

Juli 2023

wts journal

02/23

Mandanteninformation

wts.com/de

TAX

Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes

Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung eines GrEStG

Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände bei Produktionsunternehmen

Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. erfasst

Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission für ein EU-weites vereinfachtes Quellensteuerverfahren

LEGAL

5-jähriges Jubiläum der DSGVO – Auswirkung auf die arbeitsrechtliche Praxis

ADVISORY

Der Einfluss von „Managerial Overconfidence“ auf M&A-Transaktionen

Sustainable Corporate Governance – Neue Pflichten für den Aufsichtsrat

DIGITAL

Digitalisierung als Chance für die Zollfunktion im Unternehmen

wts

TAX

Seite		Seite
	Steuerpolitik	
6	a Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes	b Rs. C-282/22 – Aufladen von Elektrofahrzeugen als umsatzsteuerrechtliche Lieferung von Strom 29
12	b Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes („Pillar Two“)	c Keine Bankenhaftung nach § 13c UStG bei innerhalb der Kreditlinie geführtem Kontokorrentkonto 30
14	c Referentenentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes(ZuFinG)	d Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften 32
16	d Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung des GrEStG (GrEStNG)	e Rs. C-516/21 – Steuerbefreiung der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen 33
	1 Ertragsteuern	
17	a Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände bei Produktionsunternehmen	Themenspecial Obligatorische elektronische Rechnung für inländische B2B-Umsätze und deren Erfassung in einem transaktionalen Meldesystem 34
18	b Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags	3 Grunderwerbsteuer
19	c Anforderungen an Gutachten in Sachen kürzere AfA bei Gebäuden	a Ländererlasse zur Anwendung von § 6a GrEStG 37
20	d Handelsbilanzielles Beibehaltungswahlrecht gilt auch für die steuerbilanzielle Rückstellungsbewertung	b Zurechnung von Grundstücken inländischer GmbHs zu einer US-amerikanischen Muttergesellschaft 38
22	e Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital	c Zurechnung von Grundstücken bei Vereinbarungstreuhand mit Verwertungsbefugnis des Auftraggebers 40
24	f Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer
24	g Wegfall der Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten – Anwendung für noch offene Veranlagungszeiträume	a Geleistete Anzahlungen gehören grundsätzlich nicht zu den Finanzmitteln 41
25	h Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalterbetrieben	b Erbfallkostenpauschale bei Vor- und Nacherbschaft 42
26	i BMF-Entwurf zur Einzelwertberichtigung (EWB) von Kundenforderungen bei Kreditinstituten	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung
26	j Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung bei Zins-Währungsswaps	a Einheitliche Entschädigung bei mehreren Teilleistungen aufgrund Arbeitsplatzverlusts 43
27	k Steuerschädliche Vorbehalte in Bezug auf eine Pensionszusage	b Weiträumiges Tätigkeitsgebiet – Vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche 44
	2 Umsatzsteuer	c Aktualisierte FAQ zur Energiepreispauschale 45
28	a Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft	d FAQ zur Inflationsausgleichsprämie 46
		e Pflegereform beschlossen 47
		f Geänderte Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug ab dem 01.07.2023 (Entwürfe) 47

Seite		Seite
	6 Abgabenordnung	
48	Anzeigen über die Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 und 1b AO – Steuerliche Erfassung von Betreiberinnen und Betreibern bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen	
	7 Energiesteuer	
48	a Einführung des CBAM – Was Unternehmen beachten sollten	
50	b Stromsteuer und PV-Anlagen – Neues Informationsschreiben der Generalzolldirektion	
	8 Zoll	
51	Entwurf für die umfassendste Reform der Zollunion seit ihrer Gründung in 1968	
	9 Internationales	
53	a Deutschland: Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. erfasst	
55	b Deutschland: Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023	
57	c Deutschland: Entfallen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG bei nur vorübergehender Abwesenheit unabhängig von Rückkehrabsicht	
59	d Deutschland: Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	
	Themenspecial	
60	Pillar Two – Weitere Guidance der OECD	
66	e EU: Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission für ein EU-weites vereinfachtes Quellensteuerverfahren	
68	f Indien: Erhöhung der Quellensteuer auf Vergütungen für technische Dienstleistungen	
68	g Mexiko: Ratifizierung Mexikos zum OECD-Multilateralen Instrument (MLI)	
69	h Österreich: Highlights aus der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2023	
70	i Österreich: Progressionsvorbehalt für Nicht-Ansässige ab Veranlagung 2023	
	LEGAL	
	Arbeitsrecht	
	a 5-jähriges Jubiläum der DSGVO – Auswirkung auf die arbeitsrechtliche Praxis	71
	b Entgelttransparenzgesetz und Lohntransparenzrichtlinie – Auswirkung auf die arbeitsrechtliche Praxis	72
	ADVISORY	
	1 Financial Advisory	
	a Der Einfluss von „Managerial Overconfidence“ auf M&A-Transaktionen	73
	b IASB führt temporäre Ausnahme bei latenten Steuern im Zusammenhang mit Ertragsteuern der OECD-Pillar Two-Regeln ein	74
	c Aktuelle Aspekte zu Fairness Opinions für die Absicherung unternehmerischer Entscheidungen durch Vorstände und Aufsichtsräte	75
	d Die Rolle von ESG im Sanierungsgutachten	76
	e IDW Stellungnahme zum Diskussionsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinStG-E)	77
	f Die formelle Prüfung der Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung (IDW EPS 351 (02.2023))	78
	g IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung von KI-Systemen (IDW PS 861 (03.2023))	80
	h Country by Country Reporting (CbCR) zur Schaffung von Transparenz über Ertragsteuerinformationen	81
	2 Risk & Compliance	
	a Sustainable Corporate Governance – Neue Pflichten für den Aufsichtsrat	82
	b ISSB arbeitet an der internationalen Anwendbarkeit der SASB Standards	83
	DIGITAL	
	a Digitalisierung als Chance für die Zollfunktion im Unternehmen	84
	b Technische Anforderungen an einen systemgestützten Pillar Two-Prozess	86

ViDA – Modernisierung & Digitalisierung der Umsatzsteuer

Nils Bleckmann →
RA/StB
WTS Partner



← Martin Keuschnik
WTS Partner

2024

1. Welle ViDA

- › Wegfall Zustimmungserfordernis zur elektronischen Rechnungsstellung
- › Möglichkeit, die Ausstellung elektronischer Rechnungen in bestimmten Fällen vorzusehen

2025

2. Welle ViDA

- › Signifikante weitere Änderungen, z. B.:
 - Erweiterung der Meldemöglichkeiten mittels der One-Stop-Shop-Regelungen,
 - Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger in einer Vielzahl von Fällen,
 - Erweiterte Einbeziehung von Online-Marktplätzen in die Steuererhebung

2028

3. Welle ViDA

- › Verpflichtende elektronische Rechnungsstellung
- › Abschaffung der Möglichkeit, Sammelrechnungen zu erstellen
- › Erweiterte digitale Meldepflichten bei innergemeinschaftlichen Umsätzen
- › Optionale Meldepflichten für nationale Geschäftsvorfälle

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

am 08.12.2022 hat die Europäische Kommission eine Reihe von Vorschlägen zur Reform des Mehrwertsteuersystems vorgestellt. Der Gesetzesvorschlag trägt den Namen „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter“, geläufiger aber ist die englische Bezeichnung „ViDA“ (VAT in the Digital Age). Ziel ist es, das Mehrwertsteuersystem effizienter und betrugsresistenter zu machen und hierfür grundlegend auf die Digitalisierung zu setzen.

Der Richtlinienentwurf sieht drei zentrale Maßnahmenbereiche („Säulen“) vor:

- › Die zwingende Einführung der elektronischen Rechnungsstellung für bestimmte Geschäftsvorfälle und damit einhergehend die Einführung digitaler Meldepflichten gegenüber der Steuerverwaltung,
- › das Konzept einer sog. „einzigen MwSt-Registrierung“ zur Vermeidung einer Vielzahl lokaler Registrierungen in den Mitgliedstaaten, sowie
- › die Ausweitung der Lieferkettenfiktion bei Online-Marktplätzen, u.a. im Bereich der kurzzeitigen Vermietung von Übernachtungsmöglichkeiten oder bei der Erbringung von Personenbeförderungsleistungen.

Einerseits können die ab dem Jahr 2025 beginnenden Maßnahmen im Zusammenhang mit der Vermeidung bzw. Reduzierung von umsatzsteuerrechtlichen Registrierungen im EU-Ausland für Unternehmen tatsächlich zu Erleichterungen und Kosteneinsparungen führen. Kernelemente sind die Ausweitung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens sowie die Erweiterung der bestehenden Meldesysteme der einzigen Anlaufstelle (sog. One-Stop-Shops). Diese Änderungen sollen u.a. auch die Erfüllung der Meldepflichten angesichts der europaweit zum 31.12.2025 endgültig auslaufenden Konsignationslagerregelung (Art. 17a MwStSystRL bzw. § 6b UStG) vereinfachen. Die Komplexität der vorgeschlagenen Änderungen erfordert jedoch eine detaillierte Analyse der Geschäftsvorfälle, um festzustellen, ob die Möglichkeit besteht, in den Genuss dieser Vereinfachungen zu kommen, und wie sich dies im Hinblick auf anderweitige Geschäftsaktivitäten vor Ort auswirkt, z.B. im Hinblick auf die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen.

Andererseits wird sich aus der Ausweitung der Digitalisierung auch erheblicher Umstellungsbedarf ergeben. Ab 2024 könnten die Mitgliedstaaten vorsehen, dass Rechnungen elektronisch auszustellen sind. Ab dem Jahr 2028 soll die elektronische Rechnungsstellung den Standard und andere Rechnungsformen nur noch die Ausnahme bilden. Eine

Zustimmung des Kunden zum Erhalt einer elektronischen Rechnung wäre bereits ab dem Jahr 2024 entbehrlich. Ferner sollen ab dem Jahr 2028 die Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige grenzüberschreitende B2B-Umsätze, die dem Übergang der Steuerschuldnerschaft unterliegen, innerhalb von zwei Werktagen nach Ausführung des Umsatzes auszustellen sein. Zu diesem Zeitpunkt soll auch die Zusammenfassende Meldung durch ein digitales Meldeverfahren ersetzt werden: Spätestens vier Werktage nach Ausführung des Umsatzes wäre sodann u.a. jede einzelne innergemeinschaftliche Lieferung und grenzüberschreitende Dienstleistung gesondert an die Steuerbehörden zu melden. Die Meldepflichten treffen aber nicht nur den Leistenden, sondern können zusätzlich auch für dessen Kunden gelten.

Insbesondere in Deutschland käme es neben der weitreichenden Einführung von elektronischen Rechnungen und verkürzten Fristen für deren Ausstellung auch zu extrem kurzfristigen Meldepflichten gegenüber den Finanzbehörden. Die Finanzverwaltung hat aber auch bereits den klaren Willen geäußert, über den von der EU-Kommission vorgeschlagenen Mindestumfang hinauszugehen: Ab dem 01.01.2025 soll für im Inland steuerpflichtige Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmern die elektronische Rechnungsstellung verpflichtend vorgesehen werden und bereits avisiert wurde ein transaktionales Meldeverfahren auch für inländische Umsätze. Die geplanten Änderungen bei der Rechnungsstellung haben zwischenzeitlich bereits Eingang in einen Referentenentwurf des sog. Wachstumschancengesetz gefunden.

Für den Großteil der Unternehmen wäre der Umstellungsbedarf signifikant. Unternehmen müssten u.a. sicherstellen, dass ihre Datenvorgabe eine derart kurzfristige Rechnungsstellung erlaubt und diese in ihren IT-Systemen in elektronischer Form erstellt werden kann. Ferner wäre auch die erforderliche Empfangsbereitschaft für eingehende elektronische Rechnungen sicherzustellen. Zusätzlich müsste dann noch die IT-seitige Anpassung für die Übermittlung der digitalen Meldungen an die Finanzverwaltung sichergestellt werden.

Für einen „ViDA readiness check“ stehen wir Ihnen mit unseren Spezialisten von Indirect Tax und WTS Digital gerne zur Seite.

Sprechen Sie uns gerne darauf an!

Ihr Nils Bleckmann, Ihr Martin Keuschnik

a | Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Das BMF hat den Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes veröffentlicht und an die Verbände geschickt.
- › Darin enthalten sind zahlreiche und umfangreiche steuerliche Maßnahmen, die den Zielen „Wettbewerbsfähigkeit und Wachstumschancen“, „Vereinfachung“, „Modernisierung“ sowie der „Steuerfairness“ zugeordnet werden.
- › Zeitlich wird ein Beschluss im Bundeskabinett am 16.08.2023 angestrebt.

gen, unerwünschte Steuergestaltungen aufzudecken und abzustellen und damit das Vertrauen in den Staat stärken. Darüber hinaus werde das Steuerrecht im Rahmen des im Koalitionsvertrag Vereinbarten weiter modernisiert.

Inhaltlich sollen Wettbewerbsfähigkeit und Wachstumschancen der Wirtschaft u.a. durch folgende Maßnahmen gestärkt werden:

- › Einführung einer gewinnunabhängigen steuerlichen Investitionsprämie in Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für begünstigte Klimaschutz-Investitionen i.S.v. Energieeffizienz-Investitionen in Höhe von 15 % der begünstigten Aufwendungen (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz). Gefördert werden Investitionen in neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie in bestehende bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Voraussetzung ist, dass diese in einem Energiesparkonzept oder Energiemanagementsystem enthalten sind. Die Bemessungsgrundlage ist auf € 200 Mio. begrenzt. Die Investitionsprämie beträgt daher insgesamt höchstens € 30 Mio. im Förderzeitraum. Die Investition ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes und vor dem 01.01.2028 begonnen und abgeschlossen hat oder nach dem 31.12.2027 abschließt, soweit vor dem 01.01.2028 Teilerstellungskosten entstanden oder Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet werden. Solche Teilerstellungskosten oder Anzahlungen sind noch förderfähig. Ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie sind die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG von den insoweit um die Investitionsprämie geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Ein weiterer Ausbau der Investitionsprämie soll geprüft werden.

Wettbewerbsfähigkeit und Wachstumschancen

Investitionsprämie

Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes vom 14.07.2023

Am Abend des 14.07.2023 hat das BMF den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) veröffentlicht und an die Verbände geschickt. Zwei Tage zuvor hatte bereits ein nahezu inhaltsgleicher Entwurf dazu die Runde gemacht.

Hintergrund

Um den Herausforderungen der deutschen Wirtschaft durch aktuelle Krisen, der Dekarbonisierung und dem demographischen Wandel begegnen zu können, müssten laut BMF auch aus steuerlicher Sicht die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen verbessert werden. Mit dem Gesetz sollen zielgerichtete Maßnahmen ergriffen werden, die die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern und Impulse setzen, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren und mit unternehmerischem Mut Innovationen wagen können. Dies sei wichtig, um die Transformation der Wirtschaft zu begleiten sowie die Wettbewerbsfähigkeit, die Wachstumschancen und den Standort Deutschland zu stärken. Daneben würden Maßnahmen ergriffen, um das Steuersystem an zentralen Stellen zu vereinfachen und durch Anhebung von Schwellenwerten und Pauschalen vor allem kleine Betriebe von Bürokratie zu entlasten. Zudem würden Maßnahmen umgesetzt, die dazu beitra-



- | | | | |
|---------------------|--|--|---------------------------------------|
| Forschungsförderung | <ul style="list-style-type: none"> › Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung, insbesondere durch Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben erforderliche und unerlässliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Erhöhung des förderfähigen Anteils der Kosten von Auftragsforschung auf 70 %. Die maximal förderfähige Bemessungsgrundlage von bisher € 4 Mio. wird verdreifacht auf € 12 Mio. ab dem 01.01.2024 (§ 3 FZulG-E). Vorgesehen ist auch die Möglichkeit der Berücksichtigung der Forschungszulage im Rahmen des Vorauszahlungsverfahrens ab dem 01.01.2024 (§ 10 FZulG-E). | <ul style="list-style-type: none"> › Verbesserungen bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter und den Abschreibungsmöglichkeiten zu den Sammelposten durch Anhebung der Betragsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter von € 800 auf € 1.000 und für Sammelposten von € 1.000 auf € 5.000 sowie Senkung der Auflösungsdauer der Sammelposten auf drei Jahre für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG-E). | Sofortabschreibungen/
Sammelposten |
| Verlustverrechnung | <ul style="list-style-type: none"> › Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs, d.h. zum einen durch die Erweiterung des Verlustrücktrags bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf drei Jahre sowie die dauerhafte Beibehaltung des Höchstbetrags von € 10 Mio. bzw. € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung ab dem VZ 2024 (§ 10d EStG-E) und zum anderen – unter Einbezug auch der gewerbsteuerlichen Regelung – durch eine befristete Aussetzung der sog. Mindestgewinnbesteuerung von 2024 bis 2027 und ab 2028 eine Anhebung des Sockelbetrags beim Verlustvortrag auf € 10 Mio. bzw. € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung (§ 10d EStG-E und § 10a GewStG-E). Zur Aussetzung der Mindestgewinnbesteuerung enthält der Referentenentwurf den Hinweis, dass die konkrete Höhe der verbesserten Verlustverrechnung in der Ressortabstimmung noch geeint werden müsse. | <ul style="list-style-type: none"> › Anhebung der Sonderabschreibung nach § 7g EStG-E für Betriebe, die die Gewinngrenze von € 200.000 im Jahr vor der Investition nicht überschreiten, von derzeit 20 % der Investitionskosten auf 50 % der Investitionskosten für nach dem 31.12.2023 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter. | Sonderabschreibung
nach § 7g EStG |
| | <ul style="list-style-type: none"> › Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E) ab dem VZ 2025. Insbesondere wird die Thesaurierungsbegünstigung durch eine Reihe von Maßnahmen auch für diejenigen Unternehmer eröffnet, deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen: Der begünstigungsfähige Gewinn wird um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG-E entnommen werden, erhöht. Damit soll künftig ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung stehen. Die Verwendungsreihenfolge wird verbessert, so | Thesaurierungs-
begünstigung nach
§ 34a EStG | |

	<p>dass steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden können. Dies soll für solche steuerfreien und tarifbesteuerten Gewinne gelten, die nach dem 31.12.2023 im Unternehmen belassen wurden. Darüber hinaus soll Gestaltungsmodellen entgegengetreten werden, die der Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG entgegenlaufen. Ab dem VZ 2025 soll die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren möglich sein (§ 37 Abs. 3 EStG-E).</p>	<ul style="list-style-type: none"> › Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.000 ab dem 01.01.2024 (§ 3 Nr. 73 EStG-E). › Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte von aktuell € 600 auf € 1.000 (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG-E). › Erhöhung der Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt bei Vergütungen für Rechteüberlassungen von € 5.000 auf € 10.000 (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E). 	<p>Freigrenze für Vermietung und Verpachtung</p> <p>Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte</p> <p>Freigrenze für Quellensteuereinbehalt</p>
<p>Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG</p>	<ul style="list-style-type: none"> › Steigerung der Attraktivität der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG-E). U.a. soll der Anwendungsbereich auf alle Personengesellschaften ausgeweitet werden, damit künftig auch insbesondere GbRs optieren können. Zudem soll die zeitliche Regelung zur Antragstellung angepasst werden, sodass auch in Neugründungsfällen eine Optionsausübung möglich wird. Auch soll die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen werden, dass Sonderbetriebsvermögen in Form einer funktional wesentlichen Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden Kommanditgesellschaft (i.d.R. eine zu Null Prozent beteiligte GmbH) nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Auch in Bezug auf die Ausschüttungsfiktion soll eine Anpassung dahingehend erfolgen, dass thesaurierte Gewinne grundsätzlich so lange nicht als ausgeschüttet gelten, bis sie entnommen werden. Eine besondere zeitliche Anwendungsregelung ist in Bezug auf die Änderungen nicht vorgesehen, so dass sie nach dem bisherigen § 34 Abs. 1 KStG sogar rückwirkend ab dem VZ 2022 gelten könnten. 	<ul style="list-style-type: none"> › Verzicht auf die Besteuerung der Soforthilfe Dezember (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWWSG) angesichts der Vollzugsaufwände der Finanzverwaltung und der zu erwartenden Steuernehreinnahmen durch ersatzlose Streichung der §§ 123 bis 126 EStG. › Anhebung der Abzugsgrenze für Geschenke von € 35 auf € 50 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG-E). › Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen von € 28 auf € 30 und von € 14 auf € 15 ab dem 01.01.2024 (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG-E). › Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen ab dem 01.01.2024 von € 110 auf € 150 (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E). › Vereinfachung der Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn durch Abschaffung der sog. Fünftelregelung im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ab dem 01.01.2024 (Aufhebung von § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG). Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bleibt die Fünftelregelung weiterhin anwendbar. 	<p>Keine Besteuerung der Soforthilfe Dezember</p> <p>Abzugsgrenze für Geschenke</p> <p>Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen</p> <p>Freibetrag bei Betriebsveranstaltungen</p> <p>Lohnsteuer-Abzugsverfahren ohne sog. Fünftelregelung</p>
<p>Vereinfachung des Steuersystems</p>	<p>Unter dem Aspekt der Vereinfachung des Steuersystems sollen u.a. folgende Maßnahmen getroffen werden:</p>		
<p>Buchführungs- und Aufbewahrungspflichtgrenzen</p>	<ul style="list-style-type: none"> › Anhebung der Grenzen für die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO-E) sowie der Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften (§ 147a AO-E). 	<ul style="list-style-type: none"> › Streichung der € 100-Grenze als Voraussetzung für die Pauschalierung der Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschesteuersatz von 20 % (§ 40b Abs. 3 EStG-E). 	<p>Pauschalierung für Gruppenunfallversicherung</p>

3x

Kanzlei des Jahres

Als „JUVE Kanzlei des Jahres“
für Umsatzsteuern, Konzernsteuern
sowie Finanzsteuern setzen wir Maßstäbe.

Informieren Sie sich jetzt und setzen Sie auf
den Branchenführer für steuerliche Exzellenz!

Empowering excellence.



Beschränkte Steuerpflicht von nach Deutschland einpendelnden Arbeitnehmern	<ul style="list-style-type: none"> › Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht von nach Deutschland einpendelnden Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit nicht im Inland, sondern an einem anderen Ort im ausländischen Ansässigkeitsstaat oder einem Drittstaat – typischerweise im Homeoffice oder im Wege des mobilen Arbeitens (Ferienwohnung, Dienstreise) – ausüben, um ggf. abkommensrechtliche Bagatellregelungen nutzbar und eine Aufteilung zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat (hier: Deutschland) entbehrlich zu machen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Satz 2 EStG-E). Die Regelung soll erstmals auf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 zufließen. 	trags ab dem 01.01.2023 (§ 22 Nr. 1 Satz 3, § 19 Abs. 2 Satz 3, § 24a Satz 5 EStG-E).	Anpassungen wegen MoPeG
Grenze für umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung	<ul style="list-style-type: none"> › Anhebung der Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung (Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten) nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-E von € 600.000 auf € 800.000 ab dem 01.01.2024. 	Auch die Förderung von Steuerfairness greift der Entwurf auf und sieht diesbezüglich u.a. folgende Maßnahmen vor:	Steuerfairness
Kleinunternehmer	<ul style="list-style-type: none"> › Befreiung der Kleinunternehmer von umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG-E). 	<ul style="list-style-type: none"> › Einführung einer Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen (insbesondere §§ 138l bis 138n AO-E). Die Regelungen lehnen sich eng an die bisherige Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen an. Die den Intermediären neu auferlegten Mitwirkungspflichten sollen aber durch die Begrenzung der relevanten Gestaltungen und die Beschränkung des Kreises potenziell betroffener Nutzer durch § 138l Abs. 5 AO-E (Umsatzschwelle und Einkünfte bzw. Einkommensschwelle) in deutlich weniger Fällen als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zur Anwendung kommen. Die Regelungen sollen ab dem 01.01.2025 Anwendung finden; dann allerdings unter Einbeziehung auch solcher Fälle, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen innerstaatlichen Steuergestaltung nach dem Tag nach der Gesetzesverkündung und vor dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt umgesetzt wurde. 	Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen
USt-Voranmeldungen und Vorauszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> › Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und zur Entrichtung von Vorauszahlungen von € 1.000 auf € 2.000 ab dem 01.01.2024 (§ 18 UStG-E). 		
Meldeverfahrens für Kassen	<ul style="list-style-type: none"> › Vereinfachung des Meldeverfahrens für Kassen (§ 146a Abs. 4 AO-E). 		
Nichtaufgriffsgrenze in § 20 Abs. 7 ErbStG	<ul style="list-style-type: none"> › Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze von € 600 auf € 5.000 in § 20 Abs. 7 ErbStG-E. 		
Digitalisierung des Spendenverfahrens	<ul style="list-style-type: none"> › Vorantreiben der Digitalisierung des Spendenverfahrens durch Anpassung des Zuwendungsempfängerregisters. 		
Modernisierung des Steuerrechts	<p>Unter dem Gesichtspunkt der Modernisierung des Steuerrechts sind u.a. folgende Maßnahmen vorgesehen:</p>	<ul style="list-style-type: none"> › Verhinderung von Steuergestaltungen bei Immobilienfonds durch die Berücksichtigung von steuerlicher Vorbelastung. Die sog. Immobilien-Teilfreistellung bei Publikumsfonds, eine Steuerbefreiung für Erträge aus Immobilienfonds (60 % bei Inlands-/ 80 % bei Auslandsimmobilienfonds), soll künftig nur noch zur Anwendung 	Immobilienfonds
Besteuerung von Renten	<ul style="list-style-type: none"> › Anpassung der Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung durch Streckung des Anstiegs des Besteuerungsanteils je Kohorte, der Abschmelzung des Versorgungsfreibetrags und des Altersentlastungsbe- 		

	<p>kommen, wenn die betreffenden Einkünfte des Investmentfonds einer steuerlichen Vorbelastung unterlegen haben (§ 20 Abs. 3 i.V.m. § 2 Abs. 9a InvStG-E). Zudem soll auch die vergleichbare Steuerbefreiung für über Spezial-Investmentfonds bezogene Erträge, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung auszunehmen wären (§ 43 Abs. 1 InvStG), von einer steuerlichen Vorbelastung auf Ebene des Investmentfonds abhängig gemacht werden (subject-to-tax). Hintergrund der Gesetzesanpassungen sind – ausweislich der Begründung des Entwurfs – Investitionen in finnische Immobilien, die dort keiner steuerlichen Belastung unterlegen haben.</p>	<p>den Jahren 2026 und 2027 ausgeführte Umsätze sollen bis zum 31.12.2027 – anstelle der elektronischen Rechnungsstellung – auch weiterhin durch die Nutzung des EDI-Verfahrens abgerechnet werden können (§ 27 Abs. 39 UStG-E).</p>	
Investmentfonds	<p>› Verhinderung von weiteren (vermeintlichen) Steuergestaltungen bei Investmentfonds. Auf Ebene von Investmentfonds sollen Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Immobiliengesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die überwiegend in deutsche Immobilien investiert sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG), künftig der Steuerpflicht unterliegen. Dabei ist auf Ebene der Investmentfonds keine Steuerbefreiung nach § 8b KStG anwendbar. Da jedoch sowohl die laufenden Mieteinnahmen als auch eine spätere Veräußerung der Immobilie bereits auf Ebene der Immobiliengesellschaft der Besteuerung unterliegen, würde somit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung erfolgen. Die weitere Entwicklung des Gesetzesvorhabens bleibt abzuwarten.</p>	<p>› Umfassende Reform und Anpassung der Zinsschranke (§ 4h EStG-E) an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie ab dem 01.01.2024. U.a. sollen sowohl die Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) als auch die Escape-Klausel für Eigenkapital (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) gestrichen werden. Darüber hinaus soll die derzeit geltende Freigrenze i.H.v. € 3 Mio. künftig einen Freibetrag bilden.</p> <p>› Einführung einer Zinshöhenschranke (4l EStG-E) ab dem 01.01.2024. Zinsaufwendungen zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sollen danach nicht abziehbar sein, soweit der vereinbarte Zinssatz den gesetzlich definierten Höchstzinssatz übersteigt. Flankiert wird diese Abzugsbeschränkung von einer speziellen Gegenbeweismöglichkeit sowie einer Substanzausnahme. Laut Begründung des Entwurfs sollen damit Gestaltungen unter Zwischenschaltung substanzloser Gesellschaften vermieden werden.</p>	<p>Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG)</p> <p>Neue Zinshöhenschranke (4l EStG-E)</p>
		<p>Darüber hinaus sind noch folgende weitere Maßnahmen zu erwähnen:</p>	<p>Weitere Maßnahmen</p>
Verpflichtende elektronische Rechnungen	<p>› Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen ab dem 01.01.2025 (§ 14 UStG-E). Diese Verpflichtung soll allerdings nur in Bezug auf im Inland steuerpflichtige, aber auch bestimmte steuerbefreite Umsätze gelten, bei denen Leistender und Leistungsempfänger im Inland ansässig sind. Bis zum 31.12.2025 soll der leistende Unternehmer aus Vereinfachungsgründen zunächst noch auf andere Rechnungsformen als die elektronische Rechnung ausweichen können. In</p>	<p>› Anpassung der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG-E). Für künftige Spaltungen sollen die Möglichkeiten zu steuerneutralen Spaltungen in Reaktion auf das BFH-Urteil vom 11.08.2021 (I R 39/18) wieder auf ihren ursprünglich vom Gesetzgeber intendierten Anwendungsbereich zurückgeführt werden. Dabei soll erstmals der Begriff der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG sowie das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ definiert werden.</p> <p>› Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze in Bezug auf die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags von Grundstücksunternehmen für bestimmte Einnahmen aus Stromlieferungen (aus dem Betrieb aus Anlagen</p>	<p>Nachspaltungsveräußerungssperre bei Spaltungen</p> <p>Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags</p>

Investmentfonds und
erneuerbare Energien

- › Verbesserung der Investitionsmöglichkeiten von Investmentfonds durch den Betrieb von Anlagen im Bereich der erneuerbaren Energien. Danach sollen Spezial-Investmentfonds künftig bis zu 20 % ihrer Einnahmen aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge erzielen dürfen, ohne damit gegen die steuerlichen Anlagebestimmungen des § 26 InvStG zu verstoßen.

Internationale Risiko-
bewertungsverfahren

- › Schaffung einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage zur Teilnahme an internationalen Risikobewertungsverfahren (§ 89b AO-E). Damit soll sowohl klar zum Ausdruck gebracht werden, dass solche internationa-

len Risikobewertungsverfahren mit deutscher Beteiligung möglich sind, als auch im Sinne von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ein Rahmen für Voraussetzungen, Abläufe und die rechtliche Einordnung der Ergebnisse gesetzt werden. Die Regelung lehnt sich an die bestehenden Verfahren ICAP und ETACA an, bleibt aber offen für andere Verfahren.

- › Umsetzung der Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie zu Joint Audits (§ 12 EU-Amtshilfegesetz-E „Gleichzeitige Prüfung“ und § 12a EU-Amtshilfegesetz-E „Gemeinsame Prüfung“).

Die Verbände sind nun zur Stellungnahme bis zum 25.07.2023 aufgerufen. Angesichts des großen Umfangs des Entwurfs sowie der Fülle und Komplexität der Regelungen erscheint diese Frist völlig unangemessen. Hintergrund des Zeitdrucks ist dem Vernehmen nach, dass der 16.08.2023 als Termin für den Beschluss im Bundeskabinett vorgesehen ist.

Joint Audits



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

b | Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes („Pillar Two“) | Autoren: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus und RAin/StBin Kelly Schulden, LL.M., beide München

Key Facts

- › Das BMF hat den Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinBestRL-UmsG) zur Umsetzung von Pillar Two veröffentlicht. Die Verbände haben bis zum 21.07.2023 Zeit zur Stellungnahme.
- › Erweiterung des darin enthaltenen Entwurfs eines Mindeststeuergesetzes (MinStG-E) von 89 auf 95 Paragraphen, Einführung von Ausgleichsansprüchen sowie Vereinfachung bei der Einkommensermittlung.
- › Erstmals Begleitmaßnahmen, die auch andere Steuergesetze betreffen, u.a. Abschaffung Lizenzschranke (§ 4j EStG) und Absenkung der Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG).

Am 10.07.2023 hat das BMF den seit Wochen erwarteten Referentenentwurf (RefE) – Stand: 07.07.2023 – zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) veröffentlicht. Mit dem RefE geht das BMF einen weiteren Schritt in Richtung der Umsetzung der globalen Mindeststeuer („Pillar Two“). Die Verbände haben nun bis zum 21.07.2023 Zeit zur Stellungnahme. Der RefE enthält nicht nur den Entwurf eines Mindeststeuergesetzes (MinStG-E), sondern auch für die Konzernpraxis wichtige Vorschläge zur Begrenzung der Hinzu-rechnungsbesteuerung und zur Abschaffung der Lizenzschranke.

Zunächst bringt der RefE umfangreiche sprachliche Änderungen und Definitionen mit sich, wie beispielsweise die Anpassung der Definition für die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts nach § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG-RefE. Insbesondere enthält der (gegenüber dem Diskus-

Hintergrund

sionsentwurf von 89 auf 95 Paragraphen und 286 Seiten angewachsene RefE) aber folgende wichtige Neuerungen:

Ausgleichsansprüche innerhalb der Mindeststeuergruppe (§ 3 Abs. 6 MinStG-E)

› Die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind der die Mindeststeuer zahlenden Geschäftseinheit gegenüber zum Ausgleich der auf sie entfallenden und von der zahlenden Geschäftseinheit gezahlten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet. Der Gruppenträger ist den Geschäftseinheiten zum Ausgleich der auf sie jeweils entfallenden Steuererstattung verpflichtet. Ausgleichsansprüche erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz nicht.

Vereinfachungen bei der Einkommensermittlung

› Mit den in den §§ 35 und 36 MinStG-E eingeführten Wahlrechten ermöglicht der Gesetzgeber den betroffenen Geschäftseinheiten den Mindeststeuergewinn vereinfacht zu berechnen. In diesem Rahmen kann auf Antrag die Kürzung sowohl von Portfolio-dividenden (§ 35 MinStG-E) als auch von sog. qualifizierten Gewinnen oder Verlusten aus Eigenkapitalbeteiligungen (§ 36 MinStG-E) verzichtet werden. Beide Wahlrechte gelten einheitlich für fünf Jahre und sind einheitlich auszuüben.

Sonstiges

› Weitere Neuerrungen ergeben sich im Rahmen der Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen, der Vortragsmöglichkeit und Anrechnung des Steuererhöhungsbetrags gem. § 43 MinStG-E sowie bei der Bezifferung der Geldbuße nicht ordnungsgemäßer Übermittlung des Mindeststeuerberichts auf bis zu € 30.000 (§ 92 MinStG-E).

Begleitmaßnahmen

Der Referentenentwurf enthält darüber hinaus erstmals wichtige Begleitmaßnahmen, die sich auf andere Steuergesetze beziehen:

Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG

› Die Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung soll von derzeit 25 % auf 15 % abgesenkt werden. Dadurch soll eine erhebliche Vereinfachung und Entbürokratisie-

rung erreicht werden. Außerdem soll ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung (15 %) mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten erreicht werden.

› Die Hinzurechnungsbesteuerung soll eine Verlagerung von inländischen Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland verhindern. Die hinzuzurechnenden niedrig besteuerten passiven Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften unterliegen nicht nur der ESt/KSt, sondern infolge einer ab VZ 2017 greifenden gesetzlichen Fiktion auch der Gewerbesteuer. § 7 Satz 1 und 7 ff. GewStG war die Reaktion des Gesetzgebers auf ein unliebsames BFH-Urteil vom 11.03.2015 (AZ: I R 10/14). Dort hatte der BFH geurteilt, dass es sich beim Hinzurechnungsbetrag um einen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens handele, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfalle und der daher nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG zu kürzen sei. Mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung soll die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrages nun wieder abgeschafft werden, was nur sachgerecht ist.

› Die deutsche Lizenzschranke in § 4j EStG war eine isolierte Maßnahme des deutschen Gesetzgebers, um das BEPS-Projekt der OECD mit Wirkung ab VZ 2018 in deutsches Gesetz umzusetzen. Lizenzaufwendungen sind danach ungeachtet eines bestehenden DBA nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn die Einnahmen des nahestehenden Lizenzgläubigers nicht niedrig besteuert (25 %) sind. Auch hier überlappt sich der Anwendungsbereich der künftigen Mindeststeuer mit der bestehenden Lizenzschranke und die Abschaffung des § 4j EStG ist nur konsistent in der Sache und zur Begrenzung völlig überbordender Bürokratie geboten.

Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen

Abschaffung der Lizenzschranke (4j EStG)



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

Die Zeitplanung des BMF sieht vor, dass der Entwurf am 16.08.2023 durch das Bundeskabinett beschlossen und damit in den Bundestag eingebracht werden soll.

c | Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunfts-sichernden Investitionen (Zukunftsfinanzierungsgesetz – ZuFinG) |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch steuerrechtliche Regelungen geändert werden.
- › Die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts soll gestärkt und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutender Teil eines starken Finanzplatzes Europa erhöht werden.
- › Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.
- › Aus steuerlicher Sicht sollen insbesondere die Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung verbessert werden.

Regelungen geändert werden. Durch verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung soll es jungen Unternehmen erleichtert werden, Mitarbeiter zu gewinnen und sich im internationalen Wettbewerb um Talente zu behaupten. Zudem soll die sog. dry-income-Problematik für die Arbeitnehmer weiter entschärft werden.

Aus steuerlicher Sicht sind dem Entwurf im Wesentlichen die folgenden Änderungen zu entnehmen, die am 01.01.2024 in Kraft treten sollen:

Enthaltene steuerliche Maßnahmen

Zu § 3 Nr. 39 EStG:

- › Anhebung des steuerlichen Freibetrags von € 1.440 auf € 5.000.
- › Nachversteuerung mit Abgeltungssteuersatz bzw. nach dem Teileinkünfteverfahren (bei Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG), wenn Anteile innerhalb von drei Jahren veräußert oder unentgeltlich übertragen werden.
- › Beschränkung auf Fälle, in denen die Vermögensbeteiligungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (Ausschluss von Entgeltumwandlungen).

Einkommensteuer

Zu § 19a EStG:

- › Lockerung der Zugangsbeschränkung auf Mitarbeiter von Unternehmen mit bis zu 500 anstatt wie bisher 250 Mitarbeiter, € 100 Mio. anstatt € 50 Mio. Jahresumsatz und € 86 Mio. anstatt € 43 Mio. Jahresbilanzsumme.
- › Erweiterung auf Fälle, in denen die Gesellschaftsanteile nicht vom Arbeitgeber selbst, sondern den (Gründungs-)Gesellschaftern gewährt werden, und auf Weitergabe von Anteilen an Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften.
- › Ausdehnung des Zeitraums für die unschädliche KMU-Schwellenwert-Überschreitung von zwei auf sieben Jahre.
- › Ausweitung des maßgeblichen Gründungszeitpunkts des Unternehmens von zwölf Jahren auf 20 Jahre vor dem Beteiligungszeitpunkt.
- › Finale Besteuerung nicht nach zwölf Jahre, sondern erst nach 20 Jahren. Die Verschiebung des Besteuerungs-

Referentenentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes

Anfang April 2023 veröffentlichten das BMF und das BMJ den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftsfinanzierungsgesetz – ZuFinG). Deutschland benötige Investitionen in nahezu beispiellosem Umfang. Nur so könnten unter den sich verändernden Bedingungen unser Wohlstand gesichert und gleichzeitig Gesellschaft und Wirtschaft zügig auf Digitalisierung und Klimaschutz eingestellt werden. Es sei erforderlich, die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts zu stärken und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutenden Teil eines starken Finanzplatzes Europa zu erhöhen. Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation solle der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.

Das geplante Gesetz verfolgt hierbei einen umfassenden Ansatz: Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch die steuerrechtlichen



zeitpunkts soll auch für Vermögensbeteiligungen gelten, die vor 2024 übertragen werden bzw. wurden.

- › Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % für alle Besteuerungstatbestände (Verkauf, Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens nach 20 Jahren).
- › Für die Besteuerungstatbestände „Ablauf von 20 Jahren“ und „Beendigung des Dienstverhältnisses“ soll künftig keine Besteuerung mehr stattfinden, wenn der Arbeitgeber auf freiwilliger Basis unwiderruflich erklärt, dass er die Haftung für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer übernimmt. In diesen Fällen soll erst der spätere Tatbestand „Verkauf“ eine Besteuerung auslösen.
- › Es soll sichergestellt werden, dass im Falle von sog. Leaver-Events (d. h. Rückwerb der Anteile bei Verlassen des Unternehmens) für die Besteuerung nur die tatsächlich an den Arbeitnehmer gezahlte Vergütung maßgeblich ist, weil diese i. d. R. nicht den Verkehrswert widerspiegelt.

Umsatzsteuer

Zu § 4 Nr. 8 UStG:

- › Ausdehnung der Steuerbefreiung in Buchstabe a („Gewährung und die Vermittlung von Krediten“) um die Verwaltung von Krediten und in Buchstabe g („Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze“) um die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber.
- › Erweiterung der Steuerbefreiung in Buchstabe h hinsichtlich der Verwaltungsleistungen von alternativen In-

vestmentfonds (AIF) gem. § 1 Abs. 3 Kapitalanlagegesetzbuch. Bislang erfasst die Befreiung nur die Verwaltungsleistungen spezieller AIF, welche hierfür den gleichen Wettbewerbsbedingungen wie Investmentfonds im Sinne der OGAW-Richtlinie unterliegen müssen.

In den ursprünglichen Eckpunkten für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz, welche am 29.06.2022 vorgestellt wurden (vgl. WTS Journal 03/2022), waren unter dem Aspekt „Förderung von Aktiensparen“ noch weitere steuerliche Änderungen angekündigt worden, die nun aber offenbar keinen Eingang in den Entwurf gefunden haben. Dies betrifft folgende ursprünglich angekündigte Maßnahmen:

- › Einführung eines Freibetrags für im Privatvermögen erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und von Aktienfondsanteilen.
- › Abschaffung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Aktienveräußerungsverluste.
- › Wesentliche Vereinfachung im Abgeltungsverfahren durch gleichzeitige Aufhebung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Verluste aus Termingeschäften und aus Forderungsausfällen im Privatvermögen.

Die gewährte Frist zur Stellungnahme zu dem Referentenentwurf lief bis zum 10.05.2023. Der Beschluss eines Regierungsentwurfs im Bundeskabinett könnte am 16.08.2023 erfolgen. Aufgrund eines mittlerweile beigelegten Haushaltsstreits hatten alle steuerpolitischen Vorhaben stillgestanden.

Vergleich mit den ursprünglichen Eckpunkten für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz



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

Kurznews

d | Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Novellierung des GrEStG (GrEStNG) | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) entfällt zum 01.01.2024 weitgehend die gesamthänderische Vermögensbindung im Bereich der Personengesellschaften. Diese war bislang die maßgebliche Begründung für die unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Grunderwerbsteuerrecht. Das BMF hat die hieraus resultierenden praktischen Folgen zum Anlass genommen, über ein Eckpunktepapier nicht nur eine Diskussion zur Anpassung der §§ 5, 6 GrEStG, sondern darüber hinaus zu einer viel tiefergreifende Reform der Grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände anzustoßen.

- › Sondervermögen von offenen Immobilienfonds werden in die Besteuerung mit einbezogen.
- › Die Zurechnung von Grundstücken wird für den Ergänzungstatbestand gesetzlich geregelt, um Mehrfachbesteuerungen zu vermeiden und Rechtsklarheit zu schaffen.
- › Die bisherigen Steuervergünstigungen der §§ 5, 6, 6a und 7 Abs. 2 GrEStG entfallen zugunsten einer rechtsformneutral ausgestalteten und auf alle Erwerbsvorgänge erweiterten Steuervergünstigung, wenn sich der bestimmende Einfluss über das Grundstück nicht ändert oder soweit vor oder nach einem Erwerbsvorgang eine Person an einem Grundstück beteiligt bleibt.
- › Weiter sind flankierende Regelungen zu Steuerschuldner, Haftung der Grundstücksgesellschaft, Anzeigeverpflichtungen, Bestandsschutz in Altfällen sowie im Bereich der Anrechnung (künftig § 1 Abs. 4 GrEStG) vorgesehen.
- › Die Länder sollen die Befugnis erhalten, für den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums einen ermäßigten Steuersatz einzuführen.

Diskussionsentwurf

Zwischenzeitlich wurde ein auf dem Eckpunktepapier aufbauender Diskussionsentwurf des BMF von Mitte Juni 2023 für ein Gesetz zur Novellierung des GrEStG (GrEStNG) bekannt.

Die Reform soll nach dem Diskussionsentwurf zum 01.01.2024 in Kraft treten und grundsätzlich Erwerbsvorgänge erfassen, die nach dem 31.12.2023 verwirklicht werden. Nach wie vor ist jedoch völlig offen, wie der weitere Abstimmungsprozess verläuft, und ob es aufgrund dessen in diesem Jahr möglicherweise nur zu einer „kleinen“ Lösung im Hinblick auf die Abschaffung des Gesamthandseigentums durch das MoPeG kommt.

Wesentlicher Inhalt

Wesentliche Inhalte des Entwurfs sind:

- › Rechtsformneutrale Ausgestaltung des GrEStG.
- › Ablösung der bisherigen Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG) durch einen neuen, an § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 GrEStG angelehnten Ergänzungstatbestand, der auf eine 100%ige Vereinigung von Anteilen abstellt.
- › Gestaltungen unterhalb von 100 % der Anteile sollen künftig nicht mehr über Quoten und Fristen, sondern über das Konzept der „Erwerbergruppe“ (bei abgestimmten Verhalten) erfasst werden. Anteile, die im dienenden Interesse anderer Erwerber gehalten oder erworben werden, werden nicht mitgezählt.



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

1 Ertragsteuern

1a | Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände und Messestandsflächen bei Produktionsunternehmen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- › Bei der Prüfung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände und Messestandsflächen ist beim Geschäftsgegenstand des Unternehmens zu berücksichtigen, ob es sich um ein Produktionsunternehmen oder eine klassische Vertriebsgesellschaft handelt.
- › Eine kurze Dauer der einzelnen Anmietungen ist allein nicht ausschlaggebend.
- › Vielmehr ist auch die Häufigkeit und der Gesamtumfang der Anmietungen im Erhebungszeitraum zu betrachten.

BFH vom 20.10.2022
(AZ: III R 35/21)

Mit Urteil vom 20.10.2022 schließt der BFH an seinen Beschluss vom 23.03.2022 an. In diesem Beschluss hatte der BFH die gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Kosten für die Anmietung von Messestandsflächen bei einem ausstellenden Unternehmen mit indirektem Vertriebssystem nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG verneint (vgl. WTS Journal 03/2022). Entscheidend für das Vorliegen von sog. fiktivem Anlagevermögen seien danach der Geschäftszweck sowie die speziellen betrieblichen Verhältnisse wie die Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des praktizierten Vertriebssystems – Direktvertrieb versus indirekter Vertrieb durch ein (unternehmensfremdes) stehendes Händlernetz. Nicht ausreichend für die Annahme von fiktivem Anlagevermögen sei es, dass die Messeteilnahme für den Verkauf der Produkte lediglich förderlich sei.

BFH vom 23.03.2022
(AZ: III R 14/21)

Urteilsfall

Im jetzt entschiedenen Streitfall hat der BFH nunmehr auch bei einer GmbH (Klägerin und Revisionsbeklagte), deren Unternehmensgegenstand die Herstellung und der Vertrieb von Produkten ist, die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände und Messestandsflächen abgelehnt. Strittig war die gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Aufwendungen für die Teilnahme an drei Fachmessen im

Streitjahr 2016, und zwar einer zweitägigen und zwei viertägigen Fachmessen jeweils an verschiedenen Orten.

Bei der Prüfung, ob es sich um sog. fiktives Anlagevermögen handelt, sei der Geschäftsgegenstand des Unternehmens zu berücksichtigen. Insoweit sei im Sinne einer Kontrollfrage darauf abzustellen, ob sich die konkrete Tätigkeit des Steuerpflichtigen wirtschaftlich nur sinnvoll ausüben lässt, wenn das unterstellte Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird. Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen sei nach den Umständen des Einzelfalls zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige primär ein Produktionsunternehmen unterhalte und auch hinsichtlich des daneben ausgeübten Vertriebs der Produkte unter Berücksichtigung der Häufigkeit und der Dauer der Messeteilnahme für seinen geschäftlichen Erfolg nicht auf das dauerhafte Vorhandensein der angemieteten Wirtschaftsgüter angewiesen sei. Die Vorinstanz habe zutreffend nicht allein die kurze Dauer der einzelnen Anmietungen gewürdigt, sondern alle im Erhebungszeitraum erfolgten Messeteilnahmen und deren Gesamtdauer im Hinblick auf die Frage berücksichtigt, ob die Klägerin die Messestände ständig in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen.

Häufigkeit und Gesamtumfang der Anmietungen entscheidend

1 Ertragsteuern

Geschäftsgegenstand in Betrachtung miteinzubeziehen: Produktionsunternehmen – Vertriebsgesellschaft

In Bezug auf die Tätigkeit als Produktionsunternehmen hätten die Messestände keine wirtschaftliche Bedeutung, da sie nicht als Produktionsmittel eingesetzt würden. Soweit die Tätigkeit der Klägerin auch den Vertrieb der selbst hergestellten Produkte umfasst, sei das Finanzgericht zu dem Ergebnis gekommen, dass dies nicht der primäre Geschäftsgegenstand sei, da die Klägerin ein Produktionsunternehmen und keine klassische Vertriebsgesellschaft sei, und sich dieser sekundäre Geschäftszweck

auch ohne diese Wirtschaftsgüter sinnvoll ausüben lässt.

Soweit in noch offenen Veranlagungen gewerbsteuerliche Hinzurechnungen für Messestände und Messestandsflächen vorgenommen worden sind, empfiehlt sich eine Prüfung, ob aufgrund der Häufigkeit und des Gesamtumfangs der Anmietungen in Bezug auf die konkrete Tätigkeit des Unternehmens die Rücknahme der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung erreicht werden kann.



Ihr Kontakt
RAIN/StBin Agnes
Daub-Kienle,
München
agnes.daub-
kienle@wts.de

1b | Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags | Autorin: Aleksandra Berislavic, München

Key Facts

- ▶ Leistungen sind nur aufgrund solcher Verträge als Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG zu klassifizieren, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- und Pachtverträge sind.
- ▶ Bei einem Sponsoringvertrag kann es sich um einen atypischen Schuldvertrag (Vertrag sui generis) handeln, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen.
- ▶ Ist dies der Fall, scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags und damit eine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt aus.

ner Bodenwerbefläche und des Vereinslogos für Werbezwecke der GmbH. Im Rahmen der für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung hat das Finanzamt den vorliegenden Sponsoringvertrag als gemischten Vertrag eingestuft und somit die vom Vertrag umfassten Aufwendungen einer teilweisen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG zugewiesen. Nach erfolgloser Klage hat die GmbH Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts eingelegt.

Der BFH hat die Revision nun als begründet erachtet, das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und in der Sache selbst zugunsten der Klägerin entschieden. Der Sponsoringvertrag sei im Streitfall als atypischer Schuldvertrag (Vertrag sui generis) zu qualifizieren gewesen, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen. Eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags und damit eine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte scheidet somit insgesamt aus.

Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei atypischem Schuldvertrag mit untrennbaren Leistungspflichten

BFH vom 23.03.2023
(AZ: III R 5/22)

Mit Urteil vom 23.03.2023 hatte der BFH zu entscheiden, ob die im Rahmen einer Sponsoringvereinbarung gezahlten Entgelte der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG unterliegen.

Urteilsfall

Die (Revisions-)Klägerin – eine GmbH – ist Hauptsponsor eines Sportvereins. Zu den pro Saison festgelegten Sponsorenrechten gehören u.a. die Einräumung von Werbepräsenz in Form von Firmenlogos der GmbH auf dem Trikot und auf sonstiger Bekleidung des Sportvereins, Bandenwerbung sowie die Nutzung ei-

Gegenstand der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG sind grundsätzlich solche Aufwendungen, die als Miet- oder Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts eingeordnet werden können und somit auf einem Miet- oder Pachtvertrag im wesentlichen Sinne basieren. Ein Miet- oder Pachtvertrag ist auch bei Vorliegen untergeordneter Nebenleistungen, die nicht dem Typus

Wirtschaftliche und rechtliche Einheit der Leistungspflichten ausschlaggebend

1 Ertragsteuern

der Miete oder der Pacht entsprechen, weiterhin als solcher anzusehen. Sind diese miet- oder pachtfremden Elemente jedoch ein wesentlicher Bestandteil des Vertrags, oder können diese weder rechtlich noch wirtschaftlich eindeutig von anderen Leistungspflichten des Vertrags abgegrenzt werden, so handelt es sich um einen im BGB nicht speziell geregelten atypischen Schuldvertrag. Eine auch nur teilweise gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Elemente von Miete oder Pacht scheidet in solch einem Fall aus.

Keine Trennbarkeit der Leistungspflichten

Beim im Streitfall zugrundeliegenden Sponsoringvertrag sind die Leistungspflichten derart miteinander verknüpft, dass weder eine wirtschaftliche noch eine rechtliche Trennung der Leistungspflichten möglich ist. Es handelt sich demnach um einen Vertrag eigener Art (Vertrag sui generis), welcher nicht in einzelne Bestandteile zerlegt werden kann. Somit ist auch eine Schätzung des Entgelts, welches auf Elemente der Nutzungsüberlassung entfällt, nicht

möglich. Die im Sponsoringvertrag festgelegte Pauschalvergütung sowie die Regelung im Falle von Leistungsstörungen sprechen ebenfalls gegen die Trennbarkeit der Leistungspflichten.

Obwohl die Aufwendungen für Bandenwerbung in isolierter Betrachtungsweise grundsätzlich als Miet- oder Pachtzinsen eingeordnet werden könnten, kam solch eine Einordnung im Streitfall nicht in Betracht. Dies ergibt sich aus der grundlegenden Eigenschaft von Sponsoringverträgen, die kommunikativen (Werbe-) Ziele des Sponsors mit den Förderzielen und Aktivitäten des Gesponserten durch ein entsprechendes Leistungsverhältnis zu vereinen. Dementsprechend steht hier nicht die Zurverfügungstellung der Werbeflächen per se oder der eigene Gebrauch des Sponsors im Vordergrund, sondern die mit den Werbeflächen in Zusammenhang stehende (sportliche) Darbietung des Gesponserten und die damit verbundene Generierung von Wahrnehmung zugunsten des Sponsors.

Werbe- und Förderaspekt des Sponsoringvertrags stehen im Vordergrund



Ihr Kontakt
StBin Annett
Kunzelmann,
München,
annett.kunzelmann
@wts.de

1c | Anforderungen an Gutachten in Sachen kürzere AfA bei Gebäuden möglicherweise weniger streng als von der Finanzverwaltung dargelegt |

Autoren: StB Bernhard Brock und Lisa Vo, beide München

Key Facts

- › Anforderungen des BMF-Schreibens vom 22.02.2023 durch Urteile des FG Münster vom 14.02.2023 relativiert.
- › Danach dürfen sich Steuerpflichtige jeder geeigneten Darlegungsmethode bedienen.

Nutzungsdauer Stellung und legte dabei strenge Anforderungen an das hierfür benötigte Gutachten – sowohl formal als auch inhaltlich (vgl. WTS Journal 01/2023). Somit wurde auch die Aussage aus dem BFH-Urteil vom 28.07.2021, dass sich der Steuerpflichtige jeder Darlegungsmethode für den Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer bedienen könne, deutlich verschärft. Der Gutachtenzweck müsse sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten berücksichtigen. Eine solche Sichtweise lässt sich den kürzlich ergangenen Urteilen des FG Münster vom 14.02.2023 jedoch nicht entnehmen. Nach dessen Auffassung sind solch strikte Anforderungen, wie sie die Finanzverwaltung wenige Tage später mit BMF-Schreiben vom 22.02.2023 verlangt, nicht erforderlich.

BFH vom 28.07.2021
(AZ: IX R 25/19)

Gemäß BFH-Urteil vom 28.07.2021 können Steuerpflichtige sich jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises als geeignet erscheint, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu belegen.

Anforderungen der
Finanzverwaltung –
BMF vom 22.02.2023

Mit BMF-Schreiben vom 22.02.2023 nahm die Finanzverwaltung zu den aus ihrer Sicht geltenden Grundsätzen für die Inanspruchnahme der AfA von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen

Die Entscheidungen des FG Münster stehen im Einklang mit der Entscheidung des BFH vom 28.07.2021. In den

FG Münster vom 14.02.2023
(AZ: 1 K 3841/19 F
und 1 K 3840/19 F)

1 Ertragsteuern

Entscheidungen wird die Auffassung vertreten, dass sich Steuerpflichtige jeder Darlegungsmethode bedienen können, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes zu belegen, soweit die Darlegungsmethode zur Führung des erforderlichen Nachweises als geeignet erscheint. Im Streitfall genügte als Nachweis ein vom Amtsgericht in Auftrag gegebenes Wertgutachten des Sachverständigen nach der Immobilienwertverordnung. Das Finanzgericht sah dabei auch keinen Grund, die Revision zuzulassen. Nach dem BMF-Schreiben vom 22.02.2023 wäre ein solcher Nachweis hingegen ausdrücklich abzulehnen gewesen.

Mit BMF-Schreiben vom 22.02.2023 wurden die Anforderungen an ein Gutachten zum Nachweis der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes verschärft. Die Entscheidungen des FG Münster eröffnen diesbezüglich nun aber zumindest wieder einen gewissen Argumentationsspielraum, den Steuerpflichtige im Einzelfall gegen die strengen Anforderungen des BMF-Schreibens nutzen können. Schließlich sind die Entscheidungen des FG Münster zwischenzeitlich sogar rechtskräftig geworden. Das Thema der Bewertung wirtschaftlich verbrauchter Immobilien bleibt in jedem Fall ein Dauerbrenner.

Praxishinweis



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

1d | Das handelsbilanzielle Beibehaltungswahlrecht gemäß Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB gilt auch für die steuerbilanzielle Rückstellungsbewertung |

Autoren: WP/StB Markus Goblet und Pia Schnippering, beide Köln

Key Facts

- › Der handelsbilanzielle Wertansatz von Nachsorgerückstellungen bildet auch nach dem BilMoG die Obergrenze für deren steuerliche Bewertung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG.
- › Die Ermittlung des handelsbilanziellen Werts erfolgt nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB findet insoweit Anwendung.
- › Das Beibehaltungswahlrecht ist ein Rechtsanwendungswahlrecht, welches maßgeblich für die Ermittlung des richtigen, GoB-konformen handelsrechtlichen Rückstellungswerts – nach alter oder neuer Rechtslage – ist. Es unterscheidet sich demnach von einem materiellen Ansatz- oder Bewertungswahlrecht.

die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt. Für den Übergang auf die neue Rechtslage erlaubt Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB die Beibehaltung eines höheren, nach der alten Rechtslage ermittelten Rückstellungswerts. Alternativ war ein Auflösungsbetrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Der BFH hatte über die steuerrechtlichen Folgen der Anwendung des Beibehaltungswahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB in der Handelsbilanz zu entscheiden.

BFH vom 09.03.2023
(AZ: IV R 24/19)

Im Urteilsfall hatte die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, im Streitjahr 2010 unter anderem auf Grund von Nachsorgeverpflichtungen im Zusammenhang mit in ihrem Eigentum stehenden Deponien Rückstellungen zu bilden. Bei der Bewertung dieser Rückstellungen wendete sie das Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB an. Die Folge der Anwendung war, dass trotz der Einführung des Abzinsungsgebots durch das BilMoG die bis zum 31.12.2009 nach altem Recht gebildete (höhere) Rückstellung fortgeführt wurde. Somit unterblieb im Streitjahr eine (Teil-)Auflösung der Rückstellung.

Urteilsfall

Das beklagte Finanzamt verwehrte im Rahmen einer Außenprüfung die Berücksichtigung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB in der Steuerbilanz

Änderung durch BilMoG

Die handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen erfolgte in der vor BilMoG geltenden Rechtslage (bis 2009) grundsätzlich mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen, nicht abgezinsten Erfüllungsbetrag. Seit BilMoG ist eine Abzinsung mit dem Marktzins vorzunehmen, wenn

1 Ertragsteuern

auf den 31.12.2010, weil ein solches Bewertungswahlrecht steuerrechtlich nicht geregelt sei. Stattdessen sei der steuerbilanziell maßgebliche Wert der Rückstellung unter Anwendung der durch das BilMoG eingeführten Rechtslage, also durch Abzinsung mit dem Marktzins, zu berechnen. Denn der abgezinst (handelsrechtliche) Rückstellungswert bilde für steuerliche Zwecke die Bewertungsobergrenze im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG („...höchstens insbesondere...“).

FG Münster vom
27.06.2019
(AZ: 8 K 2873/17 F)

In der Vorinstanz hatte das Finanzgericht die Ansicht des Finanzamts bestätigt und die Klage als unbegründet abgewiesen.

Berücksichtigung des
Beibehaltungswahlrechts zur Bestimmung der Obergrenze der steuerlichen Rückstellungsbewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG

Nunmehr befand der BFH die Revision für begründet. Das Finanzgericht habe das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB rechtsfehlerhaft als materielle Bewertungsnorm beurteilt. Vielmehr handele es sich um eine temporäre Rechtsanwendungsnorm, welche die Rückstellungsbewertung nach der alten Rechtslage (vor BilMoG-Einführung) als GoB-konforme und damit auch als steuerbilanziell beachtliche Rückstellungsbewertung qualifiziere. Der Höchstbetrag der steuerbilanziellen Rückstellung sei aufgrund des „höchstens insbesondere“-Verweises in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG der handelsbilanzielle Wertansatz. Der handelsbilanziell (im

Sinne von GoB) maßgebliche Wertansatz bestimme sich gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB allerdings nach der alten Rechtslage.

Eine Übertragung des Grundsatzes aus der ständigen BFH-Rechtsprechung, nach dem ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht nur für die steuerrechtliche Bewertung maßgeblich ist, wenn auch ein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht existiert, ist im Falle des Wahlrechts aus Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB nicht gegeben. Grund dafür sei, dass es sich dabei um ein Rechtsanwendungswahlrecht und nicht um ein Ansatz- oder Bewertungswahlrecht handele.

Im Ergebnis wurde das angefochtene Urteil aufgehoben und das Verfahren – zwecks vorgabegemäßer Rückstellungsermittlung – an die Vorinstanz zurückverwiesen.

Aus Praxissicht ist das BFH-Urteil zu begrüßen. Es bedeutet Rechtssicherheit, dass Änderungen der Rückstellungsbewertung infolge des BilMoG (Übergangsjahr 2010) jedenfalls dann keine ungewollte, steuerpflichtige Ertragsrealisierung begründen, wenn der nach alter Rechtslage ermittelte, höhere Rückstellungswert gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB beibehalten wird.



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

1 Ertragsteuern

1e | Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital |

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

Key Facts

- › Das BMF-Schreiben vom 11.04.2023 stellt die steuerbilanzielle Einordnung von Genussrechtskapital als Eigen- bzw. Fremdkapital klar.
- › Die steuerliche Behandlung der gesetzlich nicht definierten Genussrechte wurde durch das BMF-Schreiben konkretisiert.
- › Gleichwohl verbleiben aus Sicht des Genussrechtsinhabers ertragsteuerliche Unsicherheiten im Hinblick auf Zahlungen aus Genussrechten.

beteiligung vereinbart, liegt aber kein gemeinsamer Zweck vor, indiziert dies, dass es sich bei der Vereinbarung um Genussrechtskapital handelt.

Berücksichtigt man, dass Genussrechtskapital sowohl die Eigenschaften von Eigen- als auch von Fremdkapital als sog. mezzanines Kapital erfüllen kann, so wird eine bilanzielle Zuordnung erforderlich. Die Finanzverwaltung nimmt steuerbilanziell eine autonome Qualifikation des Genussrechtskapitals vor. Demnach handelt es sich grundsätzlich um Fremdkapital, was sich mit dem (bestehenden) schuldrechtlichen Rückzahlungsanspruch begründen lässt.

Steuerbilanzielle Abgrenzung: Im Grundsatz Fremdkapital

BMF vom 11.04.2023 Im nunmehr finalen BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital grenzt die Finanzverwaltung zunächst Genussrechtskapital zu anderen Kapitalüberlassungen ab, äußert sich zur steuerbilanzrechtlichen Abgrenzung von Fremdkapital und Eigenkapital bei Genussrechten sowie zum Ansatz einer Verbindlichkeit in der Bilanz und stellt die steuerliche Behandlung von Zahlungen auf Genussrechtskapital bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft dar. Im Vergleich zum vorab veröffentlichten Entwurf des BMF-Schreibens vom 01.11.2022 ergaben sich nur geringfügige Anpassungen und Konkretisierungen.

Es existieren jedoch Ausnahmefälle, in welchen eine steuerbilanzielle Berücksichtigung als Eigenkapital erfolgt. Dies ist der Fall, wenn das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft übergehen soll. Auch bei Kapitalgewährung in Krisen kann steuerliches Eigenkapital bei kumulativer Erfüllung strenger Indizien vorliegen. Hingegen wird eine Kapitalüberlassung durch Dritte (weder Anteilseigner noch diesem nahestehende Personen) von der Finanzverwaltung stets als Fremdkapital qualifiziert.

Eine weitere Klarstellung der Finanzverwaltung betrifft den steuerbilanziellen Passivierungsaufschub. So kann trotz Vorliegen von Fremdkapital aufgrund des § 5 Abs. 2a EStG keine Verbindlichkeit angesetzt werden, wenn diese nur aus künftigen Liquidationsüberschüssen oder Gewinnen zu erfüllen ist. Mangels gegenwärtig bestehender Rückzahlungsverpflichtung können in derartigen Fällen weder die zugrundeliegende Darlehensverbindlichkeit noch eine Genussrechtsverbindlichkeit passiviert werden.

Steuerbilanzieller Passivierungsaufschub

Definition von Genussrechtskapital Das gesetzlich nicht definierte Genussrechtskapital wurde nunmehr durch die Finanzverwaltung konkretisiert. Es handelt sich um ein schuldrechtliches Kapitalüberlassungsverhältnis, durch welches dem Rechteinhaber Vermögensrechte zugestanden werden, die grundsätzlich nur Gesellschaftern zustehen. Gesellschaftsrechtliche Einflussnahmerechte werden nicht vermittelt.

Darüber hinaus bezieht die Finanzverwaltung Stellung zur steuerrechtlichen Einkommensermittlung bei Zahlungen auf das Genussrechtskapital. Demnach liegen bei der emittierenden Gesellschaft Betriebsausgaben i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG vor, wenn das überlassene Genussrechtskapital als Fremdkapital zu qualifizieren

Steuerrechtliche Einkommensermittlung bei Genussrechten

Abgrenzungskriterien Aufgrund der Überschneidungen, die sich insbesondere mit der stillen Gesellschaft sowie dem partiarischen Darlehen ergeben, gilt es Genussrechtskapital hiervon anhand der Kriterien „Förderung eines gemeinsamen Zwecks“ sowie „Verlustbeteiligung“ abzugrenzen. Wurde im Rahmen der Kapitalüberlassung zwar eine Verlust-



ist. Andererseits dürfen Ausschüttungen jeglicher Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG nicht das Einkommen der Kapitalgesellschaft mindern. Dabei ist das Tatbestandsmerkmal der „Beteiligung am Gewinn“ nach dem BMF-Schreiben weit auszulegen.

Debt-Mezzanine-Swap

Schließlich qualifiziert die Finanzverwaltung die Umwandlung einer bestehenden Darlehensverbindlichkeit in ein Genussrecht als Debt-Mezzanine-Swap, soweit es sich unter den dargestellten Voraussetzungen um Fremdkapital handelt. Dies hat einen erfolgsneutralen Passivtausch zur Folge, wobei die genauen Kriterien hierfür Interpretationsspielraum belassen, sodass ggf. das Einholen einer verbindlichen Auskunft sinnvoll erscheint.

Verbleibende Unklarheiten

Offen bleibt aber auch nach Ergehen des BMF-Schreibens vom 11.04.2023

weiterhin die ertragsteuerliche Perspektive und Behandlung des Genussrechts beim Genussrechtsinhaber. Insbesondere hinsichtlich der Anwendbarkeit der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG, der Anwendung von § 8b Abs. 4 KStG im Zusammenhang mit Genussrechtskapital und der Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs wäre eine klare Positionierung der Finanzverwaltung wünschenswert. Denn das BMF-Schreiben beschränkt sich lediglich auf die Behandlung der aus den Genussrechten resultierenden Zahlungen bei der emitierenden Gesellschaft. Weiterhin offen bleibt auch, ob und inwieweit es zu einem Zugang (bzw. Abgang) des steuerlichen Einlagekontos kommt, sofern das Genussrechtskapital als Eigenkapital einzuordnen ist.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es ersetzt das bislang geltende Schreiben vom 27.12.1995.



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

Kurznnews

1f | Aussetzung der Vollziehung von auf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gestützten Bescheiden | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

verfassungsrechtlichen Überprüfung durch das BVerfG ersichtlich mit Blick auf weitere Aktivitäten des Gesetzgebers zur "Entschärfung" des § 8c KStG offen geblieben ist (Einfügung des § 8d KStG), sei gerade mit Blick auf die Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Regelung (Ausschluss von Organträgern aus dem persönlichen Anwendungsbereich, § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG) hier ohne Belang gewesen.

BFH vom 12.04.2023
(AZ: I B 74/22 (AdV))

Der I. Senat des BFH hat nun mit Beschluss vom 12.04.2023 in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes entschieden, dass streitbefangene Änderungsbescheide, mit denen die Verlustfeststellung infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs gekürzt wurden, wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG von der Vollziehung auszusetzen sind. Dass im Streitfall mit dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2016 ein Zeitraum angesprochen ist, der in der

Anders als die Vorinstanz spricht der BFH der Antragstellerin auch ein „besonderes Aussetzungsinteresse“ zu. Aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 29.03.2017 (AZ: 2 BvL 6/11) zum quotalen Verlustuntergang nach § 8c (später: Abs. 1) Satz 1 KStG a.F. und dessen möglicher Ausstrahlungswirkung auf die Regelung zum vollständigen Verlustuntergang gehe das Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen im Rahmen der Interessenabwägung dem öffentlichen Vollzugsinteressen vor.

Besonderes Aussetzungsinteresse



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

1g | Wegfall der Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten – Anwendung für noch offene Veranlagungszeiträume | Autor: StB/FB IStR Florian Wimmer, MünchenLandesamt für Steuern
Niedersachsen
vom 05.04.2023
(AZ: S 2175-St 221/
St 222)

Durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz wurde § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG geändert. Danach sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit dem Nennwert anzusetzen. Die Verpflichtung zur bilanzsteuerrechtlichen Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten entfällt.

Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31.12.2022 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Auf (formlosen) Antrag ist die Regelung auch für frühere Wirtschaftsjahre anzuwenden,

soweit die betroffenen Veranlagungen noch nicht bestandskräftig sind. Der Steuerpflichtige hat damit die Möglichkeit, rückwirkend in allen Wirtschaftsjahren auf eine Abzinsung von Verbindlichkeiten zu verzichten, sofern dies verfahrensrechtlich noch möglich ist. Das Wahlrecht auf rückwirkende Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG n.F. kann allerdings für alle zurückliegenden Wirtschaftsjahre nur einheitlich ausgeübt werden. Die Korrektur ist außerbilanziell im Rahmen eines Korrekturantrags vorzunehmen.



Ihr Kontakt
StB Dominik Lipp,
München,
dominik.lipp@
wts.de

1 Ertragsteuern

1h | Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalterbetrieben |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 19.01.2023
(AZ: III R 22/20)

In einer weiteren Entscheidung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Mietaufwendungen einer GmbH für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter, die für im Kundenauftrag organisierte Events eingesetzt wurden, hat der BFH mit Urteil vom 19.01.2023 entschieden, dass die im Hinblick auf § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG vorausgesetzte fiktive Anlagevermögens-eigenschaft davon abhängt, ob längerfristig dieselben oder wiederholt kurzfristig vergleichbare Wirtschaftsgüter vorgehalten werden müssen, um mit diesen – entsprechend einem Produktionsmittel – immer wieder neue Events organisieren zu können (vgl. zur Abgrenzung auch den Beitrag zum BFH-Urteil vom 23.03.2022, AZ: III R 14/21, in diesem Heft).

Urteilsfall

Die GmbH mietete als Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalterin für die Durchführung von Kunden-Events verschiedene bewegliche (insbesondere Ausstattungsgegenstände) und unbewegliche Wirtschaftsgüter (Locations) an. Zu den Leistungen der GmbH gehörte die gesamte Organisation, die u.a. Werbung, Pressearbeit, Bereitstellung der Infrastruktur, meistens inklusive Ablaufplanung, die Reinigung und technische Dienstleistungen umfasste. Der BFH hat entschieden, dass sich die Zugehörigkeit der angemieteten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen maßgeblich an deren Zweckbestim-

mung im (konkreten) Betrieb orientiere. Dies sei einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängig, müsse sich aber andererseits an objektiven Merkmalen wie Art des Wirtschaftsguts, Art und Dauer der Verwendung im Betrieb nachvollziehen lassen. Würden längerfristig oder wiederholt kurzfristig angemietete gleichartige bewegliche Wirtschaftsgüter (wie z.B. Bestuhlung, Beleuchtungssysteme, Tonanlagen, Ausstellungsvitrinen oder Cateringausstattungen) trotz nur auftragsbezogener Anmietung wie Werkzeuge eines Warenfabrikanten der „Herstellung“ von Events dienen, unterläge der Mietaufwand der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung.

Wenn die angemieteten Locations oder Ausstattungsgegenstände jedoch sozusagen in das „Produkt Event“ eingingen, weil sie voraussichtlich nur für ein einzelnes Event Verwendung fänden und es an der Austauschbarkeit mit anderen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern fehle, wären die Wirtschaftsgüter (fiktiv) dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Infolgedessen scheidet in solchen Fällen eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung aus.

Zur weiteren Sachverhaltsaufklärung anhand der vorgenannten Kriterien hat der BFH die Sache an das FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Indiz **gegen** die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen: Verwendung angemieteter Wirtschaftsgüter nur für ein einziges Event



Ihr Kontakt
RAin/StBin Agnes
Daub-Kienle,
München
agnes.daub-
kienle@wts.de

Indiz **für** die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen: Längerfristige oder wiederholt kurzfristige Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter



Kurznws

1i | BMF-Entwurf zur Einzelwertberichtigung (EWB) von Kundenforderungen bei Kreditinstituten | Autorin: StBin Sabrina Gerken, Frankfurt a. M.BMF-Entwurf vom
12.04.2023

Laut dem Entwurf eines BMF-Schreibens vom 12.04.2023 können Kreditinstitute zweifelhaft gewordene Kundenforderungen hinsichtlich des akuten Ausfallrisikos einzeln oder durch ein steuerliches Vereinfachungsverfahren wertberichtigen.

- › Gesicherte Forderungen:
 - Gesamtwertberichtigungszeitraum: 660 Tage
 - Wertberichtigungsquote: Zu Beginn von 1 % und Erhöhung alle 30 Tage um 1 %
 - Nach 660 Tagen: Abschreibung von maximal 20 % des Nominalwerts der Forderung auf den pauschalen Wert der Sicherheiten

Neues Vereinfachungs-
verfahren

Dieses neue Vereinfachungsverfahren ist anwendbar für alle Forderungen, die einzeln (EWB) oder einzeln pauschaliert (pEWB) wertberichtigt werden können. Es wird unter Berücksichtigung der Dauer des Zahlungsverzugs (Zahlungsstörung) von mindestens 90 Tagen zum Bilanzstichtag eine Wertberichtigungsquote ermittelt:

- › Ungesicherte Forderungen:
 - Gesamtwertberichtigungszeitraum: 360 Tage
 - Wertberichtigungsquote: Zu Beginn von 10 % und Erhöhung alle 30 Tage um 10 %
 - Nach 360 Tagen: Vollständige Abschreibung

Die Aufgliederung der Forderungen ist verpflichtend elektronisch zu dokumentieren. Die Ermittlungsweise der EWB kann für jedes Geschäftsjahr gesondert bis zur elektronischen Übermittlung der E-Bilanz gewählt werden.

Das künftige BMF-Schreiben soll ab Veröffentlichung bis zum 31.12.2030 in allen offenen Fällen gelten. Für eine praxistaugliche Verlängerung wird eine Evaluierung vorgenommen.

Elektronische
Dokumentation

Ihr Kontakt
StB Matthias
Schmidt,
Frankfurt a. M.,
matthias.schmidt
@wts.de

1j | Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung bei Zins-Währungsswaps |

Autor: StB Felix Keller, München

Urteilsfall

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, und eine Bank schlossen einen auf Euro lautenden, variabel verzinslichen Darlehensvertrag. Auf Basis eines Rahmenvertrags wurde ein Jahr später über die Restlaufzeit des Darlehens ein Zins- und Währungsswapvertrag durch dieselben Parteien geschlossen. Die Klägerin hatte im wirtschaftlichen Ergebnis für das Darlehen nach Maßgabe des Swapgeschäfts einen (jetzt) festen Zins an die Bank in Schweizer Franken (CHF) zu zahlen. Wirtschaftlich betrachtet war damit zum einen hinsichtlich der Zinszahlungen der Klägerin an die Stelle des mit einer variablen Verzinsung des Darlehens verbundenen Risikos ein Währungsrisiko (in CHF)

der Klägerin getreten. Zum anderen führte auch der im Rahmen des Zins-Währungsswaps vereinbarte "Kapitaltausch" zu einem Währungsrisiko.

Das Finanzamt behandelte den Zins- und Währungsswap als Termingeschäft i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG und ließ die hieraus entstandenen Verluste der Klägerin nicht zum Betriebsausgabenabzug zu. Demgegenüber vertrat das Finanzgericht die Auffassung, dass der Zins-Währungsswap der Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 4 Satz 4 Alt. 2 EStG unterfällt, wonach Verluste aus Termingeschäften nicht den Beschränkungen des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG unterliegen, wenn die zugrunde

1 Ertragsteuern

liegenden Geschäfte der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen.

BFH vom 09.02.2023
(AZ: IV R 34/19)

Der BFH entschied nun aber doch zugunsten der Finanzverwaltung. Bei einem Termingeschäft als Sicherungsgeschäft setze die Annahme einer gegenläufigen Erfolgskorrelation voraus, dass mit dem Termingeschäft ein aus dem Grundgeschäft resultierendes Risiko zumindest teilweise abgesichert werde.

Eine gegenläufige Erfolgskorrelation von Grund- und Sicherungsgeschäft sei nicht gegeben, wenn das Risiko der variablen Verzinsung eines Darlehens infolge der Vereinbarung eines Zins-Währungsswaps – wie im Streitfall – nicht nur durch ein anderes Risiko (Währung) ersetzt, sondern auch das ursprüngliche Grundgeschäft faktisch mit Risiken ähnlich denen eines Fremdwährungsdarlehens belastet und damit zusätzlichen Risiken ausgesetzt werde.



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

1k | Steuerschädliche Vorbehalte in Bezug auf eine Pensionszusage |

Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

BFH vom 06.12.2022
(AZ: IV R 21/19)

Der BFH konkretisiert die Rechtsprechung zu steuerschädlichen Vorbehalten in Bezug auf Pensionszusagen in seinem Urteil vom 06.12.2022.

Enthält eine Pensionszusage einen Vorbehalt, wonach die Pensionsanswartschaft oder Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, ist die Bildung einer Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich nur in eng begrenzten Fällen zulässig.

Urteilsfall

Im Streitfall war eine betriebliche Altersvorsorge in Form einer unmittelbaren Versorgungszusage in Form einer beitragsbezogenen Leistungszusage gegen Entgeltumwandlung eingeführt worden. Die Höhe der Versorgungsleistung ergab sich aus sog. Versorgungsbausteinen, die aus einer „Transformationstabelle“ abgeleitet werden konnten. Das Unternehmen

hatte sich vorbehalten, die Transformationstabelle u.a. einseitig ersetzen zu können.

Der BFH sah den Vorbehalt im konkreten Fall als steuerschädlich an. Die Bildung einer Pensionsrückstellung sei steuerrechtlich nur zulässig, wenn der Vorbehalt positiv formuliert sei, ausdrücklich einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiere, der nur ausnahmsweise einen Entzug oder eine Minderung der Pensionsanswartschaft oder Pensionsleistung gestatte. Diese Voraussetzungen erfülle der Vorbehalt im Streitfall nicht, da der Entzug oder die Minderung der Pensionszusage in das freie Ermessen des Arbeitgebers gestellt sei und sich keiner in der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Fallgruppe zuordnen lasse.



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

2a | Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › BFH bejaht finanzielle Eingliederungsmöglichkeit von Personengesellschaften trotz Beteiligung von Fremdgesellschaftern.
- › Berufung auf geänderte Rechtsprechung zur Organschaft kann nur einheitlich für Organgesellschaft und Organträger erfolgen.
- › Organträger muss ggf. auf den abgabenrechtlichen Vertrauensschutz verzichten, um die Eingliederung der Organgesellschaft zu ermöglichen.



BFH vom 16.03.2023
(AZ: V R 14/21
und V R 45/19)

Der BFH hat nunmehr auf die Rechtsprechung des EuGH (vgl. WTS Journal 02/2021) reagiert, mit der die restriktive Auffassung der deutschen Finanzverwaltung und des BFH zur finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften in eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft als unionsrechtswidrig eingestuft wurde.

KG als Personengesellschaft mit einer „kapitalistischen Struktur“. Sofern der V. Senat des BFH in der Vergangenheit noch die Auffassung vertreten hat, die Beteiligung von „Fremdgesellschaftern“ stehe der finanziellen Eingliederung entgegen, hält er hieran nicht mehr fest.

Organschaft abhängig
von Gesellschaftern

Die Finanzverwaltung vertritt unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH die Auffassung, dass eine Personengesellschaft nur dann finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein kann, wenn neben dem Organträger nur solche Gesellschafter beteiligt sind, die ihrerseits finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE). Der EuGH musste sich im angesprochenen Verfahren mit der Frage beschäftigen, ob es unionsrechtskonform ist, Personengesellschaften, an denen „Fremdgesellschafter“ beteiligt sind, d.h. solche, an denen der Organträger keine Mehrheitsbeteiligung hält, die Aufnahme in die Organschaft zu verwehren. Er kam zu dem Schluss, dass eine derartige Beschränkung nach dem Unionsrecht unzulässig ist.

Im Weiteren zeigt der BFH dann aber auch die verfahrensrechtlichen Vorgaben auf, welche für eine nachträgliche Berücksichtigung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gelten sollen. Im Streitfall war lediglich die Steuerfestsetzung für die Organgesellschaft, die GmbH & Co. KG, noch änderbar, während die des nunmehrigen Organträgers aufgrund des zu gewährenden Vertrauensschutzes in die bisherige BFH-Rechtsprechung gem. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht mehr eigenständig durch das Finanzamt geändert werden konnte. Der BFH erachtet es als rechtsmissbräuchlich, wenn sich einerseits die GmbH & Co. KG – nach der geänderten BFH-Rechtsprechung – auf ihren Status als Organgesellschaft beruft und andererseits der nunmehrige Organträger Vertrauensschutz in die bisherige BFH-Rechtsprechung gewährt haben will und somit keine Steuerfestsetzung ihm gegenüber erfolgen könnte. Eine Aufhebung der bislang gegenüber der GmbH & Co. KG ergangenen Steuerbescheide soll nach Auffassung des BFH daher voraussetzen, dass der Organträger vor Ablauf der für ihn geltenden Festsetzungsfrist eine Änderung seiner Steuerfestsetzung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

AO-rechtliche
Besonderheiten

EuGH vom 15.04.2021
(Rs. C-868/19)

„Fremdgesellschafter“
unschädlich nach EuGH

BFH gibt bisherige
Rechtsprechung auf

Im nunmehr ergangenen Urteil schließt sich der V. Senat des BFH der vorausgegangen EuGH-Rechtsprechung an und bejaht, trotz Beteiligung einer natürlichen Person als „Fremdgesellschafter“ am Kapital der KG, die finanzielle Eingliederungsmöglichkeit einer GmbH & Co.

2 Umsatzsteuer

Buchst. a) AO beantragt und hierdurch auf den Vertrauensschutz verzichtet.

Praxishinweis

Grundsätzlich hat somit auch der V. Senat des BFH seine einschränkende Auffassung zur Eingliederung von Personengesellschaften aufgegeben und sich der Rechtsprechung des EuGH angeschlossen. Aufgrund der Einschränkung des Tenors auf Personengesellschaft mit einer „kapitalistischen Struktur“, diese

Begrifflichkeit nutzt der BFH regelmäßig zur Beschreibung der GmbH & Co. KG, stellt sich die Frage, ob der BFH bei einer anderweitigen Ausgestaltung der Personengesellschaft ggf. weiterhin auf eine vollständige finanzielle Eingliederung bestehen würde. Ferner ist nunmehr die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil abzuwarten, da das Urteil der in Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE dargelegten Auffassung entgegensteht.



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

2b | Rs. C-282/22 – Aufladen von Elektrofahrzeugen als umsatzsteuerrechtliche Lieferung von Strom | Autorin: Anne Griesfeller, Stuttgart

Key Facts

- › Der EuGH sorgt für mehr Rechtssicherheit bei der Frage, wie der Ladevorgang eines E-Autos an Ladestationen umsatzsteuerlich zu behandeln ist.
- › Im Streitfall war eine einheitliche Leistung in Form einer Lieferung (der Hauptleistung Strom) anzunehmen.
- › Einige wichtige praxisrelevante Fragestellungen bleiben jedoch offen, insbesondere wenn eine Lieferkette (Charge Point Operator – e-Mobility Provider – Endkunde) vorliegt.

Im Streitfall ging es um die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Ladevorgangs gegenüber dem Endkunden und zwar im Hinblick auf dessen Behandlung als Lieferung oder Dienstleistung. Die Steuerpflichtige beabsichtigte als CPO, hier zugleich auch als EMP agierend, die Errichtung und den Betrieb von öffentlich zugänglichen Ladestationen für Elektrofahrzeuge, um Endkunden das Aufladen von Elektrofahrzeugen zu ermöglichen.

Urteilsfall

Dieser Ladevorgang setzt sich aus den folgenden Elementen zusammen, welche dem Endkunden in einem kumulierten Betrag in Rechnung gestellt werden sollten:

- › Bereitstellung von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge (einschließlich der Verbindung des Ladegeräts mit dem Betriebssystem des Fahrzeugs),
- › Übertragung von Elektrizität mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs, notwendige technische Unterstützung für die betreffenden Nutzer und der Bereitstellung von IT-Anwendungen, die es dem betreffenden Nutzer ermöglichen, einen Anschluss zu reservieren, den Umsatzverlauf einzusehen und in einer elektronischen Geldbörse gespeicherte Guthaben zu erwerben und sie für die Bezahlung der Aufladungen zu verwenden.

EuGH vom 20.04.2023
(Rs. C-282/22)

Mit Urteil vom 20.04.2023 hat der EuGH zu einer umsatzsteuerrechtlichen Kernfrage im Bereich der Elektromobilität, der Besteuerung des Ladevorgangs und der damit verbundenen Dienstleistungselemente, Stellung genommen.

Hintergrund

Stark vereinfacht sind beim E-Charging folgende Parteien involviert: Der Charge Point Operator (CPO) betreibt die Ladestation und stellt seine Leistungen für die Ladetätigkeit inkl. des Stroms dem e-Mobility Provider (EMP) in Rechnung. Der EMP hat einen Vertrag mit dem Endkunden (e-Driver), der dadurch (z.B. mittels einer App) sein Elektrofahrzeug an der Ladestation betanken kann. Der EMP stellt den Endkunden seine Aktivitäten, einschließlich des Ladestroms, in Rechnung. In der Praxis ist es auch möglich, dass ein Unternehmer zugleich die Funktion des CPO und des EMP innehat.

Der EuGH beurteilt einen solchen Ladevorgang als komplexe einheitliche Leistung, da die einzelnen Elemente für den durchschnittlichen Nutzer eines Ladepunkts so eng miteinander verbun-

Einheitliche Leistung

2 Umsatzsteuer

Lieferung vs. Dienstleistung

den seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Den charakteristischen und dominierenden Bestandteil dieser Leistung sieht der EuGH in der Übertragung von Elektrizität (Hauptleistung). Letztlich soll dieser Vorgang somit aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht insgesamt als Lieferung von Gegenständen (hier: Strom) und nicht als Dienstleistung zu behandeln sein.

Praxishinweis

Das EuGH-Urteil sollte im Hinblick auf die divergierende Behandlung innerhalb der EU eine klare Ausgangslage für die

Besteuerung der Ladevorgänge schaffen, jedenfalls soweit der CPO ohne Zwischenschaltung eines gesonderten EMP diese Leistung direkt an den Endkunden erbringt.

Zur Frage, ob die Leistungen des CPO an einen EMP bzw. dessen Leistungen an den Endkunden nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wären, musste sich der EuGH im vorliegenden Urteil indes nicht äußern. Die nächste Gelegenheit dazu hat der EuGH in dem mittlerweile anhängigen Verfahren mit dem Aktenzeichen C-60/23.



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

2c | Keine Bankenhaftung nach § 13c UStG bei innerhalb der Kreditlinie geführtem Kontokorrentkonto | Autor: RA Sebastian Kratz, Düsseldorf

Key Facts

- › Die kontoführende Bank haftet nicht nach § 13c UStG, solange die Kreditlinie des Kontokorrentkontos des Steuerschuldners eingehalten wird.
- › Insoweit liegt mangels Verfügungsbefugnis der Bank über die Zahlungseingänge keine Vereinnahmung durch die Bank vor.

Kündigung durchgehend im Soll, aber innerhalb der Kreditlinie befunden.

Strittig war die Frage der Haftungsanspruchnahme der Bank als Abtretungsempfängerin nach § 13c UStG durch das Finanzamt hinsichtlich nicht abgeführter Umsatzsteuer auf Zahlungseingänge auf dem Geschäftskonto der GmbH für den Zeitraum vor Kündigung des Kreditvertrags durch die Bank.

Fragestellung

Der BFH entschied, dass die kontoführende Bank mangels Vereinnahmung nicht nach § 13c UStG hafte, solange die Kreditlinie des Kontokorrentkontos des Steuerschuldners eingehalten werde. Denn für die Frage der Vereinnahmung sei entscheidend darauf abzustellen, wer über die entsprechenden Beträge wirtschaftlich verfügen könne, Zedent oder Zessionar.

Keine Haftung der Bank nach § 13c UStG mangels Vereinnahmung

BFH vom 29.11.2022 (AZ: XI R 2/22)

Urteilsfall

Die Klägerin, eine Bank, hatte einer GmbH auf deren Kontokorrentkonto per Kreditvertrag eine Kreditlinie eingeräumt. Mit einem Globalzessionsvertrag trat die GmbH zur Sicherung der Ansprüche der Klägerin ihre Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen sämtliche Drittschuldner an die Klägerin ab. Die GmbH geriet in wirtschaftliche Schwierigkeiten, woraufhin die Bank ihr den Kreditvertrag kündigte. Wenig später wurde die GmbH insolvent. Bis unmittelbar vor der Kündigung des Kreditvertrags durch die Bank verzeichnete die GmbH auf dem Geschäftskonto noch Zahlungseingänge aus von ihr erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen. Diese Zahlungen unterlagen der Globalzession zugunsten der Bank. Nur für einen Teil der zugrunde liegenden Leistungen war Umsatzsteuer abgeführt worden. Der Kontostand hatte sich im Zeitraum bis zur

Wesentlich für die Vereinnahmung im Sinne des § 13c UStG sei, dass der Forderungsbetrag dem Verfügungsbereich des Zedenten in einer Weise entzogen werde, dass er nicht mehr zur Tilgung der Umsatzsteuerschulden zur Verfügung stehe. Auf der anderen Seite müsse der Betrag dem Zessionar zugänglich gemacht worden sein, so dass er über diesen frei verfügen könne.

Vereinnahmung nach § 13c UStG

Entsprechend der Rechtsprechung zur Ist-Besteuerung nach § 13 UStG sei auch für die Vereinnahmung im Sinne

Maßgeblich: wirtschaftliche Verfügungsmacht



von § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG maßgeblich, dass über den zu vereinnahmenden Betrag wirtschaftlich verfügt werden könne. Es komme somit darauf an, ob der Zedent über dieses Konto bei der Gutschrift hinsichtlich des Überweisungsbetrags in der Weise verfügungsberechtigt sei, dass er den Betrag der Gutschrift frei nutzen könne, oder ob der Zessionar eine ihm zustehende Rechtsmacht ausübe, dies zu verhindern.

Bank ist regelmäßig nur Zahlstelle

Die Bank handle regelmäßig nur als Zahlstelle des Überweisungsempfängers und müsse auf dem Girokonto eingehende Beträge verbuchen oder herausgeben. Bei einem Kontokorrentkonto würden zudem die einzelnen Gut- und Lastschriften mit dem Ziel der Verrechnung und Saldofeststellung in einer einheitlichen Rechnung zusammengefasst. Eine Tilgung der einzelnen Posten trete gemäß § 355 Abs. 1 HGB erst mit dem periodischen Rechnungsabschluss ein.

Verfügbarmacht beim Kunden, solange Bank „kongruent“ handelt

Indem die Bank diese Absprachen einhalte und den Giroverkehr fortsetze, handle sie vertragsgemäß („kongruent“). Das setze insbesondere voraus, dass sie den Kunden weiter in der vereinbarten Weise Verfügungen vornehmen lasse und ihm auch einen vertraglich eingeräumten Kreditrahmen offenhalte. Dann könne allein der Kunde darüber entscheiden, ob die Darlehensforderung der Bank im vereinbarten Kreditrahmen anwachse oder geringer werde.

Bei der Haftung nach § 13c UStG sei daher von einer Vereinnahmung durch den Zessionar auszugehen, wenn der Zedent über sein beim Zessionar debitorisch geführtes Konto, auf dem die abgetretenen Beträge vereinnahmt werden, nicht mehr frei verfügen könne, da eine erhebliche Überschreitung der vereinbarten Kreditlinie vorliege und der Zessionar im Rahmen der ihm zustehenden Rechtsmacht Belastungsbuchungen regelmäßig nicht mehr durchführe. Damit entscheide der Zessionar, wie mit diesen Zahlungseingängen umgegangen werde, so dass er als wirtschaftlich Verfügungsberechtigter anzusehen sei.

Es komme laut BFH im Ergebnis maßgeblich darauf an, ob der Zessionar, also die Bank, eine dem Zedenten, also der GmbH, eingeräumte Kreditlinie beachtet. Verfüge der Zedent innerhalb der ihm eingeräumten Kreditlinie über das Konto, bleibe er auch wirtschaftlich verfügungsberechtigt. Denn der Zessionar sei dann nicht befugt, über Zahlungseingänge auf dem debitorisch geführten Konto, etwa durch Verhinderung von Verfügungen des Zedenten, zu verfügen.

Eine Vereinnahmung im Sinne von § 13c UStG durch die Bank als Zessionar kann sich laut BFH nur dann ergeben, wenn sie wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Konto erhält. Dies kann der Fall sein, wenn sie die auf dem Konto eingeräumte Kreditlinie beachtet und bei deren Überschreitung von ihren rechtlichen Befugnissen Gebrauch macht.

Vereinnahmung durch Bank möglich, wenn Zedent bei Kreditüberschreitung nicht mehr frei verfügen kann

Entscheidend: Beachtet Bank die eingeräumte Kreditlinie?



Ihr Kontakt
RA/StB Nils Bleckmann,
Frankfurt a. M.,
nils.bleckmann@wts.de

Kurznews

2d | Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften |

Autorin: Tanja Rothballer, München

BMF vom 25.04.2023

Im Rahmen des JStG 2019 wurden die Regelungen zu den Reihengeschäften in § 3 Abs. 6a UStG durch die sog. Quick Fixes neu gefasst. Nach nunmehr drei Jahren hat die Finanzverwaltung im April 2023 die endgültige Fassung des BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften und den entsprechenden Änderungen des UStAE veröffentlicht. Im Hinblick auf den ersten BMF-Entwurf (vgl. WTS Journal 04/2022) hat die Finanzverwaltung im finalen Schreiben auf die Kritik und Vorschläge der Verbände reagiert und entsprechende Anpassungen vorgenommen.

Transport-
verantwortlichkeit

Unter anderem nimmt das BMF-Schreiben zur Transportverantwortlichkeit Stellung und stellt klar, dass die Warenbewegung demjenigen zuzuordnen ist, der die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 UStAE). Für Versendungsfälle ist hierbei auf die Auftragserteilung an den Spediteur abzustellen. Eine abweichende Zuordnung ist nur zulässig, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmers

erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat.

Zudem enthält das BMF-Schreiben ausführliche Erläuterungen und Beispielfälle zu der Konstellation, dass ein Zwischenhändler den Transport verantwortet (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 9 bis 11 UStAE). Für die abweichende Zuordnung der Warenbewegung zur Lieferung des Zwischenhändlers bleibt die aktive Verwendung der USt-IdNr. des Warenabgangslands das maßgebliche Kriterium, diese muss spätestens bei Ausführung der Lieferung erfolgen. Darüber hinaus gibt das BMF-Schreiben weitere erläuternde Hinweise zu Warenbewegungen aus dem bzw. in das Drittland.

Zudem wird klargestellt, dass die Regelungen zur Zuordnung der Warenbewegung nicht auf fiktive Lieferketten beim Fernverkauf über Online-Marktplätze anzuwenden sind.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Wahlrecht des
Zwischenhändlers

Drittlandsbezug



Ihr Kontakt
RA/StB Nils
Bleckmann,
Frankfurt a. M.,
nils.bleckmann@
wts.de

Kurznnews

2e | Rs. C-516/21 – Steuerbefreiung der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, MünchenEuGH vom 04.05.2023
(Rs. C-516/21)

Anlässlich einer Vorlage des BFH hat der EuGH zu der Frage Stellung genommen, ob die entgeltliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen als umsatzsteuerpflichtige Leistung anzusehen ist, auch wenn sie im Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Vermietung von Gebäuden erfolgt. Aufgrund des Aufteilungsgebots in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gehen BFH und die Finanzverwaltung davon aus, dass die Vermietung von Betriebsvorrichtungen, auch wenn diese wesentliche Bestandteile des vermieteten Grundstücks sind, nicht der Steuerbefreiung unterliegt.

Aufteilungsgebot

Gleiche Besteuerung
von Haupt- und
Nebenleistung

Der EuGH kam entgegen der bisherigen deutschen Rechtsauffassung nun jedoch zu dem Schluss, dass Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) MwStSystRL (entspricht § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) auf die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung finde, wenn diese eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes (Hauptleistung) ist. Es wäre eine künstliche Aufspaltung, würden die Elemente eines solchen einheitlichen Vorgangs unterschiedlich besteu-

ert. Folglich sei eine solche Vermietung ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit.

Der BFH wird sich im Folgeurteil damit auseinandersetzen müssen, ob er die rechtlich nicht bindende Beurteilung der Leistung durch den EuGH im Sinne von Haupt- und Nebenleistung teilt. Die Auffassung der Finanzverwaltung, die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen selbst dann als steuerpflichtig anzusehen, wenn diese wesentliche Bestandteile des vermieteten Grundstücks sind, vgl. Abschn. 4.12 Abs. 10 Satz 1 UStAE, wird jedenfalls nicht mehr uneingeschränkt aufrechterhalten werden können.

Das EuGH-Urteil könnte u. a. auch Bedeutung für die Besteuerung von Beherbergungsumsätzen haben, da auch hier ein Aufteilungsgebot zwischen Übernachtung und bspw. Frühstück oder Spa-Nutzung, vorgesehen ist, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG. Ernstliche Zweifel diesbezüglich hatte der BFH bereits in der Vergangenheit im Vorgriff auf die nunmehr vorliegende EuGH-Entscheidung geäußert (vgl. WTS Journal 03/2022).

Praxishinweise



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

Michael Neitsch, Frankfurt a. M.

Obligatorische elektronische Rechnung für inländische B2B-Umsätze und deren Erfassung in einem transaktionalen Meldesystem

Die Finanzverwaltung strebt eine verpflichtende elektronische Rechnungsstellung für bestimmte Geschäftsvorfälle bereits ab dem 01.01.2025 an. Zusätzlich sollen inländische B2B-Umsätze ab dem 01.01.2028 dann auch einem neuen transaktionalen Meldesystem unterworfen werden.



Das BMF hat im April einen Diskussionsvorschlag zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Zusammenhang mit der Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze an die Verbände gesandt. Daneben wird in dem Schreiben auch der Umfang und die Funktionsweise des ebenfalls geplanten transaktionalen Meldesystems für inländische Umsätze skizziert. Die geplanten Änderungen bei der Rechnungsstellung haben auch bereits Eingang in den zwischenzeitlich veröffentlichten Referentenentwurf des sog. Wachstumschancengesetz gefunden.

Elektronische Rechnungsstellung

Unabhängig von dem Rechtsetzungsvorschlag der Europäischen Kommission „VAT in the digital age (ViDA)“, der ebenfalls grundlegende Änderungen im Bereich der Rechnungsstellung beinhaltet, hat Deutschland die Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung als Sondermaßnahme nach Art. 395 MwStSystRL beantragt. Diesbezüglich hat die EU-Kommission mit Datum vom 23.06.2023 den Vorschlag eines entsprechenden Durchführungsbeschlusses veröffentlicht, über den nunmehr der Rat der Europäischen Union zu entscheiden hat. Ungeachtet der letztlich einschlägigen europäischen Rechtsgrundlage enthält der Entwurf des Wachstumschancengesetz entsprechende Anpassungen, welche ab dem 01.01.2025 in Deutschland Anwendung finden könnten. Die Kernelemente der geplanten Änderungen zur Rechnungsstellung gem. § 14 UStG sind:

- › die Definition des Begriffs „eRechnung“ in Anlehnung an den ViDA-Gesetzesvorschlag, d.h. einer Rechnung, die zwingend den Vorgaben der CEN-Norm EN 16931 (Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014) zu entsprechen hat; damit greift der Entwurf auf das Datenformat zurück, welches bereits für elektronische Rechnungen im B2G-Bereich durch ZUGFeRD und XRechnung verwendet wird,
- › die Definition des Begriffs „sonstige Rechnung“ als Oberbegriff für Papierrechnungen und elektronische Rechnungen, die nicht die Anforderungen an die neue eRechnung erfüllen,

- › die Streichung des Vorrangs der Papierrechnung in § 14 Abs. 1 Satz 7 UStG,
- › die verpflichtende Ausstellung einer eRechnung für im Inland steuerbare B2B-Umsätze (ausgenommen sind bestimmte steuerfreie Umsätze), wenn der Leistende und der Leistungsempfänger im Inland ansässig sind,
- › die Möglichkeit, eRechnungen oder „sonstige Rechnungen“ in elektronischer Form auch im B2C-Bereich zu nutzen (allerdings nur mit Zustimmung des Empfängers).

Transaktionales Meldesystem für Inlandsumsätze

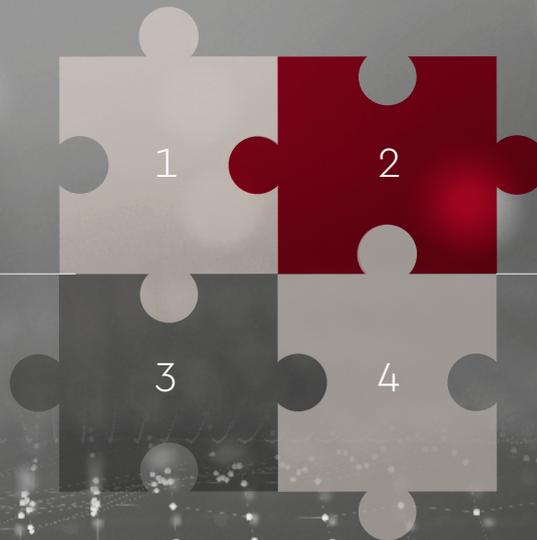
In Ergänzung zum transaktionsbasierten Reporting für innergemeinschaftliche B2B-Umsätze und der gleichzeitigen Abschaffung der Zusammenfassenden Meldungen zum 01.01.2028 auf Grundlage der ViDA-Gesetzesvorschläge strebt das BMF auch ein transaktionsbezogenes Meldesystem für nationale B2B-Umsätze an. Um die Belastungen für die Wirtschaft möglichst gering zu halten, wird sowohl für die nationalen als auch für die grenzüberschreitenden Transaktionen ein einheitliches elektronisches Meldesystem angestrebt, welches sich folglich an den ViDA-Vorgaben orientieren soll. Hiernach sollen Steuerpflichtige nur bestimmte Rechnungsdaten (sog. Meldedaten) an die Finanzverwaltung übermitteln, was aber nicht durch eine Übermittlung der Rechnung an die Finanzverwaltung verwirklicht werden könne. Bund und Länder überlegen daher für die Einführung des Meldesystems, den Rechnungsaustausch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger wahlweise über staatliche oder private eRechnungs-Plattformen abwickeln zu lassen, die dann die eRechnung im Auftrag des Unternehmers an die eRechnungs-Plattform des Rechnungsempfängers übermitteln würde. Die Plattformen könnten Plausibilitätsprüfungen an den Rechnungen durchführen, zugleich aber aus der eRechnung die relevanten Meldedaten extrahieren und diese an das staatliche Portal für das transaktionale Meldeverfahren übermitteln. Durch den so gestalteten Rechnungsaustausch könnten neben dem Rechnungsversand



Um die Belastungen für die Wirtschaft möglichst gering zu halten, wird sowohl für die nationalen als auch für die grenzüberschreitenden Transaktionen ein einheitliches elektronisches Meldesystem angestrebt, welches sich folglich an den ViDA-Vorgaben orientieren soll.

Verpflichtende Erteilung elektronischer Rechnungen nach Maßgabe der EU-Norm CEN 16931...

...ab dem 01.01.2028 zudem eine transaktionsbasierte elektronische Meldung dieser Umsätze an die Finanzverwaltung,...



...für im Inland steuerpflichtige Umsätze zwischen Unternehmern zum 01.01.2025 und...

...beides ggf. durch Nutzung staatlicher oder privater eRechnungsplattformen.

zeitgleich die Meldedaten an die Finanzverwaltung übermittelt werden, so dass der Unternehmer nur eine und nicht zwei sukzessive Übermittlungen in Gang setzen müsste.

Handlungsbedarf und Reaktionen der Wirtschaft

Die Digitalisierung kann einen entscheidenden Beitrag zur Vereinfachung von Verfahrensprozessen, z. B. der automatischen und medienbruchfreien Rechnungsbearbeitung, leisten. Die vorgesehene Digitalisierung der umsatzsteuerlichen Rechnungsstellung ist jedoch mit weitreichenden Umstellungen von Prozessen verbunden. Die Veröffentlichung des Diskussionspapiers durch das BMF zeigt, dass auch die Finanzverwaltung mit massivem Umstellungsbedarf und Anpassungen rechnet. Die beabsichtigte Ausdehnung der elektronischen Rechnungsstellungspflicht käme erschwerend zu den geplanten Änderungen im Zusammenhang mit den ViDA-Vorschlägen hinzu.

Entsprechend kritisch sind daher auch die Äußerungen der Verbände, z.B. zur Behandlung von Kleinbetragsrechnungen hinsichtlich der zwingenden elektronischen Rechnungsstellung in Branchen mit viel Publikumsverkehr (Einzelhandel oder Gastronomie). Auch im Hinblick auf die Praxistauglichkeit der eRechnung nach den aktuellen Vorgaben der Norm EN 16931 bestehen erhebliche Bedenken. Zwar erfolgt

die Rechnungsstellung im B2G-Bereich bereits auf Grundlage der nach dieser Norm festgelegten Datenstruktur. Allerdings ist eine Vielzahl der für den B2B-Bereich relevanten Informationen, z. B. Informationen zu Abschlagsrechnungen oder die Abbildung von Skonto, derzeit nicht als gesondertes, strukturiertes Datenelement vorgesehen. Ohne weitere Spezifizierungen und Anpassungen der Anforderungen an den Rechnungsdatensatz müssten diese Informationen über Freitextfelder erfasst werden, was letztlich einer automatisierten Weiterverarbeitung entgegensteht. In einer Stellungnahme der Spitzenverbände an das BMF wird daher die Auffassung vertreten, dass die Einführung der verpflichtenden eRechnung zum 01.01.2025 angesichts der vielfältigen rechtlichen, technischen, normativen und administrativen Anforderungen für die Breite der Wirtschaft in der kurzen Frist nicht realisierbar sein werde.

Dieser Kritik trägt der Entwurf des Wachstumschancengesetz Rechnung. Bis zum 31.12.2025 soll der leistende Unternehmer zunächst noch auf andere Rechnungsformen als die eRechnung ausweichen können. Die Verpflichtung des Leistungsempfängers eine eRechnung entgegenzunehmen soll jedoch unverändert fortbestehen. In den Jahren 2026 und 2027 ausgeführte Umsätze sollen bis zum 31.12.2027 – anstelle durch eRechnung – auch weiterhin durch die Nutzung des EDI-Verfahrens abgerechnet werden können.



Ihr Kontakt
RA Anton Appel,
Düsseldorf,
anton.appel@
wts.de

3a | Ländererlasse zur Anwendung von § 6a GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- › Änderung der gleich lautenden Ländererlasse zu § 6a GrEStG im Hinblick auf das Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.05.2021.
- › Auslegung von § 6a GrEStG weiterhin beteiligungsbezogen, nicht grundstücksbezogen.
- › Steuerbefreiung des § 6a GrEStG greift bei Vorgängen, die nach § 1 Abs. 2b GrEStG zu besteuern sind, nur anteilig.
- › Ausführungen zu herrschendem Unternehmen grundlegend überarbeitet und an BFH-Rechtsprechung angeglichen.
- › Keine Verletzung der Nachbehaltensfrist bei erbrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge.

ten, die zur anteiligen Steuerbefreiung geführt hat.

Grundlegend überarbeitet wurden auch die Ausführungen zum herrschenden Unternehmen. Als solches wird nun in Anpassung an die BFH-Rechtsprechung grundsätzlich das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen angesehen. Im Rahmen von mehrgliedrigen Strukturen kann sich im Rahmen von Teilzurechnungen der Anteile das herrschende Unternehmen aber auch erst oberhalb der unmittelbar beteiligten Unternehmen ergeben (Beispiel 4 im Ländererlass).

Klargestellt wird nun auch, dass die Gesamtrechtsnachfolge einer natürlichen Person die Nachbehaltensfrist im Rahmen von § 6a GrEStG nicht verletzt, anders als Übertragungen im Rahmen von Vermächtnissen oder vorweggenommenen Erbfolgeregelungen.

Neudefinition des herrschenden Unternehmens



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

Gleich lautende Ländererlasse vom 25.05.2023

Die Finanzverwaltung hat mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.05.2023 erneut zur Anwendung des § 6a GrEStG Stellung genommen. Wesentlicher Anlass hierzu ist das Gesetz zur Änderung des GrEStG vom 12.05.2021 und insbesondere die Einbindung der neuen Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG.

§ 6a GrEStG weiterhin nicht grundstücksbezogen, sondern beteiligungsbezogen auszulegen

Ausdrücklich klargestellt wird weiterhin, dass § 6a GrEStG nicht grundstücksbezogen, sondern beteiligungsbezogen auszulegen ist. Die Einbringung von Grundstücken im Rahmen von Umwandlungsvorgängen oder gleichgestellten Vorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ist daher weiterhin vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ausgeschlossen.

Auch für Vorgänge mit Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG wird die Steuerbefreiung nur anteilig gewährt

Eine wesentliche, allerdings auch erwartbare Neuerung ist, dass Vorgänge, die eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG auslösen, im Hinblick auf die Begünstigung nach § 6a GrEStG gleichgestellt werden. Wird der jeweilige Tatbestand ausgelöst, wird die Steuerfreistellung auch bei einem nach § 1 Abs. 2b GrEStG zu besteuern Vorgang nur anteilig gewährt: Die Nachbehaltensfristen sind dann nur hinsichtlich der Beteiligung zu beach-



3b | Zurechnung von Grundstücken inländischer GmbHs zu einer US-amerikanischen Muttergesellschaft | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- › Die Zurechnung von Grundstücken richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO, sondern ausschließlich nach grunderwerbsteuerlichen Gesichtspunkten.
- › Zurechnung eines Grundstücks zur Gesellschaft bei Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG, wenn keine entsprechende anderweitige Disposition getroffen wurde.
- › Zurechnung von Grundstücken zu Obergesellschaften nur bei vorheriger Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG und Fortbestand des grunderwerbsteuerlich maßgeblichen Beteiligungsquorums.
- › Keine Maßgeblichkeit von Erwerben nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG für Zurechnung von Grundstücken zu Obergesellschaften.

mit mindestens 97 % Beteiligungsquote an mehreren grundbesitzenden Gesellschaften in Deutschland beteiligt war. Diese hatten im Nachgang zur Errichtung der Beteiligungsstrukturen mit C ihren Grundbesitz im Wege von Asset Deals gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erworben. Entsprechend eines nach ausländischem Recht zulässigen Umstrukturierungsplans gründete C über eine ausländische Beteiligung zunächst die Gesellschaft D. Anschließend erwarben die Aktionäre der C entsprechende Beteiligungen an D, die im Gegenzug ihrerseits zunächst zur 100%igen Gesellschafterin der C und anschließend auf diese (downstream) verschmolzen wurde. Das Finanzamt sah hierin einen Anwendungsfall des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG und besteuerte den Umstrukturierungsvorgang als Anteilsvereinigung. Das Finanzgericht hat die hiergegen gerichtete Sprungklage zurückgewiesen.

Der BFH hat der Revision hiergegen stattgegeben und hierbei nochmals grundlegend zur Zurechnung von Grundstücken zum Gesellschaftsvermögen bzw. in Beteiligungsketten Stellung genommen: Ob ein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft „gehört“, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend sei vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung.

Maßgebend für die Zurechnung sind grunderwerbsteuerliche Gesichtspunkte

BFH vom 14.12.2022
(AZ: II R 33/20)

Mit Urteil vom 14.12.2022 hat der II. Senat des BFH seine Rechtsprechung zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundstücken fortentwickelt. War nach dem BFH-Urteil vom 01.12.2021 (AZ: II R 44/18) ein Grundstück einer Untergesellschaft einer Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft selbst es aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis Abs. 3a GrEStG erworben hat, grenzt der BFH nunmehr eine Zurechnung auf Eigenerwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG ein. Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG führen danach nicht mehr zu einer Zurechnung von Grundstücken an die Obergesellschaft, da grunderwerbsteuerlich in diesen Fällen nur ein Übergang auf eine neue Gesellschaft, nicht aber auf deren Gesellschafter fingiert wird.

Fortentwicklung der Rechtsprechung zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundstücken

Ein inländisches Grundstück sei einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG sei es ihr nicht mehr zuzurechnen, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat.

Zurechnung eines Grundstücks zur Gesellschaft bei Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG, wenn keine entsprechende anderweitige Disposition getroffen wurde

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin und Revisionsklägerin eine in den USA ansässige Gesellschaft C, die über eine mehrstufige Beteiligungskette

3 Grunderwerbsteuer

Zurechnung von Grundstücken zu Obergesellschaften nur bei vorheriger Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG und Fortbestand des grunderwerbsteuerlich maßgeblichen Quorums

Ein nach diesen Grundsätzen einer anderen Gesellschaft zuzurechnendes inländisches Grundstück sei einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang (hinsichtlich der Anteile an dieser Gesellschaft) zuzurechnen, wenn sie zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden (fiktiven) Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG sei es ihr jedoch in dem Moment nicht mehr zuzurechnen, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. Dasselbe gelte, wenn ihre Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter 95 % (heute 90 %) sinkt oder der grundbesitzenden Gesellschaft nach den oben (im vorherigen Absatz) genannten Grundsätzen das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.

Keine Maßgeblichkeit von Erwerben nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG für Zurechnung von Grundstücken zu Obergesellschaft

Soweit der Senat für Erwerb und Verlust der Zurechnung bisher auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 bis (!) 3a GrEStG abgestellt habe, laufe die Formulierung für Erwerbe nach § 1 Abs. 2a (heute auch Abs. 2b) GrEStG, die lediglich eine neue Gesellschaft fingieren und bei denen sich die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung nicht ändert, leer. Der Senat halte insofern daran nicht fest. Entsprechendes gelte für die Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke des § 1 Abs. 2a (heute auch Abs. 2b) und Abs. 3a GrEStG, denn auch diese Tatbestände betreffen Gesellschaften, denen ein Grundstück „gehört“. Die Verwirklichung von anderen Erwerbstatbeständen nach § 1 GrEStG bleibe hiervon ausdrücklich unberührt.

Die vorstehenden Grundsätze sollen auch bei mehrstöckigen Beteiligungen Anwendung finden. Ein Grundstück einer Untergesellschaft sei einer Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft selbst es aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG erworben hat. Der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft führe nicht zu einer automatischen Zurechnung bei der Obergesellschaft bzw. im Falle mehrstöckiger Beteiligungsketten bei den Obergesellschaften. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe stelle selbst keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dar.

Da die Beteiligungsstruktur zwischen der Obergesellschaft C und den grundbesitzenden Gesellschaften bestand, bevor die Grundstücke von letzteren im Rahmen von Asset Deals erworben wurden, fehle es im Streitfall an einem Erwerb der Grundstücke gem. § 1 Abs. 1 bzw. Abs. 2 GrEStG durch C. Auch ein fingierter Erwerb der Grundstücke durch C mittels einer für C steuerpflichtigen unmittelbaren Anteilsvereinbarung nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG habe nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht vorgelegen. Da C daher weder eigene Grundstücke besaß, noch ihr aus anderen steuerpflichtigen Vorgängen Grundbesitz zuzurechnen war, konnte der BFH Fragen zum Vorliegen der vom Finanzamt festgestellten unmittelbaren Anteilsvereinbarung ebenso wie Fragen zu einer etwaigen Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG dahingestellt lassen. Wegen der seitens des Finanzamts vorgegebenen Feststellung einer unmittelbaren Anteilsvereinbarung konnte der BFH weiter offen lassen, ob ggf. eine mittelbare Anteilsvereinbarung zu besteuern gewesen wäre.

Grundsätze gelten auch innerhalb von mehrstufigen Beteiligungsketten



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

3c | Zurechnung von Grundstücken bei Vereinbarungstreuhand mit Verwertungs- befugnis des Auftraggebers | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- › Einräumung einer Verwertungsbe-
fugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG im
Rahmen einer Treuhandvereinba-
rung führt zur Grundstückszurech-
nung zum Inhaber der Verwer-
tungsbefugnis.

BFH vom 14.12.2022
(AZ: II R 40/20)

In einem weiteren Urteil vom 14.12.2022, das mit dem im vorstehenden Beitrag erörterten BFH-Urteil vom 14.12.2022 (AZ: II R 33/20) teilweise inhaltsgleich ist, hat der BFH auch zur Zurechnung von Grundstücken nach Abschluss einer Vereinbarungstreuhand Stellung genommen.

Urteilsfall

Im Streitfall erwarb die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, durch Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 von der MG 100 % der Anteile an der DN. Die DN war teils mittelbar, teils unmittelbar zu insgesamt 100 % an drei grundbesitzenden GmbHs beteiligt. Mit Treuhandverträgen vom 20.12.2002 hatte die MG mit den GmbHs jeweils eine Vereinbarungstreuhand begründet. Danach hielten die GmbHs als Treuhänder mit Wirkung ab dem 31.12.2002 einen erheblichen Teil der zu ihrem bisherigen Geschäftsbetrieb gehörenden Vermögensgegenstände einschließlich Grundbesitz, jedoch ohne Beteiligungen, für Rechnung und Gefahr der MG als Treugeber.

Parallel zur Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 übertrug MG sämtliche Rechte und Pflichten aus den Treuhandverträgen auf Tochtergesellschaften der Klägerin. Auch für diese Übertragungen wurde, ebenso wie bereits zuvor für die Treuhandvereinbarungen vom 20.12.2002, Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG in der 2004 geltenden Fassung festgesetzt.

Mit Bescheid vom 04.12.2009 stellte das seinerzeit zuständige Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für den unmittelbaren Erwerb der Anteile an

der DN aufgrund Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 gesondert fest. Neben den im Eigentum der drei GmbHs befindlichen Grundstücken erfasste der Bescheid ein im Eigentum einer Tochtergesellschaft einer der GmbHs stehendes Gebäude in Z.

Der Einspruch mit dem Ziel einer Beschränkung der gesonderten Feststellung auf das Gebäude in Z blieb erfolglos. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich. Die seitens der Finanzverwaltung eingelegte Revision war aus formalen Gründen erfolgreich. Inhaltlich bestätigte der BFH jedoch weitestgehend die Sichtweise des Finanzgerichts:

Eine Verwertungsbeugnis des Auftraggebers i.S. von § 1 Abs. 2 GrEStG könne auch bei Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses zwischen dem Auftraggeber und dem Beauftragten gegeben sein. In solchen Fällen unterliege dann gem. § 1 Abs. 2 GrEStG die damit dem Auftraggeber verschaffte Verwertungsbeugnis der Grunderwerbsteuer. Da dieser Steuertatbestand ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs. 1, Abs. 2a (heute auch Abs. 2b), Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG den wirtschaftlichen Zugriff auf das Grundstück zu erfassen suchen (vgl. bereits die oben im Parallelverfahren dargestellten Zurechnungsregeln), sei es gerechtfertigt, bei Auseinanderfallen von Eigentum und Verwertungsbeugnis für die Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke jener Erwerbstatbestände an die Verwertungsbeugnis und nicht mehr an das wirtschaftlich bedeutungslos gewordene Eigentum anzuknüpfen.

Der seitens der Finanzverwaltung angestrebten Doppelzurechnung von Grundstücken im Fall einer Vereinbarungstreuhand wegen des Auseinanderfallens von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum erteilte der BFH damit eine klare Absage. Im Streitfall konnte daher dahingestellt bleiben, ob die Grundstücke jemals der DN zuzurechnen waren. Jedenfalls mit Abschluss der Treuhandverträge vom 20.12.2002 hätte eine solche Zurechnung geendet.

Einräumung einer Verwertungsbeugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG im Rahmen einer Treuhandvereinbarung führt zur Grundstückszurechnung zum Inhaber der Verwertungsbeugnis



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

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

4a | Geleistete Anzahlungen gehören grundsätzlich nicht zu den Finanzmitteln |

Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und StBin Marisa Giesel, beide Köln

Key Facts

- › Geleistete Anzahlungen sind jedenfalls dann keine Finanzmittel, wenn sie nicht für den Erwerb von Verwaltungsvermögen geleistet wurden.
- › Mangels Entscheidungserheblichkeit hat der BFH offengelassen, ob Anzahlungen, die für den Erwerb von Verwaltungsvermögen geleistet wurden, bereits selbst Verwaltungsvermögen darstellen.

Hintergrund

Zum Verwaltungsvermögen gehört unter anderem der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibende Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und – im Streitfall von besonderer Bedeutung – anderen Forderungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Im Vergleich zur alten Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform 2016, die für den Streitfall noch anwendbar war, wurde für die aktuelle Rechtslage (seit dem 01.07.2016) durch den Gesetzgeber nur der klarstellende Klammerzusatz „(Finanzmittel)“ eingefügt. Das Urteil ist daher gleichermaßen auch für die aktuelle Rechtslage von Bedeutung.

Der II. Senat des BFH hat mit Urteil vom 01.02.2023 darüber entschieden, ob der unbestimmte Begriff „andere Forderungen“ auch geleistete Anzahlungen erfasst.

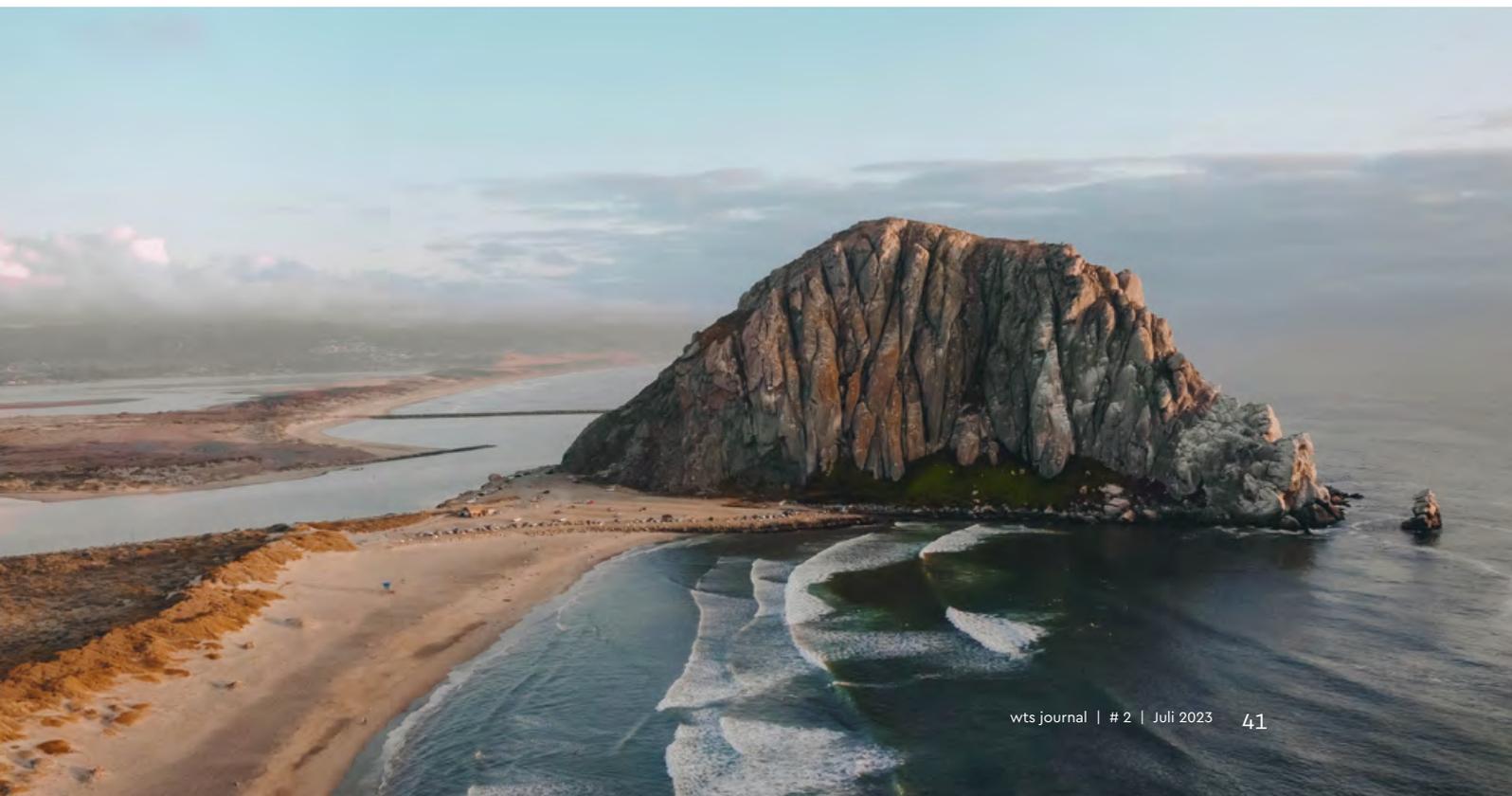
BFH vom 01.02.2023
(AZ: II R 36/20)

Klägerin ist die A-GmbH, deren Gesellschafter V im Jahr 2013 einen Teilanteil von 49,17 % an seinen Sohn S schenkte. Bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens auf den Schenkungsstichtag bezog das Finanzamt nach Abschluss einer Außenprüfung geleistete Anzahlungen von rund € 3,2 Mio. ein, die für den Neubau eines Verwaltungsgebäudes geleistet wurden, sowie weitere € 0,6 Mio. im Zusammenhang mit dem laufenden Geschäftsbetrieb. Hiergegen richtete sich die Klägerin mit ihrer Klage vor dem FG Münster.

Urteilsfall

Bereits in erster Instanz wurde durch das FG Münster mit Urteil vom 22.10.2020 zugunsten der Klägerin entschieden, dass der Begriff der „anderen Forderungen“ i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a Satz 1 ErbStG a.F. einschränkend auszulegen ist und lediglich Forderungen umfasst, die auf Geld gerichtet sind. Da geleistete Anzahlungen gerade keine auf Geld gerichteten Forderungen, sondern Sachleistungsansprüche verkörpern, stellen sie kein Verwaltungsvermögen dar.

Vorinstanz: FG Münster
vom 22.10.2020
(AZ: 3 K 2699/17 F)



Revision blieb
ohne Erfolg

Die vom Finanzamt eingelegte Revision hat der BFH mit Urteil vom 01.02.2023 als unbegründet zurückgewiesen und sich der Auffassung der Vorinstanz angeschlossen. Der Begriff „andere Forderungen“ ist ein finanzmittelbezogener Typusbegriff und umfasst nur auf Geldleistungen gerichtete Forderungen. „Geleistete Anzahlungen“ gem. § 266 Abs. 2 HGB sind hingegen Sachleistungsansprüche und dementsprechend keine „anderen Forderungen“ i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a Satz 1 ErbStG a.F.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Sachleistungsansprüche auf Wirtschaftsgüter gerichtet sind, die – befänden sie sich bereits zum Stichtag im Eigentum – kein Teil des Verwaltungsvermögens wären. Ob geleistete Anzahlungen auf Verwaltungsvermögen ihrerseits zum Verwaltungsvermögen gehören, hat der BFH mangels Entscheidungserheblichkeit im Streitfall offengelassen.

Bedeutung für
die Praxis

Aus Praxissicht ist es zunächst zu begrüßen, dass sich der BFH größtenteils der Auffassung der Vorinstanz angeschlossen

hat und geleistete Anzahlungen grundsätzlich nicht dem Verwaltungsvermögen zuordnet. Die aktuell noch in den Erbschaftsteuerrichtlinien (R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR 2019) vertretene Gegenauffassung der Finanzverwaltung ist somit überholt. Hingegen würde die vom BFH zumindest nicht ausgeschlossene Unterscheidung zwischen Anzahlungen auf zukünftiges Verwaltungsvermögen und solche, die nicht mit Verwaltungsvermögen in Zusammenhang stehen, für die Praxis eine größere Herausforderung darstellen. Eine solche Unterscheidung ist zudem auch deshalb fraglich, weil sich insbesondere bei Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken – die im Regelfall einer Anzahlung bedürfen – die Zuordnung zum Verwaltungsvermögen erst durch die konkrete Nutzung des Grundstücks ergibt. Das Abstellen auf eine zukünftige Verwendungsabsicht würde dem strengen Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer widersprechen. In jedem Fall sollte die aktuelle BFH-Rechtsprechung bei der Ermittlung der Finanzmittel sowie in der Abwehrberatung berücksichtigt werden.



Ihr Kontakt
StB Ricardo
Fischnaler, Köln,
ricardo.fischnaler
@wts.de

Kurznews

4b | Erbfallkostenpauschale bei Vor- und Nacherbschaft |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

BFH vom 01.02.2023
(AZ: II R 3/20)

In Abänderung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass die Erbfallkostenpauschale gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG auch ohne Nachweis des tatsächlichen Kostenanfalls vom Nacherben steuermindernd abgezogen werden kann.

Dies entspreche der Systematik, dass Vor- und Nacherbfall erbschaftsteuerrechtlich als zwei getrennte Erbfälle behandelt werden. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass bei einer Vor- und Nacherbschaft nur ein Todesfall zu

verzeichnen ist. Die Erbfallkostenpauschale diene nicht nur der Abdeckung der nur einmal anfallenden Beerdigungskosten, sondern auch dazu, Nachlassregelungskosten im weiteren Sinne abzudecken. Solche fielen – wenn auch oft in unterschiedlicher Höhe – typischer Weise auch in einem Nacherbfall an. Ein Erfordernis für den Erwerber, zunächst den tatsächlichen Anfall von Kosten nachzuweisen, stehe nicht nur dem klaren Gesetzeswortlaut, sondern auch dem Vereinfachungszweck des Gesetzes entgegen.



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

5a | Einheitliche Entschädigung bei mehreren Teilleistungen aufgrund Arbeitsplatzverlusts | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- ▶ Keine Zusammenballung von Einkünften, wenn eine Abfindung in mehreren Kalenderjahren ausgezahlt wird.
- ▶ Dies gilt auch, wenn neben der für den Verlust des Arbeitsplatzes vom Arbeitgeber gezahlten Abfindung eine Zahlung wegen des vorzeitigen Ausscheidens aus einer Transfergesellschaft geleistet wird und dies von vorneherein im dreiseitigen Vertrag vorgesehen war.
- ▶ Beendigung des Dienstverhältnisses als einheitliches Schadensereignis.

tigen Vertrag geschlossen, in dem die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zum Arbeitgeber und gleichzeitig der Abschluss eines befristeten Arbeitsvertrags mit der Transfergesellschaft geregelt war. Als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes wurde vom Arbeitgeber eine Abfindung in Höhe von € 115.700 brutto zugesagt, die im Jahr 2015 ausgezahlt wurde. In dem befristeten Anstellungsvertrag wurde für die Laufzeit des Arbeitsverhältnisses mit der Transfergesellschaft Transfer-Kurzarbeitergeld gewährt. Wenn ein Arbeitsverhältnis bei einem neuen Arbeitgeber angetreten und deshalb das Arbeitsverhältnis bei der Transfergesellschaft gekündigt oder ruhend gestellt wird, sollte eine sog. Startprämie gezahlt werden, die nach vollen Monaten der Nichtinanspruchnahme der Leistungen der Transfergesellschaft gestaffelt war. Der Mitarbeiter war einen Monat bei der Transfergesellschaft beschäftigt und trat dann eine neue Arbeitsstelle an. Daher wurde ihm im Jahr 2016 ein weiterer Betrag in Höhe von brutto € 59.250 überwiesen.

Abfindung vom Arbeitgeber

Zusatzabfindung bei vorzeitigem Ausscheiden aus der Transfergesellschaft

Keine Zusammenballung, da einheitliche Entschädigung im dreiseitigen Vertrag vereinbart war

Zusammenballung von Einkünften als Voraussetzung für die Anwendung der Fünftelregelung

Abfindungen, die wegen der vom Arbeitgeber veranlassten Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlt werden, können als Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG i.V.m. § 34 EStG nach der sog. Fünftelregelung ermäßigt besteuert werden, wenn eine „Zusammenballung von Einkünften“ vorliegt. Eine solche Zusammenballung liegt nicht vor, wenn die Abfindung in unterschiedlichen Kalenderjahren gezahlt wird.

BFH vom 06.12.2021 (AZ: IX R 10/21)

In einem nachträglich zur Veröffentlichung freigegebenen Urteil vom 06.12.2021 entschied der BFH, dass eine einheitliche, in unterschiedlichen Kalenderjahren ausgezahlte Entschädigung vorliegt, wenn alle Teilleistungen auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sind. Dies gilt auch, soweit eine Teilentschädigung dafür geleistet wird, dass der Mitarbeiter sein Beschäftigungs- und Qualifizierungsverhältnis bei der Transfergesellschaft vorzeitig kündigt, weil er bei einem anderen Arbeitgeber ein neues Arbeitsverhältnis beginnt.

Einheitlicher Rechtsgrund

Der BFH entschied, dass es sich bei den Zahlungen um eine einheitliche Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes handelt, die nicht nach der Fünftelregelung ermäßigt zu besteuern ist, da die Zahlungen in zwei Kalenderjahren geleistet wurden. Es liege somit keine Zusammenballung von Einkünften vor. Dass die Zahlungen in unterschiedlichen Teilen des dreiseitigen Vertrags geregelt waren, hielt der BFH nicht für relevant. Das vorzeitige Ausscheiden aus der Transfergesellschaft hat der BFH nicht als ein weiteres Schadensereignis angesehen, welches das ursprüngliche Schadensereignis (strukturbedingter Wegfall des ursprünglichen Arbeitsplatzes) überlagern könnte. Denn alle vertraglichen Modalitäten wurden im Wege des dreiseitigen Vertrages gleichzeitig und unter Beteiligung aller Vertragspartner (Arbeitgeber, Mitarbeiter und Transfergesellschaft) verbindlich geregelt.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Mitarbeiter mit seinem Arbeitgeber aufgrund von Umstrukturierungs- und Arbeitsplatzabbaumaßnahmen unter Beteiligung einer Transfergesellschaft einen dreisei-



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

5b | Weiträumiges Tätigkeitsgebiet – Vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- ▶ Mitarbeiter ohne erste Tätigkeitsstätte dürfen für Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet nur die Entfernungspauschale als Werbungskosten ansetzen.
- ▶ Keine Anwendung der Regelung, wenn der Mitarbeiter in ortsfesten betrieblichen Einrichtungen tätig wird.
- ▶ Keine generelle Anwendung für bestimmte Berufsgruppen, sondern Einzelfallprüfung anhand des Tätigkeitsbilds des Mitarbeiters.
- ▶ Es ist weiterhin offen, ob der Hamburger Hafen ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet sein kann.

in verschiedenen ortsfesten betrieblichen Einrichtungen tätig werden.

Im Streitfall war ein Mitarbeiter im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung bei verschiedenen Hafeneinzelbetrieben im Hamburger Hafen tätig. Der Arbeitgeber hatte bestätigt, dass er keiner ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet war. Im Streitjahr wurde er von seinem Arbeitgeber an 164 Arbeitstagen an vier verschiedenen Orten (ortsfesten betrieblichen Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers) innerhalb des Gebiets des Hamburger Hafens eingesetzt. Die arbeitstäglichen Fahrten von der Wohnung zu den jeweils von seinem Arbeitgeber arbeitstäglich morgens telefonisch zugewiesenen Einsatzstellen legte er mit seinem eigenen PKW zurück und machte hierfür in seiner Einkommensteuererklärung Reisekosten als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte aber für die Strecke Wohnung - Hafenzugang nur die Entfernungspauschale, da es den Hamburger Hafen als weiträumiges Tätigkeitsgebiet ansah.

Urteilsfall

Entfernungspauschale bei Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG)

Wenn ein Mitarbeiter, der keine erste Tätigkeitsstätte hat, seine Arbeitsleistung nach Weisung des Arbeitgebers dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausübt, dürfen für die Fahrten von der Wohnung zu diesem weiträumigen Tätigkeitsgebiet keine Reisekosten angesetzt werden. Vielmehr darf der Mitarbeiter in diesen Fällen nur die Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen.

Der BFH entschied, dass kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vorlag, da der Mitarbeiter nicht auf einer festgelegten Fläche, sondern in ortsfesten betrieblichen Einrichtungen der Kunden des Arbeitgebers tätig wurde. Darauf, dass sich alle Einsatzorte auf dem Gebiet des Hamburger Hafens befinden, komme es insoweit nicht an.

Kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet bei Mitarbeiter, der an ortsfesten betrieblichen Einrichtungen von Kunden tätig wird

BFH vom 15.02.2023 (AZ: VI R 4/21)

Der BFH entschied, dass ein Tätigwerden in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet nur vorliegt, wenn der Mitarbeiter die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten auszuüben hat. Mitarbeiter, die ihrer eigentlichen Tätigkeit in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung nachgehen, werden von der Vorschrift nicht erfasst, auch wenn ihnen ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet zugewiesen ist und sie dort

Auch wenn der Gesetzgeber bei der Schaffung der Vorschrift als Anwendungsfall für die Regelung zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet u.a. Hafeneinrichtungen im Blick gehabt haben sollte, gilt die Regelung nicht uneingeschränkt für diese Berufsgruppe und unabhängig vom Einsatzort des jeweiligen Mitarbeiters. Es kommt auch immer auf das Tätigkeitsbild des Mitarbeiters an. Ob der Hamburger Hafen generell als weiträumiges Tätigkeitsgebiet anzusehen ist, lies der BFH offen.

Offen blieb, ob der Hamburger Hafen als weiträumiges Tätigkeitsgebiet anzusehen ist



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

5c | Aktualisierte FAQ zur Energiepreispauschale |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- › Auszahlung der Energiepreispauschale im September 2022 als Prüfungspunkt in Lohnsteuer-
außenprüfungen.
- › Rückforderung einer zu Unrecht
gezahlten Energiepreispauschale
muss auch nach dem Ausstellen
der Lohnsteuerbescheinigung
durch den Arbeitgeber erfolgen.
- › Allerdings keine Änderung der
Lohnsteuerbescheinigung, son-
dern formlose Bestätigung über
die Rückzahlung.

Auszahlung der
Energiepreispauschale
im September 2022

Im September 2022 mussten Arbeit-
geber an ihre aktiv Beschäftigten eine
Energiepreispauschale in Höhe von
€ 300 über die Entgeltabrechnung
(steuerpflichtig, aber sozialversiche-
rungsfrei) auszahlen und konnten sich
diese über die Lohnsteueranmeldung
für den Monat August 2022 vom Finanz-
amt zurückholen. Erfolgte keine Aus-
zahlung über den Arbeitgeber, wird die
Energiepreispauschale über die Ein-
kommensteueranmeldung 2022 vom
Finanzamt gezahlt.

Gegenstand von Lohn-
steueraußenprüfungen

Das Thema ist für die Arbeitgeber noch
nicht erledigt, da die zutreffende lohn-
steuerliche Behandlung der Energie-
preispauschale Gegenstand von
künftigen Lohnsteueraußenprüfungen
sein wird. Es wurde zwar für die
Energiepreispauschale nicht gesetzlich
geregelt, dass die Vorschriften der § 42f
bzw. § 42g EStG analog anzuwenden
sind, so dass eine Überprüfung der Aus-
zahlungsberechtigung im Rahmen einer
Lohnsteuerprüfung bzw. Lohn-
steuernachschau u.E. nicht vorgesehen
ist. Es kann aber geprüft werden, ob
eine ausgezahlte Energiepreispauschale
zutreffend versteuert wurde und ob
die Lohnsteuerbescheinigung den
Großbuchstaben „E“ enthält. Insoweit
dürfte auch die Haftung des Arbeitge-
bers gem. § 42d EStG gelten, denn der
Arbeitgeber haftet

- › für die Lohnsteuer, die er einzubehal-
ten und an das Finanzamt abzuführen
hat (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG), und

- › für die Einkommensteuer, die
aufgrund fehlerhafter Angaben im
Lohnkonto oder in der Lohnsteuer-
bescheinigung verkürzt wird (§ 42d
Abs. 1 Nr. 3 EStG) – z.B. bei einem
fehlenden Großbuchstaben „E“.

In diesem Zusammenhang könnte z.B.
festgestellt werden, dass die Energie-
preispauschale zu Unrecht ausgezahlt
wurde.

Anstelle eines erläuternden BMF-Schrei-
bens hat die Finanzverwaltung auf der
Homepage des BMF eine FAQ-Liste zur
Energiepreispauschale veröffentlicht.
Diese wurde im Mai 2023 um die für
Arbeitgeber relevante Frage ergänzt,
was zu tun ist, wenn im Nachhinein eine
unzutreffende Auszahlung festgestellt
wird.

Bereits in den vorherigen Versionen der
FAQ war der Fall beschrieben, dass der
Arbeitgeber vor dem Ausstellen der
Lohnsteuerbescheinigung feststellt,
dass er die Energiepreispauschale zu
Unrecht gezahlt hat (z.B. wenn sich der
Hauptarbeitgeber rückwirkend ändert
und nachträglich die Steuerklasse 6
anzuwenden ist). In diesem Fall war die
zu Unrecht gezahlte Energiepreispau-
schale vom Mitarbeiter zurückzufordern.
Die auf die Energiepreispauschale
entfallende Lohnsteuer war gem. § 41c
Abs. 1 Nr. 2 EStG zu korrigieren und
die Lohnsteueranmeldung, mit der die
Energiepreispauschale vom Finanzamt
erstattet wurde (im Regelfall August

FAQ auf der Homepage
des BMF

Korrektur bis zur
Ausstellung und
Übermittlung
der Lohnsteuer-
bescheinigung

2022), war entsprechend zu ändern. In der Lohnsteuerbescheinigung des Mitarbeiters waren der entsprechend geminderte Bruttoarbeitslohn und kein Großbuchstabe „E“ auszuweisen.

Korrektur nach Ausstellung und Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung

Ergänzt wurde nun in den Fragen 6.1. und 6.2. der FAQ Energiepreispauschale (Stand 19.05.2023), wie zu verfahren ist, wenn der Arbeitgeber erst nach dem Ausstellen der Lohnsteuerbescheinigung feststellt, dass die Auszahlung zu Unrecht erfolgt ist: Auch in diesem Fall muss der Arbeitgeber die Energiepreispauschale vom Mitarbeiter zurückfordern. Die Lohnsteueranmeldung, mit der die Energiepreispauschale vom Finanzamt erstattet wurde (im Regelfall August 2022), ist zu ändern. Eine Korrektur der Lohnsteuerbescheinigung soll jedoch unterbleiben. Stattdessen soll der Arbeitgeber dem Mitarbeiter bestätigen, dass er die Energiepreispauschale vom Mitarbeiter zurückgefordert und zurückerhalten hat.

Mustertext

Als Formulierungshilfe wurde folgender Text veröffentlicht: „Hiermit bestätige ich (Arbeitgeber), dass ich die Energiepreispauschale an (Arbeitnehmer) zu Unrecht

ausgezahlt und deshalb zurückgefordert und am zurück-erhalten habe.“

Auch wenn die Rückzahlung durch den Mitarbeiter in einem späteren Jahr erfolgt, wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2022 der in Zeile 3 der Lohnsteuerbescheinigung eingetragene Bruttoarbeitslohn um die zurückgezahlte Energiepreispauschale gemindert. Diese Minderung unterbleibt, wenn dem Mitarbeiter im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit die Energiepreispauschale aus anderen Gründen zusteht bzw. gewährt wird.

Erzielt ein Mitarbeiter im Jahr 2022 ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn aus einer geringfügigen Beschäftigung (Minijob), gehört die ausgezahlte Energiepreispauschale nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. In diesem Fall führt die Rückzahlung nicht zu negativem Arbeitslohn. Der Arbeitgeber muss aber auch in diesem Fall seine Lohnsteueranmeldung für den Monat August 2022 ändern und die Energiepreispauschale an das Finanzamt zurückerstatten.

Berücksichtigung in der Einkommensteuerveranlagung für 2022

Korrektur bei Minijob



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

Kurznews

5d | FAQ zur Inflationsausgleichsprämie aktualisiert |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Auch zur nach § 3 Nr. 11c EStG steuerfrei möglichen Inflationsausgleichsprämie ist auf der Homepage des BMF eine FAQ-Liste veröffentlicht. Diese wurde zuletzt am 24.05.2023 angepasst.

Ergänzt wurde in Fragen 8a und 8b, dass die Steuerbefreiung auch für Arbeitslohn von dritter Seite (zum Beispiel von Konzernunternehmen)

gilt und dass auch Leistungen von ausländischen Arbeitgebern an ihre im Inland steuerpflichtigen Mitarbeiter begünstigt sind, wenn die übrigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind. Dies gilt auch, wenn der von einem ausländischen Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nicht dem deutschen Lohnsteuerabzug unterliegt, aber im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anzusetzen ist.



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

5e | Pflegereform beschlossen | Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Bundestag stimmt für jüngste Pflegereform

Nach einer erneuten Debatte über die Zukunft der Pflegeversorgung hat der Bundestag die jüngste Pflegereform verabschiedet. Der Bundestag hat am 26.05.2023 einer Entlastung von Pflegebedürftigen zugestimmt.

steigen. Konkret soll der Pflegebeitrag für größere Familien für die Dauer der Erziehungsphase bis zum 25. Geburtstag des jeweiligen Kindes deutlicher gesenkt werden – und zwar schrittweise je Kind. Ab dem 01.07.2023 gelten folgende Beitragssätze:

Pflegeversicherung wird in zwei Schritten reformiert

Die gesetzliche Pflegeversicherung wird in zwei Schritten reformiert: Zum 01.07.2023 soll die Finanzgrundlage stabilisiert werden. Das ermöglicht dringende Leistungsverbesserungen bereits zum Januar 2024. In einem zweiten Schritt werden dann sämtliche Leistungsbeträge zum 01.01.2025 nochmals spürbar angehoben.

› Mitglieder ohne Kinder = 4,0 % (Arbeitnehmer-Anteil: 2,3 %)

› Mitglieder mit 1 Kind = 3,4 % lebenslang (Arbeitnehmer-Anteil: 1,7 %)

› Mitglieder mit 2 Kindern = 3,15 % (Arbeitnehmer-Anteil: 1,45 %)

Anpassung der Finanzgrundlage

Der Pflegebeitrag liegt aktuell bei 3,05 % bzw. bei 3,4 % für Menschen ohne Kinder. Zum 01.07.2023 soll dieser erhöht werden und zwar in Kombination mit Änderungen wegen eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts. Demnach muss mehr danach unterschieden werden, ob man Kinder hat oder nicht. Alles in allem soll der Beitrag für Kinderlose damit auf 4 %

› Mitglieder mit 3 Kindern = 2,9 % (Arbeitnehmer-Anteil: 1,2 %)

› Mitglieder mit 4 Kindern = 2,65 % (Arbeitnehmer-Anteil 0,95 %)

› Mitglieder mit 5 und mehr Kindern = 2,4 % (Arbeitnehmer-Anteil 0,7 %)



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

5f | Geänderte Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug ab dem 01.07.2023 (Entwürfe) | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Durch das Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz (PUEG) wurden ab 01.07.2023 der Beitragssatz zur sozialen Pflegeversicherung und der Kinderlosenzuschlag erhöht. Da beide Beträge für die Berechnung der Vorsorgepauschale relevant sind, mussten die Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug angepasst werden.

Das BMF hat daher mit Schreiben vom 19.06.2023 neue Programmablaufpläne bekannt gemacht, die ab dem 01.07.2023 anzuwenden sind. Wird die Lohnsteuer nach dem 01.07.2023 noch anhand des bisherigen Programmablaufplans berechnet, muss spätestens bis zum 01.09.2023 eine rückwirkende Korrektur des Lohnsteuerabzugs erfolgen.



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

Kurznws

6 | Anzeigen über die Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 und 1b AO – Steuerliche Erfassung von Betreiberinnen und Betreibern bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurden eine ab 01.01.2022 anzuwendende ertragsteuerliche Steuerbefreiung für bestimmte kleine Photovoltaikanlagen sowie ein ab 01.01.2023 anzuwendender umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation bestimmter Photovoltaik-

anlagen eingeführt. In diesem Zusammenhang hat die Finanzverwaltung nun mit BMF-Schreiben vom 12.06.2023 für bestimmte kleine Photovoltaikanlagen eine Nichtbeanstandungsregelung im Hinblick auf die Anzeigen über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit getroffen.



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

7a | Einführung des CBAM – Was Unternehmen beachten sollten | Autorinnen: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, und RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln

Key Facts

- › Verordnung (EU) 2023/958 tritt in Kraft und muss im Rahmen einer Übergangsphase ab 01.10.2023 umgesetzt werden.
- › Entwurf einer Verordnung zur Umsetzung der Verordnung (EU) 2023/958 ist von der EU-Kommission als delegierter Rechtsakt veröffentlicht.

Nach einer Überprüfung kann der Anwendungsbereich nach 2025 auf andere Sektoren und/oder auf indirekte THG-Emissionen ausgeweitet werden. Der CBAM soll mit einer Übergangszeit ohne finanzielle Verpflichtungen zwischen 2023 und 2025 beginnen. Ab 2026 müssen die Importeure CBAM-Zertifikate abgeben, die den gesamten in den importierten Waren enthaltenen Emissionen entsprechen, und werden diese von einer zuständigen nationalen Behörde erwerben. Der CBAM-Preis basiert auf den durchschnittlichen EUA-Auktionspreisen der vorangegangenen Woche. Der Grenzausgleichsmechanismus soll für die betroffenen Erzeugnisse schrittweise die Funktion des Carbon-Leakage-Schutzes übernehmen und die derzeitigen Maßnahmen ersetzen. Ab 2026 soll die kostenlose Zuteilung im EU-ETS jedes Jahr um 10 % sinken und bis 2035 vollständig ersetzt werden. Während dieser EU-ETS Übergangsphase wird die Anzahl der abzugebenden CBAM-Zertifikate um die kostenlose Zuteilung für diese Waren reduziert. Ausgenommen sind Länder, die am EU-ETS teilnehmen oder mit ihm verknüpft sind. Weitere Länder könnten vom CBAM ausgenommen werden, wenn die Abkommen „ein höheres Maß an Wirksamkeit und Ehrgeiz bei der Dekarbonisierung eines Sektors gewährleisten“. Einige wichtige Gestaltungsaspekte werden in späteren Durchführungsrechtsakten geklärt (z. B. die detaillierten Methoden für die

Prüfung der Ausweitung auf andere Sektoren wird angekündigt

Verordnung (EU) 2023/956 für einzelne Waren verabschiedet

Am 10.05.2023 haben der Rat der Europäischen Union und das Europäische Parlament die neue Verordnung (EU) 2023/956 zur Schaffung eines Grenzausgleichsmechanismus (CBAM) verabschiedet. Der CBAM findet Anwendung auf die Waren **Zement, Elektrizität, Düngemittel (einschließlich vorgelagerter Produkte wie Ammoniak und Kaliumnitrat), Eisen, Stahl und Aluminium (einschließlich nachgelagerter Produkte) sowie Wasserstoff**, bei deren Herstellung Treibhausgase (d.h. Kohlendioxid [CO₂], Distickstoffoxid [N₂O] und perfluorierte Kohlenwasserstoffe [PFC]) in die Atmosphäre freigesetzt werden. Die Verordnung dient dazu, dem Risiko der Verlagerung von Treibhausgasemissionen („Carbon Leakage“) für diese Waren entgegenzuwirken, falls „weltweit unterschiedliche Ambitionsniveaus bestehen bleiben“, während die EU ihre Reduktionsziele beschleunigt.

Meldung und Berechnung der Abgabepflichtung).

Durchführungsverordnung (EU) liegt im Entwurf vor

Am 14.06.2023 hat die Kommission den Entwurf einer Durchführungsverordnung (EU) zur Anwendung der Verordnung (EU) Nr. 2023/956 im Übergangszeitraum mit den Anhängen I bis IX vorgelegt. Die Kommission hat den Unternehmen und Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Stellungnahme gegeben. Sollte die Durchführungsverordnung (EU) unverändert verabschiedet werden, kommen erhebliche Dokumentationspflichten bereits ab dem 01.10.2023 auf die Unternehmen zu. Den ersten CBAM-Bericht haben die Unternehmen für das 4. Quartal 2023 spätestens am 31.01.2024 einzureichen.

Angaben zu Emissionen erfordern konkrete Informationen aus dem Produktionsprozess

Die CBAM-Meldungen umfassen nicht nur typische Angaben im Rahmen der Zolldeklaration wie die Klassifikation der Waren, die Warenmenge, den Lieferanten, das Warenursprungsland, sondern reichen weit darüber hinaus. Die Importeure müssen dabei zunächst unterscheiden, ob sie Waren einführen, für die nur die direkten Emissionen oder sowohl die direkten als auch die indirekten Emissionen gemeldet werden müssen. Für die in Anhang I der Verordnung (EU) 2023/956 genannten Waren (Eisen,

Stahl und Aluminium) sind die direkten Emissionen zu melden. Für alle anderen Waren (Zement, Strom, Düngemittel und Wasserstoff) müssen auch die indirekten Emissionen gemeldet werden. Dabei unterscheidet die Durchführungsverordnung (EU) zwischen Emissionsdaten auf Anlagenebene, zugerechneten Emissionen von Produktionsprozessen und eingebetteten Emissionen. Die Durchführungsverordnung weist darauf hin, dass die Überwachungs- und Berichterstattungsvorschriften im Drittland anerkannt werden sollen.

Nach bisheriger Einschätzung wird es den Unternehmen sehr schwer fallen, die entsprechenden Informationen von den Herstellern der Waren kurzfristig zu erhalten. Dabei muss Berücksichtigung finden, dass mit dem CBAM die Herstellungsprozesse der Waren und die damit verbundenen Emissionen in die Berichtspflicht fallen. Dies gilt unabhängig davon, wer die Waren aus dem Drittland leistet oder handelt. Fraglich wird deshalb sein, wie sichergestellt werden kann, dass die Informationen zur Verfügung stehen. Im Ergebnis werden die Hersteller im Drittland verpflichtet, unabhängig von den rechtlichen Lieferketten entsprechende Informationen ihren Produkten beizugeben.

Angaben zu Emissionsdaten sollen der EU-Kommission neue Erkenntnisse bringen, so dass bekannte Standardwertverfahren nicht zur Anwendung kommen sollen

Für die importierenden Unternehmen heißt es nun, die Waren dahingehend zu klassifizieren, welche Angaben für den CBAM-Bericht erforderlich sind. Dabei sind Vereinfachungen lediglich bis zum 31.07.2024 für eingebettete Emissionen nach Anlage III der Durchführungsverordnung (EU) möglich. Hintergrund ist, dass die Kommission den Übergangszeitraum dazu nutzen möchte, Daten zu erheben, über die sie bislang nicht verfügt.

Geben die Unternehmen keinen CBAM-Bericht im Übergangszeitraum ab, drohen Sanktionen. Die Höhe der Strafe für jede Tonne nicht gemeldeter eingebetteter Emissionen beträgt zwischen € 10 und € 50. Höhere Strafen werden verhängt, wenn die Dauer der Meldeversäumnisse mehr als sechs Monate beträgt. Es bleibt abzuwarten, ob die Durchführungsverordnung (EU) im Entwurf verabschiedet wird. In jedem Fall besteht schon jetzt dringender Handlungsbedarf.



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



RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, sabine.schulte-beckhausen@wts.de



7b | Stromsteuer und PV-Anlagen – Neues Informationsschreiben der Generalzolldirektion | Autor: StB Bertil Kapff, Düsseldorf

Key Facts

- › Informationsschreiben der Generalzolldirektion zur Mengenermittlung bei Stromsteuerbefreiungen.
- › Quotale Zuordnung als „gerechte“ Verteilung steuerfreier Strommengen.
- › Steuerliche Berücksichtigung von Messungen per RLM-Zähler.
- › Flexibilität bei der Zuordnung durch vollständige Versteuerung als Option für § 9a-Prozesse.

spruchnahme der Einspeisevergütung ins öffentliche Netz einspeisen. Jedoch ergeben sich regelmäßig bei der Abgabe von selbsterzeugtem Strom an Dritte, bei der Entnahme für Ladesäulen für Zwecke der Elektromobilität sowie bei der zusätzlichen Verwendung von Stromspeichern komplexe bürokratische Pflichten.

Sobald der in PV-Anlagen erzeugte Strom innerhalb einer Kundenanlage, d.h. z.B. eines Betriebsnetzes, an einen anderen Letztverbraucher abgegeben wird, muss stromsteuerrechtlich eine Anzeige als eingeschränkter Versorger gegenüber dem örtlich zuständigen Hauptzollamt erfolgen. Nach Erteilung der Genehmigung müssen die Betreiber die steuerfrei entnommenen Strommengen jährlich der Behörde melden.

Zusätzlich besteht grundsätzlich die Pflicht, eine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG zur steuerfreien Entnahme und/oder Abgabe des selbsterzeugten Stroms zu beantragen, sobald die installierte Leistung der Anlage den Grenzwert von 1 MW überschreitet. Hierbei sind vielschichtige Regelungen zur Anlagenverklammerung zu beachten. Die Erlaubnis gilt nur ab dem Zeitpunkt des Antragseingangs. Eine rückwirkende Gewährung ist grundsätzlich nicht möglich.

Vor diesem Hintergrund hat die Generalzolldirektion am 30.05.2023 ein Informationsschreiben zur Mengenermittlung bei Stromsteuerbefreiungen veröffentlicht. Die Behörde legt darin ihre Rechtsauffassung zu der Frage offen, wie steuerfreie Strommengen verschiedenen Entnahmestellen innerhalb von Kundenanlagen zuzuordnen sind. Dabei wird eine Aufteilung des steuerfreien Stroms aus Stromerzeugungsanlagen nach der sog. quotalen Zuordnung vertreten.

Soweit für die verschiedenen Entnahmestellen eines Unternehmens unterschiedliche Steuerbegünstigungen (z.B. die vollständige Steuerentlastung nach § 9a StromStG und die teilweise Steuerentlastung nach § 9b StromStG)

Anzeigepflichten und Meldepflichten bei der Abgabe von selbsterzeugtem Strom

Erlaubnis für steuerfreie Entnahme und Abgabe von selbsterzeugtem Strom

Informationsschreiben der Generalzolldirektion zur Mengenermittlung bei Stromsteuerbefreiungen

Verteilung der steuerfreien Strommengen bei mehreren Entnahmestellen

Bedeutung und Wachstum von PV-Anlagen in Deutschland

PV-Anlagen gewinnen in Deutschland stetig an Bedeutung. Die installierte Leistung und die Stromerzeugung aus Photovoltaik haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen, was zu einem steigenden Anteil erneuerbarer Energien an der Gesamtstromerzeugung beiträgt. Im März 2022 waren nach Auswertungen des Statistischen Bundesamts 2,2 Mio. PV-Anlagen mit einer Gesamtleistung von 58.400 Megawatt installiert, was einer Steigerung um 10,1 % gegenüber dem Vorjahr entspricht. Im ersten Quartal 2022 wurden rund 8,8 Mrd. Kilowattstunden Strom aus Sonnenlicht ins Netz eingespeist, eine Steigerung um 34,7 % im Vergleich zum Vorjahreszeitraum. Der Anteil der Photovoltaik an der gesamten Stromerzeugung in Deutschland betrug im ersten Quartal 2022 6,3 %.

Zunehmende Verbreitung bei privaten Haushalten

PV-Anlagen sind auch für private Haushalte eine Einnahmequelle, wobei etwa 1,4 Mio. Haushalte Einnahmen aus der Einspeisung von Solarstrom ins Netz erzielten. Trotz einer Verringerung der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) für neu installierte Anlagen bleibt Solarstrom eine attraktive Einnahmequelle für viele Haushalte.

Stromsteuerrechtliche Fragen beim Betrieb von PV-Anlagen

Beim Betrieb von PV-Anlagen sind jedoch vielfältige stromsteuerrechtliche Fragen zu beachten. Bis zu einer installierten elektrischen Nennleistung von 1 MW kann der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom grundsätzlich ohne Meldepflichten beim Hauptzollamt selbst verbrauchen oder zur Inan-

7 Energiesteuer

8 Zoll

geltend gemacht werden, stellt sich aus Optimierungsgründen die Frage, wie die selbsterzeugten sowie die zusätzlich versteuert bezogenen Strommengen auf die verschiedenen Entnahmestellen des Begünstigten aufgeteilt werden sollen.

Quotale Zuordnung zur „gerechten“ Verteilung der steuerfreien Strommengen

Bei der quotalen Zuordnung wird die steuerfreie Strommenge, beispielsweise aus selbsterzeugtem PV-Strom, proportional auf die verschiedenen Entnahmestellen innerhalb der Kundenanlage verteilt. Die Zuordnung erfolgt auf der Grundlage des Verhältnisses der steuerfreien Strommenge zur Gesamtstrommenge im Veranlagungszeitraum. Die quotale Zuordnung führt nach Auffas-

sung der Generalzolldirektion zu einer gerechten Aufteilung der steuerfreien Strommengen auf die verschiedenen Entnahmestellen, um die entsprechende steuerliche Behandlung sicherzustellen.

Bei der Nutzung von registrierenden Lastgangmessungen (RLM) auf Viertelstundenbasis können die entsprechend gemessenen Mengen bei der steuerlichen Zuordnung berücksichtigt werden. Eine alternative Option besteht darin, den selbsterzeugten PV-Strom vollständig zu versteuern, um eine vollständige Entlastung für die § 9a-Prozesse zu erhalten, wodurch die Zuordnung der Strommengen flexibler wird.



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

8 | Entwurf für die umfassendste Reform der Zollunion seit ihrer Gründung in 1968 | Autorin: Judith Brandl, München

Key Facts

- ▶ EU Data Hub: Eine neue, zentralisierte IT-Umgebung soll die IT-Systeme der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten ersetzen.
- ▶ EU-Zollbehörde: Die Verwaltung des EU Data Hubs wird die Hauptaufgaben der neuen Behörde, die im Zuge dieser Reform gegründet werden soll. Weitere Aufgaben der EU-Zollbehörde sollen das Risikomanagement in Bezug auf die Sicherheitsstandards und Ziele der EU umfassen.
- ▶ Aufhebung der 150 €-Grenze: Die Zollbefreiung für Sendungen mit einem Warenwert von unter 150 € soll aufgehoben werden.

Umfassende EU-Zollreform

Am 17.05.2023 wurden drei Gesetzesentwürfe der Europäischen Union veröffentlicht, die die umfassendste Zollreform seit ihrer Gründung in 1968 skizzieren. Diese Reform soll Rahmenbedingungen für einen nachhaltigeren, digitaleren, sichereren und wettbewerbsfähigeren Binnenmarkt schaffen.

Drei-Säulen-Ansatz

Die geplante Zollreform steht auf drei Säulen. Die erste Säule stellt einen zeitgemäßen Ansatz für den Onlinehandel dar. Besonders in Bezug auf die stetig steigenden Sendungsvolumina

des Onlinehandels besteht aus Sicht der Europäischen Kommission Handlungsbedarf, da die Systeme der Zollunion nicht mehr auf die zahlreichen, aber kleinen Sendungen des Onlinehandels ausgelegt sind. In diesem Zuge sollen die Verantwortlichkeiten und versteckten Kosten weg von den Beförderern und Endkonsumenten und hin zu den Onlinehändlern selbst gelenkt werden. Die zweite Säule der Reform soll ein verbesserter Ansatz für die Zollkontrollen sein. Mehr Kooperation und eine zentrale Datenverwaltung soll eine Überwachung der Warenströme erleichtern. Die dritte Säule ist eine neue Partnerschaft der EU mit den Unternehmen. Die Einführung der Kategorie des „Trust & Check Importeurs“ soll im Besonderen den Unternehmen zugutekommen und den Status des AEO weiter stärken. Diese Importeure sollen in Zukunft Zollanmeldungen aus dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, abgeben können, ungeachtet dessen, in welchem Mitgliedstaat die Waren tatsächlich importiert werden. Die Anmeldung wird dann ohne das Eingreifen von Beamten im System abgefertigt.

Getragen werden alle drei Säulen vor allem von der Einführung des sog. EU Data Hubs. Mit den dezentralisierten IT-Systemen der einzelnen Mitgliedstaaten sind die Datenqualität und die Möglichkeiten der Datenanalyse

EU Data Hub und EU-Zollbehörde

begrenzt. Importeure sollen in Zukunft die gleichen Informationen nicht mehr in verschiedenen Systemen zur Verfügung stellen müssen, stattdessen wird es ein zentrales System mit einer Benutzeroberfläche geben. Mithilfe des neuen Systems können die Behörden und Importeure die Warenströme und Lieferketten ganzheitlicher überwachen und erfassen. So soll weiterhin die Kooperation zwischen den verschiedenen Behörden eines Mitgliedstaats, aber auch innerhalb der gesamten EU, verbessert werden. Die Verwaltung des EU Data Hub soll Hauptaufgabe der neuen EU-Zollbehörde sein.

Aufhebung der
€ 150-Grenze

Eine Zollbefreiung für Sendungen mit einem Warenwert von weniger als € 150 Warenwert soll aufgrund des hohen Maßes an Betrugs in den vergangenen Jahren nicht mehr möglich sein. Nach den Angaben der EU-Kommission sind 65 % aller versendeten Pakete zu niedrig bewertet, um eine Zollbefreiung zu erhalten.

Die Zollreform soll eine Erhöhung der Zolleinnahmen für die Mitgliedstaaten sowie eine Einsparung von Verwaltungskosten für alle Beteiligten bewirken. Im Vorfeld wurden mehrere Optionen über die genauen Inhalte der geplanten Zollreform diskutiert. Mit den vorliegenden Entwürfen wurde die umfassendste Version der Reform weiterverfolgt. Die Gesetzesvorschläge werden nun dem europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union vorgelegt. Der Wirtschafts- und Sozialausschuss wird in den Diskussionen beratend tätig sein. Sofern die Gesetzesvorschläge in dieser Form verabschiedet werden, soll der EU Data Hub ab 2028 für den Onlinehandel und ab 2032 für alle Importeure verfügbar sein. In 2035 ist eine Evaluierung angesetzt, bei der geprüft wird, ob die Vorteile für die Trust & Check Importeure auch für alle anderen Importeure umgesetzt werden können oder sollen. Ab 2038 soll der EU Data Hub dann für alle Importeure verpflichtend zu verwenden sein.

Ausblick



Ihr Kontakt
RA/FAStR Dr.
Gregor Sobotta,
Düsseldorf,
gregor.sobotta@
wts.de

9a | Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. erfasst | Autoren: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus und StBin

Dr. Natalia Ishyna, LL.M., beide München

Deutschland

Key Facts

- › Nach einem Urteil des FG Baden-Württemberg fallen bis einschließlich VZ 2021 realisierte Fremdwährungsverluste einer Kapitalgesellschaft aus Gesellschafterdarlehen an ausländische Tochtergesellschaften entgegen dem Wortlaut nicht in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. und sind daher steuerlich voll abzugsfähig. Die Norm sei insoweit teleologisch zu reduzieren.
- › Gegen dieses Urteil ist bereits die Revision beim BFH anhängig.
- › Für Neufälle greift ab 2022 § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG, der die steuerliche Abzugsfähigkeit von Währungskursverlusten sicherstellt.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts kam das Finanzgericht zu dem Schluss, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. teleologisch zu reduzieren ist. Im Ergebnis seien danach Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht vom Anwendungsbereich der Norm erfasst. Eine allein am Wortlaut orientierte Lösung führe zu sinnwidrigen Ergebnissen. Das Abzugsverbot für anteilsbezogene Gewinnminderungen gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG korrespondiere mit der Freistellung der Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG. Dagegen fehle es bei Kursgewinnen aus Fremdwährungsdarlehen an einer entsprechenden Befreiungsvorschrift, die eine symmetrische Besteuerung gewährleiste. Wechselkursgewinne sind steuerpflichtig. Diese fehlende Symmetrie in der Behandlung von Wechselkursgewinnen und -verlusten ist nach Auffassung des 6. Senats des FG Baden-Württemberg ein sinnwidriges Ergebnis, das offensichtlich vom Gesetzgeber nicht gewollt sei. Dafür spreche auch, dass der Gesetzgeber die Problematik mittlerweile erkannt und mit dem KöMoG mit Wirkung ab 2022 einen § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG eingefügt habe, nach dem Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen im Sinne der Sätze 4 und 5 gelten. Auch die Gesetzessystematik spreche dafür, Fremdwährungsverluste – symmetrisch zu korrespondierenden Gewinnen – steuerwirksam zu behandeln, denn Kursrisiken als Marktrisiken seien völlig unabhängig von der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung. Für die Entstehung solcher Verluste sei allein das Marktgeschehen ursächlich.

Begründetheit der Klage und teleologische Reduktion des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F.

FG Baden-Württemberg vom 27.09.2022 (AZ: 6 K 1917/20)

Mit Urteil vom 27.09.2022 hat der 6. Senat des FG Baden-Württemberg entschieden, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG (in der bis einschließlich VZ 2021 geltenden Fassung) dahingehend teleologisch zu reduzieren ist, dass Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht vom Anwendungsbereich der Norm erfasst werden.

Urteilsfall und Ansicht der Betriebsprüfung

Die Klägerin gewährte verschiedene Darlehen an mittelbare EU-ausländische Tochtergesellschaften in der Währung des Ansässigkeitsstaats der jeweiligen Darlehensnehmerin, wobei auch die Tilgung des Darlehens in der ausländischen Währung zu erfolgen hatte. Im Wirtschaftsjahr 2008/2009 realisierte die Klägerin Währungsverluste. Sie hatte keine Währungskursrisikogeschäfte zur Absicherung des Währungskursrisikos der Darlehen getätigt. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass die realisierten Währungsverluste aus Gesellschafterdarlehen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen seien. Nach dem Wortlaut der Vorschrift seien sämtliche im Zusammenhang mit dem Gesellschafterdarlehen stehenden Gewinnminderungen nicht abzugsfähig.

Die Richter mussten nicht entscheiden, ob die von ihnen vorgenommene Auslegung auch verfassungsrechtlich oder unionsrechtlich geboten ist. In der Fachliteratur werden allerdings immer wieder Zweifel an der verfassungs- und europarechtlichen Zulässigkeit der Versagung der Abziehbarkeit von Währungskursverlusten geäußert. Auf den Gegenbeweis in Form des Drittvergleichs nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG musste ebenfalls nicht eingegangen werden.



Anhängige Revision
(AZ: I R 11/23)

Zwischenzeitlich hat das Finanzamt die im Urteil zugelassene Revision bereits eingelegt. Die BFH-Entscheidung ist mit Spannung zu erwarten.

Gegensätzliche
Beurteilung in FG
Baden-Württemberg
vom 24.09.2020
(AZ: 3 K 1486/19)

Das jüngste Urteil des 6. Senats steht dabei in direktem Widerspruch zu einem Urteil des 3. Senats des FG Baden-Württemberg vom 24.09.2020 in einem Drittstaatenfall. Der 3. Senat hielt die außerbilanzielle Hinzurechnung von Fremdwährungsverlusten aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegen eine ausländische Tochter wegen des Wortlauts von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG a.F. für geboten. Auch hiergegen ist die Revision beim BFH anhängig.

Anhängige Revision
(AZ: I R 41/20)

Der deutsche Gesetzgeber hat den

Änderung im Rahmen
des KöMoG

sinnwidrigen Wortlaut des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. im Rahmen des KöMoG vom 25.06.2021 durch den neu eingefügten § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG, wonach Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen im Sinne der Sätze 4 und 5 gelten, korrigiert. Dadurch hat der Gesetzgeber ab VZ 2022 sichergestellt, dass Fremdwährungsgewinne und -verluste im Konzern symmetrisch behandelt werden.

Große Praxisrelevanz
für Altfälle

Die vom FG Baden-Württemberg behandelte Rechtsfrage hat in den VZ bis einschließlich 2021 für zahlreiche Konzerne herausragende praktische

Bedeutung. Denn es geht doch um häufige Lebenssachverhalte, permanente Steuereffekte und oft sehr große Beträge. Für entsprechende Altfälle, die in der Betriebsprüfung oder in Rechtsbehelfsverfahren behandelt werden, ist das neue FG-Urteil eine gute Nachricht und ein weiteres Gegenargument zur Auffassung der Finanzverwaltung.

Für den Fall, dass bei Unternehmen bis VZ 2021 Fremdwährungsverluste wegen § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG a.F. in Frage stehen, sollte mit Hinweis auf das jüngste Urteil des 6. Senats des FG Baden-Württemberg die Steuerwirksamkeit des Verlusts geltend gemacht und im Zweifel Einspruch eingelegt werden. Verlassen sollte sich aber kein Unternehmen auf die für die betroffenen Steuerpflichtigen erfreuliche FG-Entscheidung. Schließlich ist völlig offen, ob sich der I. Senat des BFH dieser Rechtsauffassung anschließt. Bei § 8b Abs. 3 Satz 4 (ff.) KStG (a.F.) kommt es sehr auf die Umstände des Einzelfalls an, so dass der Sachverhalt jeweils gründlich aufbereitet werden muss (inkl. Gegenbeweis durch Drittvergleich). Die gleiche Handlungsempfehlung gilt für Fremdwährungsverluste im Anwendungsbereich der Einkommensteuer, dies aber zeitlich ohne Einschränkung, denn mit dem KöMoG wurde 2021 nur das KStG angepasst, insoweit aber nicht § 3c Abs. 2 EStG.

Handlungsempfehlungen für Alt- und Neufälle im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht



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

9b | Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 |

Deutschland

Autor: StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

Key Facts

- › OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 Teil des BMF-Schreibens.
- › Neue Verwaltungsmeinung zu Funktionsverlagerungen.
- › Überarbeitung der Regelung zu Finanztransaktionen.

Rn. 2.3 zur dynamischen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zur Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen in Rn. 3.2, sowie einige redaktionelle Anpassungen und die Aufnahme einiger BFH-Urteile.

Die neuen Grundsätze zu Funktionsverlagerungen nehmen die gesetzlichen Änderungen des § 1 Abs. 3b AStG und § 1a AStG sowie der überarbeiteten Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) auf und gelten für Funktionsverlagerungen nach dem 31.12.2021. In den Rn. 3.87 bis 3.120 äußert sich die Finanzverwaltung unter anderem zur Bestimmung und Verlagerung einer Funktion, zum Transferpaket und zur Wertermittlung. Zum besseren Verständnis wurden dazu in der Anlage 3 Beispiele zur Wertermittlung bei Funktionsverlagerungen hinzugefügt. Neben den bisherigen Begriffen der Funktionsverlagerung und Funktionsverdoppelung geht das BMF-Schreiben auch auf den Tatbestand einer Funktionseinschränkung ein, etwa im Falle einer Abschmelzung von Funktionen und Risiken mit hohem Funktions- und Risikoprofil auf ein niedrigeres. Im Ergebnis fallen die neuen Hinweise der Finanzverwaltung mit ca. 10 Seiten deutlich kürzer aus als noch in dem mehr als 70 Seiten umfassenden BMF-Schreiben zu Funktionsverlagerungen aus dem Jahr 2010, so entfallen aber auch die meisten Negativabgrenzungen, wann keine Funktionsverlagerung vorliegt, wie auch die ehemalige Bagatellregelung bei einem Umsatzrückgang von weniger als € 1 Mio.

Funktionsverlagerungen

BMF vom 06.06.2023

Mit BMF-Schreiben vom 06.06.2023 hat die Finanzverwaltung eine Neufassung der „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG“ (VWG VP 2023) nebst Anlagen veröffentlicht.

Überblick

Geändert werden hierdurch nach nur zwei Jahren die Bestimmungen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes aus den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise 2021. Auch die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in einer deutschen Übersetzung, diesmal in der Version von 2022, sind wieder als Anlage 1 zu dem BMF-Schreiben enthalten und machen mit fast 750 Seiten den größten Teil der ca. 800 Seiten umfassenden VWG VP 2023 aus. Als Anlage 2 ist auch wieder das Glossar mit den Definitionen der wichtigsten Verrechnungspreisbegriffe enthalten. Die neue Anlage 3 umfasst Beispiele zur Bestimmung des Einigungsbereichs bei Funktionsverlagerungen.

Neu aufgenommen sind in dem BMF-Schreiben Erläuterungen zu Funktionsverlagerungen aufgrund der Änderungen in § 1 AStG und der Funktionsverlagerungsverordnung vom 18.10.2022 und der Preisanpassungsklausel des § 1a AStG. Damit sind, mit Ausnahme der Verwaltungsauffassung zu Arbeitnehmerentsendungen in dem separaten BMF-Schreiben vom 09.11.2001, quasi alle materiellen Verrechnungspreisregelungen in den VWG VP 2023 zusammengefasst. Daneben sind in den neuen VWG VP 2023 aufgrund der Rechtsprechung des BFH insbesondere Anpassungen bei den Grundsätzen des Fremdvergleichs für Finanzierungsbeziehungen erfolgt. Kleinere Änderungen finden sich in

Weiterhin geht die Finanzverwaltung davon aus, dass alleinige Personalentsendungen im Konzern nicht zu einer Funktionsverlagerung führen (Rn. 3.95). Allerdings kann eine Funktionsverlagerung vorliegen, falls das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich in dem aufnehmenden Unternehmen ausübt. Keine Hinweise finden sich leider zu der früheren Annahme von Nutzungsüberlassung anstelle von Übertragungen in Zweifelsfällen aus dem alten § 4 FVerlV von 2008. Diese hat auch keine Entsprechung in der FVerlV 2022 gefunden. Sollte es zu

Anpassungen im Wert der Funktionsverlagerung kommen, sollte man von Beginn an eine Nutzungsüberlassung vereinbart haben, um eine Einmalzahlung aufgrund der Anpassung zu vermeiden und eine Anpassung der vereinbarten Nutzungsüberlassung über die Laufzeit nach § 3 FVerlV zu ermöglichen (siehe auch Rn. 3.105, ohne allerdings deutlich über den Wortlaut der FVerlV hinaus zu gehen).

In den alten Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010 fand sich noch die explizite Anweisung, dass diese Funktionsverlagerungsregelungen auch für Funktionsverlagerungen ins Inland gelten, obwohl § 1 AStG nur bei Einkunfts-minderungen eines Steuerpflichtigen greift. Eine solche explizite Regelung findet sich in den VWG VP 2023 nicht mehr. Hier ist nur die allgemeine Regel aus Rn. 3.3 enthalten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als solcher im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden ist.

trollmöglichkeiten ein, die einen Einfluss auf die Zinsen haben können. Bei der Beurteilung einer Nichtbesicherung von Konzerndarlehen ist zu berücksichtigen, ob ggf. eine Risikoprämie erhoben wird, welche Handlungsalternativen den nahestehenden Personen zur Verfügung stehen und ob diese zu vorteilhafteren Konditionen für den Schuldner geführt hätten.

Bei Darlehen von Finanzierungsgesellschaften, die nicht die Fähigkeit und Befugnis zur Risikokontrolle haben, hat die Finanzverwaltung in Rn. 3.125 die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.05.2021, AZ: I R 4/17, Rn. 50 ff. nur halbherzig umgesetzt und wiederholt ihre Meinung, wonach in diesen Fällen die Vergütung für das hingegebene Kapital auf die Höhe einer risikolosen Rendite begrenzt sei. Die Kostenaufschlagsmethode sieht die Finanzverwaltung bei konzerninternen Darlehen von Finanzierungsgesellschaften nun nicht mehr grundsätzlich vor, sondern verweist hier auf den „Best Method“-Ansatz. Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist das Entgelt auf der Grundlage der nachgewiesenen und direkt zurechenbaren Betriebskosten anzusetzen. Dem BFH folgend ergänzen die VWG VP 2023 dann allerdings, dass bei einem Auseinanderfallen von Funktionen und Risikokontrolle von Darlehensgeber und einer weiteren Gesellschaft hier weitere Transaktionen anzunehmen sein können.

Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 sind grundsätzlich auf alle offenen Fälle anwendbar und sollen damit von den Finanzbehörden auch rückwirkend angewendet werden. Einzige Ausnahme bilden Funktionsverlagerungen, die vor dem 01.01.2022 vollendet wurden. Hier bleiben weiterhin die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerungen vom 13.10.2010 relevant. Die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise vom 14.07.2021 sowie der Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016 werden durch das neue BMF-Schreiben ersetzt.

Preisanpassungsklausel

In Rn. 3.136 findet sich ein kurzer Hinweis zum Ausschluss des § 1a AStG, soweit eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart wurde. Es wird aber nur die gesetzliche Regelung wiederholt. Eine weitere Konkretisierung einer sachgerechten Preisanpassungsklausel findet sich in den VWG VP 2023 nicht.

Finanzierungsbeziehungen

Weitere Änderungen betreffen das Kapitel zu Finanzierungsbeziehungen insbesondere aufgrund der Rechtsprechung des BFH. Dabei nimmt die Finanzverwaltung Bezug auf zwei jüngere Entscheidungen des BFH betreffend den Konzernrückhalt und die Fremdüblichkeit der (Nicht-)Besicherung eines konzerninternen Darlehens (BFH vom 18.05.2021, AZ: I R 4/17, sowie vom 13.01.2022, AZ: I R 15/21). Neben der bisherigen Akzeptanz der Berücksichtigung des Konzernrückhalts bei der subjektiven Ausfallwahrscheinlichkeit des Darlehensnehmers geht die Finanzverwaltung in Rn. 3.127 explizit auf einen Wissensvorsprung aufgrund gesellschaftsrechtlicher Einfluss- und Kon-

Anwendung



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

9c | Entfallen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG bei nur vorübergehender Abwesenheit unabhängig von Rückkehrabsicht |*Autorin: Regina Maulberger, München***Deutschland****Key Facts**

- › Die Wegzugsbesteuerung entfällt rückwirkend, wenn der Weggezogene innerhalb der Frist des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG tatsächlich in die unbeschränkte Steuerpflicht zurückkehrt. Auf eine subjektive Rückkehrabsicht zum Zeitpunkt des Wegzugs kommt es dabei nicht an.
- › Die „nur vorübergehende Abwesenheit“ i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. ist somit nach der (eingeschränkten) objektiven Theorie auszulegen. Diese Grundsätze sollten auf die aktuelle Fassung des § 6 Abs. 3 AStG übertragbar sein.

Wegzugsbesteuerung nicht erfüllt gewesen seien.

In der Revision hatte der Kläger nun aber – zumindest mit Blick auf das Entfallen der Wegzugsbesteuerung – Erfolg. Laut BFH war der Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Form fiktiver Veräußerungsgewinne i.S.d. § 17 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 AStG a.F. im Streitjahr rechtsfehlerhaft. Denn aufgrund der Rückkehr zwei Jahre nach Wegzug habe eine nur „vorübergehende Abwesenheit“ i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. vorgelegen, die den Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG rückwirkend entfallen lasse.

Grundsätzlich begründet § 6 Abs. 1 AStG a.F. einen fiktiven steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG, wenn eine natürliche Person nach insgesamt mindestens zehn Jahren unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland (lt. § 6 Abs. 2 AStG n.F. kommt es auf eine unbeschränkte Steuerpflicht von mindestens sieben Jahren innerhalb der letzten zwölf Jahre an) die unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts beendet und zum Wegzugszeitpunkt Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG hält. Gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. entfällt die Besteuerung, wenn die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen beruht und der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren (heute sieben Jahren) wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird, soweit zwischenzeitlich weder Veräußerungen oder im Gesetz benannte Ersatztatbestände verwirklicht wurden. Der Steuerpflichtige darf dafür im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht auch nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in einem ausländischen Staat ansässig gelten.

Umstritten ist die Auslegung der „vorübergehenden Abwesenheit“ in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG. Nach u.a. von der Finanzverwaltung vertretener subjektiver Theorie stelle die Glaubhaftmachung eines Rückkehrwillens im Zeitpunkt des

Teilweise Begründetheit der Revision und rückwirkendes Entfallen des Steueranspruchs aufgrund nur „vorübergehender Abwesenheit“

Grundsätzliche Besteuerung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG im Wegzugszeitpunkt

Theorien zur Auslegung der „vorübergehenden Abwesenheit“

BFH vom 21.12.2022
(AZ: I R 55/19)

Mit Urteil vom 21.12.2022 hat der BFH entschieden, dass eine zum rückwirkenden Entfallen der sog. Wegzugsbesteuerung führende nur vorübergehende Abwesenheit i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. keine subjektive Rückkehrabsicht bereits im Zeitpunkt des Wegzugs erfordert. Vielmehr reiche die tatsächliche Rückkehr in die unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens von fünf Jahren nach dem Wegzug aus.

Urteilsfall Kläger und Revisionskläger war eine natürliche Person, die im Streitjahr (2014) unter Aufgabe ihres deutschen Wohnsitzes sowie gewöhnlichen Aufenthalts in die Vereinigten Arabischen Emirate verzog. Zum Zeitpunkt des Wegzugs hielt der Kläger verschiedene Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG an inländischen Kapitalgesellschaften. Nach zwei Jahren kehrte der Kläger wieder zurück und wurde erneut unbeschränkt steuerpflichtig.

Prozessverlauf und Interessen der Parteien

Das Finanzamt setzte für das Streitjahr fiktive Veräußerungsgewinne i.S.d. § 17 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 AStG a.F. an (sog. Wegzugsbesteuerung). Einspruch und Klage waren u.a. darauf gerichtet, die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne gem. § 17 EStG zu reduzieren. Das Finanzgericht hat in diesem Punkt allerdings erkannt, dass die Voraussetzungen für eine Rückausnahme zur

Wegzugs ein Tatbestandserfordernis dar (vgl. BMF-Anwendungserlass zum AStG vom 14.05.2004, dort Tz. 6.4.1). Nach der (eingeschränkten) objektiven Theorie reiche hingegen die fristgemäße Rückkehr des Steuerpflichtigen für das Entfallen der Wegzugsbesteuerung zumindest in den Fällen aus, in denen die Rückkehr innerhalb der gesetzlichen Frist des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG erfolgt.

Besteuerung nachträglich entfällt, wenn der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen (der Erwerber) innerhalb von fünf Jahren seit Entstehung des Steueranspruchs unbeschränkt steuerpflichtig wird (entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG) – der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht (und damit die „Wiederverstrickung“ der stillen Reserven) rechtfertigt das Entfallen des Steueranspruchs unabhängig von einer „Absicht“ des Rechtsvorgängers (des Übertragenden). Zudem hänge die Erfüllung des Sinn und Zwecks der Norm, das nationale Besteuerungsrecht an stillen Reserven in Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zu wahren, nicht von einem subjektiven Rückkehrwillen ab. Schließlich stehe auch die Historie der Norm der Anwendung der (eingeschränkten) objektiven Theorie nicht entgegen.

Die Urteilsgrundsätze sollten auf die aktuelle Fassung von § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG uneingeschränkt übertragbar sein. Allein die Rückkehr in die unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb des aktuell geltenden 7-Jahres-Zeitraums nach Wegzug wäre also ausreichend, um eine fiktive Veräußerungsbesteuerung durch Wegzug rückwirkend zu vermeiden. Eine subjektive Rückkehrabsicht bereits im Zeitpunkt des Wegzugs ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Argumente des BFH für die (eingeschränkte) objektive Theorie

Mit diesem Urteil schließt sich der BFH der (eingeschränkten) objektiven Theorie an und begründet dies mit dem Wortlaut, der Systematik, dem Sinn und Zweck sowie der Historie der Norm. Demzufolge lasse sich dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. im Gegensatz zu Satz 2 (heutiger Satz 3) keine subjektive Komponente entnehmen. Auch stelle Satz 2 (heutiger Satz 3) einen Zeitbezug nur für den Verlängerungszeitraum her, sodass der Rückkehrwille durchaus auch im Laufe des ersten 5-Jahres-Zeitraums (bzw. heutigen ersten 7-Jahres-Zeitraums) gebildet worden sein könne. Gesetzessystematisch ermögliche zudem nur diese objektive Auslegung die notwendige Kongruenz zur Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG a.F. (entspricht heutigem Satz 2), nach der im Fall des (steuerauslösenden) Erwerbs von Todes wegen nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG a.F. die



Ihr Kontakt
RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@wts.de



9d | Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

Deutschland

Key Facts

- › Stellungnahme des BFH zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Urteil vom 11.07.2018 (AZ: I R 44/16).
- › Veröffentlichung der Urteils im Bundessteuerblatt und ergänzende Erläuterung der Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 19.04.2023.
- › Der OECD-Kommentar hat Indizwirkung und ist in der aktuellen Fassung zum jeweiligen Anwendungszeitpunkt zu berücksichtigen.
- › Indizwirkung gilt als widerlegt, sofern sich aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ein anderes Abkommensverständnis ergibt.
- › Bindungswirkung von BMF-Schreiben oder anderen Verwaltungsanweisungen für die Finanzverwaltung wird durch den OECD-Kommentar nicht berührt.

dass der OECD-Kommentar von Delegationen der OECD-Mitgliedstaaten unter Beteiligung der für die Verhandlung von DBA und regelmäßig für die Aufsicht über die entsprechende Anwendung zuständigen Personen erarbeitet werde. Er werde mit seinen regelmäßigen Aktualisierungen jeweils formell auf der Ebene des OECD-Council von den Botschaftern der OECD-Mitgliedstaaten beschlossen.

Empfehlung des OECD-Rates sei, die zum jeweiligen Anwendungszeitpunkt aktuelle Fassung des OECD-Kommentars zu befolgen. Auch könne – in Abwesenheit anderer Indizien – prima facie darauf geschlossen werden, dass ein OECD-Mitgliedstaat, der keine Bemerkung gegen eine von seinem Botschafter im OECD-Council mitbeschlossene Kommentierung im OECD-Kommentar eingelegt habe, diese Kommentierung teile. Die Auslegung eines Abkommens werde grundsätzlich nicht auf den Zeitpunkt seines Abschlusses „eingefroren“.

Der OECD-Kommentar sei in seiner jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltenden Fassung bei der Bestimmung der Auslegung von Vorschriften des OECD-Musterabkommens bzw. diesen entsprechenden Vorschriften in zwischen OECD-Mitgliedstaaten bestehenden DBA im Sinne der oben erwähnten Indizwirkung zu berücksichtigen. Insbesondere gelte dies für nachträgliche Ergänzungen und Präzisierungen der Kommentierung.

Sofern sich aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ein anderes Abkommensverständnis ergebe, gelte die Indizwirkung des OECD-Kommentars für die innerstaatliche Anwendung als widerlegt. Durch den OECD-Kommentar werde die Bindungswirkung von BMF-Schreiben oder anderen Verwaltungsanweisungen für die Finanzverwaltung nicht berührt.

Berücksichtigung der aktuellen Fassung des OECD-Kommentars zum jeweiligen Anwendungszeitpunkt

Kein Einfrieren der Auslegung auf den Abschlusszeitpunkt

BFH vom 11.07.2018
(AZ: I R 44/16)

Im Urteil vom 11.07.2018 hat der BFH unter anderem zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) Stellung genommen. Dieses Urteil hat die Finanzverwaltung nun im Bundessteuerblatt veröffentlicht und erläutert die Grundsätze ergänzend mit BMF-Schreiben vom 19.04.2023.

BMF vom 19.04.2023

Indizwirkung des
OECD-Kommentars

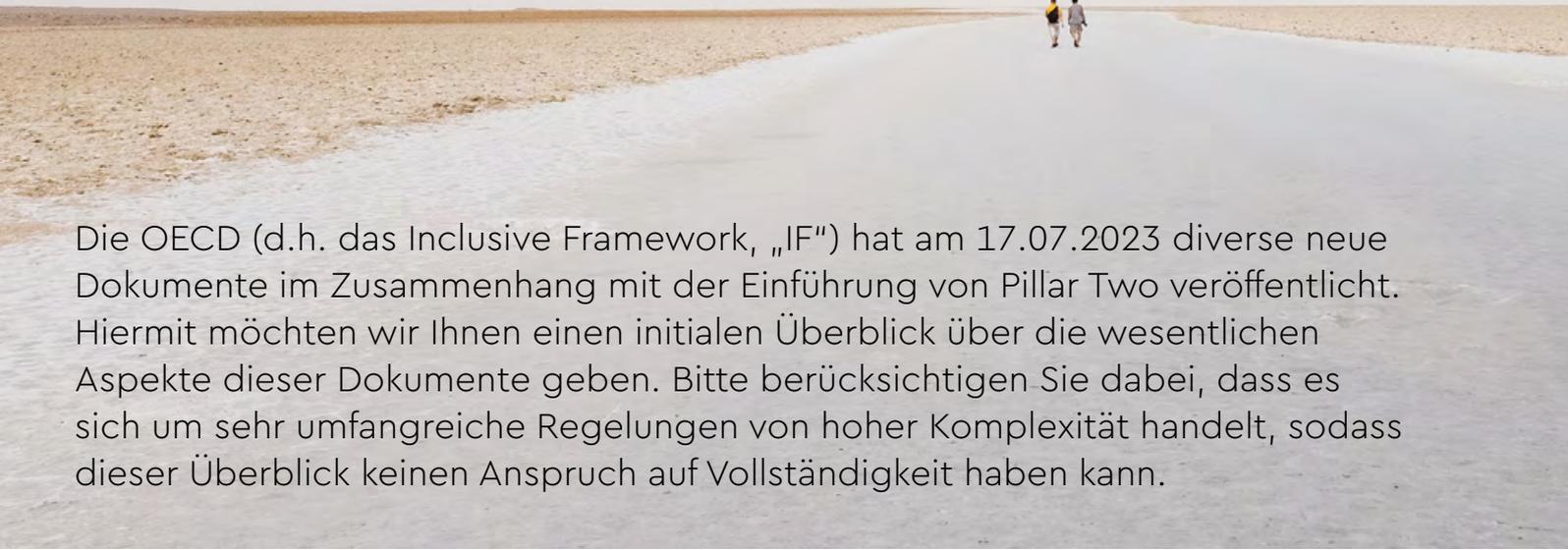
Der OECD-Kommentar - unter Berücksichtigung der in ihm enthaltenen Bemerkungen („observations“) der OECD-Mitgliedstaaten - sei als ein widerlegliches Indiz für die Staatenpraxis der OECD-Mitgliedstaaten bei der Auslegung der dem OECD-Musterabkommen entsprechenden Vorschriften ihrer DBA anzusehen. Zu berücksichtigen sei,



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

StB Lars Behrendt, Hamburg,
StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch und StB Christian Schiessl, beide München

Pillar Two – Weitere Guidance der OECD



Die OECD (d.h. das Inclusive Framework, „IF“) hat am 17.07.2023 diverse neue Dokumente im Zusammenhang mit der Einführung von Pillar Two veröffentlicht. Hiermit möchten wir Ihnen einen initialen Überblick über die wesentlichen Aspekte dieser Dokumente geben. Bitte berücksichtigen Sie dabei, dass es sich um sehr umfangreiche Regelungen von hoher Komplexität handelt, sodass dieser Überblick keinen Anspruch auf Vollständigkeit haben kann.

1. GloBE Information Return („GIR“)

Im Dezember 2022 hatte das IF ein Public Consultation Dokument veröffentlicht, das die Inhalte des GIR, also der Mindeststeuerberichte, im Detail darstellte. Als Ergebnis des Prozesses der öffentlichen Anhörung konkretisiert der am 17.07.2023 veröffentlichte Report des IF die im GIR zu erfassenden Informationen und Datenpunkte. Damit will das IF eine standardisierte Mustervorlage für die bei den jeweiligen lokalen Steuerbehörden einzureichenden Mindeststeuerberichte schaffen (z.B. gemäß § 73 des deutschen Referentenentwurfs zum MinStG). Davon unbenommen bleibt jedoch die nationale Ausgestaltung der lokalen Steuererklärungen und Festsetzung von Steuerzahlungen, welche der jeweiligen lokalen-individuellen Rechtslage überlassen bleiben soll (vgl. dazu in Deutschland: § 90 des Referentenentwurfs zum MinStG).

Das Dokument präzisiert und erläutert einerseits in Tabellen die detaillierten Informationen, die z.B. zur Gruppenstruktur, zur Berechnung der Ergän-

zungssteuer und ggf. zur Anwendung von Ausnahmen / Vereinfachungen (z.B. der zeitlich befristeten Safe Harbours) in den Berichten angegeben werden müssen.

Andererseits wird für einen Übergangszeitraum eine Vereinfachung dergestalt zugelassen, dass diese Informationen nicht für jede Geschäftseinheit separat, sondern aggregiert für eine Jurisdiktion gemeldet werden können. Dies gilt jedoch nur für Jurisdiktionen, für die entweder keine Ergänzungssteuer entsteht oder für die – bei Entstehung einer solchen Ergänzungssteuer – zumindest keine Allokation dieser Steuer auf verschiedene Geschäftseinheiten notwendig ist. In zeitlicher Hinsicht ist diese Vereinfachung beschränkt auf Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2028 beginnen und nicht nach dem 30.06.2030 enden.

Der Übergangszeitraum soll den international tätigen Unternehmensgruppen Zeit geben, die Buchhaltungssysteme anzupassen und Prozesse zu etablieren, die eine Datenerhebung je Ge-

schäftseinheit ermöglichen. Während der ersten Jahre der Anwendung der Regelungen sollen die Steuerverwaltungen ihre Erfahrungen aus der Prüfung und Einhaltung der Vorschriften nutzen, um den Umfang und die Qualität der im Rahmen der GIR erhaltenen Informationen zu bewerten.

Es soll auch geprüft werden, ob einige Vereinfachungen der Datenermittlung für jede Geschäftseinheit auf Dauer angewendet werden könnten. Darüber hinaus könnte das IF auch zusätzliche dauerhafte "Safe Harbours" und Vereinfachungen untersuchen, z. B. in Bezug auf steuerlich konsolidierte Gruppen, die noch nicht unter eine Vereinfachung der Berichterstattung fallen (bspw. für inländische Organschaften).

Zudem wird in dem Dokument die folgende „Rangfolge“ hinsichtlich der Verteilung der im GIR enthaltenen Informationen an die jeweiligen lokalen Steuerbehörden geregelt:

- › Die Jurisdiktion, in der die oberste Muttergesellschaft ("UPE") ansässig ist, erhält den gesamten GIR mit allen Informationen.
- › Jurisdiktionen, welchen gemäß der GloBE-Regeln ein Besteuerungsrecht (inkl. einer nationalen Ergänzungssteuer) für niedrig besteuerte Einkünfte der MNE Group zugewiesen wird, erhalten diejenigen Abschnitte des GIR, die sich auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer (und ihrer Allokation auf die jeweiligen Geschäftseinheiten) beziehen, soweit dies für die Ausübung des Besteuerungsrechts der Jurisdiktion relevant ist.
- › Alle anderen Jurisdiktionen, in denen Geschäftseinheiten der MNE Group ansässig sind, erhalten generelle Informationen (inkl. der gesellschaftsrechtlichen Gruppenstruktur), welche die notwendigen Datenpunkte enthalten, damit sie prüfen können, ob ihnen ein Besteuerungsrecht (inkl. einer nationalen Ergänzungssteuer) für niedrig besteuerte Einkünfte der MNE Group zusteht.

Das IF kündigte außerdem an, dass es weiter an einem Rahmen für völkerrechtliche Vereinbarungen zum gegenseitigen automatischen Austausch

von Informationen zu Mindeststeuerberichten zwischen den zuständigen Behörden arbeitet. Dies soll durch eine technische Lösung (XML-Schema) flankiert werden, welche einen digitalen Informationsaustausch ermöglicht.

Da die ersten Mindeststeuerberichte für das Geschäftsjahr 2024 erst im Jahr 2026 abgegeben werden müssen, bleibt die konkrete Ausgestaltung der Mindeststeuerberichte auf nationaler Ebene abzuwarten. Es ist insgesamt positiv zu bewerten, dass das IF bereits jetzt konkrete Angaben zu den einzureichenden Informationen macht. Dies ermöglicht es den betroffenen Unternehmen, diese Datenpunkte bereits jetzt bei der Etablierung des Pillar Two Compliance Frameworks zu identifizieren und zu berücksichtigen.

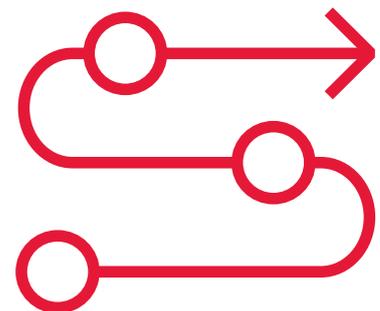
2. Agreed Administrative Guidance ("AAG")

Im Februar 2023 hatte das IF bereits eine erste AAG veröffentlicht, welche die Auslegung und die Anwendung der OECD-Model Rules aus Dezember 2021 ermöglichen bzw. erleichtern sollte. Die AAG werden dabei jeweils als Änderung oder Ergänzung des OECD-Kommentars aus März 2022 verstanden. In diesem Sinne hat das IF am 17.07.2023 weitere Regeln veröffentlicht, die bei der Anwendung der Pillar Two-Rules ebenso beachtet werden sollten. Zudem hat das IF angekündigt, zukünftig weitere AAG sowie eine konsolidierte Version der AAG zu veröffentlichen.

Im Folgenden werden einzelne Aspekte der AAG aus Juli 2023 überblicksartig in Stichworten dargestellt.

2.1 Aspekte der Währungsumrechnung

International tätige Unternehmensgruppen umfassen typischerweise Geschäftseinheiten in unterschiedlichen Währungsräumen, sodass auch bei der handelsbilanziellen Rechnungslegung Fragen der Währungsumrechnung eine bedeutende Rolle spielen. Dies gilt ab 2024 entsprechend bei der Anwendung von Pillar Two, weil sich dann die Frage stellt, in welcher Währung die Ergänzungssteuern zu berechnen und zu zahlen sind und wie mit Wechselkursveränderungen umzugehen ist. Die praktische Projektarbeit zeigt, dass diese Fragen eine besondere Komplexität aufweisen.



Das IF reagiert darauf und gibt folgende Ansätze vor:

- › Die Berechnung der Ergänzungssteuer soll grundsätzlich auf Basis der Währung erfolgen, in welcher der Konzernabschluss der MNE Group aufgestellt wird. Es wird insoweit also für Pillar Two-Zwecke auf die bereits für handelsbilanzielle Zwecke erfolgten Währungsumrechnungen abgestellt.
- › Soweit bestimmte Beträge für handelsrechtliche Zwecke nicht bereits auf Ebene der jeweiligen Geschäftseinheit umgerechnet wurden, muss nur für Pillar Two-Zwecke eine eigene Währungsumrechnung erfolgen. Diese soll dann den handelsrechtlichen Vorgaben für Währungsumrechnungen (z.B. IAS 21 bei IFRS-Konzernen) folgen.
- › Bei der Umrechnung der Steuerzahlungsbeträge (z.B. für Zwecke der lokalen Anrechnung einer im Ausland gezahlten nationalen Ergänzungssteuer) kann jeder Staat grundsätzlich einen eigenen Wechselkurs bestimmen, der jedoch „vernünftig“ sein und sich auf das betreffende Geschäftsjahr beziehen muss (z.B. Durchschnittskurse oder Kurse am Bilanzstichtag oder am Zahlungstag).
- › Für die Umrechnung von in den OECD-Model Rules vorgesehenen Schwellenwerten (z.B. die € 750 Mio.-Umsatzgrenze) soll jeweils der im Dezember des Vorjahres geltende Umrechnungskurs zur Anwendung kommen, der im Euro-Raum auf Basis der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Kurse zu bestimmen ist.

2.2 Behandlung vom Steuergutschriften („Tax Credits“)

Die bisherigen Befassungen mit den OECD-Model Rules haben offenbart, dass die handelsrechtliche Behandlung von Steuergutschriften und -erstattungen sehr unterschiedlich ist, da die Rechnungslegungsvorschriften insoweit keine ganz klaren Vorgaben enthalten. Zudem ist die lokale rechtliche Ausgestaltung der Tax Credits sehr heterogen. Diese Gemengelage hat zu vielen

komplexen Fragen der Rechtsanwendung geführt und es wurden – insbesondere mit Bezug auf übertragbare Steuergutschriften – Konstellationen identifiziert, in denen die Benachteiligung gewisser Tax Credits im Vergleich zu „Qualified Refundable Tax Credits“ („QRTC“) ungerechtfertigt erscheint. Dies gilt insbesondere für die in diesem Jahr neu eingeführten Tax Credits in den USA (gemäß Inflation Reduction Act), die zwar nicht erstattungsfähig („refundable“), aber auf Grund ihrer „Vermarktungsfähigkeit“ in ihrer ökonomischen Wirkung effektiv mit QRTC zu vergleichen sind.

Vor diesem Hintergrund bietet die AAG einige Klarstellungen zur Behandlung der Tax Credits für Pillar Two-Zwecke. Insbesondere wird eine neue Definition von „begünstigten“ Tax Credits eingeführt, die nicht den Steueraufwand mindern, sondern „nur“ als Einkommen zu berücksichtigen sind und daher die effektive Steuerbelastung weniger reduzieren als nicht begünstigte Tax Credits. Diese neue Definition umfasst sog. „Marketable Transferable Tax Credits“, die auf Grund ihrer Übertragbarkeit und Handelbarkeit effektiv dazu führen, dass die Staaten, welche diese Tax Credits gewähren, die entsprechenden Beträge tatsächlich auszahlen. Mit anderen Worten: Die jeweiligen Staatshaushalte werden effektiv durch diese Tax Credits belastet und daher sollen auch diese Tax Credits für Pillar Two begünstigt werden, obwohl es sich (formal) nicht um innerhalb von vier Jahren nach Anspruchsstehung erstattungsfähige Tax Credits handelt. Die AAG erläutert die Kriterien der „Übertragbarkeit“ („Transferability“) und der „Vermarktungsfähigkeit“ („Marketability“), wobei sich letztere effektiv an den Preisen orientiert, zu denen die Tax Credits zwischen fremden Dritten übertragen werden.

2.3 Substanzbasierter Freibetrag („SBIE“)

Gemäß Art. 5.3 der OECD-Model Rules können die betroffenen Unternehmen ihre steuerliche Bemessungsgrundlage (und damit effektiv ihre Steuerlast) um gewisse SBIE reduzieren. Damit wird dem Zweck von Pillar Two Rechnung getragen, nämlich der Vermeidung von ungerechtfertigten „Verschiebungen“



von Steuersubstrat in Niedrigsteuergeländern. Hat das Unternehmen daher in einem betreffenden Land ausreichende Substanz (in Form von Personal oder materiellen Vermögenswerten), so soll ein damit erzielbarer pauschalierter Routinegewinn nicht der Ergänzungssteuer unterliegen.

In diesem Sinne ist die Berechnung des SBIE gemäß Art. 5.3 OECD-Model Rules jedoch grundsätzlich beschränkt auf Personal („eligible employees“) und materielle Vermögenswerte („eligible tangible assets“), die im selben Staat belegen sind wie die Geschäftseinheit, welcher diese Substanz zuzurechnen ist. Unklar blieb insoweit bislang in grenzüberschreitenden Konstellationen, wie mit Personal und materiellen Vermögenswerten umzugehen ist, die innerhalb eines Jahres in unterschiedlichen Ländern „eingesetzt“ werden (z.B. Angestellte, die auf Grund von Reisetätigkeiten in unterschiedlichen Ländern für die Geschäftseinheit aktiv sind). Die AAG regeln in diesem Zusammenhang einige Vereinfachungsvorschriften, z.B. die Folgende: Ist ein Angestellter nachweisbar zu mehr als 50 % im selben Land wie die Geschäftseinheit tätig, so können die entsprechenden berücksichtigungsfähigen Lohnkosten des Angestellten („payroll carve-out“) zu 100 % angesetzt werden. Ist der Angestellte dagegen zu 50 % oder weniger im selben Staat wie die Geschäftseinheit

tätig, so ist nur ein anteiliger Ansatz der Lohnkosten zulässig (bei z.B. 30%iger Tätigkeit in dem Staat eben nur 30 % der Lohnkosten).

Bei Leasingtransaktionen gab es Unklarheiten, welcher Partei (Leasinggeber oder Leasingnehmer) und in welcher Höhe der SBIE für den betreffenden materiellen Vermögensgegenstand zuzurechnen ist. Die AAG bringt hier Klarheit und regelt, dass es zur Vermeidung von Steuerausfällen nicht zu einer „doppelten“ Zurechnung kommen darf. Es kann aber auch zu einer anteiligen Zurechnung, d.h. teilweise beim Leasingnehmer und teilweise beim Leasinggeber, kommen. Dies betrifft z.B. Fälle des Operating Lease, bei denen dem Leasingnehmer aus ökonomischer Sicht nicht der ganze „Nutzungswert“ des materiellen Vermögenswerts zuzurechnen ist.

Zudem wird klargestellt, dass eine MNE Group nicht zwingend den gesamten SBIE für eine Jurisdiktion ermitteln muss. Da die Nutzung des SBIE als faktisches Wahlrecht ausgestaltet ist, kann die MNE Group den SBIE auch nur teilweise ermitteln und ansetzen, wenn dies zur Vermeidung von unverhältnismäßigem Aufwand opportun erscheint (z.B. können die Aufwendungen für unabhängige Beschäftigte, die die Kriterien des SBIE erfüllen würden, aus Vereinfachungsgründen außen vor gelassen werden).

2.4 Anerkannte nationale Ergänzungssteuer („QDMTT“)

In Ergänzung zu der AAG aus Februar 2023 legt die nunmehr veröffentlichte AAG einige Aspekte fest, die eine nationale Ergänzungssteuer aufweisen muss, um als QDMTT zu qualifizieren. Diese Qualifikation ist Voraussetzung für eine Anrechenbarkeit dieser nationalen Ergänzungssteuer auf die primäre Ergänzungssteuer der obersten Muttergesellschaft (vgl. dazu § 51 Abs. 1 des deutschen Referentenentwurfs zum MinStG) sowie für die Anwendung des QDMTT-Safe Harbour (vgl. dazu § 76 des deutschen Referentenentwurfs zum MinStG sowie die folgende Tz. 2.5).

In diesem Zusammenhang geht die AAG z.B. auf die folgenden Aspekte ein:

- › Anwendung der QDMTT auf Geschäftseinheiten, an denen die oberste Muttergesellschaft zu weniger als 100 % beteiligt ist (inkl. Joint Venture),
- › Allokation der QDMTT auf verschiedene Geschäftseinheiten,
- › Anwendung der QDMTT auf staatenlose Geschäftseinheiten,
- › Anwendung der QDMTT auf transparente Einheiten, die oberste Muttergesellschaft sind,
- › Anwendung der QDMTT bei zulässigen Ausschüttungssystemen,
- › Anwendung der QDMTT bei Investmenteinheiten,
- › Anwendung der QDMTT bei hybriden Geschäftseinheiten,
- › Anwendung der QDMTT in Fällen, in denen das Übergangsjahr gemäß OECD-Model Rules abweicht von einem lokalen Übergangsjahr für QDMTT-Zwecke,
- › Anwendung der QDMTT in Fällen der untergeordneten internationalen Tätigkeit,
- › Fragen der Währungsumrechnungen bei der QDMTT,
- › Fragen der Steuererklärungspflichten für die QDMTT,
- › Einschränkung der Anrechenbarkeit der QDMTT, wenn diese (aus verfassungsrechtlichen Gründen) angefochten wird,
- › Anwendung der generellen Definitionen der OECD-Model Rules bei der QDMTT.

Es ist zu erwarten bzw. zu hoffen, dass sich die einzelnen Jurisdiktionen bei der Ausgestaltung ihrer nationalen Ergänzungssteuern an diesen Vorgaben orientieren werden. Dies könnte den ansonsten zu befürchtenden „internationalen Flickenteppich“ der (ggf. konkurrierenden) nationalen Ergänzungssteuerberechnungen vermeiden.

2.5 QDMTT-Safe Harbour

Zur Vermeidung von „doppelten“ Berechnungen der Ergänzungssteuer – einmal für Zwecke der Income Inclusion Rule („IIR“) und einmal für Zwecke der QDMTT – wird eine Vereinfachung eingeführt, die sich auch bereits in § 76 des deutschen Referentenentwurfs zum MinStG findet. Demnach wird eine MNE Group grundsätzlich von der separaten Berechnung für Zwecke der IIR befreit, wenn es eine lokale QDMTT-Berechnung gibt. In anderen Worten: Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird der Steuererhöhungsbetrag insoweit für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Dies gilt jedoch nur für „anerkannte“ („qualified“) nationale Ergänzungssteuern (insoweit verweisen wir auf die oben unter Tz. 2.4 dargestellten Kriterien). Zudem müssen die folgenden drei Standards kumulativ erfüllt werden:

- › Die QDMTT muss auf Basis gewisser anerkannter Rechnungslegungsstandards ermittelt werden.
- › Die Berechnung der QDMTT muss grundsätzlich konsistent mit der Berechnung der OECD-Model Rules sein (unschädlich sind jedoch gewisse „verschärfende“ Aspekte der QDMTT, wie z.B. die Nichtgewährung der „De Minimis Exclusion“ oder des SBIE oder ein höherer Mindeststeuersatz als 15 %).
- › Die Verwaltung / Administration der QDMTT muss den Bedingungen eines fortlaufenden Überwachungsprozesses

ses genügen (insoweit soll ein noch im Detail festzulegender Peer Review Prozess etabliert werden).

2.6 Transitional UTPR Safe Harbour

Die Anwendung der sekundären Ergänzungsteuer ("UTPR") wird Übergangsweise ausgesetzt, wenn in dem Staat, in dem die betreffende oberste Muttergesellschaft („UPE“) der MNE Group ansässig ist, ein Körperschaftsteuersatz von mindestens 20 % gilt. In zeitlicher Hinsicht ist diese Ausnahme beschränkt auf Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2025 beginnen, aber vor dem 31.12.2026 enden. Dies ist ein politisches „Entgegenkommen“ zu Gunsten der Vereinigten Staaten von Amerika, deren multinationale Unternehmensgruppen befürchteten, stark von der sekundären Ergänzungsteuer belastet zu werden. Diese Übergangsperiode bietet den USA die Möglichkeit, ihr nationales Steuerrecht (z.B. die GILTI Tax) an die GloBE Rules anzupassen.

3. Subject to Tax Rule („STTR“)

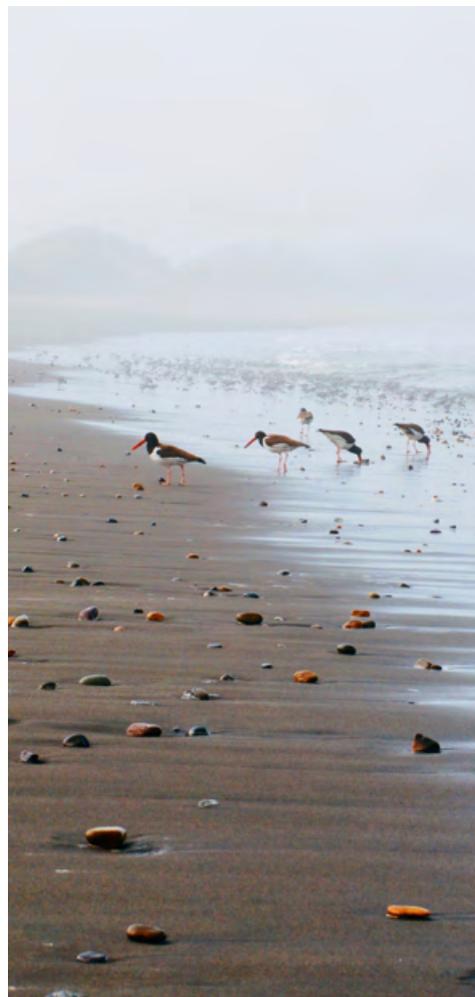
Wie bereits in der "frühen Entwicklungsphase" von Pillar Two (z.B. im sog. Blueprint Report der OECD aus Oktober 2020) vorgesehen, soll die IIR durch einen weiteren Besteuerungsmechanismus ergänzt werden, um die Niedrigbesteuerung von gewissen Einkünften zu vermeiden. Die STTR erfüllt diesen Zweck, indem sie dem Quellenstaat für gewisse Einkünfte ein zusätzliches Besteuerungsrecht zuweist, wenn die betreffenden Einkünfte beim Empfänger keiner ausreichenden Mindeststeuerbelastung von 9 % der Bruttoeinkünfte unterliegen.

Das auch hierzu am 17.07.2023 veröffentlichte Dokument spezifiziert die Einkünfte, welche der STTR unterliegen (z.B. Zinsen, Lizenzen, Mieten und Dienstleistungsentgelte), und den betroffenen Personenkreis. Grundsätzlich sind Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erfasst, wobei in diesem Zusammenhang auch gewisse Anti-Missbrauchsregelungen zu beachten sind. Es wird zudem festgelegt, mit welchem Steuersatz die Einkünfte vom Quellenstaat – unter Berücksichtigung der Steuerbelastung der Einkünfte beim Empfänger – besteuert werden können.

Es sollen zudem gewisse Ausnahmeregelungen geschaffen werden, in denen die STTR nicht zur Anwendung kommt (z.B. eine noch nicht näher bestimmte Freigrenze unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten).

Die Mitglieder des IF, welche einen nominalen Körperschaftsteuersatz von weniger als 9 % auf Zinsen, Lizenzen und andere definierte Zahlungen anwenden, haben sich verpflichtet, die STTR in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen auf Verlangen der Entwicklungsländer einzufügen, welche Mitglied des IF sind.

Die STTR soll durch eine bilaterale Anpassung der jeweilig geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (durch Ergänzung eines neuen/separaten Artikels in dem Abkommen) Wirkung entfalten. Alternativ kann die STTR auch auf Basis eines multilateralen Übereinkommens umgesetzt werden.



Insgesamt bleibt die weitere Rechtsentwicklung und die Interpretation der nunmehr veröffentlichten Regelungen abzuwarten und es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die lokalen Steuerbehörden und/oder -gerichte diese anders auslegen bzw. anwenden. Insoweit empfiehlt sich jeweils auch die Einschaltung von lokalen Steuerexperten, um insoweit mehr Rechtssicherheit zu erlangen.

Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Ihre
WTS Pillar Two Expert Group
Pillar2@wts.de

EU 9e | Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission für ein EU-weites vereinfachtes Quellensteuerverfahren | Autoren: RA/StB Dr. Sandro Urban, StBin Alexandra Ferber, Fabian Demmelhuber, alle Regensburg

Key Facts

- › Ziel der geplanten Richtlinie ist es, dass die nationalen Verfahren für den Quellensteuerabzug und die damit verbundenen Entlastungsmöglichkeiten in der EU effizienter und sicherer werden.
- › Die Richtlinie erfasst quellensteuerpflichtige Zahlungen (Dividenden und Zinsen) auf börsennotierte Wertpapiere.
- › Betroffen sind somit Investoren, Finanzintermediäre und Steuerwaltungen.
- › Vorgesehene Maßnahmen sind eine gemeinsame digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung, zwei ergänzende Schnellverfahren zur Erstattung von Quellensteuern, eine standardisierte Meldepflicht sowie ein nationales Register für Finanzintermediäre.



Entwurf sog. FASTER-Richtlinie

Die Europäische Kommission hat am 19.06.2023 den ersten Entwurf der sog. FASTER-Richtlinie („Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes“) veröffentlicht.

es einem Anleger ermöglichen, eine Erstattung der überzahlten Steuern im anderen Mitgliedstaat zu beantragen.

Zielsetzung der Richtlinie

Ziel der geplanten Richtlinie ist es, die Effizienz und Sicherheit der Quellensteuerverfahren in der EU für Investoren, Finanzintermediäre (z.B. Banken) und nationale Steuerbehörden zu erhöhen. Zudem sollen faire Steuerpraktiken gefördert, Steuerbetrug bekämpft und grenzüberschreitende Investitionen innerhalb der EU attraktiver gestaltet werden.

Derzeit gibt es in der EU jedoch mehr als 450 verschiedene Quellensteuerverfahren, die sich stark voneinander unterscheiden. Da sie oft zeitaufwendig, kostspielig und umständlich sind, wirken sich die Erstattungsverfahren negativ auf grenzüberschreitende Investitionen aus. Zudem haben die Cum/Ex- und Cum/Cum-Skandale, die im Zeitraum 2000 bis 2020 zu erheblichen Steuerausfällen von geschätzt € 150 Mrd. geführt haben, Missbrauchsmöglichkeiten im Rahmen der nationalen Erstattungsverfahren aufgezeigt.

Uneinheitliche und aufwendige nationale Erstattungsverfahren

Entlastung von grenzüberschreitender Quellensteuer

Die Richtlinie erfasst Quellensteuern, die im Falle von grenzüberschreitenden Investitionen von einem Mitgliedstaat auf Dividenden aus börsennotierten Wertpapieren oder auf Zinsen aus öffentlich gehandelten Anleihen einbehalten werden (vgl. Art. 1 des RL-Entwurfs). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wurden von vielen EU-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die

Die folgenden Maßnahmen sollen daher die Entlastung von Quellensteuern innerhalb der EU künftig vereinfachen:

Geplante Maßnahmen

- › **Gemeinsame digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung:**
Eine einheitliche, digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung („Digital tax residence certificate (eTRC)“, vgl.

Digitale Ansässigkeitsbescheinigung

Art. 4 des RL-Entwurfs), die innerhalb eines Werktages nach Beantragung ausgestellt werden soll, löst die in vielen Mitgliedstaaten noch papierbasierte Version ab. So wird von Anlegern mit einem breit gestreuten Portfolio in der EU künftig nur noch ein einziger digitaler Nachweis über den steuerlichen Ansässigkeitsort benötigt, um im selben Kalenderjahr mehrere Erstattungen zu beantragen.

Schnellverfahren

- › **Zwei Schnellverfahren zur Ergänzung des Standard-Erstattungsverfahrens:**
Zur EU-weiten Harmonisierung und Beschleunigung der Erstattungsverfahren sollen zwei Schnellverfahren die bestehenden Regelungen ergänzen. Es ist vorgesehen, dass die Staaten sich für eines der beiden Verfahren oder eine Kombination aus beiden entscheiden können. Das Verfahren zur „Entlastung an der Quelle“ („Relief at source system“, vgl. Art. 12 des RL-Entwurfs) sieht vor, dass bereits zum Zeitpunkt der Zahlung von Zinsen oder Dividenden ein ermäßigter Steuersatz gemäß Doppelbesteuerungsabkommen angewendet wird. Das „schnelle Erstattungsverfahren“ („Quick refund system“, vgl. Art. 13 des RL-Entwurfs) soll eine Erstattung von zu viel entrichteter Quellensteuer innerhalb von 50 Tagen nach Zahlung sicherstellen.

Nationales Register

- › **Nationales Register für zertifizierte Finanzintermediäre:**
Große Finanzintermediäre (z.B. Banken) in der EU werden dazu verpflichtet, sich in einem nationalen Register für zertifizierte Finanzintermediäre zu registrieren (vgl. Art. 5 ff. des RL-Entwurfs). Für kleinere

EU-Finanzintermediäre und Finanzintermediäre aus Drittländern ist eine freiwillige Registrierung vorgesehen. Steuerpflichtige, die über zertifizierte Finanzintermediäre in der EU investieren, können die Schnellverfahren für die Entlastung von der Quellensteuer in Anspruch nehmen.

› **Standardisierte Meldepflicht der Finanzintermediäre:**

Zertifizierte Finanzintermediäre müssen der zuständigen nationalen Steuerverwaltung melden, von wem und an wen Dividenden ausgeschüttet oder Zinsen gezahlt werden (vgl. Art. 9 des RL-Entwurfs). Dadurch erhalten die nationalen Steuerverwaltungen die erforderlichen Informationen, um zu prüfen, ob der ermäßigte Steuersatz in Anspruch genommen werden darf. Potentielle Missbrauchsfälle können durch die erhöhte Transparenz leichter identifiziert werden.

Standardisierte Meldepflicht

Nach Annahme durch die Mitgliedstaaten sollen diese die Richtlinie gem. Art. 22 des RL-Entwurfs bis zum 31.12.2026 in nationales Recht umsetzen, welches dann ab dem 01.01.2027 anwendbar sein soll.

Nächste Schritte

Der vorliegende RL-Entwurf erfasst explizit nur Fälle von börsennotierten und börsengehandelten Wertpapieren, die über Finanzintermediäre gehalten werden. Die Richtlinie kann somit zu einem stärkeren, wettbewerbsfähigeren EU-Markt und einer besser funktionierenden, transparenten Kapitalmarktunion beitragen. Entlastungen für konzerninterne Dividendenzahlungen oder Lizenzgebühren sind bislang jedoch nicht vorgesehen.

Praktische Relevanz



Ihr Kontakt
RA/StB Dr.
Sandro Urban,
Regensburg,
sandro.urban@wts.de

Kurznws

Indien

9f | Erhöhung der Quellensteuer auf Vergütungen für technische Dienstleistungen | Autor: Heiko Vogt, ErlangenÄnderungen zum
01.04.2023

Zum 01.04.2023 wurde sehr kurzfristig der Quellensteuersatz auf an Steuer- ausländer gezahlte Vergütungen für technische Dienstleistungen und Lizenzgebühren von 10 % auf 20 % erhöht (jeweils zzgl. „Surcharge“ und „Education Cess“). Personen mit Ansässigkeit in Ländern, deren DBA eine Deckelung auf 10 % für derartige Quellensteuern vorsieht, sind hiervon nur in Form erhöhter Formalitäten betroffen (u.a. Deutschland, Österreich und die Schweiz). Bei in Deutschland ansässigen Personen erfolgt die

Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesen Fällen im Wege der Anrechnung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer unter Anwendung der sog. „per country limitation“, so dass ein Teil der Anrechnung in der Praxis oft ins Leere läuft. Transparent besteuerte Personengesellschaften, die i.d.R. keine Ansässigkeitsbescheinigung erhalten, können sich nicht auf die DBA-Vergünstigungen berufen. Ob den Gesellschaftern Abkommenschutz gewährt wird, ist in Indien weitgehend ungeklärt.



Ihr Kontakt
RAin/StBin/
FBin IStR Sandra
Winter, München,
sandra.winter@
wts.de

Mexiko

9g | Ratifizierung Mexikos zum OECD-Multilateralen Instrument (MLI) |

Autor: RA (MEX), LL.M. International Tax Law, José Miguel García, München

Unterzeichnung
des MLI

Das sog. Multilaterale Instrument (MLI) zur Umsetzung der OECD BEPS-Maßnahmen wurde im Juni 2017 von Mexiko zusammen mit über sechzig Ländern – einschließlich Deutschland – unterzeichnet.

Ländern. Entscheidend dafür ist, dass die betroffenen Länder das MLI ebenfalls schon ratifiziert haben und die Notifikation an die OECD erfolgt ist.

Inkrafttreten

Die für das Inkrafttreten notwendige Ratifikation seitens Mexiko erfolgte am 22.11.2022. Die erforderliche Notifikation dieser Umsetzung Mexikos gegenüber der OECD fand am 15.03.2023 statt. Demnach wird das MLI für Mexiko ab dem 01.07.2023 wie folgt wirksam.

Dennoch werden die Bestimmungen des MLI das aktuelle DBA zwischen Mexiko und Deutschland (und weitere von Mexiko abgeschlossene DBA) nicht betreffen. Stattdessen haben Mexiko und Deutschland im Oktober 2021 bilateral ein Änderungsprotokoll zur Umsetzung des MLI im bestehenden DBA unterzeichnet.

- i. Die Bestimmungen des MLI, die Quellensteuern auf Zahlungen an Nichtansässige betreffen, treten am 01.01.2024 in Kraft.
- ii. Alle anderen Bestimmungen des MLI, die sich auf die übrigen Steuern (Steuern auf Jahresbasis) beziehen, treten am 01.01.2025 in Kraft.

Im September 2022 erfolgte die Zustimmung des deutschen Bundesrats zu diesem Änderungsprotokoll und im Oktober 2022 die Veröffentlichung. Die Zustimmung des mexikanischen Senats zum Protokoll wurde am 25.04.2023 veröffentlicht.

Ab diesem Zeitpunkt gilt das MLI grundsätzlich für die bestehenden DBA Mexikos mit mehr als fünfundvierzig

Obwohl die jeweiligen Ratifikationen nun vorliegen, stehen die notwendigen Notifikationen noch aus. Ein Inkrafttreten noch in 2023 könnte damit aber möglich sein.

Umsetzung bzgl. DBA
mit Deutschland

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

9h | Highlights aus der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2023 |

Österreich

Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

Key Facts

- › Die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2023 sieht zahlreiche, durchweg positive Punkte und Initiativen vor.
- › U.a. wird eine gesetzliche Regelung zur Zurechnung von Einkünften bei Kapitalvermögen („Cum/Ex-Geschäfte“) normiert.
- › Außerdem soll das Steuerrecht/Verfahrensrecht (weiter) digitalisiert werden.

Keine Besteuerung bei der Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen

Nach aktueller Rechtslage ist bei der Entnahme von Gebäuden (nicht Grund und Boden) aus dem Betriebsvermögen grundsätzlich der Teilwert anzusetzen, d.h. es kommt zur Aufdeckung von stillen Reserven. Um die Bodenversiegelung innerhalb Österreichs einzudämmen, sollen nach der Regierungsvorlage generell Grundstücke (Gebäude, Grund und Boden, grundstücksgleiche Rechte) zum Buchwert entnommen werden; im Zuge der Entnahme unterbleibt daher eine Besteuerung.

Zurechnung von Dividendeneinkünften und Rückerstattung/Anrechnung der Kapitalertragsteuer (KESt)

Als Reaktion auf die Steuerskandale rund um die „Cum-/Ex-Geschäfte“ (Mehrfacherstattung bzw. -anrechnung von KESt) soll eine eigene Regelung für zentralverwahrte Aktien normiert werden. Demnach soll für die Zurechnung von Dividendeneinkünften das wirtschaftliche Eigentum an den zugrunde liegenden Anteilen am Ende des sog. Record-Tages maßgebend sein. Als Record-Tag wird jener Tag bezeichnet, an dem der Zentralverwahrer die Anspruchsberechtigung feststellt. Dabei handelt es sich um den ersten Handelstag nach dem Tag, an dem die Anteile erstmals ohne Auszahlungsanspruch gehandelt werden (cum-Tag+2 bzw. ex-Tag+1). Um Gestaltungen vorzubeugen, die nicht auf eine Mehrfachverwertung, sondern eine Vermeidung der KESt abzielen, sollen in Anlehnung an die deutsche Rechtslage ausdrückliche Bestimmungen für die Erstattung und Anrechnung der KESt bei Handel rund um den Record-Tag geschaffen werden: Werden Aktien zeitnah zum Record-Tag an einen Steuerpflichtigen übertragen,

ohne dass dieser ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt (z.B. im Rahmen einer entsprechend ausgestalteten Wertpapierleihe) und die Mindestbeholdendauer von 45 Tagen rund um den Record-Tag erfüllt, kann insoweit keine Anrechnung oder Erstattung der KESt stattfinden, als die Übertragung zu einem Steuervorteil führt (z.B. weil der Entleiher – anders als der Verleiher – nicht der KESt unterliegt).

In der Regierungsvorlage ist vorgesehen, dass der KESt-Abzugsverpflichtete von seiner Pflicht absehen kann, wenn ihm gegenüber eine digitale (anstatt wie bisher eine analoge) Befreiungserklärung des Einkünfteempfängers abgegeben wird. Beim Empfänger der (Kapital-)Einkünfte muss es sich entweder um eine Privatstiftung handeln (ausgenommen jene, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient oder die der Einkünfteumwandlung unterliegt) oder um einen solchen, der die (Kapital-)Einkünfte als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebs (ausgenommen eines Hoheitsbetriebs) erfasst.

Digitale KESt-Befreiungserklärung

Im Interesse einer Rechtsvereinheitlichung soll eine Generalnorm für die Ausübung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen geschaffen werden. Demnach sind diese nunmehr in der Steuererklärung auszuüben, wenn sie die veranlagte Einkommensteuer betreffen und dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automatisierten Datenübertragung vorgesehen ist.

Generalnorm betreffend Besteuerungswahlrechte

Für Zwecke der beschränkten und unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sollen vergleichbare ausländische Rechtsgebilde nach Maßgabe des Typenvergleichs dezidiert als Steuersubjekte erwähnt werden.

Verankerung des Typenvergleichs im KStG

Nach dem österreichischen Umgründungssteuergesetz besteht eine allgemeine Anzeigepflicht für Umgründungen (für bestimmte Umgründungen ist eine Meldung sogar formale Voraussetzung für die Steuerneutralität). Um künftig eine standardisierte, einheitliche

Elektronische Meldung von Umgründungsvorgängen

und elektronische Erfassung von Umgründungsvorgängen sicherstellen zu können, soll die bestehende allgemeine Anzeigepflicht für Umgründungen nur noch elektronisch über FinanzOnline mittels eines Umgründungsformulars durchgeführt werden.

Kostenpflichtige Ruling-Anträge gem. § 118 BAO sollen ab 01.01.2024 lediglich elektronisch über FinanzOnline gestellt werden können. Des Weiteren soll die Einreichung von Schriftsätzen samt Beilagen an das Bundesfinanzgericht in elektronischer Form ermöglicht werden.



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

Österreich 9i | Progressionsvorbehalt für Nicht-Ansässige ab Veranlagung 2023 |

Autor: StB MMag. Karl Waser, Linz

Key Facts

- › Ab der Veranlagung 2023 unterliegen „nur unbeschränkt Steuerpflichtige“ ebenfalls dem Progressionsvorbehalt.
- › Grenzüberschreitende Sachverhalte mit Österreich-Bezug führen daher zukünftig vermehrt zu einer Veranlagungspflicht in Österreich.
- › In einzelnen Fällen kann die Veranlagungspflicht durch gezielte Nutzung der Zweitwohnsitz-Verordnung vermieden werden.

Geschäftsführerin der österreichischen Konzerngesellschaft A-GmbH in Wien bestellt. Sie ist weiterhin auch für die D-AG tätig und erhält für die zusätzliche Geschäftsführungsfunktion eine Funktionszulage, die aufgrund Art. 16 Abs. 2 DBA Österreich/Deutschland der österreichischen Besteuerung unterliegt. Einmal im Monat arbeitet sie im Rahmen ihrer Geschäftsführungsfunktion für eine Woche in Wien und nächtigt dabei in einer Dienstwohnung, die ihr die A-GmbH für die Dauer der Geschäftsführungsfunktion zur Verfügung stellt.

Lösung: Die Dienstwohnung begründet für Frau F. die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Sie ist daher verpflichtet, ab 2023 in Österreich eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, in der sie für Zwecke des Progressionsvorbehalts auch die Einkünfte aus ihrer weiterhin für die D-AG ausgeübten Funktion erklärt.

Es führt allerdings nicht jede Art von Wohnsitz in Österreich zum Progressionsvorbehalt für „nur unbeschränkt Steuerpflichtige“. So sieht etwa die sog. Zweitwohnsitz-Verordnung vor, dass Abgabepflichtige,

- › deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet UND
- › die (nachweislich) ihre inländische Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an nicht mehr als 70 Tagen nutzen,

keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 öEStG begründen. Wird die Zweitwohnsitz-VO angewandt, erfolgt auch keine Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (siehe RZ 7595 EStRI i.d.F. des Wartungserlasses 2023). Die Bedeutung der Zweitwohnsitz-VO wird damit ab 2023 zunehmen.

Möglicher Ausweg:
Zweitwohnsitz-Verordnung
(BGBl II 2003/528)

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

Nach bisheriger Verwaltungspraxis unterlagen Personen, die in Österreich zwar unbeschränkt steuerpflichtig, nicht aber ansässig im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens sind, nicht dem Progressionsvorbehalt. Laut VwGH-Urteil vom 07.09.2022 war dies allerdings nicht gesetzeskonform. Die Finanzverwaltung hat daher die Einkommensteuerrichtlinien an die aktuelle VwGH-Rechtsprechung angepasst und eine Reihe von Zweifelsfragen dazu beantwortet, die im Folgenden dargestellt werden.

Progressionsvorbehalt
ab Veranlagung 2023

Der Progressionsvorbehalt für „nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen“ kommt erstmals ab der Veranlagung 2023 zur Anwendung (siehe RZ 7595 öEStRI i.d.F. des Wartungserlasses 2023). Damit werden ab 2023 neue, aber auch viele bereits bestehende Sachverhalte erstmals zu einer Veranlagungspflicht in Österreich führen – verbunden mit einer entsprechenden Steuermehrbelastung. Dies soll durch folgendes Beispiel verdeutlicht werden:

Fallbeispiel –
Monatspendlerin

Sachverhalt: Frau F. (Familienwohnsitz Hamburg) ist bei der deutschen D-AG angestellt. Sie wird von der D-AG zur



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

a | **5-jähriges Jubiläum der DSGVO – Auswirkung auf die arbeitsrechtliche Praxis im Unternehmen** | Autoren: RAin/FAin für Arbeitsrecht Nathalie Polkowski und RA Johannes Franzmeier, beide München

Key Facts

- › DSGVO als entscheidender Maßstab für den Arbeitnehmerdatenschutz.
- › Rechtsprechung ist noch immer in der Findungsphase.
- › Auskunftsbegehren fordern Arbeitgeber.

Nachbesserung seitens des deutschen Gesetzgebers sollte deshalb die DSGVO alleiniger Bewertungsmaßstab in der Praxis sein.

Arbeitgeber wird in Bezug auf die Erhebung und Verarbeitung von Beschäftigtendaten geraten, bei der Abwägung zwischen den unternehmerischen Belangen einerseits und den Persönlichkeitsrechten der Arbeitnehmer andererseits den Grundsatz der Transparenz zu achten, sofern nicht ausnahmsweise eine verdeckte Überwachung als datenverarbeitende Maßnahme in Rede steht. An die Zulässigkeit einer solchen verdeckten Überwachung werden hohe Anforderungen gestellt. Offen kommunizierende Arbeitgeber können so beispielsweise eine dauerhafte (offene) Überwachung und die Erstellung von Leistungsprofilen nach (derzeit noch nicht rechtskräftiger) Ansicht des VG Hannover rechtfertigen. Zwar gibt es Pläne der Bundesregierung zu restriktiveren Regeln, es zeigt aber, dass Transparenz in der Rechtsprechung honoriert wird. Bereits heute zwingt die DSGVO zur Transparenz, wenn es um Datenschutzvorfälle geht. Denn gemäß Art. 33 Abs. 1 DSGVO sind Datenschutzvorfälle innerhalb von 72 Stunden an die Datenschutzbehörde zu melden.

Transparente Datenverarbeitung ratsam

VG Hannover vom 09.02.2023 (AZ: 10 A 6199/20)

Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO EuGH vom 04.05.2023 (Rs. C-300/21) und LAG Nürnberg vom 25.01.2023 (AZ: 4 Sa 201/22) EuGH vom 04.05.2023 (Rs. C-487/21)



Ihr Kontakt
RAin/FAin für
Arbeitsrecht
Nathalie Polkowski,
München,
nathalie.polkowski
@wts-legal.de

Zum Arbeitnehmerdatenschutz entscheiden verschiedene Gerichtsbarkeiten

Mit der Datenschutzgrundverordnung hat das Datenschutzrecht, insbesondere das Arbeitnehmerdatenschutzrecht, neue rechtliche Grundlagen erhalten. Aber auch fünf Jahre nach Wirksamwerden der Verordnung, die im Beschäftigungsverhältnis von Arbeitgebern zu berücksichtigen ist, sind noch nicht alle Fragen geklärt. Die Überschneidung zwischen Datenschutz (öffentliches Recht) und Arbeitsrecht (Zivilrecht) führt dazu, dass verschiedene Gerichtsbarkeiten zum Arbeitnehmerdatenschutz urteilen. Arbeitgeber werden vor die Herausforderung gestellt, die Entscheidungen aus der Arbeits- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie auf europäischer Ebene im Blick zu behalten.

DSGVO alleiniger Bewertungsmaßstab

Arbeitgeber benötigen und verwenden für die Begründung und Durchführung von Arbeitsverhältnissen Beschäftigtendaten. Bei der Frage, welche Nutzung in welchem Rahmen zulässig ist, sollten sich Arbeitgeber in der Praxis an den Vorgaben der DSGVO orientieren. Dies zum einen, weil das europäische Recht den nationalen Bestimmungen vorgeht. Zum anderen aber auch, weil der EuGH jüngst entschieden, dass der deutsche Gesetzgeber von der Öffnungsklausel des Art. 88 DSGVO nicht korrekt Gebrauch gemacht hat. Die streitgegenständliche hessische Landesnorm, die mit der nationalen Regelung des § 26 BDSG nahezu wortgleich ist, genügt nach Ansicht des EuGH nicht den Anforderungen der Verordnung. Bis zu einer

EuGH vom 30.03.2023 (Rs. C-34/21)

Kaum eine Norm der DSGVO beschäftigt Arbeitgeber und Gerichte so sehr wie Art. 15 DSGVO. Zwar hat der EuGH jüngst entschieden, dass ein Verstoß hiergegen einen Schadensersatz nicht ohne zugleich nachgewiesenen Schaden begründet, und auch das LAG Nürnberg lehnt einen Schadensersatz dem Grunde nach ab. Gleichwohl werden sich Arbeitgeber künftig weiterhin mit Auskunfts- und Kopierbegehren von (ehemaligen) Mitarbeitern auseinandersetzen müssen. Daher wird empfohlen, im Voraus ein generelles Konzept für solche Begehren zu entwickeln, um adäquat und schnell arbeitgeberseitig reagieren zu können.

b | Entgelttransparenzgesetz und Lohntransparenzrichtlinie – Auswirkung auf die arbeitsrechtliche Praxis | Autoren: RAin/FAin für Arbeitsrecht Nathalie Polkowski und RA Johannes Franzmeier, beide München

Key Facts

- › Gros der Arbeitgeber bislang nicht im Anwendungsbereich der Entgelttransparenz.
- › Ab 2026 kommen mit der Richtlinie deutliche Verschärfungen.
- › Vorbereitung bereits heute empfehlenswert, u. a. um prozessuale Nachteile zu vermeiden.

Hintergrund Am 06.07.2017 trat das Entgelttransparenzgesetz (EntgTranspG) in Kraft. Das als „zahnloser Tiger“ betitelte Gesetz erfährt neuen Schwung: Auf europäischer Ebene wurde die Lohntransparenzrichtlinie gebilligt und entfaltet ab 2026 ihre volle Wirkung. Viele Arbeitgeber, die bislang faktisch nicht vom EntgTranspG betroffen waren, werden nach Umsetzung der Richtlinie aufgrund des geänderten Anwendungsbereichs von den neuen Regelungen erfasst werden.

De lege lata –
Praktisch kaum
Anwendungsbereiche

Nach aktuellem Recht sind vom Anwendungsbereich des EntgTranspG nur Betriebe erfasst, die mehr als 200 Arbeitnehmer beschäftigen. Zudem müssen mindestens sechs Arbeitnehmer des anderen Geschlechts in der Vergleichstätigkeit beschäftigt sein.

Ist beides der Fall und legt der Arbeitnehmer dar, es handele sich um eine gleiche oder gleichwertige Tätigkeit, ist ihm innerhalb von drei Monaten das Mediagehalt zu nennen.

Die Anwendungsbereiche des EntgTranspG werden durch die umzusetzende Richtlinie deutlich erweitert. Insbesondere fallen die beschränkenden Voraussetzungen des Fragerechts weg. Es wird nicht mehr auf die Beschäftigtenzahl im Betrieb abgestellt. Künftig werden Arbeitnehmer selbst bei nur einer Vergleichsperson des anderen Geschlechts das durchschnittliche Gehalt erfragen können.

Arbeitgeber sollten sich daher bereits jetzt auf Auskunftsbegehren einstellen und Entgeltlisten anlegen, um die Auskünfte innerhalb von dann nur noch zwei Monaten erteilen zu können. Diese Frist ist einzuhalten, da andernfalls eine (widerlegliche) Vermutung zulasten des Arbeitgebers greift, er hätte aufgrund des Geschlechts beim Entgelt benachteiligt.

Zur Entkräftung dieser Vermutung ist es nicht mehr möglich, sich erfolgreich auf ein gutes Verhandlungsgeschick des besser bezahlten Arbeitnehmers zu berufen.

Arbeitgeber werden künftig bereits im Bewerbungsprozess das Gehalt bzw. die Gehaltsspanne für die ausgeschriebene Stelle offenlegen und im laufenden Arbeitsverhältnis ähnlich wie beim Urlaub die Arbeitnehmer konkret über ihr Fragerecht bzgl. des Vergleichsgehalts informieren müssen. Zusammen mit den Arbeitnehmervertretern werden Arbeitgeber Entgeltbewertungen vornehmen müssen, sobald ein objektiv nicht gerechtfertigtes Gehaltsgefälle von über 5 % zwischen den Geschlechtern vorliegt.

Eine signifikante Änderung aus prozessualer Sicht stellt künftig die Möglichkeit von Sammelklagen dar. Eine Vielzahl an Forderungen kann gleichzeitig gegen den Arbeitgeber adressiert werden.

De lege ferenda –
Vereinfachung des
Fragerechts

Weitergehende
Pflichten und Vorbe-
reitungsmaßnahmen

BAG vom 16.02.2023
(AZ: 8 AZR 450/21)

Proaktives
Handeln nötig



Ihr Kontakt
RAin/FAin für
Arbeitsrecht Na-
thalie Polkowski,
München,
nathalie.polkowski
@wts-legal.de



1 Financial Advisory

1a | Der Einfluss von „Managerial Overconfidence“ auf M&A-Transaktionen |

Autoren: Dr. Heiko Frank, Laura Schläger, Maximilian Mittermeier, alle München

Key Facts

- › „Übermütige“ Käufer bewerten im Vergleich zu vorsichtigeren Käufern ein Unternehmen durchschnittlich um 7 % bis 9 % höher.
- › Übermäßiges Selbstvertrauen des Managements führt auf der Verkäuferseite oft zu einer Überschätzung zukünftiger Cash Flows und somit des eigenen Unternehmens.
- › Übertrieben selbstbewusste Manager auf der Käuferseite überschätzen oftmals mögliche Synergieeffekte.
- › Durch frühzeitige objektive, strategische und quantitative Analysen kann versucht werden, „Managerial Overconfidence“ entgegenzuwirken.

“Price is what you pay,
value is what you get” –
Warren Buffet

Selbstbewusstsein und Überzeugungskraft können beträchtliche Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen haben. Im Kontext von Fusionen und Übernahmen (M&A) kann das Phänomen des „Managerial Overconfidence“ dazu führen, dass Manager den Kaufpreis von Unternehmen höher als den jeweiligen tatsächlichen Unternehmenswert einschätzen bzw. „verzerrt“. Dieses Verhalten spielt eine wichtige Rolle in der Behavioral Corporate Finance, einem Forschungszweig, der menschliche Verhaltensmuster und psychologische Aspekte in die traditionelle Finanztheorie einbezieht. Kognitive „Verzerrungen“ sind systematisch auftretende Denk- und Wahrnehmungsfehler, die menschliche Entscheidungen beeinflussen. Speziell „Managerial Overconfidence“ tritt im M&A-Prozess sowohl auf der Verkäufer- als auch auf der Käuferseite auf.

Heuristik der
Verkäuferseite

Auf der Verkäuferseite kann die kognitive Verzerrung eine entscheidende Rolle spielen und zu überhöhten Erwartungen hinsichtlich des Kaufpreises und strategischen Werts eines Unternehmens führen. Einen signifikanten Einfluss dabei hat die Verankerungsheuristik, bei der sich Menschen einen Referenzpunkt

setzen und ihre Entscheidungen danach ausrichten. Im Falle des Verkaufs eines Unternehmens kann der Verkäufer beispielsweise die höchste bisher erzielte Bewertung oder den für ihn besten Verkaufspreis als Anker verwenden und dadurch eine überhöhte Kaufpreiserwartung entwickeln. Eine zu hohe Kaufpreiserwartung hat eine geringere Anzahl an indikativen Angeboten zur Folge und senkt somit die Transaktionswahrscheinlichkeit.

Auf der Käuferseite kann „Overconfidence“ zu einem überhöhten Kaufpreis für das Unternehmen führen. Eine Studie der Warwick University zeigt, dass „übermütige“ Käufer – im Vergleich zu vorsichtigeren Käufern – ein Unternehmen durchschnittlich um 7 % bis 9 % höher bewerten. Diese kognitive Verzerrung hängt vor allem mit der Überschätzung möglicher Synergieeffekte zusammen, die nach der Durchführung der Transaktion oft nicht in dem erwarteten Ausmaß eintreten. Eine Studie von SAP und FactSet Research Systems zeigt sogar, dass in etwa 70 % der Fälle die geplanten Synergien nicht realisiert werden können. Gründe dafür können sein, dass das zu kaufende Unternehmen nicht ausreichend analysiert, die Unternehmensprozesse nicht ausreichend verstanden oder die Kompatibilität der Mitarbeiterkulturen überschätzt wurden.

Die genannten Gründe für die häufig auftretende Verzerrung der Wahrnehmung auf Verkäufer- und Käuferseite können erhebliche Auswirkungen auf die Erfolge von M&A-Transaktionen haben. Unser M&A Strategy Team versucht daher, strategische Überlegungen, wie eine transparente Kommunikation der initialen Kaufpreiserwartung (auf Verkäuferseite) oder das Abwägen von potenziellen Synergieeffekten (auf Käuferseite), bereits zu Beginn eines neuen Transaktionsprojekts einfließen zu lassen. Dies soll zu einer Verzahnung von Strategie und M&A-Transaktion führen und somit kognitiven Verzerrungen, wie der „Managerial Overconfidence“, entgegenwirken.

Heuristik der
Käuferseite

M&A Strategy Ansatz



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

1 Financial Advisory

1b | IASB führt temporäre Ausnahme bei latenten Steuern im Zusammenhang mit Ertragsteuern der OECD-Pillar 2-Regeln ein | Autor: StB/FB IStR Florian Wimmer, München**Key Facts**

- › IASB trägt Bedenken zu Unsicherheiten und Anwendungsfragen aus Pillar 2 Rechnung und veröffentlicht Ergänzung zu IAS 12.
- › Temporäre obligatorische Ausnahme zur Bilanzierung von latenten Steuern.
- › Zusätzliche Offenlegungspflichten zur Betroffenheit aus Pillar 2-Regelungen.

IASB veröffentlicht Ergänzung zu IAS 12

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 23.05.2023 "Internationale Steuerreform – Pillar 2 Modellregeln (Änderungen an IAS 12)" veröffentlicht; damit reagiert das IASB auf die Bedenken der Interessensgruppen hinsichtlich der möglichen Auswirkungen der bevorstehenden Umsetzung der Pillar 2 Modellregeln auf die Bilanzierung von Ertragsteuern.

Die ursprünglichen Änderungsvorschläge (IASB/ED/2023/1) waren am 09.01.2023 veröffentlicht worden und konnten bis zum 10.03.2023 kommentiert werden. In Reaktion auf die Kritik an den im Standardentwurf vorgeschlagenen Angabevorschriften (so u.a. das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) mit Stellungnahme vom 27.02.2023) hat das IASB diese Vorschläge nun überarbeitet.

Vorübergehende Ausnahme bei Bilanzierung von latenten Steuern

Mit den Änderungen wird in IAS 12.4A Folgendes eingeführt:

- › Eine zusätzliche, klarstellende Regelung, dass jegliche Ertragsteuern, die sich aus der nationalen Umsetzung von Pillar 2 ergeben, grundsätzlich in den Regelungsbereich des IAS 12 fallen.
- › Eine vorübergehende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern, die sich aus der Umsetzung der globalen

Steuervorschriften zu Pillar 2 durch die jeweiligen Länder ergeben.

Darüber hinaus sind zusätzliche Anhangangaben zu machen, die den Abschlussadressaten helfen sollen, das Risiko eines Unternehmens in Bezug auf die Ertragsteuern im Zusammenhang mit der Umsetzung der Pillar 2-Regeln besser zu verstehen:

- › Angabe, dass die Ausnahmeregelung zur Bilanzierung latenter Steuern angewandt wird (IAS 12.88A).
- › Separate Angabe des laufenden Ertragsteueraufwands aufgrund der Anwendung von Pillar 2-Regelungen (IAS 12.88B).
- › Soweit Pillar 2-Regelungen eingeführt, aber noch nicht in Kraft getreten sind:
 - Qualitative Angaben, wie das Unternehmen von Pillar 2-Regeln betroffen ist und in welchen wesentlichen Jurisdiktionen
 - Indikative quantitative Angaben, wie:
 - welche Einkommensbestandteile nach Pillar 2 zusätzlich besteuert werden und die durchschnittliche effektive Steuerquote für diese Einkommensbestandteile, oder
 - wie sich die durchschnittliche effektive Steuerquote verändert hätte, wären die Pillar 2-Regeln schon in Kraft getreten (IAS 12.88C, IAS 12.88D).

Zusätzliche Offenlegungspflichten

Die Ausnahmeregelung und die Vorschrift zur Angabe, dass die Ausnahmeregelung angewendet wird, ist unmittelbar nach Veröffentlichung der Änderungen an IAS 12 und rückwirkend in Übereinstimmung mit IAS 8 anzuwenden. Die übrigen neuen Offenlegungspflichten sind erstmals in jährlichen Berichtsperioden, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen, zu erfüllen. In Zwischenberichten, die in 2023 enden, sind die Angaben noch nicht verpflichtend.

Anwendungszeitpunkte



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

1 Financial Advisory

1c | Aktuelle Aspekte zu Fairness Opinions für die Absicherung unternehmerischer Entscheidungen durch Vorstände und Aufsichtsräte |

Autorin: Iva Mincheva, Frankfurt a. M.

Key Facts

- › Fairness Opinions erleichtern den Gesellschaftsorganen den Nachweis der Erfüllung der Sorgfaltspflichten und tragen zum Schutz vor Haftungsrisiken bei.
- › In Deutschland geben das IDW (Standard S 8) und die DVFA Leitlinien für die Erstellung von Fairness Opinions an die Hand. Die DVFA hat ihren Standard im März 2023 aktualisiert.
- › Vor dem Hintergrund der aktuell erhöhten Unsicherheit auf den Transaktionsmärkten nimmt die Bedeutung von Fairness Opinions kontinuierlich zu.

Zielgesellschaften im Rahmen von deren eigener Stellungnahme zum Angebot gemäß § 27 WpÜG) erstellt. Grundsätzlich ist ein Transaktionspreis als „fair“ einzuschätzen, wenn er im Veräußerungsfall oberhalb bzw. innerhalb einer Bandbreite vergleichbarer Werte und Preise liegt bzw. im Erwerbsfall unterhalb bzw. innerhalb dieser Bandbreite.

Die Hauptfunktion einer Fairness Opinion ist der Schutz von Vorständen und Aufsichtsräten vor Haftungsrisiken im Rahmen einer Unternehmenstransaktion. Sie ist ein Instrument, das den Gesellschaftsorganen den Nachweis der Erfüllung der Sorgfaltspflichten im Rahmen der sog. Business Judgement Rule (§ 93 AktG) erleichtert, ersetzt aber nicht die eigenverantwortliche Würdigung der Transaktion durch die Entscheidungsträger. Mittels der Fairness Opinion kann ferner die Vorteilhaftigkeit einer Transaktion gegenüber Aktionären und weiteren Stakeholdern validiert werden. Darüber hinaus dient die Fairness Opinion dem Abbau von Informationsasymmetrien zwischen den unternehmerischen Entscheidungsträgern und den Anteilseignern. Fairness Opinions wird als Entscheidungs- und Legitimationshilfe eine immer größere Bedeutung beigemessen.

Funktion der Fairness Opinion

Anlässe, Adressaten und Ziele

Eine Fairness Opinion ist die Stellungnahme eines unabhängigen Sachverständigen zur finanziellen Angemessenheit eines Transaktionspreises oder anderer finanzieller Parameter von unternehmerischen Entscheidungen. Sie wird u.a. im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Unternehmensanteilen und dem Erwerb börsennotierter Gesellschaften im Rahmen von öffentlichen Übernahmeangeboten (hier insbesondere im Auftrag der Organe der



1 Financial Advisory

Einschlägige Standards
in Deutschland

Gesetzliche Vorschriften für Fairness Opinions bestehen in Deutschland nicht. In der Praxis dienen als Richtlinie zur Erstellung von Fairness Opinions der Standard IDW S 8 „Grundsätze für die Erstellung von Fairness Opinions“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) sowie der gleich lautende Standard der Deutschen Vereinigung für Finanzanalyse & Asset Management (DVFA). Während der DVFA-Standard als Best Practice der Branche verstanden werden soll, ist der IDW S 8 für Wirtschaftsprüfer grundsätzlich verpflichtend.

Neue Fassung der
DVFA-Grundsätze
vom März 2023

Aufgrund des Wachstums des Transaktionsmarktes in den letzten Jahren sowie seiner Internationalisierung und Spezialisierung hat die Bedeutung von Fairness Opinions kontinuierlich zugenommen. Um die damit gestiegenen Anforderungen des Marktes zu reflektieren, hat die DVFA ihre "Grundsätze für die Erstellung von Fairness Opinions" überarbeitet und im März 2023 eine neue Fassung veröffentlicht. Wesentliche Änderungen gegenüber der alten

Fassung betreffen unter anderem die Betonung der Unabhängigkeit der Ersteller von Fairness Opinions (in Bezug auf Vergütung und weitere Dienstleistungen), eine Vielfalt von gleichwertig anzuwendenden Bewertungsmethoden (z.B. Discounted Cash Flow, Trading- und Transaktions-Multiplikatoren, Analyse Marktkapitalisierung) zur Ableitung von Wertbandbreiten sowie die Berücksichtigung von Synergien bzw. deren Allokation auf Erwerber und Veräußerer im Rahmen der Angemessenheitsbeurteilung.

Fairness Opinions sind ein etabliertes Instrument zur Absicherung von unternehmerischen Entscheidungen, insbesondere in Zeiten erhöhter Unsicherheiten im Transaktions- und Unternehmensumfeld. Die Vermeidung bzw. Offenlegung von möglichen Interessenkonflikten des Erstellers der Fairness Opinion (insbesondere in Hinblick auf weitere Dienstleistungen bzw. die Gestaltung der Vergütung) ist dabei ein Aspekt, der für die Erfüllung dieser Zielsetzung wesentlich ist.

Fazit



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

1d | Die Rolle von ESG im Sanierungsgutachten | Autorin: Patricia Lauxmann, Stuttgart

Key Facts

- › IDW S 6 regelt Anforderungen an Sanierungsgutachten.
- › IDW ES 6 n.F. stellt bezüglich ESG keine neuen Anforderungen, sondern bringt mehr Klarheit.
- › Berücksichtigung der zeitlichen und ökologischen Nachhaltigkeit, sowie Stärkung des Vertrauens der Stakeholder.
- › Nichtbeachtung der ESG-Kriterien kann u.a. zu eingeschränkten Finanzierungsmöglichkeiten führen.

und die Nichtbeachtung von ESG-Anforderungen zu eingeschränkter Kreditvergabe führen kann.

Am 27.09.2022 hat der Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) des IDW einen Entwurf zur Neufassung des IDW Standards "Anforderungen an Sanierungskonzepte" (IDW ES 6 n.F.) verabschiedet. Der Entwurf behandelt u.a. die Bedeutung von ESG-Aspekten und ihre Auswirkungen auf Sanierungsgutachten. Es handelt sich dabei um Klarstellungen, keine neuen Anforderungen. Bisher war bereits zu prüfen und in Sanierungskonzepten zu berücksichtigen, „ob das Unternehmen den Herausforderungen [...] der Einhaltung von Umwelt-, sozialen und Corporate Governance- („ESG“-)Anforderungen voraussichtlich gewachsen ist“ (IDW ES 6 n.F. Rn. 60), sofern diese für das Geschäftsmodell/ die Branche und damit die Entwicklung eines Unternehmens relevant waren.

IDW ES 6 n.F.
vom 27.09.2022

Relevanz von ESG für
nachhaltige Unternehmensentwicklung

ESG (Environmental, Social, Governance) ist mittlerweile weit verbreitet und kein vorübergehender Trend mehr. Unternehmen müssen die Belange der Umwelt und soziale Aspekte ernst nehmen, nachhaltige Unternehmensführung anstreben und ihre Ausrichtung entsprechend anpassen. Nicht zuletzt deshalb, weil Banken ihre aktuellen und zukünftigen Kreditportfolios überprüfen

Ein Sanierungskonzept sollte neben der zeitlichen Nachhaltigkeit auch die öko-

ESG-Inhalte des
Sanierungskonzepts

1 Financial Advisory

logische Nachhaltigkeit berücksichtigen, um das Vertrauen der Stakeholder wiederherzustellen. Es sollte auch untersucht werden, inwieweit das Unternehmen die ESG-Anforderungen erfüllen kann. „Eine Nichtbeachtung dieser Kriterien kann zu [...] eingeschränkten Finanzierungsmöglichkeiten (z.B. wegen Abschlagen im Rating oder Nichterfüllung von bankinternen Kreditvergabe-kriterien) führen“ (IDW ES 6 n.F. Rn. 67). Daher sollten ESG-Kriterien verstärkt in Sanierungskonzepten berücksichtigt und das Unternehmen entsprechend ausgerichtet werden. Dies betrifft insbesondere das Leitbild in Bezug auf „langfristige Zielvorstellungen und Grundstrategien“ (IDW ES 6 n.F. Rn. 65). Die Einhaltung von ESG-Kriterien erfordert u.a. die Integration von ESG-Risiken in den allgemeinen Risikomanagement-

prozess, umfassende Berichterstattungspflichten und eine angemessene Kommunikation mit den Stakeholdern.

Gemäß IDW ES 6 n.F. erfordert eine ESG-Strategie keine kurzfristige Konformität, jedoch soll das Management des Unternehmens eine hinreichende Bereitschaft zur Erfüllung und Einhaltung der ESG-Anforderungen zeigen, was eine Voraussetzung für das langfristige Überleben des Unternehmens darstellt. Der genaue Umfang und Zweck der ESG-Strategie sowie der Zeitplan für die Umsetzung werden im Standard nicht explizit angesprochen. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Anforderungen an Sanierungskonzepte zukünftig weiterentwickeln und welche (weiteren) Aspekte durch ESG-Kriterien künftig beeinflusst werden.

Ausblick



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

1e | IDW nimmt Stellung zum Diskussionsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinStG-E) | Autorinnen: Lilian Jindi und Nina Blume, beide Hannover

Key Facts

- › IDW nimmt Stellung zum Diskussionsentwurf zur Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland.
- › Grundsätzlich unterstützt das IDW das Ziel, eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherzustellen, um zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beizutragen.
- › Die nationale Umsetzung dieses weltweit vereinbarten und äußerst komplexen Projekts führt zu erheblichem Zusatzaufwand und hohen Kosten im dreistelligen Millionenbereich für Unternehmen und Finanzverwaltung.
- › Zusätzlich drohen Wettbewerbsnachteile gegenüber Staaten, die die entsprechenden Regelungen nicht umsetzen werden.
- › Es wird eine „Einbettung“ statt einer reinen „Übernahme“ europäischer Richtlinienvorgaben in das nationale Normengefüge gefordert.
- › Denkbare Vereinfachungen sollten bei der Umsetzung im größtmöglichen Umfang ausgenutzt werden.

Am 21.04.2023 hat das IDW zum Diskussionsentwurf (DiskE) des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (MinStG-E) des BMF vom 17.03.2023 (vgl. dazu WTS Journal 01/2023, S. 6 ff., und zum Referentenentwurf in diesem Heft S. 12 f.) Stellung genommen. Das IDW unterstützt grundsätzlich das Ziel des Diskussionsentwurfs, eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherzustellen und damit schädlichen Formen des Steuerwettbewerbs und aggressiven Steuergestaltungen entgegenzuwirken. Gleichwohl werden im Rahmen der Stellungnahme allgemeine Kritikpunkte zur internationalen Mindestbesteuerung und deren geplanter nationaler Umsetzung sowie Detailanmerkungen zu wesentlichen materiellen Aspekten vorgebracht.

Zunächst enthält die Stellungnahme grundlegende Anmerkungen des IDW zu den potentiellen Auswirkungen der geplanten nationalen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung. In diesem Zusammenhang äußert das IDW die Sorge, dass den deutschen Unternehmen Nachteile gegenüber anderen Staaten außerhalb der Europäischen Union, insbesondere gegenüber den USA, drohen, die die entsprechenden Regelungen voraussichtlich nicht wie vereinbart umsetzen.

Diskussionsentwurf zum MinStG-E

Nachteile für deutsche Unternehmen erwartet

Vereinfachungen werden begrüßt

Zudem wird den deutschen Unternehmen und der Finanzverwaltung durch die nationale Umsetzung des äußerst komplexen Regelwerks ein erheblicher Zusatzaufwand im hohen dreistelligen Millionenbereich zugemutet. Sämtliche Vereinfachungen werden demzufolge vom IDW begrüßt und sollten im größtmöglichen Umfang genutzt werden. Dies betrifft beispielsweise die im DiskE vorgesehenen sog. Safe Harbour Vereinfachungen (vgl. dazu WTS Journal 01/2023, S. 8).

„Einbettung“ europäischer Richtlinien in nationales Recht

Ferner kritisiert das IDW die Tendenz, europäische Richtlinien lediglich in das vorhandene nationale Normengefüge zu „übernehmen“. Die europäische Richtlinie sollte vom nationalen Gesetzgeber in das vorhandene nationale Recht eingebettet sowie um Konkretisierungen und Abgrenzungen der unbestimmten Rechtsbegriffe ergänzt werden. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte auf eine Konsistenz der Regelungen zur Mindestbesteuerung mit bereits bestehenden nationalen Antimissbrauchsregelungen wie der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der Lizenz- und Zinsschranke geachtet werden. Das IDW würde in diesem Zusammenhang die Einbettung der internationalen Mindeststeuer in ein Gesamtkonzept der Unternehmensbesteuerung begrüßen, das Unternehmen von redundanten

(Missbrauchsvermeidungs-) Regelungen entlastet.

Die Stellungnahme umfasst zahlreiche Detailanmerkungen, die sowohl übergeordnete Punkte als auch konkret einzelne Vorschriften des DiskE adressieren. So regt das IDW beispielsweise wiederholt an, Regelungen der OECD- und der EU-Vorgaben im Gesetz zu berücksichtigen, um Zweifelsfragen zu beheben. Beispielhaft werden hier die Regelungen zur Ermittlung des Mindeststeuergewinns, zum Umgang mit dem sogenannten Push-Down-Accounting sowie Fragen der Wesentlichkeit genannt. Auch Konkretisierungen, z.B. im Hinblick auf die Safe Harbour Regelungen, werden empfohlen.

Abschließend gibt das IDW ergänzende und zum Teil redaktionelle Hinweise, die zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten beitragen sollen. Ferner sollten sowohl inhaltliche als auch sprachliche Abweichungen zwischen dem DiskE und der Entwurfsbegründung sowie den zugrundeliegenden OECD-Regelungen überprüft und ggf. bereinigt werden. Schließlich empfiehlt das IDW, die noch nicht berücksichtigten Aspekte der OECD Agreed Administrative Guidance (AAG) in den Gesetzestext zu integrieren.

Detailanmerkungen zum Gesetzentwurf

Vermeidung von Rechtsunsicherheit



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

1f | Die formelle Prüfung der Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung (IDW EPS 351 (02.2023)) |

Autoren: WP/StB Christian Verse und WP/StB Hans-Georg Weber, beide München

Key Facts

- › IDW verabschiedet EPS 351 (02.2023) zur formellen Prüfung der Angaben zur Frauenquote.
- › Durch FüPoG II weitere Vorgaben zur Angabe der Frauenquote im Hinblick auf die Steigerung des Frauenanteils in Führungspositionen.
- › Lediglich formelle und keine inhaltliche Prüfung der Angaben zur Frauenquote.
- › Gegebenenfalls Einschränkung des Prüfungsurteils zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk bei fehlenden Angaben.

Der vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 21.02.2023 verabschiedete Standardentwurf IDW EPS 351 (02.2023) regelt die Anforderungen, die der Abschlussprüfer bei der formellen Prüfung der Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung im Rahmen der Abschlussprüfung zu beachten hat. Der Entwurf ergänzt und konkretisiert IDW PS 350 n.F. (10.2021) zur Prüfung des Lageberichts.

Mit dem Zweiten Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II) vom 07.08.2021 wurden weitere Vorgaben hinsichtlich der Frauenquote gemacht (§ 76 Abs. 4 Satz 1, § 111 Abs. 5 Satz 1 AktG) mit

IDW EPS 351 (02.2023)

Zweites Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II)



dem Ziel, den Frauenanteil in Führungspositionen zu erhöhen. Danach ist neben dem Frauenanteil auch die angestrebte Gesamtzahl der Frauen im jeweiligen Gremium bzw. der Führungsebene unterhalb des Vorstands anzugeben. Die Festlegung einer Zielgröße von null ist mit einer Begründungspflicht verbunden.

Erklärung zur Unternehmensführung

Börsennotierte Aktiengesellschaften und bestimmte andere der Mitbestimmung unterliegende Gesellschaften sind gemäß § 289f Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet, eine Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen, die dort einen gesonderten Abschnitt bildet und aus dem Gegenstand der inhaltlichen Prüfung des Lageberichts ausgeklammert ist. Sie haben gemäß § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB bzw. § 315d i.V.m. § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB folgende Angaben zur Frauenquote in diese Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen:

Angaben zur Frauenquote

- › die Festlegungen der Zielgrößen für den Frauenanteil
 - im Aufsichtsrat,
 - im Vorstand und
 - in den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands,
- › die Festlegungen der Fristen zur Erreichung der Zielgrößen,
- › bei Festlegung der Zielgröße null: die Begründungen dieses Beschlusses und
- › nach Ablauf der festgelegten Fristen: die Angabe, ob die festgelegten Zielgrößen während des Bezugszeitraums

erreicht worden sind, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen.

Der Abschlussprüfer hat lediglich zu prüfen, ob die Angaben zur Frauenquote gemacht wurden („formelle Prüfung“). Er hat nicht zu prüfen, ob die Angaben inhaltlich richtig sind oder ob die Angaben angemessen dargestellt wurden.

Nur formelle Prüfung

Der Abschlussprüfer hat das Prüfungsurteil zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk wegen einer Einwendung einzuschränken, wenn er zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Angaben zur Frauenquote nicht in allen wesentlichen Belangen in der Erklärung zur Unternehmensführung gemacht worden sind.

Ggf. Einschränkung des Bestätigungsvermerks

Vor dem Hintergrund der Neuregelungen des FÜPoG II ist das IDW der Auffassung, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks nicht nur bei fehlenden Angaben zur Frauenquote im Lagebericht erforderlich ist, sondern auch bei Abgabe einer sog. Negativklärung (wahrheitsgemäße Angabe, dass keine Festlegung von Zielgrößen und Zielerreichungsfristen erfolgt ist).

Negativklärung

Der Standard gilt grundsätzlich für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 15.12.2023 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Stellungnahmen zum Entwurf werden vom IDW bis 31.07.2023 erbeten.



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

1g | IDW Prüfungsstandard zur Prüfung von KI-Systemen (IDW PS 861 (03.2023)) |

Autoren: Thorben Hain, Hamburg, und Nina Blume, Hannover

Key Facts

- › Bedeutung und Bedarf von Künstlicher Intelligenz (KI) in Unternehmen wachsen kontinuierlich.
- › Das IDW hat den Prüfungsstandard IDW PS 861 (03.2023) entwickelt, der die Anforderungen an freiwillige Prüfungen von KI-Systemen standardisiert und Mindestanforderungen an verlässliche KI-Systeme definiert.
- › Die Prüfung eines KI-Systems ist entweder als Angemessenheitsprüfung oder als Wirksamkeitsprüfung durchzuführen.
- › Unternehmen sollten bei der freiwilligen Prüfung ihrer KI-Systeme frühzeitig professionelle Beratung in Anspruch nehmen, um die gesetzlichen und prüferischen Anforderungen zu erfüllen.

Der Prüfungsstandard definiert zunächst verschiedene Begriffe, wie z.B. „KI“ und „KI-System“ und verdeutlicht diese in entsprechenden Schaubildern. Ein KI-System umfasst die Elemente KI-Governance/KI-Compliance/KI-Monitoring, Daten, KI-Algorithmus/KI-Modell, KI-Anwendung und IT-Infrastruktur, die auf der Basis von bestimmten Maßnahmen zusammenwirken, um die aus den Unternehmenszielen abgeleiteten KI-Ziele zu erreichen. Dabei sind ethische sowie gesetzliche und regulatorische Vorschriften zu berücksichtigen.

Begriffsdefinitionen

Die Prüfung der Beschreibung eines KI-Systems ist entweder in der Form einer Angemessenheitsprüfung oder einer Wirksamkeitsprüfung durchzuführen. Die **Angemessenheitsprüfung** zielt darauf ab, mit hinreichender Sicherheit festzustellen, ob die Beschreibung des KI-Systems in allen wesentlichen Belangen den im Standard enthaltenen Mindestinhalten entspricht, und ob die dargestellten und von den gesetzlichen Vertretern umzusetzenden Maßnahmen zum Prüfungszeitpunkt in allen wesentlichen Belangen sowohl geeignet als auch implementiert sind. Ziel der **Wirksamkeitsprüfung** – über die Angemessenheitsprüfung hinaus – ist es, festzustellen, ob die in der Beschreibung des KI-Systems dargestellten und umzusetzenden Maßnahmen in dem zu prüfenden Zeitraum in allen wesentlichen Belangen wirksam sind und die Kriterien mit hinreichender Sicherheit erfüllen. Ziel beider Prüfungen ist darüber hinaus jeweils die Aufnahme eines Prüfungsurteils in einen schriftlichen Prüfungsbericht.

Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung

Bedeutung und Bedarf von KI in Unternehmen

Die Bedeutung und der Bedarf von Künstlicher Intelligenz (KI) in Unternehmen wachsen kontinuierlich, da KI komplexe Daten analysieren und somit Entscheidungsprozesse im Unternehmen unterstützen kann. In dem Ausmaß, in dem KI immer bedeutender wird, rücken auch die mit dem Einsatz von KI verbundenen Risiken und demzufolge die Frage nach der Beurteilung der Verlässlichkeit der KI in den Vordergrund. Zur Unterstützung des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer bei standardisierten Prüfungen von KI hat das IDW am 10.03.2023 den Prüfungsstandard IDW PS 861 (03.2023) *Prüfung von KI-Systemen* für freiwillige Prüfungen außerhalb der Abschlussprüfung veröffentlicht. Dieser macht erstmals Vorgaben für die Vorgehensweise und Berichterstattung bei einer Prüfung von KI-Systemen und definiert Mindestanforderungen an verlässliche KI-Systeme. Ziel des Prüfungsstandards ist es, eine einheitliche Beurteilungsgrundlage auf Basis geeigneter Kriterien für die Prüfung von KI-Systemen in Unternehmen zu ermöglichen, um Vertrauen in die Nutzung dieser Systeme zu schaffen. Er ist erstmals anzuwenden bei Prüfungen, die nach dem 10.03.2023 beauftragt werden.

IDW PS 861 (03.2023)

Die Verantwortung für die konkrete Auswahl oder Entwicklung geeigneter Kriterien für die Ausgestaltung des KI-Systems sowie für die Konzeption, Ausgestaltung, Implementierung, Angemessenheit und Wirksamkeit des KI-Systems entsprechend diesen Kriterien liegt bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Diese sind auch für eine fehlerfreie Beschreibung und Dokumentation des KI-Systems sowie für die internen Kontrollen verantwortlich.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

1 Financial Advisory

Anforderungen an die Prüfung von KI-Systemen

Im Standard werden zudem die Anforderungen an die Auftragsannahme, an die Prüfungsplanung und die Prüfungsdurchführung sowie an die Auswertung von Prüfungsfeststellungen und die Bildung eines Prüfungsurteils beschrieben. Auch die entsprechenden Anforderungen an die Dokumentation und Berichterstattung (einschließlich Formulierungsbeispiele für den Prüfungsbericht) sind im Standard geregelt. Schließlich werden umfangreiche Anwendungshinweise und Erläuterungen zu den Elementen eines KI-Systems und den einzelnen Prüfungsschritten gegeben.

Wenn Unternehmen die freiwillige Prüfung ihrer KI-Systeme in Erwägung ziehen, sollten sie sich frühzeitig bei der Auswahl oder Entwicklung geeigneter Kriterien für die Ausgestaltung des KI-Systems beraten lassen, um sicherzustellen, dass sie von Beginn an die gesetzlichen und prüferischen Anforderungen erfüllen. Die Unterstützung kann dabei auch die Beschreibung bzw. detaillierte Dokumentation des KI-Systems sowie die Vorbereitung und Begleitung der Prüfung selbst (insbesondere bei der Einsichtnahme in das System und der Beantwortung von Fragen des Prüfers) beinhalten.

Unterstützung und Begleitung bei der Beschreibung und Prüfung



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

Kurznnews

1h | Country by Country Reporting (CbCR) zur Schaffung von Transparenz über Ertragsteuerinformationen | Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Gesetz vom 19.06.2023 am 22.06.2023 in Kraft getreten

Am 22.06.2023 ist nun das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes vom 19.06.2023 in Kraft getreten.

den bisherigen Regelungsgegenstand des Regierungsentwurfs, sondern auch eine Klarstellung im Verbraucherstreitbeilegungsgesetz sowie eine Änderung im Pflichtversicherungsgesetz. Folglich wurde der Gesetzestitel entsprechend erweitert.

Regierungsentwurf vom 07.12.2023

Das Bundeskabinett hatte am 07.12.2022 den Regierungsentwurf dieses Gesetzes beschlossen (vgl. ausführlich WTS Journal 05/2022). Die Pflicht zur Offenlegung der Länderberichte gilt für multinationale Unternehmen und grenzüberschreitend tätige unverbundene Unternehmen mit einem (konsolidierten) Umsatz von mehr als € 750 Mio. in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren.

Gegenüber der Regierungsvorlage erhöhte der Bundestag – bezogen auf den bisherigen Regelungsgegenstand des Regierungsentwurfs – die Obergrenze des Buß- und Ordnungsgeldrahmens von € 200.000 auf € 250.000 (§ 342o Abs. 2 HGB bzw. § 342p Satz 4 HGB). § 342k HGB gewährt Unternehmen in begründeten Fällen die Möglichkeit einer zeitweisen Nichtveröffentlichung bestimmter Angaben, wenn die Offenlegung dieser Angaben dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Diesbezüglich wurde die maximale Dauer für das Weglassen nachteiliger Angaben in § 342k Abs. 2 Satz 2 HGB von fünf auf vier Jahre verkürzt.

Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf



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

Bundestagsbeschluss vom 11.05.2023

Am 11.05.2023 hatte dann der Bundestag nochmal wenige Änderungen beschlossen. Diese betreffen nicht nur

2a | Sustainable Corporate Governance – Neue Pflichten für den Aufsichtsrat |

Autor: WP/StB/CPA Harald v. Heynitz, München

Key Facts

- › Nachhaltigkeit wird zur Pflichtaufgabe von Corporate Governance.
- › CSDDD führt Berücksichtigung von Nachhaltigkeit bei unternehmerischer Tätigkeit als gesetzliche Pflicht für Organe ein.
- › Haftung bei Pflichtverletzung.
- › Nachhaltigkeitsziele werden verpflichtender Bestandteil variabler Vergütungsbestandteile.

keit und entlang ihrer Wertschöpfungskette verursacht werden, zu ermitteln, zu verhindern oder zu mindern sowie darüber Rechenschaft abzulegen (vgl. WTS Journal 01/2023).

Um diesem Ziel Nachdruck zu verleihen, fordert Art. 25 CSDDD, dass die Berücksichtigung der Folgen von Entscheidungen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte (Menschenrechte, Klimawandel und Umwelt) in die Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten für Mitglieder der Unternehmensleitung einzubeziehen ist. Mitglieder der Unternehmensleitung sind nach Art. 3 o) i) CSDDD alle Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans eines Unternehmens. Bei Pflichtverletzungen sollen diese gegenüber der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden haften. Der deutsche Gesetzgeber wird dies vermutlich in § 93 AktG umsetzen, um Auswirkungen von Unternehmensentscheidungen auf Nachhaltigkeitsaspekte in den Pflichtenkanon des Vorstands einzubeziehen. Über § 116 AktG, der auf § 93 AktG verweist, dürfte die Berücksichtigung von Menschenrechten und Umweltbelangen analog zu Pflichten des Aufsichtsrats werden. Damit würde ein weiteres Element der Generalnorm des § 111 Abs. 1 AktG (Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat) als gesetzliche Pflicht für den Aufsichtsrat kodifiziert und mit einer Haftung belegt.

Berücksichtigung von Nachhaltigkeit wird zur gesetzlichen Pflicht für Vorstand und Aufsichtsrat

Sustainable Corporate Governance rückt in den Fokus der Nachhaltigkeitsdebatte

Während in den letzten Jahren mit der EU Taxonomie Verordnung und der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) eher die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Vordergrund stand, rückt spätestens mit dem Entwurf der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD; COM(2022) 71 final) die Corporate Governance stärker in den Blickpunkt der Nachhaltigkeitsdiskussion. Der Richtlinienentwurf ist das Ergebnis mehrjähriger Konsultationen in der EU. Seit der Formulierung der Maßnahme 10 (Förderung einer nachhaltigen Unternehmensführung) des Aktionsplans zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums (EU COM(2018) 97 final) im Jahre 2018 fordert die Kommission eine verstärkte Regulatorik der Corporate Governance, die sie nun mit der CSDDD umsetzen möchte.

Ziele der CSDDD

Ziel des Entwurfs der CSDDD ist die Einführung einer Sorgfaltspflicht (Due Diligence) für Unternehmen. Diese werden damit verpflichtet, negative Auswirkungen auf Menschenrechte und Umwelt, die durch ihre Geschäftstätig-

Art. 26 CSDDD fordert darüber hinaus von den Mitgliedern der Unternehmensleitung die Einrichtung und Kontrolle der notwendigen Maßnahmen zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht (Art. 4 CSDDD), insbesondere die Erarbeitung

IKS und RMS müssen um Nachhaltigkeits-themen erweitert werden



2 Risk & Compliance

einer unternehmensinternen Sorgfaltspflichten-Richtlinie (Due Diligence Policy). Im dualen deutschen Corporate Governance System bedeutet dies, dass der Vorstand für die Einrichtung der notwendigen Maßnahmen verantwortlich ist, während der Aufsichtsrat den Vorstand dabei berät und überwacht. Folglich wird der Vorstand in der Unternehmensstrategie neben finanziellen Zielen auch ökologische und soziale Ziele berücksichtigen. Zur Erfolgsmessung ist das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem (IKS/RMS) um die Ausrichtung nachhaltigkeitsbezogener Zielerreichungsindikatoren einschließlich der Prozesse und Systeme zu deren Ermittlung zu erweitern. Der Aufsichtsrat hat im Rahmen seiner Überwachungsfunktion sicherzustellen, dass Nachhaltigkeit in die Unternehmensstrategie integriert wird und somit bei Unternehmensplanung, -steuerung und Erfolgskontrolle Berücksichtigung findet.

Nachhaltigkeitsziele sind bei variabler Vergütung zu berücksichtigen

Ferner verpflichtet Art. 15 CSDDD den Aufsichtsrat bei der Festlegung variabler Vergütungsbestandteile für Vorstandsmitglieder, Maßnahmen zur

Eindämmung des Klimawandels und deren Ergebnisse zu berücksichtigen. Dazu zählen vor allem die Aufstellung eines Plans, wie das Geschäftsmodell und die Strategie des Unternehmens unter Berücksichtigung der Anforderungen der Stakeholder mit der Transformation zu einer nachhaltigen Wirtschaft und dem Erreichen des 1,5°C-Ziels des Pariser Klimaabkommens in Einklang gebracht werden sollen.

Zusammenfassend wird die EU vorstehende Corporate Governance Aspekte rechtlich vorschreiben, um ihr Ziel einer nachhaltigen Wirtschaftsordnung zu erreichen. Manche sehen diese Anforderungen schon seit längerem als „gute Corporate Governance“ an. Viele Unternehmen wird die Umsetzung der Vorgaben jedoch vor größere Herausforderungen stellen.

Die CSDDD soll noch in 2023 verabschiedet werden. Dann müsste der deutsche Gesetzgeber diese innerhalb von zwei Jahren in deutsches Recht umsetzen, so dass sie zum 01.01.2025 in Kraft treten dürfte.

Nachhaltige Wirtschaftsordnung



Ihr Kontakt
WP/StB/CPA
Harald v. Heynitz,
München,
harald.von
heynitz@wts.de

Kurznews

2b | International Sustainability Standards Board (ISSB) arbeitet an der internationalen Anwendbarkeit der SASB Standards | Autorinnen:

Lisa Sommerhalter und Claudia Sroka, beide Berlin

SASB Standards

Die IFRS Foundation hat im August 2022 die Verantwortung für die Standards des Sustainability Accounting Standards Board (SASB Standards) übernommen, als sie mit der Value Reporting Foundation fusionierte. In den SASB Standards werden für 77 Branchen die jeweiligen relevanten Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen spezifiziert, so dass die branchenbezogenen Nachhaltigkeitsangaben zu den Chancen und Risiken, die den Unternehmenswert beeinflussen, ermittelt und veröffentlicht werden können.

Standards und Aktualisierung der SASB-Standards-Taxonomie. Ziel ist es, die internationale Anwendbarkeit der SASB Standards zu gewährleisten, indem Kennzahlen und Metriken keine Verweise auf länderspezifische Gesetze und Vorschriften mehr beinhalten. Damit soll die Voraussetzung für eine internationale Vergleichbarkeit geschaffen werden. Das ISSB beabsichtigt, die SASB Standards auf Grundlage der Ergebnisse der Konsultation noch vor Wirksamkeit des IFRS S1 im Januar 2024 zu überarbeiten.

Verbesserung der internationalen Anwendbarkeit



Ihr Kontakt
Dr. Christian Herold,
Frankfurt a. M.,
christian.herold@
wts.de

ED/ISSB/2023/1

Am 11.05.2023 veröffentlichte das ISSB den Exposure Draft ED/ISSB/2023/1 *Methodik zur Verbesserung der internationalen Anwendbarkeit der SASB-*

Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 09.08.2023 bei der IFRS Foundation abgegeben werden.

a | Digitalisierung als Chance für die Zollfunktion im Unternehmen |

Autor: Holger Bauer München

Key Facts

- › Zollfunktion im Wandel.
- › Digitalisierung bringt Transparenz – Datenanalysen unterstützen Entscheidungen im Unternehmen.
- › Zollprozesse werden digital und integriert abgebildet.
- › Entwicklungen in der EU-Zollunion – Vereinheitlichung der IT-Lösungen und zentralen Datenbanken.

Transformation der Zollfunktion

Die Zollfunktion im Unternehmen befindet sich im Umbruch und muss sich für die Zukunft durch eine verstärkte Digitalisierung und Automatisierung auszeichnen. Datenerfassung, langwierige Datenbeschaffung und manuelle Prozesssteuerung gehören der Vergangenheit an. Es ist dringend erforderlich, die Organisation, die Prozesse und die IT-Systeme zu modernisieren. Denn die Zollbehörden nutzen vermehrt IT-Zollabwicklungssysteme, risikobasierte Prüfungsansätze und etablieren regelmäßige Monitoring-Maßnahmen für die Einhaltung von rechtlichen Auflagen. Dabei gibt es einiges an Nachholbedarf für die Zollabteilung, müssen Prozesse End2End bewertet und für die Zukunft nachhaltig ausgerichtet werden.

Das Zielbild für die Zollfunktion ist deshalb eine Funktion, welche effiziente Geschäftsprozesse absichert und durch moderne digitale Lösungen nachhaltige Unternehmensentscheidungen unterstützt. Damit verändert sich die Sichtweise auf die Zollfunktion im Unternehmen gewaltig.

Säulen der Transformation

Die Zollfunktion erfährt eine Art „Revolution“. Folgende fünf Punkte dienen als Rahmen für die Transformation

(1) Digitale Prozesse und Automatisierung:

Die Zollabwicklung wird zunehmend automatisiert und digitalisiert. Papierbasierte Prozesse werden durch elektronische Verfahren ersetzt, um Effizienz und Transparenz zu verbessern. Beispielsweise können elektronische Zollanmeldun-

gen und automatisierte Prüfungen die Bearbeitungszeit verkürzen.

(2) Einsatz von Technologien: Die Nutzung moderner Technologien, wie Künstliche Intelligenz (KI), maschinelles Lernen und Robotik-Prozessautomatisierung (RPA), wird in der Zollfunktion an Bedeutung gewinnen. KI kann beispielsweise bei der Zolltarifizierung und Klassifizierung von Gütern (in der Exportkontrolle) oder der Risikoanalyse unterstützen, während RPA repetitive Aufgaben automatisieren kann.

(3) Datenintegration und -analyse: Eine effektive Zollfunktion der Zukunft muss in der Lage sein, Daten aus verschiedenen Quellen zu integrieren und zu analysieren. Durch die Verknüpfung von Informationen aus internen Systemen und externen Datenbanken der Behörden (z.B. der Zolltarifnomenklatur) können Risiken besser identifiziert und Compliance-Verpflichtungen erfüllt werden.

(4) Zusammenarbeit und Vernetzung: Die Zollfunktion ist angehalten, intensiv mit anderen Unternehmensbereichen zusammenzuarbeiten, um eine umfassende Einbindung in die Geschäftsprozesse sicherzustellen. Eine enge Zusammenarbeit mit Einkauf, Vertrieb, Logistik und anderen relevanten Abteilungen ermöglicht eine frühzeitige Identifizierung von zollrelevanten Themen und eine effiziente Abstimmung.

(5) Compliance-Management: Die Zollfunktion muss eine proaktive Rolle im Compliance-Management einnehmen. Durch den Einsatz von digitalen Tools können z.B. ein Monitoring für Zollverfahren, Exportkontrollen, Sanktionslistenprüfungen und andere Compliance-Anforderungen aus z.B. zollrechtlichen Bewilligungen in Echtzeit überwacht werden. Dies minimiert das Risiko von Verstößen und Strafen. Die Einbindung in das Risikomanagement und das Interne Kontrollsystem (IKS) ist zwingend, um Nachhaltigkeit sicherzustellen.

Organisation der Zollfunktion – Target Operating Model (TOM)

Die Veränderungen, die sich bei der Transformation abzeichnen, haben auch einen großen Einfluss auf die Organisationsform und die Entwicklung der Organisation. Übergeordnet muss sich jedes Unternehmen im Transformationsprozess die Frage der richtigen Organisationsform für die Zollfunktion stellen. Das sog. Target Operating Model (TOM) rückt hier in der Zielbetrachtung in den Mittelpunkt.

Fachliche Anforderungen in Projekten steigen

Wurden in der Vergangenheit strategische wie operative Themen in einer Organisation verankert, verändert sich durch die Transformation die Sichtweise. Die Ursachen dafür liegen in den verschiedenen Aufgaben und sich ständig ändernden Zoll- und Export-

kontrollvorschriften. Neben Projekten mit hohen fachlichen Anforderungen müssen sich Mitarbeiter mit neuen Technologien wie der KI und neuen IT-Systemen für das Global Trade Management auseinandersetzen. Dazu kommt das Erfordernis kontinuierlicher Weiterbildung bzw. kontinuierlichen Trainings von Mitarbeitern in der Zollfunktion. Sie müssen über fundiertes Fachwissen verfügen, um die sich wandelnden Anforderungen zu verstehen und effektive Lösungen umzusetzen.

In der Praxis bedeutet dies, dass zwischen der strategischen Zollfunktion (Customs Governance) und der operativen Zollfunktion (Customs Operation) zu trennen ist und dadurch eine

Organisationaufbau:
Customs Governance/
Customs Operations

zweigeteilte Organisation abgebildet wird. Die Funktion „Customs Governance“ wird dabei vielfach im Bereich des CFOs angesiedelt, z.B. im Bereich Tax. Die Funktion „Customs Operations“ wird hingegen eng an den physischen Warenfluss im Unternehmen verankert, also z.B. im Bereich des Supply Chain Managements (SCM). Beide Teams arbeiten eng abgestimmt zusammen und unterstützen sich gegenseitig, haben aber unterschiedliche Aufgaben, die jeweils wichtig sind für das Unternehmen. Dadurch kommen Unternehmensleitungen ihren gesetzlichen Verpflichtungen zur Organisation und Aufsicht nach und verhindern Verfehlungen, die z.B.

im Rahmen von § 130 OWiG geahndet werden können.

Die Transformation erfordert mithin viel Planungs- und Umsetzungsstärke. Hier sind die Unternehmen in den kommenden Jahren sehr gefordert, denn auch die Europäische Kommission hat erste Ideen zur Transformation hin zu mehr Digitalisierung in der EU-Zollunion entwickelt und als Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss kommuniziert (Reform des Zollwesens: Die Zollunion auf eine neue Stufe heben COM(2023) 257 final vom 17.05.2023).

Hohe Anforderungen an Planung- und Umsetzung



Ihr Kontakt
RA/FAStR Dr.
Gregor Sobotta,
Düsseldorf,
gregor.sobotta@
wts.de

b | Technische Anforderungen an einen systemgestützten Pillar Two-Prozess |

Autor: Lukas Ott, Hamburg

Key Facts

- › Komplexität der Jahresabschlussstellung wird sich durch Pillar Two weiter erhöhen.
- › Pillar Two bietet ein nicht zu unterschätzendes Potential, als Digitalisierungstreiber zu dienen.
- › Datengrundlage des Jahresabschlusses kann für die Pillar Two-Berechnung mit entsprechenden Anpassungen übernommen werden.

auf globaler Ebene bietet sich hier unter Berücksichtigung der hohen Komplexität und des nicht zu unterschätzenden Arbeitsaufwands ein signifikantes Potential sowie die Notwendigkeit zur Digitalisierung im Bereich Accounting und (Tax) Reporting. Insbesondere das enge Zeitfenster im Rahmen der Jahresabschlussstellung für die auszuführende Steuerberechnung und die künftig zusätzlich vorzunehmende Ermittlung einer potentiellen Mindeststeuerrückstellung verdeutlichen die Erforderlichkeit, den Tax Reporting Prozess weitestgehend zu digitalisieren.

Pillar Two als Digitalisierungstreiber

Die bevorstehende Einführung von Pillar Two – als multilateraler Verständigungsrahmen für die Einführung einer globalen Mindeststeuer auf Länderebene – wird für die hiervon betroffenen Konzerne neue Compliance- und Reporting-Anforderungen mit sich bringen. Nicht nur die steuerrechtliche Auseinandersetzung mit den diversen Pillar Two-Themen und ihre hohe Komplexität stellen die konzerneigenen Steuerabteilungen und ihre externen Beratungshäuser vor große Herausforderungen. Auch die Erarbeitung und technische Umsetzung eines einheitlichen Prozesses, der eben jene Komplexitäten entsprechend abbildet, bindet derweil beachtliche personelle Ressourcen. Durch die erstmalige einheitliche Regelung einer ertragsteuerlichen Thematik

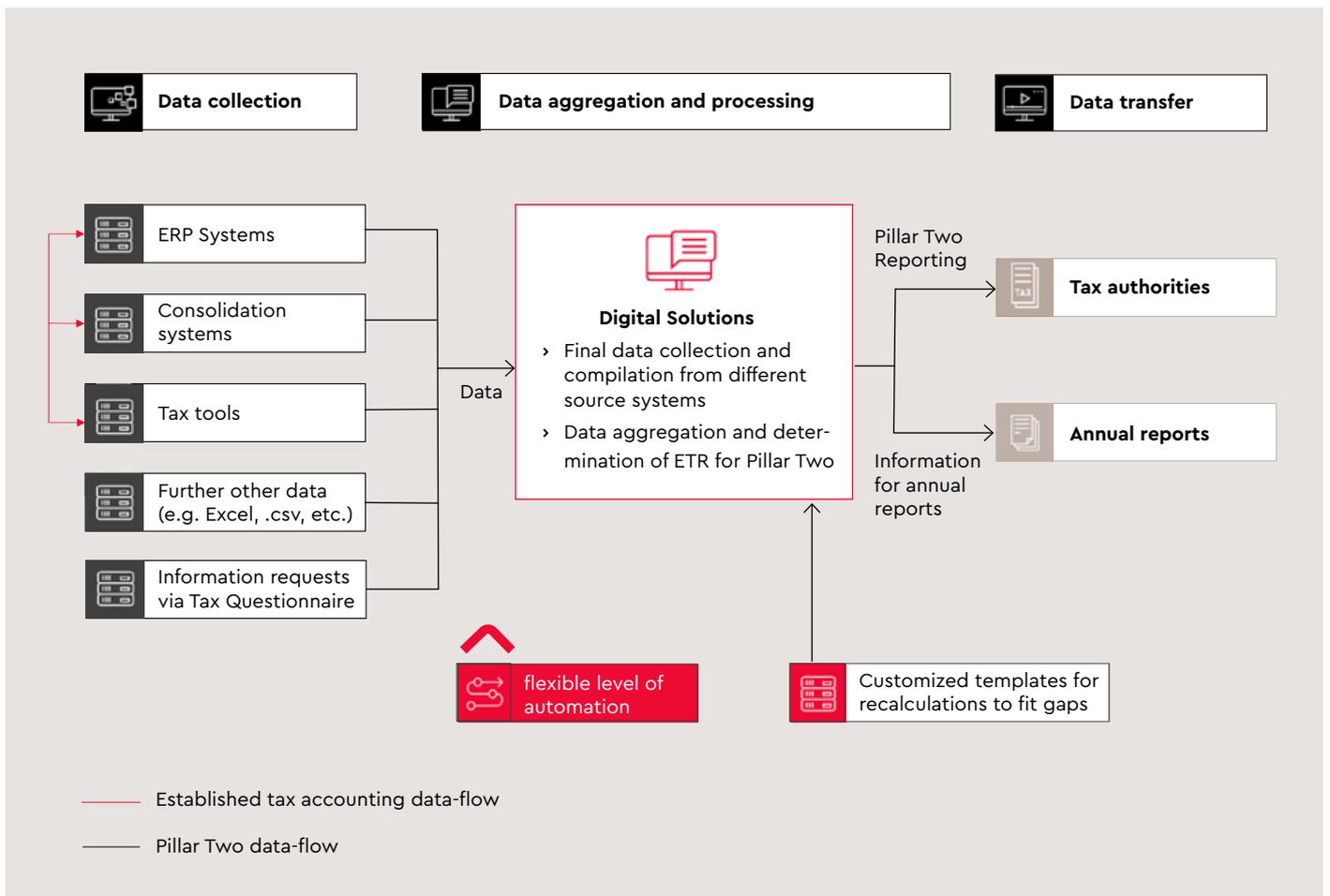
Es bietet sich hier auch eine Chance, da die zu verarbeitenden Daten sowohl für das Accounting als auch für das Reporting benötigt werden und digital vorliegen (müssen), um entsprechend weiterverarbeitet werden zu können. Vor diesem Hintergrund gewinnt die Idee der Tax Data Hubs an Bedeutung. Auf diesem Weg können durch interdisziplinäre Zusammenarbeit auf lokaler und internationaler Ebene Synergien gehoben werden, um die Datenverfügbarkeit für die nächsten Bearbeitungsschritte sicherzustellen. Anders erscheint eine Umsetzung der ambitionierten Anforderungen, die die OECD und die G20 an „multinational enterprises“ stellen, schwer vorstellbar. Denn die Beratungstätigkeit endet in der Regel nicht mit der fachlichen Fit-Gap-

Analyse im jeweiligen Konzern und einer entsprechenden Sensibilisierung der betroffenen Personengruppen für die diffizilen Pillar Two-Themen. Vielmehr erfordert sie insbesondere die Ausarbeitung eines technischen Prozesses, der in der Lage ist, die individuellen Themen auf Einzelgesellschafts- und Konzernebene zu erfassen und diese im erforderlichen Maß abzubilden und fachlich zu würdigen.

für ihre Buchhaltung und ihr Reporting nutzen. In der Praxis hat sich gezeigt, dass auch konzernintern auf Ebene der Einzelgesellschaften in den seltensten Fällen dieselben ERP-Systeme genutzt, geschweige denn identische Kontenrahmen verwendet werden. In vielen Fällen wird dadurch wohl eine technologisch valide Aufbereitung, respektive Sammlung relevanter Daten vorgelagert zur eigentlichen Berechnung notwendig. Andernfalls verfehlt der Prozess den gesetzten universellen Anspruch, die Daten sämtlicher Konzerneinheiten der unterschiedlichen Jurisdiktionen aufzunehmen und für die weiteren Bearbeitungsschritte verwerten zu können. Ebenfalls ist zu beachten, dass die bloße Verfügbarkeit relevanter Daten alleine nicht ausreichend ist. Vielmehr müssen notwendige Daten elektronisch in einem maschinenlesbaren Format vorgehalten und per (automatischer) Schnittstelle zwischen relevanten Systemen transferiert werden können. Siehe hierzu auch nachfolgende Illustration:

Allgemeine Anforderungen an einen automatisierten Pillar Two-Prozess

Die Abbildung der technischen Anforderungen an einen Pillar Two-Prozess beginnt mit der Definition der für die Berechnungen erforderlichen Datensätze. Hierbei ist zu beachten, dass eine einheitliche Definition, die für alle betroffenen Multinationals geeignet ist, schwer umsetzbar ist. Denn die unterschiedlichen ERP-Systeme und sonstigen Datenquellen der Unternehmensgruppen verkomplizieren die technische Abbildung stark. Hinzu kommt, dass nicht nur die verschiedenen Konzerne unterschiedliche Systeme



Das gesteckte Ziel eines möglichst hohen Automatisierungsgrades des gesamten Pillar Two-Prozesses (samt Accounting, Berechnung und Reporting) muss weiterhin berücksichtigen, dass eine manuelle Bearbeitung und fachliche Würdigung der Daten sowie eine entsprechende Dokumentation zu jeder Zeit gewährleistet sein müssen. Um dies sicherzustellen, soll der Datensammelprozess und die technische Aufbereitung der Daten für den weiteren Transfer automatisiert werden, indem durch das Push-Prinzip die gesammelten Daten über die implementierten Schnittstellen von relevanten Vorkontrollsystemen, wie z.B. den ERP- oder Konsolidierungssystemen, exportiert und in dem benötigten Format in das zentrale Datensammlungssystem des Konzerns übertragen werden können. Ein Datensammler fungiert nicht nur als Brücke zwischen den unterschiedlichen Quellsystemen, sondern bereitet die Daten vor dem Import in das Zielsystem auf und stellt die gewünschte Datentransparenz sicher. Von dem Zielsystem kann der Transfer der Daten in das finale Pillar Two-Berechnungs- und Reporting Tool per Pull-Prinzip erfolgen. Durch die vorherige Aufbereitung der Daten erfolgt bei dem Import ins Berech-

nungstool eine Verknüpfung mit den entsprechenden GloBE-Positionen, wodurch die Arbeitsintensität der Pillar Two-Berechnung reduziert wird. In Abhängigkeit von dem gewünschten Automatisierungsgrad und im Sinne der geforderten Datentransparenz müssen notwendige manuelle Änderungen im Zielsystem vorgenommen und gesondert ausgewiesen werden können.

Es zeigt sich, dass das Pillar Two-Regelwerk eine Vertiefung der interdisziplinären Kooperation zwischen International Tax und Digital nötig macht, um die erforderlichen Synergien für die Entwicklung eines systemgestützten, automatisierten Pillar Two-Prozesses zu heben. Anders erscheint die Ausarbeitung und technische Umsetzung eines solchen Zielprozesses, der sowohl die fachliche Komplexität der Regelungen als auch die individuellen, konzerninternen Anforderungen an die Datenintegration und Reportingverpflichtungen abbilden kann, kaum darstellbar. WTS Digital unterstützt bei der Implementierung eines systemgestützten Pillar Two-Prozesses, welcher bestmöglich in die bestehende Softwarelandschaft eingebettet werden kann.

Praxishinweis



Ihr Kontakt
StB Lars Klevermann, Düsseldorf,
lars.klevermann@wts.de



StB Ingo Soßna,
Hannover,
ingo.sossna@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, Lars Bax, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Andreas Masuch, 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/Elh Buta (Seite 1), Pexels/Johannes Plenio (Seite 7), istockphoto/Philip Thurston (Seite 9), Bas van den Eijkhof on unsplash (Seite 15), Nima Sarram on unsplash (Seite 17), Pexels/Joaquin Carfagna (Seite 21), Cristina Graf Adamoli on unsplash (Seite 23), Pexels/Mehmet Turgut Kirkgoz (Seite 25), Pexels/Mirco Violent Blur (Seite 28), Sixteen miles out on unsplash (Seite 31), Lukas Zischke on unsplash (Seite 33), Sarah Dorweiler und Christopher Burns on unsplash (Seite 34), istockphoto/hallojulie (Seite 36), Andres Canchon on unsplash (Seite 37), Jefferson Sees on unsplash (Seite 41), Cai Fang on unsplash (Seite 45), Pexels/Mine Canan Göldaf (Seite 49), Pexels/Zetong Li (Seite 52), Neom Gj on unsplash (Seite 54), Pexels/Luis Dalvan (Seite 58), Wesley Tingey on unsplash (Seite 60), Anna Sullivan on unsplash (Seite 63), Wim van t Einde on unsplash (Seite 64), Esteban Amaro on unsplash (Seite 65), Thomas de Luze on unsplash (Seite 66), Pexels/Eren Aydinoglu (Seite 72), Karl Kohler on unsplash (Seite 75), Lycs Architecture on unsplash (Seite 79), Casey Horner on unsplash (Seite 82), Pexels/Adrien Olichon (Seite 85), Letizia Agosta on unsplash (Seite 90); alle anderen Abbildungen © WTS



Empowering excellence

WTS ist ein globaler Full-Service-Anbieter für Steuerberatungsleistungen sowie Financial & Deal Advisory, der bewusst auf Jahresabschlussprüfungen verzichtet.

Mit mehr als 1.500 Expertinnen und Experten in Deutschland und der größten unabhängigen Steuerpraxis weltweit navigieren wir Sie durch zunehmende regulatorische Herausforderungen und unterstützen Sie beim digitalen Wandel.