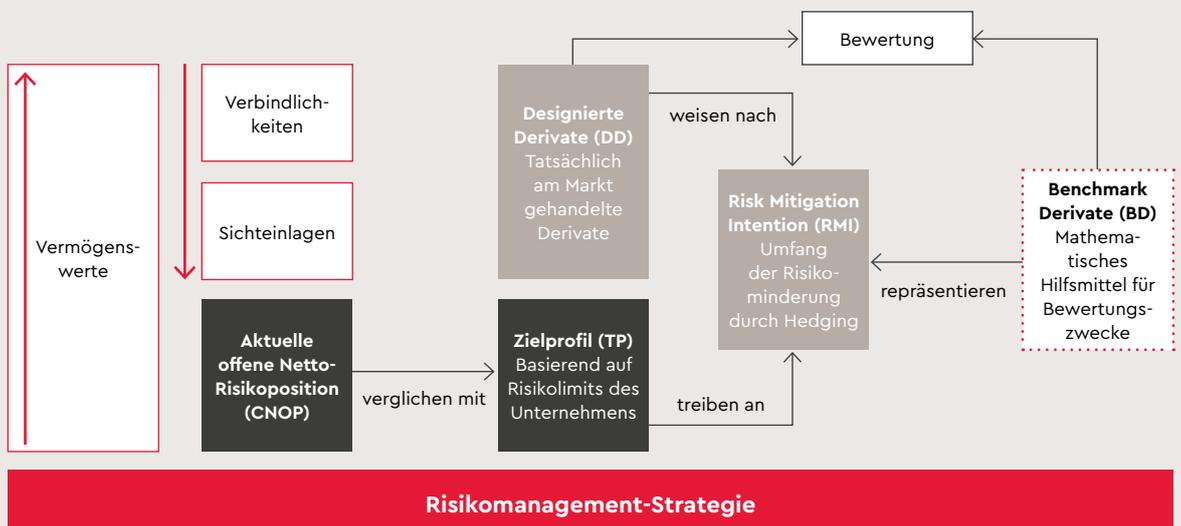
Das DRM Core Model im Überblick

Ziel des DRM Projekts

Ziel des Dynamic Risk Management (DRM) Projekts des International Accounting Standards Boards (IASB) ist eine bessere bilanzielle Abbildung von dynamischen Risikomanagement-Strategien und -Aktivitäten im IFRS-Einzel- oder -Konzernabschluss. Investoren sollen verstehen können:

- (a) die Risikomanagement-Strategie des Unternehmens und wie sie zur Zinsrisikosteuerung angewendet wird,

Elemente des DRM Core Model



Bewertungszwecke in hypothetischen *Benchmark Derivaten (BD)* ausgedrückt. Das Unternehmen erwirbt anschließend *Derivate (Designierte Derivate, DD)* zur Herbeiführung der Risikominderung.

Aus dem Vergleich der Zeitwert-Änderungen der *Benchmark Derivate* und der *Designierten Derivate* lassen sich anschließend die Effekte des *Dynamic Risk Managements* ableiten und im Zeitablauf dynamisch optimieren. Für unterschiedliche Zinsrisiken können separate *DRM Modelle* zu bilden sein, wie derzeit noch weiter ausgearbeitet wird.

Bilanzierung des *DRM Core Models*

Zur bilanziellen Abbildung des *DRM Core Models* hat das *IASB* derzeit das folgende Vorgehen vorläufig entschieden:

- › Erfassung der **Designierten Derivate** in der Bilanz mit ihrem beizulegenden **Zeitwert**;
- › Zeitwert-Änderungen sind dabei in zwei Komponenten aufzuteilen: das *DRM Adjustment* und übrige Zeitwertänderungen.

- Das **DRM Adjustment ist erfolgsneutral** zu erfassen und entspricht dem geringeren aus („lower-of“-Test): (a) den kumulierten Gewinnen und Verlusten der *Designierten Derivate (DD)* seit Beginn des *DRM Models* und (b) der kumulierten Zeitwertänderung der *Risikominderungsabsicht (RMI)* seit Beginn des *DRM Models* (ermittelt anhand der *Benchmark Derivate – BD*).
- Die **übrigen Netto-Gewinne oder -Verluste** aus den *Designierten Derivaten* sind **erfolgswirksam** zu erfassen.

Derzeit nimmt das *IASB* Verfeinerungen an den Modellparametern vor. Der Veröffentlichungszeitpunkt für den Exposure Draft wurde noch nicht festgelegt. In einem ersten Schritt soll die Anwendung des *DRM Core Models* auf den Bankensektor beschränkt und ggf. später auf andere Branchen ausgeweitet werden.



Ihr Kontakt
WP in Michèle Färber, München,
michele.farber@wts.de

Kurznews

2b | Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) durch das EU-Parlament angenommen | Autorin: Nadine Mäscher, München

Verabschiedung der CSRD

Am 10.11.2022 hat das EU-Parlament neue Regeln für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Form der *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)* verabschiedet. Damit wird die bisherige *Non Financial Reporting Directive (NFRD)* zur nichtfinanziellen Unternehmensberichterstattung abgelöst. Die *CSRD* sieht vor, dass Unternehmen detailliert zu den Auswirkungen ihrer Aktivitäten in den Bereichen Umwelt, Soziales und Governance berichten. Die EU-Kommission wird dazu voraussichtlich im Juni 2023 das erste Normenpaket der von der *European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)* entwickelten europäischen

Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (*European Sustainability Reporting Standards – ESRS*) annehmen.

Die bisher nach der *NFRD* berichtspflichtigen Unternehmen haben die *CSRD* ab 01.01.2024 anzuwenden. Ab 01.01.2025 müssen auch große Unternehmen gemäß den Kriterien des § 267 Abs. 3 HGB nach der *CSRD* berichten. Weiterhin muss die Nachhaltigkeitsberichterstattung ab dem jeweiligen Erstanwendungszeitpunkt zwingend in einem eigenen Abschnitt im Lagebericht erfolgen und einer Prüfung mit zunächst begrenzter Sicherheit unterzogen werden.

Ausweitung des Berichtskreises



Ihr Kontakt
WP in Michèle Färber, München,
michele.farber@wts.de

Umfangreiche Berichtspflichten und Prüfungspflicht

a | Manuelle vs. automatisierte Prozesse – Transaktionsdatenanalyse als Beispiel | Autoren: Michel Braun und Ali Aksakal, beide Düsseldorf

Key Facts

- › Standardisierte und automatisierte Prozesse heben Effizienz und Effektivität im Tagesgeschäft.
- › Transparenz und „audit trail“ ermöglichen Sicherheit in Betriebsprüfungen.

Low-Code-Lösungen wie Alteryx oder PowerBI kann deutlich zur Reduktion steuerlicher Risiken beitragen. Wie dies konkret aussehen kann, soll im Folgenden an der Transaktionsdatenanalyse in einem Sachverhaltsbeispiel aus der Beratungspraxis aufgezeigt werden.

Die für Zwecke der Fallstudie erfundene Featherlight Components GmbH („FLC GmbH“) ist ein innovativer Automobilzulieferer aus dem Münsterland. Produziert werden ultraleichte Einzelteile für Rennfahrzeuge der weltweit bekanntesten Unternehmen im Motorsport. Die im Münsterland und in der Schweiz („FLC Schweiz GmbH“) entwickelten Hightech-Einzelteile sorgen für erhebliche Gewichtsreduktion bei Fahrzeugen, weshalb das Unternehmen auch immer größere Zulieferverträge im Bereich der Elektromobilität erhält. Die FLC GmbH leitet ihr internationales Geschäft aus dem Münsterland. Hier betreibt sie Forschung & Entwicklung und erbringt

Case Study –
Die Featherlight
Components GmbH

Automatisierung von Verrechnungspreisprozessen zur Reduktion steuerlicher Risiken

Mehr denn je steht der Verrechnungsbereich vor der Herausforderung, effiziente, fehlerfreie und nachvollziehbare Prozesse über alle Phasen des Verrechnungspreismanagements zu implementieren. In der Praxis kommen häufig noch aufwändige, manuelle Abläufe zur Anwendung, die für Dritte teils schwer nachvollziehbar und – angesichts der immer größer werdenden Anforderungen an den Steuerpflichtigen – zunehmend mit steuerlichen Risiken behaftet sind. Die Automatisierung von Verrechnungspreisprozessen mit Hilfe flexibler



zentrale Accounting- und IT-Dienstleistungen für ihre ausländischen Tochtergesellschaften. Bei der FLC GmbH ist auch die Verrechnungspreisabteilung angesiedelt. Die FLC Schweiz GmbH ist ebenfalls maßgeblich an den Entwicklungsprozessen beteiligt. Die Prototypen werden im Anschluss an die F&E entworfen und an Lohnfertiger ins Ausland zwecks Serienproduktion zur Verfügung gestellt. Der globale Vertrieb läuft über lokale Vertriebseinheiten in Europa und Nordamerika mit eingeschränktem Funktions- und Risikoprofil.

Szenario 1: Die manuelle Transaktionsdatenauswertung

Die Transaktionsdatenauswertung spielt im Rahmen des Verrechnungspreismanagements eines jeden Unternehmens eine zentrale Rolle. Übersichten der Transaktionsdaten in Form von Transaktionsmatrizen müssen jährlich für die Verrechnungspreisdokumentation der FLC GmbH erstellt werden. Dies bedeutet, dass die Transaktionsvolumina je Transaktionsgruppe und Transaktionspartner ermittelt und in tabellarischer Form in einem Text-Dokument aufgenommen werden. Zudem bildet die Zuordnung der Transaktionen zu Transaktionsgruppen eine wesentliche Grundlage für das unterjährige Monitoring.

Aktuell läuft dieser Prozess bei der FLC GmbH noch manuell. Zunächst exportieren die Mitarbeiter der Verrechnungspreisabteilung die für die Transaktionsübersicht notwendigen Daten aus dem ERP-System und der Beteiligungsmanagement-Software und fügen diese in verschiedene Tabellenblätter einer Excel-Datei zusammen. Hierbei müssen die relevanten Transaktionen mit nahestehenden ausländischen Gesellschaften identifiziert werden. Dazu werden zunächst sämtliche Transaktionen mit ausländischen verbundenen Gesellschaften aus dem ERP-System extrahiert. Im Anschluss werden auf Basis eines Abgleichs mit den Daten aus dem Beteiligungsmanagement-System die Transaktionen herausgefiltert, die die Anforderungen an eine nahestehende Person im Zusammenhang mit der Beteiligungsquote gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG erfüllen.

Liegt die auf Transaktionen mit ausländischen nahestehenden Personen verkürzte Übersicht der Einzeltransaktionen

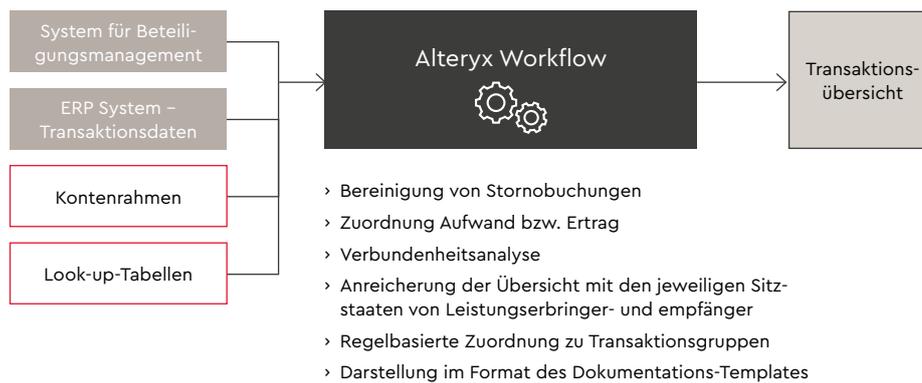
vor, wird diese um weitere benötigte Informationen angereichert. Dazu gehören die Sitzstaaten der nahestehenden Unternehmen aus der Beteiligungsübersicht sowie die Zuordnung der Transaktionen als Ertrag bzw. Aufwand bei der dokumentierenden Gesellschaft auf Basis des Kontenrahmens. Zudem werden Stornobuchungen mittels der Suchfunktion identifiziert und gelöscht.

Nach diesen vorbereitenden Schritten beginnt die eigentliche Herausforderung: die Zuordnung der verbleibenden Einzelbuchungen zu Transaktionsgruppen. Dies erfordert das Erfahrungswissen der Mitarbeiter des Verrechnungspreisbereichs. Anhand von Schlüsselwörtern in den Buchungstexten oder anhand der Kontonummern können die Mitarbeiter relevante Transaktionsgruppen mittels Such- und Filterfunktionen zuordnen. Zudem haben sie eine Liste von Gesellschaften erstellt, mit denen jeweils nur Transaktionen einer bestimmten Transaktionsgruppe durchgeführt werden. Hierbei erfolgt die Zuordnung per S-Verweis. Die resultierende Tabelle mit den zu Transaktionsgruppen klassifizierten Buchungsdaten wird im Anschluss in Form einer Pivot-Tabelle so dargestellt, dass die relevanten Volumina je Transaktionsgruppe und Transaktionspartner händisch in die vorbereiteten Tabellen des Dokumentations-Templates kopiert werden können. Sind im Vergleich zum Vorjahr neue Unternehmen oder Transaktionsgruppen dazugekommen, müssen die verwendeten Excel-Formeln aktualisiert und erweitert werden.

Durch zahlreiche Formeln, die über verschiedene Tabellenblätter reichen, sowie händisches Kopieren zwischen verschiedenen Dokumenten, ist der Prozess fehleranfällig und nur für Mitarbeiter nachvollziehbar, die mit dem Prozess gut vertraut sind.

Wie kann Alteryx hier helfen? Ein Alteryx-Workflow kann einen großen Teil der beschriebenen Schritte automatisieren. Mit dieser Lösung werden die Transaktionsvolumina bereinigt, mit anderen Systeminformationen kombiniert, kategorisiert und im Zielformat ausgegeben. Die folgende Abbildung zeigt den schematischen Aufbau des Lösungsansatzes:

Szenario 2: Der automatisierte Prozess in Alteryx



Zunächst werden die relevanten Daten aus den Vorsystemen entweder mittels Konnektoren direkt importiert oder von einem vorher spezifizierten Ort abgerufen.

Nach der Bereinigung, Filterung der relevanten Transaktionen sowie Kategorisierung nach Aufwand bzw. Ertrag erfolgt die Zuordnung von Transaktionsdaten. Dazu werden innerhalb des Workflows sog. Look-Up-Tabellen genutzt. Hierin werden bspw. Schlüsselwörter für den Buchungstext aufgenommen, die auf eine bestimmte Transaktionsgruppe hindeuten. Ebenso wird mit Kontonummern und Gesellschaften verfahren, die mit einer bestimmten Transaktionsgruppe assoziiert werden. Die Look-Up-Tabellen lassen sich flexibel an neue Erkenntnisse anpassen.

Der Mitarbeiter kann auf Basis einer Liste der bisher noch nicht zugeordneten Transaktionen prüfen, ob es notwendig ist, noch weitere Regeln in die Look-Up-Tabellen aufzunehmen. Sollten Trans-

aktionen verbleiben, die z.B. aufgrund ihrer Einmaligkeit händisch zugeordnet werden sollen, lässt sich die Tabelle zunächst exportieren, manuell ergänzen und wieder in den Workflow laden. Anhand der finalen Tabelle lassen sich schließlich automatisierte Reports im für die Dokumentation benötigten Format generieren und automatisch abspeichern.

Eine solche Transaktionsdatenauswertung kann nun jährlich genutzt werden und erzeugt durch einen Durchlauf des Workflows die relevanten Transaktionstabellen, die nur noch durch einen fachkundigen Mitarbeiter auf Plausibilität überprüft und in die entsprechende Verrechnungspreisdokumentation eingefügt werden müssen. Der durchgeführte Prozess kann auch Jahre später, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, noch klar nachvollzogen werden. Die folgende Tabelle stellt die wichtigsten Unterschiede zwischen manueller und automatisierter Durchführung gegenüber:

Der manuelle und automatisierte Prozess im Direktvergleich

Prozessschritt	Manueller Prozess	Automatisierter Prozess
Daten-Input	Manuelles Einfügen in verschiedene Tabs einer Tabellenkalkulations-Datei	Automatisch vom Sharepoint oder per Konnektor direkt aus dem jeweiligen System
Zusammenführen der Input-Daten und Transformation	Mittels Formeln über mehrere Tabellenblätter hinweg, manuelles Kopieren und Filtern	Automatisiert innerhalb des Workflows mittels „Join“-Tools, Look-Up-Tabellen, Formel- und Filter-Tools
Zuordnen der Einzeltransaktionen zu Transaktionsgruppen	Mittels Such- und Filterfunktion, S-Verweis	Mittels hintereinandergeschalteter Look-Up-Tabellen
Erstellung der Transaktionstabellen	Erstellen einer Pivot-Tabelle und händisches Kopieren der Werte in Dokumentations-Template	Automatisches Abspeichern im gewünschten Zielformat



Datenvisualisierung und Auswertung

Die Ergebnisse im automatisierten Prozess können als Dashboard visualisiert werden. Diese Dashboards sind nicht nur zur reinen Visualisierung zu gebrauchen, sondern ermöglichen darüber hinaus flexible und adressatengerechte Detailanalysen über unterschiedliche Filter- und Vergleichsbefehle. Die folgenden Abbildungen zeigen ein Dashboard in Microsoft PowerBI für die Transaktionsdatenanalyse. Die Transaktionsvolumina können nach Transaktionsgruppen nach Ländern, Segmenten, Gesellschaften und Wirtschaftsjahr gefiltert und analysiert werden. Die Daten lassen sich so hinterlegen, dass ein „Herunterklicken“ bis auf Einzeltransaktionsebene möglich ist.

bisherigen Datenverarbeitungs- und Analyseprozesse verändert und eine komplett neue Herangehensweise für die Grundherausforderungen des Verrechnungspreisbereichs ermöglicht. Die automatisierten Prozesse lassen sich flexibel an den zugrunde liegenden Prozess anpassen und führen zu deutlich effizienteren Lösungen bei geringerer Fehleranfälligkeit. Zudem ermöglichen sie einen konsistenten „Audit Trail“. Dadurch werden komplexe interne Verrechnungspreismodelle für fachkundige Dritte leichter nachvollziehbar. Dies ist sowohl bei internen Personalwechseln als auch für Betriebsprüfungen relevant, die i.d.R. viele Jahre nach Verwirklichung der Sachverhalte stattfinden. Die Zeitersparnis durch die Automatisierung repetitiver Tätigkeiten ermöglicht es den Mitarbeitern des Verrechnungspreisbereichs, ihren Fokus auf andere Tätigkeiten zu legen. Dies kann einen Beitrag dazu leisten, dass der Verrech-

D&A-Tools erhöhen sowohl Effizienz als auch Effektivität im Tagesgeschäft und erhöhen Transparenz durch „Audit Trail“

D&A-Tools erweisen sich als echte Game Changer in den verschiedenen Phasen des Verrechnungspreismanagements. Die dargestellten Fälle aus der Beratungspraxis zeigen, wie Alteryx die

nungspreisbereich im Unternehmen stärker als Business Partner und Value Creator wahrgenommen wird.

Fazit & Ausblick

Wir erwarten, dass mittelfristig die Anwendung von D&A-Tools zur Standard-Toolbox des Verrechnungspreismanagements gehören wird, sowohl aus der Perspektive der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung. Je mehr Kenntnisse in der Finanzverwaltung über die aktuellen technischen Möglichkeiten aufgebaut werden, umso höher wird auch die Erwartungshaltung gegenüber den Steuerpflichtigen im Rahmen der Prüfung der Verrechnungspreissysteme werden. Angesichts der immer neuen Herausforderungen im Verrechnungspreisbereich sind auch aus Sicht der Steuerpflichtigen effiziente und nachvollziehbare Verrechnungspreisprozesse unabdingbar. Durch die Verwendung

von Workflow-Tools zur Kommunikation zwischen verschiedenen Mitarbeitern bzw. Abteilungen sowie RPA-Software, die – wo nötig – hilft, verschiedene Lösungen miteinander zu verbinden, lassen sich darüber hinaus noch mehr Effizienzgewinne heben. Dies setzt voraus, dass zunächst klare, standardisierte Prozesse implementiert werden.

Neben den neueren D&A-Tools werden unserer Einschätzung nach die „klassischen“ Tools, wie Tabellenkalkulationsprogramme, beim Verrechnungspreismanagement weiterhin eine große Rolle spielen. Eine neue Herausforderung für die Entscheidungsträger im Verrechnungspreisbereich ist es daher, das Potential bereitstehender Lösungen einschätzen zu können und zu entscheiden, in welchen Fällen welche Lösung zum Einsatz kommen soll.



Ihr Kontakt
StB Michel Braun,
Düsseldorf,
michel.braun@
wts.de

b | Digital Transfer Pricing Umsetzungsmodell |

Autoren: Michel Braun und Ali Aksakal, beide Düsseldorf

Key Facts

- › Transformation sollte immer ganzheitlich geplant werden.
- › Ein erstes Vorprojekt zwecks Potenzialanalyse kann helfen, die Ziele zu priorisieren und den richtigen Anfang zu finden.
- › Ist ein Zielkonzept ganzheitlich aufgestellt und sind die kurz-, mittel- und langfristigen Ziele definiert, kann die Transformation in Teilschritten durchgeführt werden.

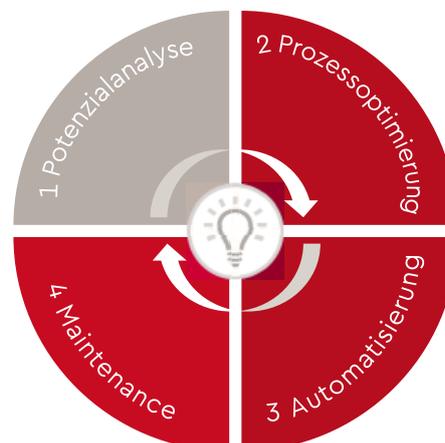
- › Potenzialanalyse
- › Prozessoptimierung
- › Automatisierung
- › Maintenance

Das übergeordnete Ziel in diesen Phasen ist dabei die Schaffung einer Balance zwischen Menschen, Prozessen und Systemen, indem wir den Menschen und dessen Herausforderungen in den Mittelpunkt stellen. Wir entwerfen effiziente und effektive Prozesse zur Herausforderungsbewältigung und führen diese Prozesse zu einem wertschaffenden Gesamtsystem zusammen.

Phasen der Problemerkennung und -lösung

Jedes Transformationsvorhaben im Digital Transfer Pricing ist einzigartig und hängt von den individuellen Charakteristika eines Geschäftsmodells, den operativen Arbeitsprozessen in den Steuer-, Finance-, Accounting- und Controllingabteilungen sowie von der IT-Infrastruktur ab.

In der Retrospektive zeigt unsere Erfahrung dennoch, dass erfolgreiche Transformationsvorhaben im Wesentlichen auf die folgenden Phasen der Problemerkennung und -lösung zusammengefasst werden können:



Potenzialanalyse In der ersten Phase lernt man im Rahmen von initialen Workshops die wichtigsten Mitarbeiter und Prozesse im Bereich der operativen Verrechnungspreise kennen, listet gemeinsam die wichtigsten „Pain-Points“ auf und leitet daraus die konkreten Transformationsziele und -wünsche ab. Dabei werden die Ist-Prozesse, die darin angewendeten Ist-Daten und die genutzte IT-Infrastruktur identifiziert und im Hinblick auf die Anforderungen des Verrechnungspreissystems analysiert. Anschließend wird gemeinsam ein Zielbild (TP Target Operating Model) erarbeitet, auf dessen Grundlage erste Optimierungsvorschläge gemacht werden können. Ziel dieser Phase ist somit eine Vorbewertung auf Basis der initialen Analysen und des TP Target Operating Model inklusive Verbesserungsvorschlägen für die Steuerabteilung. Daneben steht auch die aktive Unterstützung bei der Entwicklung eines Business Case als Grundlage für relevante unternehmensinterne Entscheidungsgremien.

Die Resultate dieser Arbeitsphase sind:

- › Workshop-Ergebnisse mit relevanten Anspruchsgruppen;
- › Präsentation der Vorbewertungsergebnisse, der initialen Prozessanalyse und eines ersten Zielbildes.

Prozessoptimierung Sind die Potenziale, Schlüsselressourcen und die dazugehörigen Umsetzungsziele identifiziert und definiert, werden im nächsten Schritt die Soll-Prozesse „menschenzentriert“ und realistisch für die Praxis entworfen. Die Prozessoptimierungsphase umfasst daher eine klare Definition von Prozessen, Schnittstellen und Verantwortlichkeiten zwischen der Steuerabteilung und allen relevanten Stakeholdern. Diese sind an der Datenerhebung, Planung und Umsetzung von verrechnungspreisrelevanten Prozessen beteiligt und müssen über Ergebnisse informiert sein. Zudem wird das Verrechnungspreis-Datenmodell gemeinsam validiert. Passende Ansätze ermöglichen die Vermeidung von Zielkonflikten zwischen Controlling-Sicht und steuerlichen Verrechnungspreisen.

In der Prozessoptimierungsphase werden die Optimierungsvorschläge in Form von Prozessanalysen, Prozessdokumentationen, Kommunikations-

vorlagen und Anforderungskatalogen für spätere Automatisierungsvorhaben zusammengefasst.

In der Automatisierungsphase liegt der Fokus darauf, die identifizierten Potenziale und definierten Prozesse systematisch zu etablieren. Dabei kommen (teil-)automatisierte Prozesse mit Hilfe unterschiedlichster Technologien zur Anwendung. Das bedeutet, dass unabhängig von Tool-Herstellern die am besten geeignete Lösung selektiert und umgesetzt wird. Dabei kommen je nach Bedarf Data-Analytics-Methoden unterschiedlicher Reifegrade zum Einsatz. Eine zielgerichtete Auswertung von steuerlichen Daten ermöglicht wertvolle Einblicke, vermeidet unnötige Risiken und öffnet Potenziale zur Optimierung. So begleiten wir von der Datenbeschaffung und -bereinigung, über die Datentransformation, bis hin zur Analyse und fachlichen Interpretation mit Hilfe von Proof-of-Concept und einer iterativen, agilen Arbeitsweise.

Aufbauend auf Data Analytics kann man nun aber noch einen Schritt weiter in die steuer-technologische Zukunft gehen: Mit Advanced Analytics und verwandten Konzepten aus dem Bereich Künstliche Intelligenz. In Kombination mit der angebotenen fachlichen Expertise öffnet sich so der Weg zur „Data-driven Tax and Finance Function“. Die Automatisierungsphase umfasst folgende Themen:

- › Planung: Definition der notwendigen Automatisierungsschritte innerhalb der Zielprozesse und Aktivierung der notwendigen technischen Tools und IT-Architektur im Hinblick auf Installationen, Lizenzeinkauf und Vergabe von Zugriffsrechten etc.
- › Solution Design & Entwicklung: Umsetzung der Automatisierungsschritte, Testen der Verrechnungspreislogik sowie Datenanalyse und Visualisierung.
- › User Acceptance Testing und Go-live.

Als Ergebnis der Automatisierungsphase erhalten die Mandanten bspw. ihre automatisierten Prozesse (z.B. Kalkulationsprozess von Verrechnungspreisanpassungsrechnungen) und die dazugehörigen Output-Dateien,

Automatisierung

Maintenance

Analyse-Dashboards, Trainingspräsentationen, Dokumentation der technischen Entwicklungsergebnisse und interne Kommunikationspräsentationen.

Mit Maintenance-Strategien wird der langfristige Erfolg einer Transformation gesichert. Entsprechend der Transformationsziele und langfristigen Planung der Organisation der Steuerabteilung werden die Mandanten bei der Überführung der neu eingeführten Technologien und Prozesse in das Tagesgeschäft unterstützt. Während es im Rahmen des Projekt- und Umsetzungsmanagements wichtig ist, stets anwenderorientiert und agil zu handeln, ist im Hinblick auf das Change-Management das gehörige Fingerspitzengefühl entscheidend. Bei umfangreichen Transformationsvorhaben werden unsere Experten des Lean-

und Change-Management Teams der WTS Digital hinzugezogen.

Im Hinblick auf den erfolgreichen Go-Live des TP Target Operating Model stehen Zusammenarbeitsmodelle wie Build-and-transfer, Build-and-operate und Build-operate-transfer zur Auswahl. Während bei Build-and-transfer-Modellen die neuen Technologien und Prozesse direkt bei den Mandanten implementiert werden, können für gewünschte Prozesse auch WTS Digital Infrastruktur und Personalressourcen genutzt werden (Build-and-operate). Alternativ werden nach der Implementierung in einem gewünschten Zeitrahmen (in der Regel ein bis zwei Jahre) die operativen Verrechnungspreisprozesse begleitet, bis diese komplett an den Mandanten übergeben werden (Build-operate-transfer).



Ihr Kontakt
StB Michel Braun,
Düsseldorf,
michel.braun@
wts.de

Impressum

Herausgeber

WTS GmbH
Friedenstraße 20
81671 München
T: +49 (0) 89 28646 0
F: +49 (0) 89 28646 111
wts.com/de

ISSN 2195-7746 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Hans-Georg Weber

Standorte

Berlin · Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt · Hamburg · Hannover · Köln · Kolbermoor · München · Nürnberg · Regensburg · Rosenheim · 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.

© Fotos: Pexels/Md Towhidu Islam (Seite 1), istockphoto/Vitaly Gontaruk (Seite 7), Fre Sonneveld on unsplash (Seite 10), getty images/Xuanyu Han (Seite 13), Diana Akhmetianova on unsplash (Seite 15), Austin Schmid on unsplash (Seite 19), Pexels (Seite 20, 44, 71), Denise Jans on unsplash (Seite 25), Roberto Shumski on unsplash (Seite 26), Alessio Lin on unsplash (Seite 29), Liv Hema on unsplash (Seite 34), Willian Souza on unsplash (Seite 37), Braden Collum on unsplash (Seite 41), Roland Larsson on unsplash (Seite 46), istockphoto/FooTToo (Seite 49), Ilkka Karkkainen on unsplash (Seite 55), Pexels/Sebastian Stam (Seite 57), Julia Joppien on unsplash (Seite 60), Rolands Varsbergs on unsplash (Seite 65), Sunbeam Photography on unsplash (Seite 67), Markus Spiske on unsplash (Seite 69), Tansu Topuzoglu on unsplash (Seite 72), Jean-Philippe Delberghe on unsplash (Seite 74), istockphoto/Vink Fan (Seite 77), unsplash (Seite 86); alle anderen Abbildungen © WTS



FROHE FESTTAGE

& ein glückliches neues Jahr