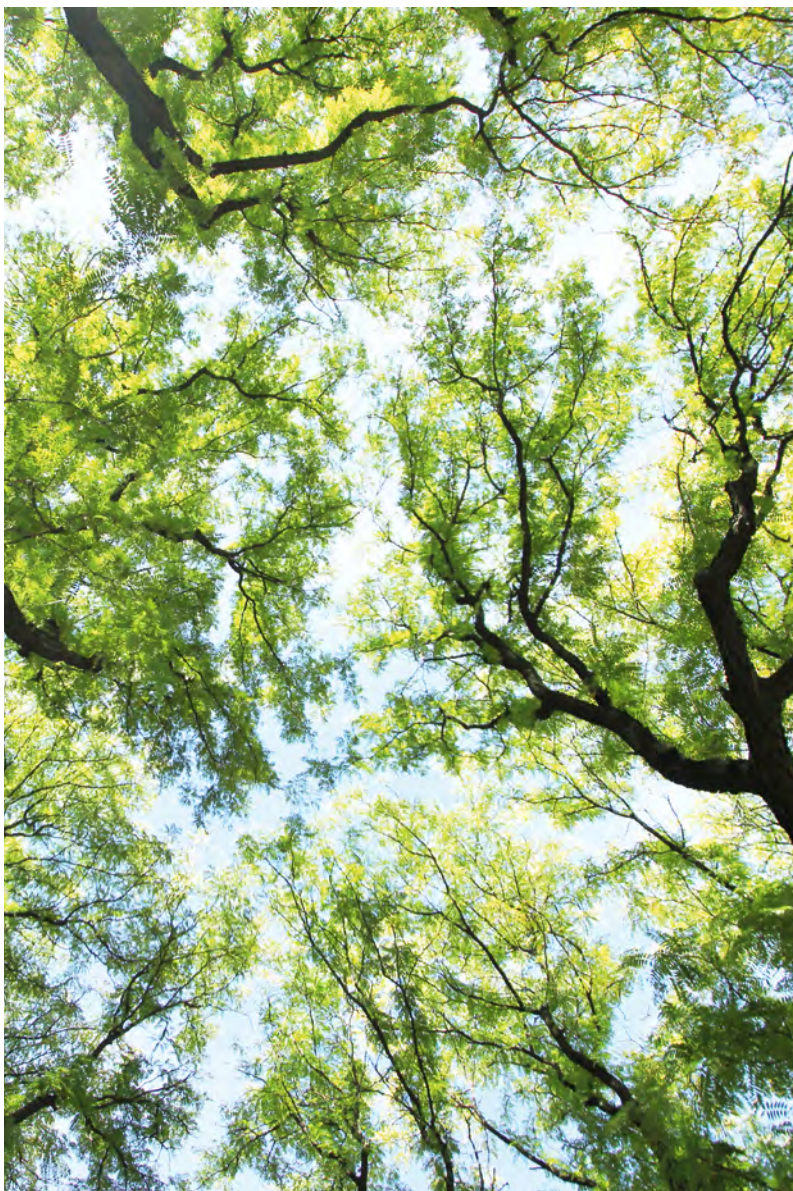


wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 2.2021



Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-UmsG)

Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (sog. Share Deals)

Umsatzsteuer: Rs. M-GmbH – Einbeziehung von Personengesellschaften in die Organschaft

Rs. Danske Bank – Umsätze zwischen Haupt- und Zweigniederlassung

TAX | Internationales

Bundesverfassungsgericht hebt BFH-Urteil zur Einkünftekorrektur bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen auf

Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Gewerbesteuer?

LEGAL

Energierrecht: Hochlauf der Elektromobilität: Was Unternehmen beachten sollten

FINANCIAL ADVISORY | RISK & COMPLIANCE

Der präventive Restrukturierungsrahmen als neues Sanierungsinstrument

Remote Auditing in der Internen Revision – Chancen und Herausforderungen

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	Steuerpolitik	
6	a Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts	25
9	b Bundestag beschließt Fondsstandortgesetz – FoStoG	26
10	c Bundestag verabschiedet Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz	27
12	d Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-UmsG)	27
14	e Regierungsentwurf zum Steueroasen-Abwehrgesetz	27
15	f Regierungsentwurf eines Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetzes mit Änderungen am Forschungszulagengesetz	28
17	g Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (sog. Share Deals)	29
	1 Ertragsteuern	
18	a Anwendungsschreiben zu § 8d KStG	31
19	b Anpassungsbedarf bei Gewinnabführungsverträgen i.S.d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. (Altverträgen) aufgrund Änderung von § 302 AktG	33
20	c Auswirkungen auf das Einkommen ausgeschiedener Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bei rückwirkender Verschmelzung auf den Alleingesellschafter	34
22	d Wegfall gewerbsteuerlicher Fehlbeträge bei Abspaltung von Mitunternehmeranteilen	36
23	e Steuerliche Behandlung des sog. Carried Interests	36
24	f Finanzverwaltung lenkt bei der Besteuerung von Gewinnen aus Gold-Zertifikaten ein	37
	2 Umsatzsteuer	
	a Rs. M-GmbH – Einbeziehung von Personengesellschaften in die Organschaft	37
	b Rs. Danske Bank – Umsätze zwischen Haupt- und Zweigniederlassung	38
	c Rs. Q-GmbH – Versicherungsvermittlung: Einheitlichkeit der Leistung und Umfang der Steuerbefreiung	39
	d EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften	40
	e Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets	
	f Keine „nivellierende“ Betrachtung für die Anwendung des Flächenschlüssels	
	g Besteuerung und Bemessungsgrundlagen von Sachspenden	
	3 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	Ausgangslohnsumme bei neu gegründeter Vorratsgesellschaft	
	4 Lohnsteuer	
	a Bewertung von Sachbezügen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG	
	b Firmenfitness-Programm: 44-Euro-Freigrenze anwendbar	
	c BFH-Entscheidungen zur ersten Tätigkeitsstätte	

Seite		Seite
	5 Abgabenordnung	
41	a Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – Veröffentlichung des finalen Anwendungsschreibens	60
43	b Ertragsteuerliche Erfassung von Zinsen auf Steuererstattungen gem. § 233a AO (Billigkeitsregelung)	
44	c Verlängerung der steuerlichen Maßnahmen für von der Corona-Pandemie betroffene Steuerpflichtige	
45	6 Versicherungsteuer Anwendungsschreiben zur Risikobeleghenheit nach § 1 VersStG	
	TAX Internationales	
	7 Deutschland	
47	a Bundesverfassungsgericht hebt BFH-Urteil zur Einkünftekorrektur bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen auf	
49	b Anwendungsschreiben zu § 8 Abs. 2 AStG – Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 22.05.2019 und vom 18.12.2019	
50	c Wegzugsbesteuerung ohne Zahlungsaufschub verstößt gegen Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz	
52	d Kein Nachweis der Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners	
54	e Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Gewerbesteuer?	
	8 OECD	
55	OECD veröffentlicht neues Handbuch zum ICAP-Prozess	
	9 Österreich	
57	a Steuerliche Förderung eines Homeoffice	
58	b Bundesfinanzgericht verneint umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung bei Vermietung aus dem Ausland	
	LEGAL	
	Energierrecht	
	Hochlauf der Elektromobilität: Was Unternehmen beachten sollten	60
	FINANCIAL ADVISORY RISK & COMPLIANCE	
	1 Financial Advisory	
	a Der präventive Restrukturierungsrahmen als neues Sanierungsinstrument	62
	b Die digitale Transformation von Geschäftsmodellen erfordert neue Strategien für die Abrechnungsprozesse von Unternehmen	63
	c Neufassung des IDW Standards: Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen (IDW ES 11 n.F.)	65
	d IASB verabschiedet Änderungen an IAS 1, IFRS Practice Statement 2 und IAS 8	66
	2 Risk & Compliance	
	a Remote Auditing in der Internen Revision – Chancen und Herausforderungen	68
	b Die Empfehlungen des Sustainable Finance Beirats der Bundesregierung für eine zukunftsgerichtete und integrierte Berichterstattung	69
	c Finale Empfehlungen zu Art. 8 der EU Taxonomie-Verordnung	70

Liebe Leserinnen, liebe Leser,



Prof. Dr. Robert Risse
WTS Partner of Counsel

mit den zahlreichen DAC 1 – 7 Initiativen der EU-Kommission ergibt sich eine Vielzahl neuer und weitergehender Dokumentationspflichten. Zudem hat die Finanzverwaltung mit der Neuauflage der GoBD gegen Ende 2019 weitere Anforderungen an die sich zunehmend digitalisierende Wirtschaft formuliert. Diese erweiterten steuerlichen Compliance-Anforderungen werden spätestens in einer Betriebsprüfung zur Sprache kommen.

Die Entwicklung der „klassischen Betriebsprüfung“ mit Einzelbegleitanalysen hin zu modernen digitalisierten Betriebsprüfungsverfahren – wie etwa der Summarischen Risikoprüfung oder der Monetary Unit Sampling (MUS) -Wahrscheinlichkeitsanwendung – wird eine Reaktion der Steuerpflichtigen erfordern. Aus Sicht der Unternehmen ist wichtig: Die Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO) geht willkürlichen Schätzungen innerhalb einer Betriebsprüfung vor. Wahrscheinlichkeitsalgorithmen können keine Steueransprüche begründen. Die Anwendbarkeit des Steuerrechts bedarf stets tatbestandsbegründende Rechtsnormen. In Österreich wurde im Jahr 2019 eine neue gesetzlich unterlegte „begleitende Kontrolle“ eingeführt, die ein kooperatives Verwaltungshandeln mit wechselseitigem Vertrauen von Fiskus und Unternehmen in Offenheit und Transparenz bei zeitnaher Bearbeitung vorsieht. Die Modernisierungsdiskussion in Deutschland hat die österreichische Entwicklung aufgegriffen. Die praktischen Erfahrungen mit der deutschen zeitnahen Betriebsprüfung zeigen, dass ein interaktives Management einer Betriebsprüfung besondere Bedeutung zukommt. Die zeitnahen Betriebsprüfungen vermeiden hohe Steuerzinsen für Nachzahlungen, aber auch die Bilanzierung von „uncertain tax positions“, die insbesondere für Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, wegen IFRIC 23 wesentlich ist.

In internationalen Betriebsprüfungen bei Konzernen und größeren Mittelständlern werden grenzüberschreitende Betriebsprüfungen immer häufiger. In der neuen DAC 7 Richtlinie geht um die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von EU-Verwaltungsbehörden zur umfangreichen informationellen Erfassung von Betreibern / Teilnehmern digitaler Plattformen. DAC 7 ändert die EU-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU vom 15.02.2011); letztere wurde durch das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) vom 26.06.2013 (mit Aktualisierungen) in nationales Recht umgesetzt.

Ein für die aktuelle Betriebsprüfungspraxis wichtiger Bereich ist die durch DAC 7 vorgenommene „Weiterentwicklung“ sog. Joint Audits. Zu diesem Zweck wird in DAC 7 ein neuer Art. 12a mit der Überschrift „gemeinsame Prüfungen“ eingeführt, der bis spätestens ab dem 01.01.2024 in deutsches Recht umgesetzt werden muss. Joint Audits haben damit eine Rechtsgrundlage im EU-Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz. Leider enthält die Richtlinie DAC 7 keine Rechtsgrundlage für den Steuerpflichtigen, eine solche Betriebsprüfung zu fordern. Diese „gemeinsamen Betriebsprüfungen“ sollen für die Prüfung grenzüberschreitender Sachverhalte, wie für Betriebsstätten, internationale Verrechnungspreisthemen oder grenzüberschreitende Organschaftsstrukturen, genutzt werden.

Offen bleibt die Frage, wie im Vorfeld oder in Nachbereitung einer Betriebsprüfung mehr Rechtssicherheit auch für die Zukunft erlangt werden kann. Bei Dauersachverhalten spielt dabei vor allem die sog. tatsächliche Verständigung zu diesen Sachverhalten nach einer Betriebsprüfung eine Rolle. Zudem sollten die Steuerpflichtigen die verfügbaren „Tools“ – zum Beispiel die verbindliche Zusage nach §§ 204 bis 207 AO oder internationale Advanced Pricing Agreements – in Anspruch nehmen, um die zukünftige steuerliche Behandlung bestimmter Sachverhalte zu vereinbaren.



Ihr Robert Risse



a | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts | Autor: StB Jens Krechel, Köln

Key Facts

- Option für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft (§ 1a KStG-E).
- Herausnahme von Währungskursverlusten aus der Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 KStG.
- Abschaffung organschaftlicher Ausgleichsposten (§ 14 KStG-E) einschließlich Folgeregelungen beim steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG-E).
- Weitere Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts.
- Bundesrat sieht noch erheblichen Nachbesserungsbedarf.

ten. Die Personengesellschaft muss hierfür vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die ertragsteuerliche Behandlung als Kapitalgesellschaft gelten soll, bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständigen Finanzamt einen unwiderprüflichen Antrag stellen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist derzeit in diesem Zusammenhang fraglich, ob sich die erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2022 auf die Ausübung der Option (dann erstmalige Besteuerung als Kapitalgesellschaft erst im Veranlagungszeitraum 2023) oder auf die Besteuerung als Kapitalgesellschaft im Veranlagungszeitraum 2022 bezieht. Dem Vernehmen nach ist Letzteres gewollt. Dabei soll für den Antrag § 217 Abs. 1 UmwG sinngemäß gelten, d.h. abhängig vom Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft bedarf es für die Optionsausübung der Einstimmigkeit bzw. der Dreiviertelmehrheit in einer Gesellschafterversammlung. Der auf Antrag stattfindende Übergang zur Körperschaftbesteuerung der Personengesellschaft gilt als Formwechsel i.S.d. UmwStG (allerdings ohne steuerliche Rückwirkungsmöglichkeit), so dass bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen auf Antrag grundsätzlich Buchwerte fortgeführt werden können. Hierzu ist allerdings u.a. erforderlich, dass alle (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen – einschließlich Sonderbetriebsvermögen – auf die optierte Personengesellschaft übertragen werden. Geschieht dies nicht, erfolgt die Option für den Inhaber des Sonderbetriebsvermögens zu gemeinen Werten, so dass die stillen Reserven in seinem gesamten Mitunternehmeranteil zu versteuern sind. Ggf. lässt sich dies durch vorherige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens vermeiden. Soweit der Formwechsel nicht zu gemeinen Werten durchgeführt wird, gelten die Sperrfristen in § 22 UmwStG entsprechend.

Folge der Option ist insbesondere, dass die optierte Personengesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke als Kapitalgesellschaft und die Gesellschafter wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert werden. Beim Gesellschafter gelten

Folgen der Option

Regierungsentwurf vom 24.03.2021

Mit dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 24.03.2021 plant die Bundesregierung verschiedene Änderungen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts.

Wesentliche Inhalte



Im Wesentlichen sind folgende Regelungen enthalten:

- Eine Option für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (im folgenden Personengesellschaften) zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft (§ 1a KStG-E),
- die Herausnahme von Währungskursverlusten aus der Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 KStG,
- die Abschaffung der organschaftlichen Ausgleichsposten (§ 14 KStG-E) einschließlich Folgeregelungen beim steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG-E) sowie
- die weitere Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts.

Folgeänderungen

Weiterhin sollen Änderungen in einzelnen Gesetzen als Folge der Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer vorgenommen werden.

Optionsmöglichkeit bestimmter Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

Die Optionsmöglichkeit für bestimmte Personengesellschaften zur Ertragsbesteuerung als Kapitalgesellschaft soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 gel-

mithin Entnahmen bzw. Gewinne, deren Auszahlung verlangt werden kann, als bezogene Dividenden. Auf schuldrechtlicher Vereinbarung geleistete (angemessene) Vergütungen sollen hingegen beispielsweise als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen usw. besteuert werden.

Rückoption

Auf Antrag kann die optierte Personengesellschaft wieder zur Regelbesteuerung für Personengesellschaften und deren Gesellschafter zurückkehren. Diese sog. Rückoption soll dabei als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG (ebenefalls ohne Rückwirkungsmöglichkeit) gelten. Da die Sperrfristen des § 22 UmwStG bei Ausübung der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu beachten sind, kann zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass eine Rückoption innerhalb der Sperrfrist des § 22 UmwStG als Veräußerung anzusehen ist, die dann rückwirkend (also noch vor Eintritt in das Regime der Körperschaftsteuer) zu einer (anteiligen) Besteuerung der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der optierenden Personengesellschaft führt. Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters gilt als Auflösung der optierten Gesellschaft. Ist der verbleibende Gesellschafter nach den Vorschriften des UmwStG als qualifizierter übernehmender Rechtsträger anzusehen, gilt die optierte Personengesellschaft als auf diesen umgewandelt, ansonsten gilt das Vermögen an den verbleibenden Gesellschafter als ausgeschüttet.

Besonderheiten ergeben sich für optierte Personengesellschaften insbesondere im Rahmen der Organschaft (wohl keine Eignung als Organgesellschaft), im Rahmen der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie im Rahmen der Wegzugsbesteuerung. Im Rahmen des ErbStG sollen optierte Personengesellschaften den „normalen“ Personengesellschaften gleichgestellt werden, so dass sie grundsätzlich weiterhin begünstigungsfähiges Vermögen darstellen. Grunderwerbsteuerlich bleibt es ebenfalls bei der Besteuerung als Personengesellschaft.

Abziehbarkeit von Währungsverlusten

Neben dem beschriebenen Optionsmodell sieht der Regierungsentwurf auch vor, dass nach dem 31.12.2021 eintretende

Gewinnminderungen aus Währungskursverlusten aus „Gesellschafterdarlehen“ nicht mehr der Abzugsbeschränkung nach § 8b Abs. 3 KStG unterfallen sollen (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E).

Im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft sollen Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung ersetzt werden (§§ 14 und 27 KStG-E). Das neue System soll erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Abs. 4 KStG in der am 31.12.2021 geltenden Fassung in der Steuerbilanz gebildet wurden, in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2020 endet. Aktive Ausgleichsposten erhöhen, passive Ausgleichsposten mindern dabei den Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz. Soweit sich hierdurch ein negativer Buchwert für die Beteiligung an der Organgesellschaft ergibt, führt dies zu einem (steuerpflichtigen) Ertrag. § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b KStG sollen auf diesen Ertrag anzuwenden sein und mittels Rücklagenbildung soll eine Streckung der Versteuerung über zehn Jahre ermöglicht werden. Sollte sich in Folgejahren durch organschaftliche Mehrabführungen ein negativer Buchwert für die Beteiligung an der Organgesellschaft ergeben, wären die steuerlichen Folgen im Detail zu prüfen.

Mit der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs für Umwandlungen im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes soll zudem das Umwandlungssteuerrecht weiter globalisiert werden (§ 1 UmwStG-E und Aufhebung von § 12 Abs. 2 und 3 KStG). Künftig sollen neben Verschmelzungen auch Spaltungen und Formwechsel von Körperschaften mit Bezug zu Drittstaaten steuerneutral möglich sein. Das neue Recht soll Anwendung finden, wenn der steuerliche Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt.

In seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf thematisiert der Bundesrat insbesondere folgende wesentliche Punkte:

Abschaffung organschaftlicher Ausgleichsposten (sog. Einlagelösung)



Weitere Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes

Stellungnahme des Bundesrats vom 07.05.2021

- Eine Beteiligung der Länder hätte bei einem derart komplexen Vorhaben dazu beitragen können, bereits frühzeitig Zweifels- und Anwendungsfragen zu klären (Ziffer 1a). In der vorgelegten Form sei das Optionsmodell für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich, da es in wesentlichen Teilen nur rudimentär und nicht hinreichend rechtssicher ausgestaltet und daher mit erheblicher Mehrarbeit für die Finanzbehörden verbunden sei. Die vorgesehene Optionsregelung für Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsteuerung müsse fachlich und organisatorisch noch eingehender geprüft und vorbereitet werden (Ziffer 1b).
 - Daher wird auch eine Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunkts der Option zur Körperschaftsteuer um mindestens ein Jahr gefordert (Ziffer 19). Unternehmen, Beratern und Steuerverwaltung müsse der erforderliche Vorlauf gewährt werden.
 - Ganz zentral wird um Prüfung gebeten, ob § 1a Abs. 2 KStG-E im Hinblick auf die Einbeziehung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter in den fiktiven Formwechsel gegebenenfalls ergänzt werden sollte, oder eine eindeutige Aussage hierzu in die weiteren Gesetzesmaterialien aufzunehmen ist. Das Erfordernis der Einbringung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens sollte klarstellend geregelt werden. Alternativ sollte eindeutig zum Ausdruck gebracht werden, dass mit den in der Gesetzesbegründung angesprochenen Nebenvereinbarungen die Übertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der optierenden Personengesellschaft gemeint ist (Ziffer 5).
 - Adressiert werden zudem zum einen drohende ungerechtfertigte Besteuerungsnachteile sowie auch zum anderen gänzlich unbesteuerte Einkünfte in Fällen mit ausländischen Gesellschaftern oder Auslandsvermögen, die es zu vermeiden gilt (Ziffer 11). Gleiches gilt für mögliche Gewinnverlagerungen ins Ausland (Ziffer 15) sowie – soweit die Mitunternehmer in einem EU-/EWR Staat ansässig sind – für einen möglichen Verlust des Besteuerungsrechts auf im Inland gebildete stille Reserven, die künftig in den Anteilen an der optierten Gesellschaft liegen (Ziffer 16).
 - Geprüft werden soll auch der Umgang mit Ergänzungsbilanzen für den Fall der Rückoption (Ziffer 9).
 - Insbesondere folgende weitere Nachbesserungen werden gefordert: Vorschreiben einer gesetzlichen Form und Frist (Ausschlussfrist) für die Antragstellung zur Ausübung der Option aus Gründen der Rechtssicherheit (Ziffer 2 und 3). Für Option und Rückoption soll jeweils eine siebenjährige zeitliche Bindung vorgeschrieben werden (Ziffer 4).
 - Die Ausweitung des Umwandlungssteuergesetzes auf alle Umwandlungen von Körperschaften in Drittländern soll auf diejenigen Fälle in Drittstaaten begrenzt werden, mit denen die Bundesrepublik Deutschland in den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen eine sog. große Auskunfts-klausel vereinbart hat (Ziffer 17).
 - Der Bundesrat fordert zudem, dass im weiteren Gesetzgebungsverfahren die weltweite Öffnung des Umwandlungssteuergesetzes vorerst zurückgestellt wird, bis abschließend steuerfachlich geklärt sei, welche konkreten Folgen sich durch die Öffnung des Umwandlungssteuergesetzes in Drittstaatenfällen für die öffentlichen Haushalte und für die Steuerverwaltungen der Länder ergeben (Ziffer 18).
- Hierzu ist nun im nächsten Schritt die Gegenäußerung der Bundesregierung zu erwarten. Das Gesetzgebungsverfahren soll noch vor der Sommerpause abgeschlossen werden.

Ihr Kontakt



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

b | Bundestag beschließt Fondsstandortgesetz – FoStoG |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Nachjustierung der steuerlichen Regelungen zur Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen im Vergleich zum Regierungsentwurf.
- Verbesserungen im Hinblick auf die sog. erweiterte Kürzung in der Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG-E).
- Zustimmung des Bundesrats am 28.05.2021 zu erwarten.

Zeitpunkt der Veräußerung, spätestens nach 12 Jahren (im Regierungsentwurf noch „zehn“) oder bei einem Arbeitgeberwechsel. Die Sonderregelung vermeidet, dass schon die Übertragung einer Beteiligung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (Sachbezug) bei der Arbeitnehmerin bzw. beim Arbeitnehmer führt, ohne dass liquide Mittel zugeflossen sind (sog. „trockenes“ Einkommen – „dry income“). Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags brachte hier im Vergleich zum Regierungsentwurf folgende Anpassungen:

- › Rechtssichere Ausgestaltung, nach der auch mittelbar über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen vom Anwendungsbereich erfasst werden;
- › Erweiterung des Förderzeitraums auf ältere Unternehmen (§ 19a Abs. 3 EStG-E);
- › Verlängerung der Frist für die nachgeholte Besteuerung auf zwölf Jahre (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- › Abmilderung der Besteuerung bei Beendigung des Dienstverhältnisses. Übernimmt der Arbeitgeber in diesem Fall die Lohnsteuer, ist der übernommene Abzugsbetrag nicht Teil des zu steuernden Arbeitslohns (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG-E);
- › Möglichkeit der Anrufungsauskunft beim Betriebsstättenfinanzamt zum nicht besteuerten Vorteil nach der Übertragung einer Vermögensbeteiligung (§ 19a Abs. 5 EStG).

Bundestagsbeschluss vom 23.04.2021



Am 22.04.2021 hat der Bundestag den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG) in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses vom 21.04.2021 verabschiedet.

Nachjustierung der steuerlichen Regelungen aus dem Regierungsentwurf

§ 4 Nr. 8h UStG-E

Die ursprünglichen steuerlichen Regelungen des Regierungsentwurfs wurden wie folgt beschlossen:

- Nationale Rechtsänderung im Umsatzsteuergesetz, mit der die Umsatzsteuerbefreiung auf die Verwaltung von Wagniskapitalfonds ausgedehnt wird (§ 4 Nr. 8h UStG-E).

§ 3 Nr. 39 EStG-E

- Im Einkommensteuergesetz wird der steuerfreie Höchstbetrag für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen von derzeit € 360 auf € 1.440 p.a. (zuvor € 720 p.a.) angehoben, um hier die Attraktivität zu erhöhen (§ 3 Nr. 39 EStG-E).

§ 19a EStG-E

- Zudem wird eine steuerliche Regelung zur weiteren Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen insbesondere bei Startup-Unternehmen aufgenommen (§ 19a EStG-E). Danach werden die Einkünfte aus der Übertragung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers erst zu einem späteren Zeitpunkt besteuert. Die Besteuerung erfolgt in der Regel im

Darüber hinaus brachte die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags im Vergleich zum Regierungsentwurf insbesondere noch folgende

- Änderungen in weiteren Steuergesetzen:
- Änderungen im Bewertungsgesetz zur erleichterten Umsetzung der ersten Hauptfeststellung von Grundsteuerwerten auf den 01.01.2022; insbesondere wurden die zu berücksichtigenden Abweichungen zu den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks auf Fälle eines unterschiedlichen Entwicklungszustandes und die Arten

Änderungen in weiteren Steuergesetzen

Bewertungsgesetz

Regelungen aus dem Regierungsentwurf eines GrStRefUG

Verbesserungen bei der sog. erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG-E)

- der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen beschränkt.
- Weiter wurden einige Regelungen aus dem Regierungsentwurf zum Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetzes (vgl. gesonderter Beitrag in diesem Heft) bereits in dieses Gesetz vorgezogen.
 - Verbesserungen bei der sog. erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung für Grundstücksunternehmen in § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG-E. Dies zum einen zur Flankierung der Energie- und Mobilitätswende und zum anderen auch zur

- Einführung einer allgemeinen Bagatellgrenze in Höhe von 5 % für schädliche Tätigkeiten, wenn die Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsverhältnissen mit den Mietern des Grundstücks stammen. Die Änderungen sollen erstmals für den Erhebungszeitraum 2021 anzuwenden sein.
- Änderung des Zerlegungsmaßstabes in § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG-E (installierte Leistung).

Der Bundesrat soll seine Zustimmung am 28.05.2021 erteilen

Ihr Kontakt



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

c | Bundestag verabschiedet Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme geforderten Ergänzungen im Verrechnungspreisteil wurden nicht aufgegriffen.
- Zu den beschränkt steuerpflichtigen sog. Registerfällen wurde eine Protokollerklärung beschlossen.
- Bei der Pflicht börsennotierter Gesellschaften, ihre Aktionäre zu identifizieren und dem BZSt zu melden, ist es lediglich zu einer Verschiebung des Datums zum Inkrafttreten gekommen.
- Die finale Zustimmung des Bundesrats ist für den 28.05.2021 vorgesehen.

- Kapitalertragsteuer – Ausweitung der Angaben zu Steuerbescheinigungen und zum Steuerabzug, der Übermittlungspflichten an das BZSt (§ 45a Abs. 2a, § 45b, § 45c EStG-E) sowie der Haftung bei fehlerhaften Steuerbescheinigungen (§ 45a Abs. 7 EStG-E).
- Änderung des Investmentsteuergesetzes (§ 7 Abs. 4 Satz 3, § 7 Abs. 5 Satz 1 sowie § 11 Abs. 1 Satz 3 und 4 InvStG-E).
- Umwandlungssteuer – Verlustverrechnungsverbot für Verlustpotential aus Rückwirkungszeitraum bei bestimmten Gestaltungen mit Finanzinstrumenten und Beteiligungen (§ 2 Abs. 5 UmwStG-E).
- Änderung der Grundsätze zu Verrechnungspreisen, §§ 1, 1a AStG-E (vgl. WTS Journal 01/2021, S. 44 ff.).
- Neue Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren, § 89a AO-E (vgl. WTS Journal 01/2021, S. 44 ff.).

Regierungsentwurf vom 20.01.2021

Am 20.01.2021 hatte das Bundeskabinett den Regierungsentwurf für ein „Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer“ (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) beschlossen.

Am 05.05.2021 hat nun der Bundestag das Gesetz in der Fassung der Beschlussempfehlungen seines Finanzausschusses verabschiedet. Danach wird der Gesetzesentwurf noch an einigen Stellen ergänzt und klargestellt.

Bundestagsbeschluss vom 05.05.2021

Wesentlicher Inhalt



- Der Gesetzesentwurf enthält im Wesentlichen die folgenden Regelungen:
- Neufassung der Vorschriften zum Verfahren der Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger von Abzugsteuern (§ 50c EStG-E).
 - Neuregelung der sog. Anti-Treaty-Shopping-Regelung, § 50d Abs. 3 EStG-E (vgl. WTS Journal 01/2021, S. 43 f.).

Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme geforderten Ergänzungen im Verrechnungspreisteil wurden nicht aufgegriffen. Dies betrifft insbesondere die geforderte Aufnahme besonderer Regelungen zu grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen in das AStG. Aufgenommen

Bundesratsforderungen zum Verrechnungspreisteil nicht aufgegriffen

wird aber eine Anwendungsregelung für die Änderungen des § 1 Abs. 3b und des § 1a AStG-E (§ 21 Abs. 25 AStG-E). Diese soll sicherstellen, dass insbesondere die Ausnahmeregelung in § 1 Abs. 3b Satz 2 AStG-E und zur Preisanpassungsklausel nach § 1a AStG-E für die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 und für die Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden sind.

Protokollerklärung zu
sog. Registerfällen

Zu den beschränkt steuerpflichtigen sog. Registerfällen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG), die gem. einer überraschenden Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nach etwa 95 Jahren der bisherigen Verwaltungsübung ohne Vorwarnung rückwirkend steuerpflichtig wurden, wurde eine Protokollerklärung beschlossen. Demnach soll eine Evaluation der geltenden Rechtslage bis zum 30.06.2022 vorgenommen werden. Auch will sich das BMF gegenüber den Obersten Finanzbehörden der Länder für eine Verlängerung der – nur sehr eingeschränkt wirkenden – Vereinfachungsregelung in seinem BMF-Schreiben hierzu bis ebenfalls zum 30.06.2022 einsetzen.

Aktionärsidentität

Bei der Pflicht börsennotierter Gesellschaften, ihre Aktionäre zu identifizieren und dem BZSt zu melden (§ 45b Abs. 9 EStG-E i.V.m. § 67d AktG), ist es lediglich zu einer Verschiebung des Datums zum Inkrafttreten gekommen. Wegen der umfangrei-

chen EDV-technischen Vorbereitungen und Umstellungen bei Banken und Finanzverwaltung ist nun die Anwendung der Neuregelungen der §§ 45a, 45b, 45c und 50e EStG-E auf Kapitalerträge vorgesehen, die ihrem Gläubiger nach dem 31.12.2024 zufließen, § 52 Abs. 44a Satz 3, Abs. 44b, Abs. 44c und Abs. 47c Satz 2 EStG-E.

Hervorzuheben sind abschließend noch folgende weitere Ergänzungen:

- Verlängerung des Zahlungszeitraums für die Steuerbefreiung von Corona-Prämien nach § 3 Nr. 11a EStG i.H.v. bis zu € 1.500 bis zum 31.03.2022.
- § 152 AO wird um Regelungen zur Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Abs. 2 UStDV ergänzt. Die Ausnahmeregelung des § 152 Abs. 3 Nr. 4 AO wird um die jährlich abzugebende Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung ergänzt, sodass § 152 Abs. 2 AO im genannten Bereich insgesamt keine Anwendung findet. Durch Ergänzung des § 152 Abs. 8 AO um eine neue Nr. 5 wird ferner klargestellt, dass der Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Anmeldung über die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Abs. 2 UStDV nicht nach § 152 Abs. 5 Satz 1 AO, sondern nach § 152 Abs. 8 Satz 2 AO zu berechnen ist.

Die finale Zustimmung des Bundesrats ist für den 28.05.2021 vorgesehen.

Hervorzuhebende
weitere Ergänzungen



Ihr Kontakt



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



d | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-UmsG) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Bundeskabinett verabschiedet Regierungsentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes.
- Verschärfende Neuregelung der Wegzugsbesteuerung bleibt enthalten.
- Auch der Niedrigsteuersatz soll (zumindest vorerst) weiterhin bei 25 % bleiben.
- Die Regelungen zur zeitlichen Anwendung wurden nochmal überarbeitet.
- Bundesrat hat die Empfehlungen seines Wirtschaftsausschusses, zum einen den Verzicht auf die Verschärfung der sog. Wegzugsbesteuerung und zum anderen eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze zu fordern, nicht aufgegriffen.

sen. Laut der Gesetzesbegründung erfülle Deutschland zwar bereits heute weitgehend die von der ATAD vorgegebenen Mindeststandards. Gleichwohl bestehe in einigen Bereichen noch Anpassungsbedarf.

Der Regierungsentwurf entspricht (mit Ausnahme einzelner Anwendungsregelungen) dem im November 2020 bekannt gewordenen Gesetzentwurf zur Umsetzung der ATAD-Richtlinien (Bearbeitungsstand vom 17.11.2020), den das BMF unmittelbar an die finanzpolitischen Sprecher der Bundestagsfraktionen gesendet hatte (vgl. WTS Journal 05/2020).

Folgende Maßnahmen sind enthalten:

- Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Umsetzung von Art. 5 ATAD)
 - › Anpassung der Stundungsregelungen an die ATAD in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG-E, § 6 AStG-E
 - › Wertverknüpfung bei der Begründung und Stärkung von Besteuerungsrechten („Verstrickung“), §§ 4, 6 EStG-E, § 12 KStG-E
- Hybride Gestaltungen (Umsetzung von Art. 9, 9b ATAD)
 - › Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen durch Betriebsausgabenabzugsverbot bzw. Versagung der Steuerfreistellung bei hybriden Gestaltungen (§ 4k, § 3 Nr. 40, § 50d Abs. 9 EStG-E, § 8b KStG-E)
- Hinzurechnungsbesteuerung (Umsetzung von Art. 7 und 8 ATAD)
 - › Beherrschungskriterium
Statt der bisher maßgeblichen Inländerbeherrschung ist künftig eine gesellschaftsbezogener Betrachtung entscheidend.
 - › Einkünftekatalog
Der Aktivkatalog des § 8 AStG-E wird angepasst. Dividenden, welche das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (vgl. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG; Korrespondenzprinzip) bzw. die unter § 8b Abs. 4 und 7 KStG fallen würden, gelten nunmehr als passive Einkünfte.
 - › Niedrigsteuersatz
Es bleibt – vorerst – bei dem Niedrigsteuersatz in Höhe von 25 % (§ 8 Abs. 5 AStG-E; siehe auch oben).

Übersicht über die enthaltenen Maßnahmen



Regierungsentwurf vom 24.03.2021

Am 24.03.2021 ist der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG) vom Bundeskabinett verabschiedet worden.

Neuregelung der Wegzugsbesteuerung bleibt enthalten

Die hauptsächlich kritisierten Punkte einer verschärfenden Neuregelung der Wegzugsbesteuerung sowie des unveränderten Niedrigsteuersatzes in Höhe von 25 % im AStG sind weiterhin enthalten. Zu Letzterem wird allerdings darauf hingewiesen, dass nach dem Beschluss des Koalitionsausschusses vom 08.03.2020 bis Ende 2020 entsprechend der Minimum Taxation-Initiative der OECD (sog. Säule 2) die Niedrigsteuergrenze zur Entlastung der Wirtschaft und zum Abbau unnötiger Steuerbürokratie angepasst werden sollte. Unter §§ 7 bis 14 AStG „Allgemeines“ enthält die Gesetzesbegründung einen entsprechenden Hinweis. Danach soll dem Ergebnis der vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen werden.

Niedrigsteuersatz soll (zumindest vorerst) weiterhin bei 25 % bleiben



Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)

Die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) enthält ein Paket von rechtlich verpflichtenden Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerermeidung, die von allen Mitgliedstaaten gegen gängige Formen von aggressiver Steuerplanung angewendet werden müs-

- › **Verlustverrechnung**
Bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen darf im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung keine Verlustkonsolidierung auf Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft mehr stattfinden.
- › **Besteuerungstechnik**
Nach der ATAD hat die Hinzurechnung im Veranlagungszeitraum des Endes des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft zu erfolgen.

Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf vom 24.03.2020



Der Regierungsentwurf enthält gegenüber dem alten Referentenentwurf vom 24.03.2020 im Wesentlichen folgende Änderungen:

- **Herausnahme von Regelungen ohne unmittelbaren Bezug zur ATAD**
Die bisherigen Regelungen in § 90 AO-E sowie § 1 Abs. 1, Abs. 3 bis 3c und Abs. 6 sowie §§ 1a und 1b AStG-E betreffend die Sicherstellung einer fairen Aufteilung des Besteuerungsrechts bei multinationalen Unternehmen sowie die Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren in § 89a AO-E sind nicht mehr enthalten. Änderungen zu Verrechnungspreisen sind mittlerweile zum Teil Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens zu einem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG). Im ATAD-UmsG bleibt lediglich die Erweiterung der Definition der nahestehenden Person in § 1 Abs. 2 AStG enthalten.
- **Rechtsförmliche Anpassungen im Außensteuergesetz**
Auf Anregung des BMJV wurden im Sinne einer besseren Vergleichbarkeit einzelne Regelungen des Außensteuergesetzes, die nur in Teilen geändert werden, nicht mehr vollständig neu gefasst.
- **Anwendungsregelungen**
Die Maßnahmen der ATAD waren grundsätzlich bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und ab 01.01.2020 anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung wurde im nunmehrigen Regierungsentwurf auf diejenigen Maßnahmen beschränkt, die durch die ATAD veranlasst und zwingend zum 01.01.2020 anzuwenden sind. Für die Hinzurechnungsbesteuerung (bei der Deutschland den Mindeststandard im Grundsatz bereits erfüllt) und die Wegzugsbesteuerung soll dagegen eine

Rückwirkung vermieden werden. Dementsprechend ist abweichend von den bisherigen Entwürfen eine Anwendung jeweils nicht ab dem 01.01.2021, sondern erst ab dem 01.01.2022 vorgesehen.

In seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf thematisiert der Bundesrat insbesondere folgende wesentliche Punkte:

- Der Bundesrat wiederholt auch hier nochmal seine Forderungen im Hinblick auf Verrechnungspreisregelungen (vgl. bereits WTS Journal 01/2021, S. 45), nachdem diese nicht in das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz Eingang gefunden haben (Ziffer 9).
- Die Anwendungsvorschriften im Gesetzentwurf sollen auf Vollständigkeit geprüft werden und dabei insbesondere der Gleichlauf der einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsvorschriften sichergestellt werden (Ziffer 3).
- Geprüft werden soll auch, ob das Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven in Fällen einer Stärkung deutscher Besteuerungsrechte auch für die körperschaftsteuerliche Entstrickungsbesteuerung übernommen werden kann, um einen Gleichlauf der einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsvorschriften sicherzustellen (Ziffer 5).
- Ebenso soll geprüft werden, ob die im Gesetzentwurf vorgesehenen Vorschriften zur Verhinderung hybrider Gestaltungen um Regelungen für umgekehrt hybride Rechtsträger ergänzt werden sollten, um die europarechtlichen Vorgaben vollständig und in einem Schritt umzusetzen (Ziffer 4).

Nicht aufgegriffen hat der Bundesrat die Empfehlungen seines Wirtschaftsausschusses, zum einen den Verzicht auf die Verschärfung der sog. Wegzugsbesteuerung und zum anderen eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze von derzeit 25 % auf ein Niveau von 15 % zu fordern.

Zu der Stellungnahme des Bundesrats ist nun im nächsten Schritt die Gegenäußerung der Bundesregierung zu erwarten. Der Bundestag soll das Gesetz am 21.05.2021 beschließen. Die endgültige Zustimmung des Bundesrats könnte dann am 28.05.2021 oder am 25.06.2021 erfolgen.

Stellungnahme des Bundesrats vom 07.05.2021

Wegzugsbesteuerung und Niedrigbesteuerungsgrenze nicht thematisiert

Ihr Kontakt



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

e | Regierungsentwurf zum Steueroasen-Abwehrgesetz |

Autoren: StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp und Felix Yilmaz, beide Düsseldorf

Key Facts

- Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete finden Einzug in nationales Recht.
- Drastische Auswirkungen auf Transaktionen mit Unternehmen aus nicht kooperierenden Ländern.
- Umfangreiche Dokumentationspflichten für den Steuerpflichtigen.

Betroffene Geschäftsvorgänge sind alle Geschäftsbeziehungen (auch anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen Unternehmen und ihren Betriebsstätten i. S. v. § 1 Abs. 4 AStG), gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen oder Beteiligungsverhältnisse, die zu natürlichen oder juristischen Personen in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet bestehen. Laut Regierungsentwurf gelten Staaten oder Gebiete als nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete, wenn

- das Land intransparent in Steuersachen agiert,
- es unfairen Steuerwettbewerb (dieser wird in § 5 Abs. 2 StAbwG definiert) betreibt, oder
- den vordefinierten BEPS-Mindeststandard nicht umsetzt.

Um den Geboten der Rechtssicherheit und Bestimmtheit Genüge zu tun, werden BMF und BMWi verpflichtet, mit Zustimmung des Bundesrats die Steuerhoheitsgebiete, die gemäß StAbwG als nicht kooperativ gelten, durch Rechtsverordnung zu benennen, wenn sie auch in der im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten „schwarzen Liste“ der EU als nicht kooperative Länder und Gebiete geführt werden. Dies hat zur Folge, dass das StAbwG keinesfalls in Bezug auf Steuerhoheitsgebiete zur Anwendung kommt, die nicht auf der „schwarzen Liste“ der EU geführt werden.

Dabei sind folgende Abwehrmaßnahmen geplant:

- Aufwendungen aus betroffenen Geschäftsvorgängen dürfen nur berücksichtigt werden, soweit entsprechende Erträge in Deutschland der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegen.
- Für unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 AStG in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet beteiligt sind, gilt eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung. Die §§ 7 bis 21 AStG sind nach den Regelungen des § 9 StAbwG entsprechend anzuwenden, falls die Einkünfte dort einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Ausnahmen gelten für Einkünfte oder Teile von Einkünften einer

Geschäftsvorgänge mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten sollen strengeren Regeln unterliegen

Rechtsverordnung

Abwehrmaßnahmen

Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot

Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

Entschärfung des Steuerwettbewerbs durch geplante Einführung eines StAbwG als nationales Recht



Um der Verschärfung des Steuerwettbewerbs und dem sog. race to the bottom entgegenzuwirken, will die Bundesregierung steuerliche Konsequenzen für Geschäftsbeziehungen mit Bezug zu Ländern ziehen, die den Steuerwettbewerb verschärfen. Dies soll im Rahmen eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze geschehen. Kern dieses Gesetzesvorhabens ist das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG). Der Regierungsentwurf wurde am 31.03.2021 durch das Bundeskabinett verabschiedet. Hierzu hat der Bundesrat am 07.05.2021 Stellung bezogen. Im Rahmen des Gesetzesentwurfs wird eingangs definiert, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein Land als „nicht kooperativ“ gilt, um in einem zweiten Schritt festzulegen, zu welchen steuerlichen Implikationen dies führt.

Ziel des Gesetzes



Ziel des StAbwG ist es, Staaten und Regionen dazu anzuhalten, Anpassungen in Richtung einer Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich vorzunehmen und hierzu Personen, Unternehmen und Vermögensmassen davon abzuhalten, Geschäftsbeziehungen mit Bezug zu nicht kooperativen Ländern fortzusetzen oder aufzunehmen.

Hiermit sollen ebenso die im Jahr 2009 beschlossenen Regelungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes überarbeitet und im neuen Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb implementiert werden. Die geplanten Änderungen durch den Regierungsentwurf betreffen insbesondere das Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Abgabenordnung und die Aufhebung der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung.



- ausländischen Gesellschaft, soweit die den diesen zugrundeliegenden Erträgen entsprechenden Aufwendungen dem Abzugsverbot unterlegen haben und sie aus aktiven Tätigkeiten des § 8 Abs. 1 AStG stammen. Auch gelten die Regelungen nicht, soweit deren Anwendung zu niedrigeren steuerpflichtigen Einkünften oder zuzurechnenden Einkünften führen würden als ohne deren Geltung.
- **Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, über § 49 EStG hinaus, für Einkünfte von in nicht kooperativen Staaten ansässigen Steuerpflichtigen, aus Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, Erbringung von Dienstleistungen oder dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen.**
- **Voraussetzung ist, dass die gewährten Vergütungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten eines anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des Betriebsausgabenabzugsverbots nach diesem Gesetz bei dessen Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuer oder Körperschaftsteuerpflicht berücksichtigt werden können.**
- **Dividenden und Veräußerungsgewinne von Beteiligungen an Gesellschaften in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten sind nicht freigestellt.**

Quellensteuer-
maßnahmen

Keine Steuerbefreiung
bei Gewinnausschüttung
und Anteilsveräußerung

Gesteigerte
Mitwirkungspflichten

Daneben bestehen gesteigerte Mitwirkungspflichten. Der Steuerpflichtige muss Aufzeichnungen – in Anlehnung an die Verrechnungspreisdokumentationspflichten – erstellen. Diese müssen Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen, zugrundelie-

gende Verträge, Vereinbarungen in Bezug auf immaterielle Werte, eingesetzte Vermögenswerte, gewählte Geschäftsstrategien, Markt- und Wettbewerbsverhältnisse sowie Informationen zu den Gesellschaftern umfassen. Die Aufzeichnungen sind spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die Finanzbehörden sowie in den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 138a AO erfüllt sind, dem Bundeszentralamt für Steuern, zu übermitteln.

Gemäß der jetzigen Fassung des Regierungsentwurfs soll das Gesetz am 01.07.2021 in Kraft treten. Die Regelungen zu Abwehrmaßnahmen und gesteigerter Mitwirkungspflicht sollen ab dem 01.01.2022 für betroffene Geschäftsvorgänge mit natürlichen und juristischen Personen aus nicht kooperativen Ländern Anwendung finden, die am 01.01.2021 laut „schwarzer Liste“ der EU als nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete gelten. Für Länder, die am 01.01.2021 noch nicht in diesem Sinne als nicht kooperativ galten, sollen diese Regelungen ab dem 01.01.2023 anzuwenden sein, sofern die Kriterien erfüllt sind.

Der Bundesrat kritisierte in seiner Stellungnahme vom 07.05.2021 den erhöhten Mehraufwand für Betroffene und gibt zu bedenken, dass die in § 4 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 StAbwG gewählte Definition in Bezug auf nicht hinreichende Transparenz in Steuersachen zu unpräzise formuliert sein könnte.

Inkrafttreten und
zeitlicher Anwendungsbereich

Ihr Kontakt



StB/FBISr Prof.
Dr. Axel Nientimp,
Düsseldorf,
axel.nientimp@
wts.de

f | Regierungsentwurf eines Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetzes mit Änderungen am Forschungszulagengesetz | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und StB Dominik Lipp, beide München

Key Facts

- Erleichterungen bei der Umsetzung der Grundsteuer-Reform.
- Gesetzliche Änderungen zur Relativierung von BFH Rechtsprechung zur Grundbesitzbewertung.
- Anpassung des Unternehmensverbands von § 15 AktG auf § 290 HGB und stichtagsbezogene Betrachtung.
- Klarstellungen im Festsetzungsverfahren.

Am 31.03.2021 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG) beschlossen, der dazu dient, zwischenzeitlich erkannten Handlungsbedarf zu regeln. Das Gesetzesvorhaben sieht auch Änderungen im Bereich der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer und Änderungen am Forschungszulagengesetz

Regierungsentwurf
vom 31.03.2021



Entwurf einer Mietniveau-Einstufungsverordnung (MietNEinV)	<p>(FZuG) vor. Gegenüber dem Referentenentwurf haben sich keine wesentlichen Änderungen ergeben.</p> <p>Aufgrund aktueller statistischer Daten wurde darüber hinaus nachrichtlich auch ein aktualisierter Entwurf der Verordnung zur Einstufung der Gemeinden in eine Mietniveaustufe im Sinne des § 254 BewG (Mietniveau-Einstufungsverordnung – MietNEinV) bekannt gemacht.</p>	<p>steuer sowie Grunderwerbsteuer sah der Gesetzgeber infolge aktueller höchstgerichtlicher Rechtsprechung Änderungsbedarf wie folgt:</p>
Reform der Grundsteuer	<p>Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Reform der Grundsteuer erschienen insbesondere folgende gesetzlichen Änderungen fachlich geboten:</p> <ul style="list-style-type: none">→ Schaffung einer Möglichkeit zur Beibehaltung des Umfangs der wirtschaftlichen Einheiten bei Ehegatten und Lebenspartnern nach § 26 BewG sowie Betrieben der Land- und Forstwirtschaft nach § 34 Abs. 4 bis 6 BewG auf Grundlage des bisherigen Zuschnitts der wirtschaftlichen Einheiten durch Einführung eines neuen § 266 Abs. 5 BewG. Die Arbeiten im Zusammenhang mit der angedachten Neuregelung können im Rahmen der ersten Hauptfeststellung zum 01.01.2022 nicht mehr zeitgerecht umgesetzt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass dieser Teil sowie weitere Regelungen zwischenzeitlich in das vom Bundestag bereits verabschiedete Fondsstandortgesetz vorgezogen wurde (vgl. gesonderter Beitrag in diesem Heft).→ Anpassung der sich aus Anlage 39 (zu § 254 BewG) ergebenden durchschnittlichen Nettokaltmieten zur Ermittlung des Rohertrags von Wohngrundstücken und Einführung einer neuen Mietniveaustufe 7. Hintergrund sind hier zwischenzeitlich vorliegende Daten des Statistischen Bundesamts aus dem Mikrozensus 2018, die zur Abbildung einer relations- und realitätsgerechten Besteuerung eine Anpassung der Bewertungsparameter erforderlich erscheinen ließen.→ Die aktualisierten Nettokaltmieten nach Anlage 39 zu § 254 BewG machen zur Beibehaltung der Aufkommensneutralität des Messbetragsvolumens auf Bundesebene darüber hinaus auch eine Absenkung der Steuermesszahl für Wohngrundstücke von 0,034% auf 0,031% erforderlich.	<ul style="list-style-type: none">→ Erhaltung der sach- und praxisherechten Anwendung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten der Gutachterausschüsse, insbesondere Nutzung von Daten nur aus Zeiträumen, die vor dem Kalenderjahr des Bewertungsstichtags liegen.→ Definition konkreter Anforderungen an die fachliche Qualifikation des Gutachters beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG. Während die Rechtsprechung hier wiederholt engere Anforderungen an die Bestellung und Zertifizierung von Gutachtern formulierte, war die Finanzverwaltung hier deutlich großzügiger. Sie akzeptierte auch Gutachten von Personen, die nicht nur von einer staatlichen oder staatlich anerkannten Stelle, sondern ggf. auch von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind.→ Anstelle eines Verkehrswertgutachtens ist nun grds. auch der Nachweis eines niedrigeren Werts anhand von Kaufpreisen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das zu bewertende Grundstück gesetzlich zulässig. Die Kaufpreise müssen jetzt allerdings in einem engeren Zeitraum (Bewertungsstichtag +/- 1 Jahr) entstanden sein.
Grundbesitzbewertung	<p>Im Bereich der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkung-</p>	<p>Unabhängig davon sieht der Regierungsentwurf auch Änderungen am Forschungszulagengesetz (FZuG) vor. Im Rahmen der Umsetzung des FZuG habe sich gezeigt, dass die derzeitigen gesetzlichen Formulierungen in einzelnen Punkten in der Interpretation zu unterschiedlichen – auch nicht gewollten – Folgen führen können. Die vorgeschlagene Umsetzung des identifizierten Änderungsbedarfs diene vor allem der Rechtsklarheit und Vereinfachung und soll so von Anfang an zu einer größeren Akzeptanz der Förderung beitragen.</p> <p>Die wichtigste Neuerung betrifft die Anspruchsberechtigung im Konzernverbund. Während bislang die Höchstbemessungsgrundlage von € 2 bzw. 4 Mio. den in einem Konzern gemäß § 15 AktG verbunde-</p>

Forschungszulagengesetz (FZuG)



Anspruchsberechtigung im Konzernverbund

nen Unternehmen zustand, wird nunmehr auf verbundene Unternehmen i.S.d. § 290 HGB abgestellt. Neben der einfacheren Handhabung soll diese Änderung nach der Gesetzesbegründung insbesondere jungen Wachstumsunternehmen zugutekommen, wenn ein Dritter die Mehrheit der Kapitalanteile nicht nur dieses Unternehmens, sondern mehrerer Wachstumsunternehmen besitzt. Bislang wären solche Unternehmen von der Forschungszulage ausgeschlossen bzw. würden die Forschungszulage nur anteilig erhalten.

grundlagen ersparen soll, wenn Verbindungen im Laufe eines Jahres gelöst wurden.

Zum FZulG enthält der Regierungsentwurf des Weiteren eine Reihe von Änderungen bzw. Klarstellungen hinsichtlich des Festsetzungsverfahrens. So wird es z. B. zulässig sein, dass ein verbundenes Unternehmen auch bei bestandskräftiger Festsetzung einen höheren Anspruch nachträglich geltend machen kann, wenn ein Forschungszulagenbescheid für ein mit ihm verbundenes Unternehmen für dasselbe Wirtschaftsjahr aufgehoben oder geändert wurde und diese Änderung Einfluss auf die Aufteilung des Höchstbetrags zwischen den verbundenen Unternehmen hat.

Die Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf könnte am 07.05.2021 beschlossen werden. Der Beschluss im Bundestag ist für den 11.06.2021 geplant.

Ihr Kontakt



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



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

Stichtag zur Prüfung der Beziehungen von verbundenen Unternehmen



Die geplante Gesetzesfassung enthält nunmehr erstmalig auch verbindlich die Aussage, auf welchen Stichtag die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen geprüft werden. Zur Vereinfachung wird hier auf das Ende des Wirtschaftsjahres abgestellt, was insbesondere dann aufwändige Nachtverfolgungen der Aufteilung von Bemessungs-



Kurznews

g | Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (sog. Share Deals) |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Bundestagsbeschluss vom 21.04.2021

Am 21.04.2021 hat der Bundestag den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (sog. Share Deals) in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses vom 14.04.2021 verabschiedet.

einem neuen § 1 Abs. 2c GrEStG-E. Diese ist allerdings inhaltlich stark beschränkt und damit praktisch massiv unzureichend (u.a. Geltung nur für die Anwendungsfälle der §§ 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG, jeweils Satz 1, also insbesondere nicht für mittelbare Anteilsveränderungen an börsennotierten Gesellschaften).

Maßnahmen des Regierungsentwurfs

Die wesentlichen Maßnahmen des Regierungsentwurfs wurden damit bestätigt, insbesondere

- die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands für Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E),
- die Absenkung der Beteiligungsgrenzen von 95 % auf 90 % und
- die Verlängerung der Fristen auf 10 bzw. 15 Jahre.

→ Als Zählerwerbe im Rahmen der Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG-E (§ 23 Abs. 23 GrEStG-E) sollen nun nur noch solche gelten, die dinglich ab Inkrafttreten des Gesetzes vollzogen werden.

→ Die im Regierungsentwurf vorgesehenen Änderungen zur Festsetzung des Verspätungszuschlags (§ 19 Abs. 6 GrEStG-E; bereits mit dem JStG 2020 umgesetzt) und zu den Forward Transaktionen (§ 23 Abs. 22 GrEStG-E; infolge Zeitablaufs kein Anwendungsbereich mehr) wurden gestrichen.

Anpassungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags brachte im Vergleich zum Regierungsentwurf lediglich folgende Anpassungen:

- Inkrafttreten: zum 01.07.2021.
- Einführung einer Börsenklausel in

Der Bundesrat hat seine Zustimmung am 07.05.2021 erteilt.

Ihr Kontakt



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

1a | Anwendungsschreiben zu § 8d KStG | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Die Regelung des § 8d KStG gibt Körperschaften unter bestimmten (engen) Voraussetzungen die Möglichkeit, nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG weiterhin zu nutzen (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag).
- Im diesbezüglichen Anwendungsschreiben äußert sich die Finanzverwaltung zu wichtigen Auslegungs- und Anwendungsfragen der Praxis.
- Gegenüber dem bisherigen Entwurf enthält das finale BMF-Schreiben einige Konkretisierungen und Anpassungen, deutlich mehr Beispiele und auch durch die Corona-Pandemie bedingte Sachverhalte.

sierungen und Anpassungen enthält, die von den Wirtschaftsverbänden gefordert wurden. Die Anzahl der Beispiele hat sich deutlich erhöht. Zum Teil werden nun auch Sachverhalte erörtert, die durch die Corona-Pandemie bedingt sind.

Insbesondere folgende Änderungen gegenüber dem BMF-Entwurf sind hervorzuheben:

- Das Verständnis zum Vorliegen eines einheitlichen Geschäftsbetriebs wurde ausgeweitet. So stellt beispielsweise die neu aufgenommene Rz. 19 klar, dass Änderungen von Produkten und Dienstleistungen in das Gesamtbild des Geschäftsbetriebs einzuordnen sind. Nicht jede Veränderung der in § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG aufgeführten qualitativen Merkmale (insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer) bewirke auch eine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs. Soweit die Veränderungen der qualitativen Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den wesentlichen Kern des Geschäftsbetriebs nicht berühren, liege insgesamt keine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs vor.

Wesentliche Änderungen

Einheitlicher Geschäftsbetrieb

Hintergrund



Mit Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 wurde die Regelung des § 8d KStG als weitere Ausnahme zu der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG eingefügt. Die Regelung des § 8d KStG soll Körperschaften die Möglichkeit eröffnen, nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG weiterhin nutzen zu können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Auf diese Weise sollen steuerliche Hemmnisse hinsichtlich der Unternehmensfinanzierung durch Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern abgebaut werden.

BMF vom 18.03.2021

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 18.03.2021 das Anwendungsschreiben zu § 8d KStG veröffentlicht (vgl. ausführlich zum Entwurf WTS Journal 04/2020). Positiv hervorzuheben ist, dass das finale BMF-Schreiben einige Konkreti-

Bei einer sog. Wertschöpfungskorrektur, bei der das Geschäftsmodell gänzlich angepasst wird und sich nahezu sämtliche in § 8d Abs. 1 Satz 3 KStG genannten qualitativen Merkmale ändern, liege aber selbst dann nicht mehr ein und derselbe Geschäftsbetrieb vor, wenn sich das neu angebotene Produkt (oder Dienstleistung) als Nebenprodukt des ursprünglichen Hauptproduktes (oder Dienstleistung) darstellt. Ein bloßer wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller Zusammenhang sei nicht ausreichend.

§ 8d KStG

Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Einheitlichkeit eines Geschäftsbetriebs wurde auch der Sachverhalt von Bsp. 4 in Rz. 20 (im BMF-Entwurf Bsp. 3 in Rz. 17) angepasst.

Vom Kalenderjahr
abweichendes
Wirtschaftsjahr



→ Das finale BMF-Schreiben enthält eine Klarstellung zu Fällen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr. So wird in Rz. 15 (mit Abbildung 3) dargelegt, wie sich in solchen Fällen der Beobachtungszeitraum bei einer Verlustgesellschaft bemisst. In der neu eingefügten Rz. 54 (mit Bsp. 24) wird klargestellt, dass der nicht genutzte Verlustvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs endet, zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag wird.

Beobachtungszeitraum

→ Im Hinblick auf den Beobachtungszeitraum wird auch klargestellt, dass als Gründungszeitpunkt der Körperschaft der Zeitpunkt des formgültigen

Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags gilt. Auf den Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister komme es nicht an (Rz. 14).

→ Auch die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im Ausland im Rahmen einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte führe zur Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs nach § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG. Die Betrachtung sei typisierend und damit unabhängig von der tatsächlichen Möglichkeit einer Verlustverrechnung (Rz. 36).

→ Schon der BMF-Entwurf legte dar, dass eine Einstellung des Geschäftsbetriebs bereits dann vorliege, wenn die verbleibende im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit nur noch unwesentlich ist. Nunmehr wird hierzu klargestellt, dass davon grundsätzlich ausgegangen werden könne, wenn sich der Umsatz im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit um mehr als 90 % reduziert (Rz. 63).

Zusätzlicher Geschäfts-
betrieb im Ausland

Ihr Kontakt



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

1b | Anpassungsbedarf bei Gewinnabführungsverträgen i.S.d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. (Altverträgen) aufgrund Änderung von § 302 AktG | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Änderung von § 302 Abs. 3 Satz 2 AktG zum 01.01.2021.
- Dadurch dringender Anpassungsbedarf für vor dem 27.02.2013 abgeschlossene oder letztmalig geänderte Gewinnabführungsverträge i.S.d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. (Altverträge) ohne dynamischen Verweis auf § 302 AktG.
- Vertrauensschutz nur bei Anpassung bis zum 31.12.2021.
- Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister maßgebend für Fristeinholung.



Hintergrund



Gewinnabführungsverträge, die vor dem 27.02.2013 abgeschlossen oder letztmalig geändert wurden (sog. Altverträge), mussten bis heute nicht zwingend geändert werden, wenn sie aufgrund statischen Verweises auf die Regelung des § 302 AktG in der Fassung des Art. 9 des Gesetzes vom

10.11.2006 (BGBl. I S. 2553) oder aufgrund vollständiger wörtlicher Wiedergabe dieser Regelung klar den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. entsprechen.

Durch Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanie-

Änderung von § 302
Abs. 3 Satz 2 AktG zum
01.01.2021

rungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz – SanInsFoG) vom 22.12.2020 (BGBl. I S. 3256) wurden nun aber in § 302 Abs. 3 Satz 2 AktG mit Wirkung vom 01.01.2021 nach dem Wort „Insolvenzrecht“ die Wörter „oder Restrukturierungsplan“ eingefügt.

BMF vom 24.03.2021

Mit BMF-Schreiben vom 24.03.2021 äußert sich die Finanzverwaltung zu den Folgen der Änderung des § 302 AktG für die angesprochenen sog. Altverträge. Danach sei für die weitere Anerkennung der Organschaft nach § 17 KStG Voraussetzung, dass die bisherigen Vereinbarungen zur Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag angepasst werden (BFH vom 10.05.2017, AZ: I R 93/15). Dabei müsse nach aktueller Rechtslage die Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (dynamischer Verweis) gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. vereinbart werden.

Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG spätestens bis zum 31.12.2021

Der Anerkennung der Organschaft stehe es jedoch für Veranlagungszeiträume ab 2021 nicht entgegen, wenn die Anpassung der benannten Altverträge zur Aufnahme des dynamischen Verweises nach § 17

Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. spätestens bis zum Ablauf des 31.12.2021 vorgenommen werde (mit notarieller Beurkundung des Zustimmungsbeschlusses der Organgesellschaft und Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister). Eine Anpassung könne unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 01.01.2022 beendet werde.

In den vorgenannten Fällen stelle die Anpassung des Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keinen Neuabschluss des Vertrages dar. Daher werde keine neue Mindestlaufzeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in Gang gesetzt.

Die im BMF-Schreiben vom 03.04.2019 geregelten Fallkonstellationen berühre dieses neue BMF-Schreiben nicht. Danach mussten vor dem 01.01.2006 abgeschlossene Altverträge ohne Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG bis spätestens zum 31.12.2019 durch Aufnahme des dynamischen Verweises nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. angepasst werden. Als maßgeblich wurde dabei noch die Eintragung ins Handelsregister angesehen (vgl. WTS Journal 03/2019).

Eine solch isolierte Anpassung wird nicht als Neuabschluss gewertet



Ihr Kontakt



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

1c | Auswirkungen auf das Einkommen ausgeschiedener Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bei rückwirkender Verschmelzung auf den Alleingesellschafter |

Autorin: Jasmin Anger, München

Key Facts

- Die steuerliche Rückwirkung in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 erstreckt sich ausschließlich auf die übertragende Körperschaft und die Übernehmerin.
- Die Gewinnermittlung bei früheren – insbesondere bei während des Rückwirkungszeitraums verstorbenen – Gesellschaftern ist nicht Regelungsgegenstand dieser Norm.
- Die Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 ist auch auf Anteile an der übertragenden Körperschaft anzuwenden, die der übernehmenden natürlichen Person am steuerlichen Übertragungstichtag noch gar nicht gehörten.

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob es zu Auswirkungen auf das Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kommt, wenn diese Kapitalgesellschaft rückwirkend auf den späteren Alleingesellschafter verschmolzen wird.

Im Streitfall waren der Kläger zu 48 % und sein Vater zu 52 % an einer GmbH beteiligt. Am 15.09. des Streitjahres 2005 verstarb der Vater. Der Kläger erhielt dessen GmbH-Anteile aufgrund einer Vermächtnisanordnung und war seitdem Alleingesellschafter der GmbH. Anfang 2006 wurde die GmbH mit dem Vermögen des Klägers verschmolzen. Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde der

BFH vom 08.09.2020
(AZ: X R 36/18)

Urteilsfall



01.09.2005 bestimmt, also ein Zeitpunkt, der vor dem Tod des Vaters lag.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 ermittelte der Kläger einen Übernahmegewinn. Diesen rechnete er lediglich zu 48 %, also im Umfang seiner vor dem Erbfall bestehenden Beteiligung an der GmbH, seinem Einkommen zu. Nach Auffassung des Klägers müsse der Übernahmegewinn aus der Beteiligung des Vaters (52 %) noch diesem bzw. der zwischen ihm und seinem Bruder bestehenden Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft zuzurechnen sein. Dem folgte das Finanzamt nicht. Es setze den gesamten Übernahmegewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers an. Sowohl der Einspruch als auch die anschließende Klage beim Finanzgericht blieben ohne Erfolg.

diese Gesellschaft nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen werde. Auch habe insoweit keine Mitunternehmerschaft mit dem Bruder bestanden, für welche eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 2 Abs. 2 UmwStG 2002 zu ermitteln gewesen wäre.

Vielmehr sei die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 auch dann anzuwenden, wenn Anteile an der übertragenden Körperschaft, die unter § 17 EStG fallen, der übernehmenden natürlichen Person am steuerlichen Übertragungstichtag noch gar nicht gehörten. Dies gelte auch für den vorliegenden Fall, dass die Anteile zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung unentgeltlich übertragen werden.

Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG

Reichweite der steuerlichen Rückwirkung



Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt. Zu Recht habe das Finanzgericht den Übernahmegewinn in Anwendung des § 4 Abs. 4 i.V.m. § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 allein dem Kläger zugerechnet. Denn nach seinem Wortlaut betreffe § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 allein die Einkommensermittlung „der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin“. Infolgedessen werde im vorliegenden Fall die Rückwirkung ausschließlich in Bezug auf die GmbH und den Kläger – als Übernehmer – angeordnet. Diese Norm führe daher nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wenn

Zusammenfassend stellt der BFH fest, dass dieses Ergebnis mit der gesetzlichen Systematik in Einklang stehe und die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 folgerichtig umsetze. Es vermeide zudem in diesem Zusammenhang rückwirkende Steuerbelastungen von Personen, die an dem Vermögensübergang gar nicht beteiligt gewesen seien und weder diesen noch den vorangegangenen Übergang der Anteile auf die übernehmende natürliche Person beeinflussen konnten.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass sich die Grundsätze dieses BFH-Urteils auch auf das aktuell geltende UmwStG 2006 übertragen lassen.

Ihr Kontakt



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



1d | Wegfall gewerbsteuerlicher Fehlbeträge bei Abspaltung von Mitunternehmeranteilen | Autoren: Cara Katharina Joos, Erlangen, RA/StB Dr. Klaus Dumser, Nürnberg

Key Facts

- Wird im Zuge einer Abspaltung ein Mitunternehmeranteil von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere übertragen, so gehen die vortragsfähigen gewerbsteuerlichen Fehlbeträge der Mitunternehmerschaft unter, soweit sie der ausgeschiedenen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind.
- Dieses Ergebnis bleibt trotz § 19 UmwStG bzw. § 10a Satz 10 GewStG (i.V.m. § 8c KStG) bestehen.

BFH vom 12.11.2020
(AZ: IV R 29/18)

Der BFH hatte über die Streitfrage zu entscheiden, ob es bei der Abspaltung eines Mitunternehmeranteils von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere zu einem Untergang der festgestellten gewerbsteuerlichen Verlustvorträge der übertragenen Mitunternehmeranteile kommt.

Urteilsfall



Klägerin war eine GmbH & Co. KG. Im Streitfall spaltete die A-GmbH, die zunächst alleinige Kommanditistin der Klägerin war, einen Teil ihres Vermögens mitsamt des Mitunternehmeranteils auf die C-GmbH gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile ab. Für die Klägerin war ein gewerbsteuerlicher Verlustvortrag zum Ende des dem Streitjahr vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellt worden. Der Verlustvortrag entfiel in vollem Umfang auf die A-GmbH. Für das Streitjahr lehnte das Finanzamt die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts ab, da der Verlustvortrag aus dem vorangegangenen Erhebungszeitraum durch die Abspaltung untergegangen sei. Einspruch und Klage beim FG Düsseldorf hatten keinen Erfolg. Mangels erforderlicher Unternehmeridentität, welche auch bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Rahmen einer Abspaltung zu prüfen sei, würden die Verlustvorträge durch das Ausscheiden der A-GmbH untergehen. Die Klägerin berief sich mit der hiergegen eingelegten Revision auf eine Verletzung von § 10a Satz 10 GewStG und der Konzernklausel des § 8c KStG.

FG Düsseldorf
vom 09.07.2018
(AZ: 2 K 2170/16 F)

Auch Unternehmeridentität vorausgesetzt

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Er betont dabei, dass die Inanspruchnahme des Verlustabzugs nach § 10a GewStG

neben der Unternehmensidentität auch die sog. Unternehmeridentität voraussetzt. Letzteres bedeutet, dass der Steuerpflichtige den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Folglich kann bei einer Übertragung des Mitunternehmeranteils im Zuge einer Abspaltung der Verlustuntergang nicht verhindert werden. Auch die Vorschrift des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG kann nicht darüber hinweghelfen.

Der BFH hat entschieden, dass sich eine Mitunternehmerschaft hinsichtlich der Verlustvorträge nicht auf § 19 UmwStG berufen kann, welche unter gewissen Voraussetzungen zu einem Erhalt der Verluste führen könnte. Die Norm erfasse schon ihrem Wortlaut nach nur die Fehlbeträge einer übertragenden Körperschaft. Eine solche liegt aber bei der klagenden GmbH & Co. KG nicht vor.

Darüber hinaus könne auch § 10a Satz 10 GewStG keine Anwendung für die Verlustvorträge einer Mitunternehmerschaft finden. Mit § 10a Satz 10 GewStG beabsichtigte der Gesetzgeber lediglich, die für Körperschaften geltende Mantelkauf-Regelungen des § 8c KStG (bei Einführung der Vorschrift noch § 8 Abs. 4 KStG) auf die Gewerbebesteuerung auszuweiten. Insofern ist auch die unmittelbare Anwendung der Konzernklausel des § 8c KStG über § 10a Satz 10 GewStG auf Mitunternehmerschaften ausgeschlossen. Eine solche sei auch vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes des Art. 3 GG nicht geboten, denn dieser gebietet angesichts der bestehenden Unterschiede zwischen Körperschaften und Mitunternehmerschaften keine rechtsformunabhängige Besteuerung.

In der hier besprochenen Entscheidung hält der BFH an seiner ständigen Rechtsprechung fest, wonach die Inanspruchnahme des Verlustabzugs nach § 10a GewStG neben der Unternehmensidentität auch die sog. Unternehmeridentität voraussetzt. Gerade im Hinblick auf Gesellschafterwechsel bei Mitunternehmerschaften ist daher zu bedenken, dass beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug bzw. der Verlustvortrag gemäß § 10a GewStG regelmäßig verloren geht, soweit er anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt.

Keine Anwendung von § 19 UmwStG auf Mitunternehmerschaften



Keine Anwendung von § 10a Satz 10 GewStG (i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) auf Mitunternehmerschaften

Fazit

Ihr Kontakt



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

1e | Steuerliche Behandlung des sog. Carried Interests |

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

Key Facts

- Der kapitaldisproportionale Gewinnanteil (sog. Carried Interest) von Initiatoren vermögensverwaltender Private Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft ist als steuerlich anzuerkennende Gewinnverteilung zu berücksichtigen.
- Bei den übrigen Fondsgesellschaften (Investoren) führt der Carried Interest nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern sie erzielen aus der Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft um den Gewinnvortrag geminderte Einkünfte.

LP sei. Dieses werde nicht gezahlt, sondern durch Verzicht der Gesellschafter auf einen Gewinnanteil geleistet. Die Einkünfte seien daher zunächst nach Kapitalanteilen zu verteilen und der Carried Interest sei sodann als Ausgabe der Investoren zu qualifizieren, weshalb – sollten Werbungskosten gegeben sein – insoweit das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9 EStG Anwendung finde. Die Veranlagung folgte dieser Auffassung und erließ geänderte Feststellungsbescheide.

Dagegen erhob die LP nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage und trug vor, dass es sich bei der Leistung der Initiatoren um einen wesentlichen immateriellen Gesellschafterbeitrag handele, der im Gesellschaftsvertrag vereinbart sei. Die Klage hatte Erfolg. Das FG München urteilte, dass die Einkünfte der Investoren um den Carried Interest zu mindern seien, da die zwischen den Gesellschaftern der LP zivilrechtlich ordnungsgemäß vereinbarte inkongruente Gewinnverteilung auch steuerlich anzuerkennen sei.

Sog. Carried Interest als steuerlich anzuerkennende Gewinnverteilung

FG München vom 17.11.2020 (AZ: 12 K 2334/18)

Mit Urteil vom 17.11.2020 entschied das FG München, dass sog. Carried Interests steuerlich als Gewinnanteile anzuerkennen sind und damit eine im Gesellschaftsvertrag festgehaltene disproportionale Gewinnverteilung darstellen.

Urteilsfall



Im Streitfall handelte es sich bei der Klägerin um eine Limited Partnership (LP), welche als Personengesellschaft einzustufen war. Die Gesellschaft war vermögensverwaltend tätig und vermittelte den Gesellschaftern Einkünfte i. S. d. §§ 20 und 23 EStG. Gesellschafter der Klägerin waren u.a. der A-Partner (sog. Initiatoren) sowie weitere beschränkt haftende Limited Partner (sog. Investoren).

Die inkongruente Gewinnverteilung wäre nur dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgeblich sind, sondern wenn die Verteilung von Beziehungen beeinflusst ist, die nicht im Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Zwar könne auch im Gesellschaftsvertrag eine schuldrechtliche Tätigkeitsvergütung vereinbart werden. Davon ist aber nur dann auszugehen, wenn die Vergütung als handelsrechtliche (Betriebs-)Ausgabe zu behandeln und auch dann zu zahlen ist, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erwirtschaftet. Da insbesondere Letzteres nicht der Fall war und der Carried Interest für einen immateriellen Gesellschafterbeitrag gewährt wurde, hat das FG München diesen als originären Gewinnanteil der Initiatoren qualifiziert.

Einschränkungen dieses Grundsatzes



Kapitaldisproportionale Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

Die Ergebnisverteilung auf Ebene der LP sah vor, dass zunächst allen Gesellschaftern entsprechend ihrer Kapitalbeteiligungsquote Erträge zugewiesen wurden, bis sie einen Betrag in Höhe ihrer Einlagen zzgl. einer Vorzugsrendite erhalten hatten. Danach wurden dem A-Partner 80 % der Erträge zugewiesen, bis zur Höhe von 30 % aller Beträge, die bisher den Gesellschaftern zugewiesen wurden. Danach erhielt der A-Partner 30 % der Gewinne (sog. Carried Interest) und die übrigen 70 % wurden kapitalproportional verteilt.

An diesem Ergebnis hat auch die Vorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG nichts geändert. Danach wird der Carried Interest zwar auf Ebene der Initiatoren in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifiziert. Dar- aus kann aber – so das FG München – nicht

Vorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG führt nur zur Umqualifikation auf Ebene der Initiatoren

Sicht der Finanzverwaltung: Carried Interest ist Entgelt für Tätigkeit und nicht Gewinn-Vorab

Während einer Außenprüfung (BP) stellte die Finanzverwaltung fest, dass der Carried Interest ein Entgelt für eine Tätigkeit für die

geschlussfolgert werden, dass der Carried Interest auf Ebene der Gesellschaft Teil der Einkünfte der Investoren sei. Vielmehr stehe der Gewinnanteil auch bereits auf Ebene der Gesellschaft den Initiatoren zu und werde nur später bei diesen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifiziert.

Folgerungen für die Praxis

Diese Sichtweise ist auch für die Investoren bedeutsam: Da das FG München den Carried Interest schon auf Ebene der Gesellschaft im Rahmen der Gewinnverteilung den Initiatoren zuordnet, erteilt

es mittelbar der Auffassung eine Absage, dass der Carried Interest zunächst als Gewinn der Investoren zu behandeln sei, der dann durch diese an die Initiatoren abgeführt werde und dementsprechend bei den Investoren zu Betriebsausgaben oder vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 9 EStG zu eingeschränkt abzugsfähigen Werbungskosten führe.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass gegen das Urteil Revision zum BFH eingelegt wurde (AZ: VIII R 3/21).

Ihr Kontakt



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

1f | Finanzverwaltung lenkt bei der Besteuerung von Gewinnen aus Gold-Zertifikaten ein | Autor: StB Tobias Michaelis, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Gewinne aus der Veräußerung von Gold-Zertifikaten unterliegen auch dann nicht der Abgeltungsteuer, wenn der Anleger statt der Lieferung von Gold die Auszahlung des Verkaufserlöses aus dem für ihn hinterlegten Gold verlangen kann.
- Die Finanzverwaltung hat ihre bislang entgegenstehende Auffassung mit BMF-Schreiben vom 19.02.2021 aufgegeben und damit die anlegerfreundliche Rechtsprechung des BFH akzeptiert.
- Voraussetzung für die Steuerfreiheit bleibt aber, dass der Emittent den Emissionserlös nach den Emissionsbedingungen nahezu vollständig in Gold oder etwaige andere Edelmetalle investiert.

leistungsanspruch der Anleger auszugehen. Dem hat sich die Finanzverwaltung zwischenzeitlich angeschlossen.

Der Erwerb und die Veräußerung von entsprechenden Wertpapieren (Zertifikaten) im steuerlichen Privatvermögen ist danach wie ein Direkterwerb der zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter (Gold bzw. andere Edelmetalle) zu behandeln. Eine Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen kann sich daher ausschließlich nach den Vorschriften für private Veräußerungsgeschäfte bei Veräußerung innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung der Wertpapiere ergeben. Auch die physische Auslieferung des hinterlegten Goldes stellt mangels Veräußerung i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG daher noch keinen steuerpflichtigen Ertrag dar.

Bislang hat die Finanzverwaltung diese Grundsätze jedoch nicht angewandt, wenn entweder der Emittent oder der Inhaber der Wertpapiere nach den Emissionsbedingungen statt der tatsächlichen Lieferung des hinterlegten Goldes auch die Erfüllung durch Geldzahlung vornehmen bzw. verlangen kann.

Diese einschränkende Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH bereits in seinem Urteil vom 16.06.2020 verworfen. Keine Abgeltungsteuer falle demnach auch dann an, wenn der Inhaber der Goldzertifikate statt der physischen Lieferung des Goldes auch die Auszahlung des erzielten Erlöses aus dem Verkauf des

Behandlung wie Direkterwerb der zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter

BFH vom 06.02.2018 (AZ: IX R 33/17)



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

BMF vom 19.02.2021

Keine Abgeltungsteuer auf Xetra-Gold Zertifikate

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

BMF vom 18.01.2016

Bereits 2015 hatte der BFH entschieden, dass die Veräußerung börsengehandelter Inhaberschuldverschreibungen, die einen Anspruch auf Auslieferung einer bestimmten Menge Gold verbriefen (Xetra-Gold), nicht der Abgeltungsteuer unterliegen. Dies setzt aber voraus, dass der Emittent verpflichtet ist, den erzielten Emissionserlös aus der Ausgabe der Zertifikate nahezu vollständig (im Urteilsfall zu 95 %) zum Erwerb von Gold einzusetzen. Mangels Überlassung von Kapital zur freien Verfügung des Emittenten ist in diesen Fällen nicht von einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sondern von einem Sach-



hinterlegten Goldes verlangen kann. Die Finanzverwaltung hat dies nun für alle noch offenen Fälle anerkannt.

Verwaltung liege zudem auch bei einem Wahlrecht des Emittenten, den Auslieferungsanspruch durch eine Geldzahlung zu ersetzen, eine Kapitalforderung i.S.d. § 20 EStG vor. Weiterhin gelten auch Zertifikate, bei denen der Emittent nicht verpflichtet ist, eine nahezu vollständig physische Deckung mit den zugrundeliegenden Edelmetallen vorzuhalten, weiterhin als – abgeltungsteuerpflichtige – Kapitalforderungen (so z.B. häufig bei Edelmetallkonten).

Ihr Kontakt



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



StB Tobias Michaelis,
Frankfurt a. M.,
tobias.michaelis@wts.de

Weiterhin bestehende
Rechtsunsicherheiten



Dennoch ist für Privatanleger bei der Investition in Gold- und andere Rohstoffzertifikate weiterhin Vorsicht geboten. So wäre bereits eine Auszahlung des Marktwertes ohne eine vorherige Veräußerung der hinterlegten Wirtschaftsgüter nicht mehr von dem Wortlaut des BMF-Schreibens gedeckt. Nach Auffassung der

1g | Finanzverwaltung konkretisiert weitere Besteuerungsregeln für Spezial-Investmentfonds in einem neuen Anwendungsschreiben |
Autor: StB Klaus D. Hahne, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Neue Auslegungshinweise für den Katalog der für Spezial-Investmentfonds erwerblichen Vermögensgegenstände.
- Die Ausübung der Transparenzoption nach § 30 InvStG bindet Spezial-Investmentfonds und deren Anleger zeitlich unbegrenzt.
- Steuerliche Abzugsverbote im Zusammenhang mit steuerbefreiten Spezial-Investmenterträgen werden eingeschränkt angewendet.

veröffentlichten Auslegungsschreiben geschlossen und die bereits durch Entwürfe von Dezember 2019 und Juni 2020 zur Diskussion gestellten Anwendungsregelungen finalisiert.

Nachfolgend werden ausgewählte praxisrelevante Regelungen kurz erläutert.

Hervorzuheben sind zunächst die Auslegungshinweise zu den Anlagebestimmungen für Spezial-Investmentfonds. So wird u.a. die aktive Nutzung der 10%igen sog. „Schmutzgrenze“ nach § 26 Nr. 4 InvStG ermöglicht; die Verwaltungsauffassung hierzu war bislang unklar. Zudem erlaubt die Finanzverwaltung den Erwerb von Anteilen an Investmentfonds, die zwar nicht die besonderen Voraussetzungen des § 26 Nr. 4 Buchst. h) InvStG erfüllen, aber bspw. als Wertpapiere nach § 26 Nr. 4 Buchst. a) InvStG einzuordnen sind. Diese Wertpapiere und andere (Spezial-) Investmentanteile fallen auch nicht unter die 20%ige Anlagebegrenzung für nicht

Anlagebestimmungen
für Spezial-Investment-
fonds

BMF vom 20.01.2021

Mit BMF-Schreiben vom 20.01.2021 äußert sich die Finanzverwaltung zu speziellen Anwendungsfragen der seit 2018 geltenden investmentsteuerrechtlichen Vorschriften. Gegenstand sind schwerpunktmäßig die §§ 26 ff. InvStG für Spezial-Investmentfonds und deren (vorwiegend institutionelle) Anleger. Damit werden weitere Lücken der bislang

BMF vom 21.05.2019
und vom 29.10.2020

börsennotierte Unternehmensbeteiligungen (§ 26 Nr. 5 InvStG). Neu ist zudem, dass für die Anwendung des § 26 Nr. 4 InvStG künftig neben vermögensverwaltenden Personengesellschaften auch ausschließlich vermögensverwaltend tätige, lediglich gewerblich geprägte Personengesellschaften transparent behandelt werden, es sei denn, es handelt sich um Immobilien-Gesellschaften. Ob dies allerdings auch gilt, wenn die betreffenden Gesellschaftsanteile als Wertpapiere erworben werden, ist nicht geregelt.

Spezielle Verwaltungsvorschriften regeln die Durchführung des Kapitalertragsteuerabzugs auf die relevanten Einkünfte und die Anrechnung von Steuerabzügen bei Anlegern. Das Verfahren wirkt insgesamt recht komplex und bringt zahlreiche Sorgfaltspflichten für die Beteiligten mit sich.

Die Transparenzoption entfaltet allerdings keine Bindungswirkung für die Ausübung der sog. Erhebungsoption nach § 33 InvStG betreffend inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte ohne Steuerabzug. Verwaltungsregelungen hierzu wurden im BMF-Schreiben vom 29. April 2021 getroffen.

Nach § 44 InvStG dürfen Ausgaben im Zusammenhang mit bestimmten steuerfreien Spezial-Investmenterträgen der Anleger steuerlich nicht abgezogen werden. Bislang war unklar, wie weit das gesetzliche Abzugsverbot reicht. Die Finanzverwaltung will die Regelung grds. umfassend anwenden; aus systematischen Gründen soll dies jedoch nicht für körperschaftliche Anleger in Bezug auf bestimmte Dividenden erträge und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie für auf Fondsebene bereits besteuerte Einkünfte gelten. Dies erscheint sachgerecht.

Abzugsverbot

Ihr Kontakt



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

Ausübung der sog.
Transparenzoption durch
Spezial-Investmentfonds

Praxisrelevant sind auch die Verwaltungsregelungen zu §§ 30 und 31 InvStG betreffend die Ausübung der sog. Transparenzoption durch Spezial-Investmentfonds. Durch die optionale Transparenz kann im Ergebnis eine Besteuerung der relevanten Einkünfte auf Fondsebene vermieden und vollständig auf den Anleger verlagert werden. Allerdings legt die Finanzverwaltung das gesetzliche Wahlrecht nur sehr restriktiv aus: So kann die Transparenzoption insgesamt nur einheitlich für sämtliche relevanten inländischen Beteiligungseinnahmen und sonstige inländische Einkünfte mit Steuerabzug ausgeübt werden. Die Option entfaltet zudem uneingeschränkte Bindungswirkung für die Zukunft und betrifft einheitlich alle Anleger des Spezial-Investmentfonds.



Kurznews

1h | **Gewerbsteuerlicher Freibetrag bei unterjähriger Begründung einer GmbH & atypisch Still** | Autorin: Gamze Sezer, München

BFH vom 15.07.2020
(AZ: III R 68/18)

In seinem Urteil vom 15.07.2020 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob die unterjährige Aufnahme einer natürlichen Person als atypisch stiller Gesellschafter einer GmbH bedeutet, dass der gewerbsteuerliche Freibetrag i. H. v. € 24.500 gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in ungekürzter Form für die GmbH & atypisch Still zu gewähren ist.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz entschied der BFH, dass der für Einzelunternehmen und Personengesellschaften geltende Freibetrag von € 24.500 in

voller Höhe zu berücksichtigen ist. Der Gewerbesteuermessbescheid ist an die GmbH als Geschäftsherrn zu adressieren. Der ungekürzte Freibetrag kann nur auf den Gewerbeertrag der GmbH & atypisch Still selbst angewendet werden. Begünstigt ist also nur der seit Begründung der Mitunternehmerschaft erzielte Gewerbeertrag. Der GmbH selbst steht der Freibetrag dagegen nicht zu. Ihr Gewerbeertrag, der auf dem vor der Aufnahme des stillen Gesellschafters erzielten Gewinn beruht, ist daher nicht um den Freibetrag zu kürzen.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

1i | Insolvenzbedingter Entzug von Aktien führt zur abgeltungsteuerlichen Verlustrealisation | Autor: StB Klaus D. Hahne, Frankfurt a. M.

BFH vom 17.11.2020
(AZ: VIII R 20/18)

Der Entzug von Aktien in Folge der insolvenzbedingten Auflösung und Abwicklung einer AG mit anschließender Löschung der AG im Register führt nach der Entscheidung des BFH zu einer abgeltungsteuerlichen Verlustrealisation bei den Anlegern. Dies hält das Gericht für geboten, obwohl der Aktienentzug im Katalog der gesetzlich aufgezählten Veräußerungstatbestände nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht genannt ist. Diese planwidrige Regelungslücke sei durch entsprechende (analoge) Anwendung des gesetzlichen Veräußerungstatbe-

stands zu schließen. Werden die Aktien jedoch bereits vor Löschung der AG aus dem Depot des Steuerpflichtigen ausgebucht, ist der Verlust bereits dann realisiert. Nicht ausreichend sei dagegen, wenn die Notierung der Aktien an der Börse eingestellt oder deren Börsenzulassung widerrufen wird oder wenn der Aktionär vor der Löschung der AG mit einer Auskehrung von Vermögen objektiv nicht mehr rechnen kann. Beim Verlustabzug sind seit 2021 verschärfte Beschränkungen nach § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG zu beachten.

1j | Veräußerung wertloser Aktien zur abgeltungsteuerlichen Verlustrealisation ist kein Gestaltungsmissbrauch | Autorin: RAin Leila Idrissi Jazouli, Frankfurt a. M.

BFH vom 29.09.2020
(AZ: VIII R 9/17)

Die steuerliche Berücksichtigung eines Verlustes aus der Veräußerung von wertlosen Aktien ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Veräußerung an die Bedingung geknüpft wurde, im Gegenzug andere wertlos gewordene Aktien von dem Vertragspartner zurück zu erwerben. Entsprechend der bisherigen Rechtsprechung sei eine Veräußerung auch kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO, da der Steuerpflichtige

frei darüber entscheiden kann, ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und veräußert. Es stehe ihm somit grundsätzlich frei, zivilrechtlich mögliche Gestaltungen so zu wählen, dass dabei möglichst geringe Steuern anfallen. Im Rahmen des tatsächlichen abgeltungsteuerlichen Verlustabzugs sind für Veranlagungszeiträume ab 2020 allerdings betragsmäßige Beschränkungen zu beachten.

Ihr Kontakt



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

2a | **Rs. M-GmbH – Einbeziehung von Personengesellschaften in die Organschaft** |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Die Kriterien zur finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften in den Organkreis sind unionsrechtswidrig.
- Die Beteiligung von „Fremdgesellschaftern“ rechtfertigt nicht die Ablehnung einer finanziellen Eingliederung.
- Weder Nachweisschwierigkeiten der Stimmrechtsverhältnisse noch die theoretische Gefahr einer Steuerhinterziehung erlauben die Verschärfung von Unionsrecht.

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



Zur finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften in eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft vertreten die deutsche Finanzverwaltung und der BFH eine restriktive Auffassung, welche der EuGH nunmehr als unionsrechtswidrig eingestuft hat. Dies dürfte zu einem deutlichen Handlungszwang für die Finanzverwaltung führen.

Urteilsfall

In dem vom FG Berlin-Brandenburg vorgelegten Verfahren war die Klägerin, die M-GmbH, als Kommanditistin an einer GmbH & Co. KG („KG“) beteiligt. Die Beschlussfassung für die KG erfolgte grundsätzlich mit einfacher Mehrheit, wobei nach deren Gesellschaftsvertrag die Klägerin sechs Stimmen besaß und die restlichen fünf Gesellschafter jeweils eine Stimme hatten. Da sowohl die Klägerin als auch die A-GmbH (Komplementärin der GmbH & Co. KG) durch denselben Geschäftsführer vertreten wurden, gingen die Klägerin und die KG davon aus, dass die KG – neben der unstrittigen organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung – auch finanziell in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert sei und damit eine Organschaft mit der Klägerin als Organträgerin bestehe. Das Finanzamt erkannte die Organschaft mit Verweis auf Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE nicht an, da an der einzugliedernden Personengesellschaft nur der Organträger als Gesellschafter beteiligt sein dürfe sowie Personen die ihrerseits finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind. Dies

sei bezüglich der weiteren an der KG beteiligten Gesellschafter aber gerade nicht der Fall. Begründet wird diese Einschränkung mit dem fehlenden Formzwang bei Gesellschaftsverträgen für Personengesellschaften, welcher den Nachweis der Stimmrechtsverhältnisse und somit die Feststellung der Stimmrechtsmehrheit bei „Fremdgesellschaftern“ erschwere. Das angerufene Finanzgericht versprach sich aufgrund der divergierenden Auffassungen des V. und XI. Senats des BFH in Bezug auf die Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung keine weiteren Erkenntnisse durch deren Einbeziehung und legte seine Rechtsfragen direkt dem EuGH vor: Ist es unionsrechtskonform, Personengesellschaften, an denen „Fremdgesellschaftern“ beteiligt sind, die Aufnahme in die Organschaft zu verwehren bzw. lässt sich jene Einschränkung mit der Absicht zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen rechtfertigen, welche aufgrund nationaler Vorgaben zur Formfreiheit und den sich daraus ergebenden Rechtsunsicherheiten begangen werden könnten?

Der EuGH kommt zu dem Schluss, dass es nach dem Unionsrecht unzulässig ist, die organschaftliche Einbeziehung einer Personengesellschaft davon abhängig zu machen, dass nur der Organträger selbst sowie andere in dessen Unternehmen finanziell eingegliederte Personen als Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind.

Maßgeblich für die Annahme einer finanziellen Eingliederung sei, dass die Klägerin ihren Willen bei Beschlussfassungen der KG aufgrund ihrer Stimmrechtsmehrheit durchsetzen könne, denn das lasse das Bestehen enger Verbindungen durch finanzielle Beziehungen vermuten. Das zentrale Argument für die in Deutschland praktizierte einschränkende Auslegung, der nach deutschem Recht fehlende Formzwang für Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften, ist für den EuGH irrelevant: Begründen nationale Besonderheiten ggf. Rechtsunsicherheit, erlaube dies nicht, deswegen die EU-Regelungen zur Mehrwertsteuergruppe/Organschaft um weitere Voraussetzungen zu ergänzen.

Vorlagefragen

Keine Beschränkung des
Gesellschafterkreises
nach Unionsrecht



Willensdurchsetzung
aufgrund Stimmrechts-
mehrheit

Nationale Besonder-
heiten rechtfertigen
keine Verschärfung von
EU-Recht

Theoretische Gefahr einer Steuerhinterziehung nicht relevant



Eine solch restriktive Auslegung könne nach Auffassung des EuGH auch nicht mit dem Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehungen begründet werden. Das fehlende Formerfordernis für die Errichtung und Änderung von Gesellschaftsverträgen könne zwar zu Beweisschwierigkeiten hinsichtlich der Ausgestaltung der Stimmrechtsverhältnisse und damit dem Vorliegen einer finanziellen Eingliederung führen. Die rein theoretische Gefahr einer Steuerhinterziehung rechtfertigt die vorgenommene Einschränkung nicht und faktisch scheint im Streitfall die Einbeziehung der KG in den Organkreis auch zu keiner solchen Steuerhinterziehung geführt zu haben. Ferner erscheint dem EuGH die Ausgrenzung von Personengesellschaften mit „Fremdgesellchaftern“ auch als unverhältnismäßig, da die Finanzverwaltung etwaigen Beweisschwierigkeiten, z.B. im Wege eines Bewilligungsverfahrens für die Annahme einer Organschaft entgegengetreten und zugleich einen wirksamen Schutz vor Steuerhinterziehungen schaffen könnte.

Bewilligungsverfahren könnte Nachweisprobleme vermeiden

Der EuGH erteilt der bislang von der deutschen Finanzverwaltung und dem BFH vertretenen Rechtsauffassung eine deutliche Absage. Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft dürfe jedenfalls nicht allein schon wegen der Beteiligung von „Fremdgesellchaftern“ ausgeschlossen werden, da es nach Auffassung des EuGH allein auf die Willensdurchsetzung auf Basis der Stimmrechtsverhältnisse ankomme. Es wird daher spannend, wie BFH und Finanzverwaltung dieses Urteil umsetzen und dabei mit noch offenen Veranlagungszeiträumen umgehen. Ungeachtet der noch ausstehenden Reaktion der Finanzverwaltung sollten Unternehmer mit entsprechenden Beteiligungsstrukturen jedoch bereits jetzt überprüfen, ob beispielsweise Stimmrechtsverhältnisse bzw. Methoden der Beschlussfassung (einstimmig/mehrheitlich) im Hinblick auf eine (Nicht-)Einbeziehung von Personengesellschaften in die Organschaft erforderlich sind bzw. ob auch Veranlagungen für vergangene Zeiträume offen gehalten werden sollten.

Praxishinweise



Ihr Kontakt



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

2b | Rs. Danske Bank – Umsätze zwischen Haupt- und Zweigniederlassung |

Autor: RA/StB Dr. Helge Jacobs, München

Key Facts

- EuGH führt seine Rechtsprechung in der Rs. Skandia fort.
- Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Haupt- und Zweigniederlassung können der Umsatzsteuer unterliegen.
- Die Umsetzung durch die deutsche Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.
- Unternehmen mit beschränktem Vorsteuerabzug, z. B. aus dem Finanzbereich, dürften am deutlichsten betroffen sein.

steuerpflichtige Dienstleistungen eingeordnet werden, wenn Stammhaus und/oder Zweigniederlassung Mitglied einer Organschaft (Mehrwertsteuergruppe) sind. Die deutsche Finanzverwaltung hat sich bislang zu dieser EuGH-Rechtsprechung noch nicht abschließend geäußert; das könnte sich aber nun unter Umständen ändern.

In der Rs. Danske Bank war die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Kostenumlagen (IT-Plattformkosten) eines dänischen Stammhauses an die schwedische Zweigniederlassung streitgegenständlich. Das Stammhaus war Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe in Dänemark, während die schwedische Zweigniederlassung nicht Teil einer schwedischen Mehrwertsteuergruppe war. Die schwedischen Finanzbehörden vertraten die Auffassung, dass die schwedische Zweigniederlassung und das Stammhaus – wegen dessen Zugehörigkeit zu einer dänischen Mehrwertsteuergruppe – „zwei getrenn-

EuGH vom 11.03.2021
(Rs. C-812/19)



Ausweitung der „Skandia“-Rechtsprechung

Der EuGH bestätigt und erweitert seine sog. „Skandia“-Rechtsprechung (Urteil vom 17.09.2014, Rs. C-7/13). Diese hatte bereits in vielen EU-Ländern dazu geführt, dass grenzüberschreitende Kostenumlagen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten nicht mehr als nichtsteuerbare Innenumsätze, sondern als Entgelte für

te Steuerpflichtige“ darstellen und die Kostenweiterbelastungen in Schweden eine Mehrwertsteuerschuld der Niederlassung begründen würde (Reverse-Charge Mehrwertsteuer).

Im Zuge des Vorlageverfahrens knüpft der EuGH an die Grundsätze der „Skandia“-Rechtsprechung an: Leistungen seien nur dann steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden. Ein solches Rechtsverhältnis bestehe zwischen Haupt- und Zweigniederlassung regelmäßig nicht (vgl. EuGH vom 23.03.2006, FCE Bank, Rs. C-210/04). Jedoch sei für die Frage nach dem Vorliegen eines Leistungsaustauschs auch die Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe maßgeblich. Die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe würden zwar „zu einem einzigen Steuerpflichtigen verschmelzen“. Diese Wirkung sei jedoch auf den jeweiligen Mitgliedstaat zu begrenzen, in dem diese Mehrwertsteuergruppe gebildet werde, und könne keine Personen bzw. Gesellschaften umfassen, welche in einem anderen Mitgliedstaat ansässig seien. Folglich gehöre die Hauptniederlassung zu der dänischen Mehrwertsteuergruppe, welche dann auch als Leistender der IT-Dienstleistungen anzusehen sei. Die schwedische Niederlassung könne nicht Teil der dänischen Mehrwertsteuergruppe sein, so dass Haupt- und Zweigniederlassung nicht mehr als ein einziger Steuerpflichtiger (Teile eines Unternehmens) angesehen werden können.

Alle grenzüberschreitenden („Top-Down“) Kostenumlagen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte kommen damit grundsätzlich als Entgelte für steuerbare Umsätze im Ansässigkeitsstaat des Umlageempfängers in Betracht, sofern „Leistender“ oder aber „Leistungsempfänger“ einer umsatzsteuerlichen Organschaft/Mehrwertsteuergruppe im EU-Ausland angehören. Nicht ausdrücklich entschieden ist die Konstellation von Kostenumlagen einer Niederlassung an ihr Stammhaus („Bottom-Up“). Feststeht jedenfalls, dass es irrelevant sein sollte, ob das Stammhaus in einem EU- oder in einem Drittland ansässig ist.



Die Umsetzung der Rechtsprechung betrifft zwar die gesamte Wirtschaft, so dass umfassende Systemumstellungen bei allen Beteiligten erforderlich wären; signifikant betroffen würden jedoch Unternehmen mit beschränktem Vorsteuerabzug sein, wie z.B. Banken, Asset Manager und Versicherungen: Durch eine Umsatzsteuerbesteuerung – regelmäßig im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft – drohen, wegen der unvollständigen Entlastung von der Vorsteuer, zusätzliche Kostenbelastungen.

Es empfiehlt sich daher bereits jetzt die möglichen umsatzsteuerlichen Folgen zu überprüfen, um Vorgehensweisen entwickeln zu können, wie diese ggf. durch Austritte aus Organschaften oder veränderte vertragliche Regelungen bzw. Umorganisationen zumindest gemindert werden könnten.

Erhöhte Steuerbelastung bei beschränktem Vorsteuerabzug

Ihr Kontakt



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

Kein Leistungsaustausch innerhalb des Unternehmens



Organschaft durchbricht Unternehmenseinheit

BMF-Entwurf aus dem Jahr 2018



Besteuerung von grenzüberschreitenden Kostenumlagen

Das nun vorliegende Urteil geht somit weit über die im Entwurf des BMF-Schreibens angedachte Anwendung hinaus und könnte weitreichende Folgen für die Besteuerungspraxis in Deutschland haben.

2c | Rs. Q-GmbH – Versicherungsvermittlung: Einheitlichkeit der Leistung und Umfang der Steuerbefreiung | Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Key Facts

- Die Lizenz zur Nutzung eines Versicherungsprodukts und die damit einhergehende Vermittlung von Kunden an den Versicherer sind nicht zwangsläufig als einheitlicher Umsatz anzusehen.
- Für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG kommt es nicht auf eine formale, statusbezogene Einordnung des Leistenden als Versicherungsmakler bzw. -vertreter an.
- Entscheidend ist, ob die Leistungen inhaltlich den Charakter einer Vermittlungsleistung haben.

aufbauenden Versicherungsprodukts und

- die Durchführung der Versicherungsverträge inklusive **Schadensmanagement und -regulierung** sowie evtl. erforderlicher Anpassungen des Versicherungsprodukts, Risikobewertung, Verwaltung, Krisenhotline, Schadensmanagement usw.

Dies wurde in der Folge sehr unterschiedlich bewertet, was zeigt wie groß die rechtliche Unsicherheit in diesem Gebiet ist.

Die Klägerin behandelte zunächst sämtliche Leistungen in ihren Steuererklärungen als steuerfrei gem. § 4 Nr. 11 UStG.

Klägerin

Die Finanzverwaltung nahm gesonderte Leistungen an und gewährte eine Steuerbefreiung nur für die Vermittlungstätigkeit.

Finanzverwaltung

Das Finanzgericht ging von einer einheitlichen Leistung aus, bei der die Lizenzüberlassung die Hauptleistung bildete und der Umsatz folglich insgesamt steuerpflichtig ist.

Finanzgericht

Der BFH als Revisionsgericht hatte Zweifel, ob eine steuerfreie Dienstleistung eines Versicherungsmaklers bzw. -vertreters auch dann vorliegt, wenn dieser neben seiner Vermittlungstätigkeit der Versicherungsgesellschaft zusätzlich auch das vermittelte Versicherungsprodukt zur Verfügung stellt.

BFH

Der EuGH geht davon aus, dass ein solches Bündel aus Leistungen, wie im entschiedenen Fall, keine einheitliche Leistung darstellt. Denn weder sei die Vermittlungsleistung der Klägerin unerlässlich für die Nutzung des Versicherungsprodukts, noch sei ersichtlich, dass die Vermittlung eine Nebenleistung ist, welche es dem Versicherer ermöglicht, die Lizenz unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Allerdings seien derartige Feststellungen grundsätzlich den vorliegenden nationalen Gerichten vorbehalten. Insofern muss darüber nun wiederum der BFH entscheiden.

Kein Fall der einheitlichen Leistung

Bedeutung und Entwicklung der Steuerbefreiung

Aufgrund der weitgehenden Umsatzsteuerbefreiung von Versicherungsprodukten und dem damit einhergehenden stark eingeschränkten Vorsteuerabzug von Versicherungsunternehmen ist der Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG für die Versicherungsunternehmen, aber auch für ihre Vermittler von entscheidender Bedeutung, da nichtabzugsfähige Vorsteuerbeträge Kostenbestandteile werden. In den letzten Jahren wurde jedoch der früher einmal sehr weite Begriff der Versicherungsvermittlung, der quasi einmal als Bereichsausnahme gesehen wurde, immer mehr auf eine konkret tätigkeitsbezogene Befreiung eingegrenzt. Treiber war hier nicht zuletzt die EuGH-Rechtsprechung, wie z.B. in der Rechtssache „Volker Ludwig“ (Urteil vom 21.06.2007, Rs. C-453/05).

EuGH vom 25.03.2021 (Rs. C-907/19)



Die Vorabentscheidung des EuGH befasst sich mit der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf die Vermittlung von Versicherungsprodukten. Im entschiedenen Sachverhalt entwickelte, vermarktete und vermittelte die Klägerin Versicherungsprodukte. Diese Leistungen wurden entgeltlich erbracht. Konkret waren folgende Leistungen zu beurteilen:

- Das Recht zur Nutzung des Versicherungsprodukts durch **Einräumung eines Nutzungsrechts**, einer „Lizenz“,
- die **Vermittlung** von Versicherungsverträgen auf Basis eines auf der Lizenz

Selbst bei einheitlicher Leistung keine Steuerbefreiung



Sofern das vorliegende Gericht dennoch zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass die verschiedenen Dienstleistungen der Klägerin eine einheitliche Leistung – mit der Lizenzgewährung als Hauptleistung – darstellen, könne diese Leistung jedoch nicht unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 11 UStG vorgesehene Steuerbefreiung fallen.

Lizenzgewährung per se kein Versicherungsumsatz

Denn die Lizenzgewährung sei kein Versicherungsumsatz, da das Wesen von Versicherungsumsätzen die Verpflichtung des Versicherers sei, gegen Zahlung einer Prämie im Falle der Risikoverwirklichung Kompensationsleistungen an den Versicherten zu erbringen. Die bloße Lizenzgewährung für das Versicherungsprodukt führe jedoch gerade nicht zur Übernahme der mit dem Produkt abgesicherten Risiken der Versicherungsnehmer durch die Klägerin.

Lizenzgewährung keine „dazugehörige“ Leistung im Sinne der Steuerbefreiung

Ferner erbringe zwar der Versicherer einen steuerbefreiten Versicherungsumsatz, die Leistung der Klägerin stelle aber keine diesem zugehörige Dienstleistung eines Versicherungsmaklers bzw. -vertreters dar. Dies obwohl das Kriterium „dazugehörig“ weit auszulegen sei und daher auch die Gewährung einer Produktlizenz umfassen könne.

Inhaltsbezogene Beurteilung der Leistung relevant

Allerdings müssen die dazugehörigen Dienstleistungen von Versicherungsmaklern oder -vertretern erbracht werden, wobei diesbezüglich nicht auf die formale Eigenschaft des Dienstleistungserbringers als Versicherungsmakler bzw. -vertreter abzustellen, sondern der Inhalt der von diesen erbrachten Dienstleistung maßgeblich sei. Der Dienstleistungserbringer müsse sowohl mit dem Versicherer als auch mit dem Versicherten – zumindest mittelbar – in Verbindung stehen und seine Tätigkeit müsse zudem wesentliche Aspekte der Vermittlungstätigkeit erfüllen, z.B. das Suchen von Kunden sowie das Zusammenbringen von Versicherer und Kunden.

Lizenzgewährung allein vermittelt noch keinen Kundenkontakt

Aus Sicht des EuGH erfüllt die Lizenzgewährung diese Vorgaben aber gerade nicht. Das lizenzierte Produkt ermögliche es zwar dem Versicherer entsprechende

Vertragsangebote an potenzielle Kunden zu unterbreiten. Die Lizenzgewährung an den Versicherer erfolgt jedoch losgelöst von einem Kundenkontakt bzw. ist ein solcher Kundenkontakt auch nicht für die Lizenzvergabe erforderlich. Selbst wenn das Versicherungsprodukt auf einen spezifischen Kundenkreis zugeschnitten ist, könne die Lizenzvergabe nicht als zwangsläufig damit verbundene bzw. faktische Vermittlungstätigkeit dieses Kundenkreises durch die Klägerin angesehen werden.

Der EuGH bleibt damit konsequent. Allein maßgeblich für die Beurteilung einer einheitlichen Leistung ist die prägende Hauptleistung. Die Nebenleistung teilt deren Schicksal. Der Gedanke des BFH in seinem Vorlagebeschluss, dass evtl. auch eine, isoliert betrachtet, steuerfreie Nebenleistung ausreichend sein könne, um die Gesamtleistung zu prägen, verwirft der EuGH.

Die Folgen der Entscheidung des EuGH für die Praxis:

1. Die Lizenz zur Nutzung eines Versicherungsprodukts und die damit einhergehende Vermittlung von Kunden an den Versicherer sind nicht zwangsläufig als einheitlicher Umsatz anzusehen.
2. Der EuGH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung, dass es für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG nicht auf eine formale, statusbezogene Einordnung des Leistenden als Versicherungsmakler bzw. -vertreter ankomme. Von Bedeutung sei vielmehr, ob diese Leistungen inhaltlich den Charakter einer Vermittlungsleistung haben.
3. Leistungsbündel, die auf Basis nur eines (Vermittlungs-)Vertrages erbracht werden und bei einem Gesamtpreis als einheitliche Leistung angesehen werden, sollten dahingehend überprüft werden, ob es sich tatsächlich um eine einheitliche Leistung handelt, bzw. dahingehend, welche Leistung hier tatsächlich das Gepräge gibt. Denn auch ein einheitlicher Preis ist nur ein Indiz für die umsatzsteuerliche Beurteilung.

Fazit



Praxisfolgen

Ihr Kontakt



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

2d | **EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften** |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Der EuGH muss erneut das Recht auf Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding beurteilen.
- Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für unentgeltliche Gesellschafterbeiträge erscheint dem BFH fraglich.
- Ggf. Rechtsmissbrauch bei Vorschaltung eines Unternehmers, falls bei Direktbezug der Leistungen kein Vorsteuerabzug zulässig wäre.

BFH vom 23.09.2020
(AZ: XI R 22/18)



Mit einem Vorabentscheidungsersuchen hat der BFH den EuGH angerufen und will geklärt wissen, ob einer geschäftsleitenden Holding grundsätzlich ein Recht auf den Vorsteuerabzug zustehen kann, sofern bezogene Leistungen als unentgeltliche Gesellschafterbeiträge weitergegeben werden und ggf. auch, ob eine so ausgestaltete Struktur als rechtsmissbräuchlich anzusehen ist.

Urteilsfall

Die Klägerin war als Kommanditistin an zwei Kommanditgesellschaften beteiligt. Diese erbrachten überwiegend umsatzsteuerfreie, vorsteuerschädliche Umsätze mit Grundstücken. Im weiteren Fortgang kam es zum einen zur Anpassung der Gesellschaftsverträge dieser Beteiligungen: Entsprechend ihrer jeweiligen Beteiligungsquote verpflichtete sich die Klägerin, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin, zur Erbringung unentgeltlicher Dienstleistungen, wie z.B. Architektenleistungen, statischen Berechnungen, Generalunternehmer-Dienstleistungen und externer Vertriebsdienstleistungen. Diese Leistungen erbrachte die Klägerin teilweise durch den Bezug von Eingangsleistungen anderer Unternehmen. Zum anderen wurden zeitgleich mit den geänderten Gesellschaftsverträgen gesonderte Vereinbarungen zwischen den Parteien abgeschlossen, wonach die Klägerin auch entgeltliche Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen an diese Beteiligungen erbringen sollte. Das Finanzamt verwehrte der Klägerin den

vollen Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen; die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge würden keine steuerbare Tätigkeit darstellen. Das FG Niedersachsen ordnete die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin zu und sah ferner keine missbräuchliche Gestaltung in der gewählten Struktur.

Für den BFH steht die Unternehmereigenschaft der Klägerin fest, da diese entgeltliche Leistungen in Form von Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen erbracht habe. Er zweifelt jedoch, ob der Klägerin somit auch der volle Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen zustehen könne, sofern diese für die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge verwendet wurden. Zum einen scheint es denkbar, dass die Eingangsleistungen gar nicht für das Unternehmen der Klägerin bezogen wurden: Diese Leistungen scheinen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den überwiegend steuerfreien Tätigkeiten der Beteiligungsgesellschaften zu haben, nicht aber mit den von der Klägerin erbrachten Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen bzw. ihrer Funktion als geschäftsleitender Holding. Zum anderen hegt der BFH Zweifel daran, ob die Aufwendungen der Klägerin überhaupt Kostenelemente ihrer entgeltlichen, besteuerten Ausgangsumsätze Buchhaltung und Geschäftsführung bilden bzw. Teil ihrer Allgemekosten sein können, denn das Entgelt für diese Tätigkeiten ist von den Gesellschafterbeiträgen und deren Höhe unabhängig.

Sollte der EuGH das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug bejahen, hat der BFH letztlich Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer solchen Gestaltung: Durch die Zwischenschaltung der Holding, welche die fraglichen Leistungen unentgeltlich weitergibt, würde ein Vorsteuerabzug ermöglicht, der bei einem direkten Leistungsbezug durch die Beteiligungsgesellschaften aufgrund deren vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätze nicht gewährt werden würde.

Unternehmereigenschaft aufgrund entgeltlicher Leistungen

Leistungsbezug für das Unternehmen fraglich

Kein Kostenelement der Ausgangsumsätze

Ihr Kontakt



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

2e | Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Finanzverwaltung ergänzt und präzisiert (ggü. dem bisherigen Entwurf) die Aussagen für die Anwendung der Neuregelungen.
- BMF (aber auch BZSt) geben detaillierte Hinweise für die Registrierung zu den sog. One-Stop-Shop Verfahren und deren Abwicklung.
- Der Begriff der „Unterstützung“ für Betreiber von elektronischen Schnittstellen wird auf Basis der Explanatory Notes präzisiert.

§ 21a UStG, z.B. durch Post- und Kurierdienstleister, aufgenommen.

Mit den neugeschaffenen Regelungen der OSS können Unternehmer bestimmte, in anderen EU-Mitgliedstaaten steuerpflichtige Umsätze zentral über die Finanzbehörde eines EU-Mitgliedstaates erklärungs- und auch zahlungsseitig abwickeln. Zwar finden die besonderen Besteuerungsverfahren erst ab dem 01.07.2021 Anwendung, jedoch können Unternehmer bereits ab dem 01.04.2021 dem BZSt ihre Teilnahme an diesen Verfahren anzeigen, um diese reibungslos ab Inkrafttreten der materiellen Rechtsänderungen anwenden zu können. Die Geltendmachung von Vorsteuerbeträge im Zuge der bei den OSS-Verfahren anzugebenden Steuererklärungen ist nicht möglich und das Schreiben erläutert diesbezüglich das Zusammenspiel von Vorsteuer-Vergütungsverfahren, dem allgemeinen Besteuerungsverfahren und den OSS-Regelungen. Die Anmeldung für die verschiedenen Varianten der OSS, deren fortlaufende Abwicklung sowie die Kriterien für einen Ausschluss aus diesen werden ebenso dargelegt, wie der Umfang und Inhalt der besonderen Aufzeichnungspflichten, die für Unternehmer und deren Vertreter im Rahmen der besonderen Besteuerungsverfahren sowie etwaigen Überprüfungsverfahren durch die Finanzbehörden gelten sollen. Flankierend zu den Aussagen des BMF-

One-Stop-Shops

Teilnahmeanzeige seit 01.04.2021 möglich

Geltendmachung von Vorsteuern

Pflichten und Konsequenzen bei Verstoen

Umsetzung von EU-Vorgaben zum 01.07.2021



Die europäischen Vorgaben zur 2. Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets, insbesondere zum Fernverkauf, zu Umsätzen über elektronische Schnittstellen sowie zur Einführung bzw. zur Erweiterung der besonderen Besteuerungsverfahren, den sog. One-Stop-Shops (OSS), wurden durch das Jahressteuergesetz 2020 in deutsches Recht übernommen und sollen ab dem 01.07.2021 Anwendung finden.

BMF vom 01.04.2021

Das nunmehr veröffentlichte BMF-Schreiben basiert auf dem bereits zirkulierten Entwurf (vgl. WTS Journal 01/2021). Neben redaktionellen Änderungen werden die bisherigen Aussagen anhand von weiteren Fallbeispielen präzisiert und u.a. Erläuterungen zur Sonderregelung für die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer gem.



Mehrwertsteuer-Digitalpaket

BZSt-Homepage mit weiteren Hinweisen

Schreibens hat auch das BZSt auf seiner Homepage ergänzende Hinweise zur Durchführung des Registrierungsverfahrens aufgenommen.

Elektronische Schnittstelle

Zur Sicherung des Besteuerungsaufkommens sollen zukünftig die Betreiber von elektronischen Schnittstellen mittels einer gesetzlichen Fiktion in bestimmte Warenverkäufe zwischen dem liefernden Unternehmer (Online-Händler) und dessen Kunde einbezogen werden. Dies gilt insbesondere für Fallgestaltungen in denen die Waren zwar innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert werden, der Online-Händler aber gerade nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, vgl. § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung soll allerdings bereits bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet von der Ansässigkeit des liefernden Unternehmers im Gemeinschaftsgebiet auszugehen sein, vgl. Abschn. 3.18 Abs. 2 Satz 4 UStAE, so dass es insoweit nicht zur Anwendung der Regelungen über die elektronische Schnittstelle käme.

Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet

Präzisierung des Begriffs „Unterstützung“

Des Weiteren erfolgt eine inhaltliche Konkretisierung des Begriffs der „Unterstützung“ einer Lieferung durch den Betreiber einer elektronischen Schnittstelle. Art. 5b MwStDVO definiert lediglich abstrakte, kumulativ zu erfüllende Kriterien, wann es an einer solchen Unterstützung fehle. Das BMF-Schreiben enthält nunmehr eine umfangreiche Auflistung von Beispielen, was als „Festlegung von Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände“, „Beteiligung an der Autorisierung der Abrechnung“ bzw. „Beteiligung an der Bestellung der Gegenstände“ und somit als Unterstützung durch den Betreiber der elektronischen Schnittstelle angesehen werden könne,

vgl. Abschn. 3.18 Abs. 3 Sätze 5 - 7 UStAE. Die Auflistung der Beispiele orientiert sich an den rechtlich nicht bindenden sog. Explanatory Notes der EU-Kommission, welche mit der Aufnahme in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass – ungeachtet der bloßen Indizfunktion – eine rechtsverbindliche Anweisung an die deutsche Finanzverwaltung schaffen.

Eine Ergänzung im Vergleich zum Entwurf wird in Abschn. 3.18 Abs. 6 UStAE aufgenommen, der darlegt, unter welchen Umständen bei Fernverkäufen aus dem Drittland von einer oder mehreren getrennten Sendungen auszugehen ist. Diese Differenzierung ist für die zukünftige Gesetzesanwendung maßgeblich, da die Regelung nur Sachverhalte erfasst, in denen der Sachwert der Sendung den Betrag von € 150 nicht übersteigt.

Die Komplexität und die möglichen Fallstricke der neuen Regelungen zeigen sich insbesondere in Abschn. 3c.1 Abs. 4 UStAE und dem dortigen Beispielfall 5: In der Entwurfsfassung war für den Fall eines Fernverkaufs aus dem Drittland unter Einbeziehung einer elektronischen Schnittstelle noch vorgesehen, dass der liefernde Unternehmer die von ihm geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann. In der endgültigen Fassung ist dies hingegen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht mehr zulässig: Aufgrund des Zusammenspiels der Regelungen zur elektronischen Schnittstelle, insbes. zur Ortsbestimmung und Zuordnung der Warenbewegung, soll nicht der liefernde Unternehmer, sondern vielmehr allein der Betreiber der elektronischen Schnittstelle zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt sein.

Präzisierung des Begriffs „Sendung“

Praxishinweis



Ihr Kontakt



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



Kurznews

Zf | Keine „nivellierende“ Betrachtung für die Anwendung des Flächenschlüssels |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BFH vom 11.11.2020
(AZ: XI R 7/20)

Aufteilung anhand eines
Vorsteuerschlüssels

Der BFH konkretisiert die Anwendung des Flächenschlüssels für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten Gebäuden.

Eine direkte und unmittelbare Zuordnung der Eingangsleistungen sei zwar theoretisch möglich, erweise sich in der Praxis aber als zu komplex und schwer durchführbar, sodass deren Aufteilung anhand einer sachgerechten Schätzung in Gestalt eines Vorsteuerschlüssels erfolgen könne.

Ein Flächenschlüssel komme hierbei nicht in Betracht, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Räume bzw. Flächen bestehen. Vergleichende Betrachtungen, dass beispielsweise die Ausstattung zwar punktuell von Raum zu Raum divergiere, sich diese Unterschiede jedoch gleichmäßig über die Gesamfläche verteilen würden, erachtet der BFH als unzulässig – ein solcher Interpretationsspielraum würde einer Ausnahmeregelung gleichkommen, welche in der Rechtsprechung nicht vorgesehen sei.

Kein Flächenschlüssel bei deutlichen Unterschieden

Verbot „nivellierender“ Betrachtungen



Zg | Besteuerung und Bemessungsgrundlagen von Sachspenden |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Besteuerung von unentgeltlichen Zuwendungen

Bemessungsgrundlage bei Sachspenden (BMF vom 18.03.2021)

Sachspenden aus dem Unternehmensvermögen können als sog. „unentgeltliche Wertabgaben“ nach § 3 Abs. 1b UStG der Umsatzsteuer unterliegen. Die Finanzverwaltung hat mit zwei BMF-Schreiben zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. zum befristeten Verzicht auf die Besteuerung Stellung genommen.

Die Bemessungsgrundlage einer Sachspende bestimmt sich nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist für dessen Ermittlung u.a. maßgeblich, ob die Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig sind. Indikatoren für einen geminderten fiktiven Einkaufspreis können Kriterien wie das Mindesthaltbarkeitsdatum, Material- bzw. Verpackungsfehler oder der Saisonbezug von Waren darstellen. Der Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 Euro soll jedoch nur bei wertloser

Ware, wie z.B. bei Lebensmitteln kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums, möglich sein. Sofern Neuware, ohne jegliche Beeinträchtigung, aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird, soll dies die Annahme einer eingeschränkten Verkehrsfähigkeit nicht rechtfertigen. Diese Grundsätze sollen in allen noch offen Fällen Anwendung finden.

Im Hinblick auf die pandemiebedingten Belastungen des Einzelhandels gewährt die Finanzverwaltung eine befristete Billigkeitsregelung für Sachspenden im Zeitraum vom 01.03.2021 bis zum 31.12.2021: Für Waren, die von Einzelhändlern an steuerbegünstigte Organisationen gespendet worden sind bzw. gespendet werden, soll auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet werden. Dies setzt voraus, dass der abgebende Einzelhändler durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen ist.

Zeitlich befristete Billigkeitsregelung (BMF vom 18.03.2021)

Ihr Kontakt



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

3 | **Ausgangslohnsumme bei neu gegründeter Vorratsgesellschaft** | Autoren:
StB Ricardo Fischnaler, LL.M., StBin Susanne Bings, Tatjana Gerstenberger, alle Köln

Key Facts

- Das FG Münster hat entschieden, dass § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG a.F. keine zeitanteilige Kürzung der Ausgangslohnsumme im Falle der Einbringung nachgeordneter Beteiligungsgesellschaften vorsieht. Dies würde sonst dem Sinn und Zweck der Lohnsummenregelung widersprechen.
- Im Ergebnis ist die Ausgangslohnsumme der nachgeordneten Beteiligungsgesellschaft daher vollständig bei der neugegründeten Gesellschaft zu übernehmen.

punkt beginnt, in dem diese Gesellschaft selbst zu einer Gesellschaft mit einer eigenen wirtschaftlichen Funktion wird. Bei einer anderen Auslegung bestünde eine erhebliche Missbrauchsgefahr. Diese sieht der erkennende Senat insbesondere dann, wenn eine bereits vor längerer Zeit gegründete Vorratsgesellschaft erst kurz vor Ablauf des maßgeblichen fünfjährigen Zeitraums eine eigene wirtschaftliche Funktion erlangt und dann direkt übertragen würde. Im Extremfall würde dies zu einer nur zu 1/1.825 (5 x 365 Tage) zu berücksichtigenden Lohnsumme der eingebrachten Gesellschaft führen. Eine zeitanteilige Kürzung hätte zur Folge, dass die Ausgangslohnsumme durch Gestaltung erheblich sinken würde, was dem Ziel der Vorschrift, nämlich der Erhaltung von Arbeitsplätzen, entgegenstünde. Zudem sei die von der Klägerin angestrebte Kürzung dem Wortlaut des § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG a.F. nicht zu entnehmen. Aus diesen Gründen schließt das Finanzgericht im Urteilsfall eine nur zeitanteilige Kürzung der einzubeziehenden Ausgangslohnsumme der nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften aus. Zwar wurde die Revision zugelassen, allerdings hat die Klägerin das Urteil inzwischen rechtskräftig werden lassen. Zu einer höchstrichterlichen Entscheidung kommt es deshalb in diesem Verfahren nicht mehr.

Revision nicht eingelegt

Die Entscheidung des FG Münster ist zwar zum alten Recht ergangen. Allerdings wurden die o.g. Regelungen zur Ausgangslohnsumme im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 grundsätzlich inhaltsgleich in die neue Fassung des Erbschaftsteuergesetzes übernommen. Folglich lässt sich die Entscheidung auch auf das aktuell geltende Recht übertragen.

Übertragbarkeit auf aktuelle Rechtslage

In gleich gelagerten Fällen sollten die Aussichten eines Einspruchsverfahrens geprüft werden. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung inzwischen in R E 13a.7 Abs. 2 Satz 5 und 6 ErbStR 2019 eine ausdrückliche Regelung für gleich gelagerte Fälle aufgenommen hat. Danach soll eine zeitanteilige Ermittlung der Lohnsumme generell ausgeschlossen sein, wenn dadurch die durchschnittliche

Praxisinweis



Urteilsfall



Im Streitfall erwarb der Vater (V) am 12.12.2014 eine Vorratsgesellschaft ohne eigene Beschäftigte (Klägerin), die am 13.08.2014 gegründet wurde. Ebenfalls am 12.12.2014 brachte V sämtliche Anteile an der B-GmbH, die ihrerseits an mehr als 50 Gesellschaften mittelbar und unmittelbar beteiligt war, in die neue Vorratsgesellschaft ein. Am gleichen Tag verschenkte V zudem sämtliche Anteile an der Klägerin zu gleichen Teilen an seine drei Kinder.

Das Finanzamt bezog bei der Feststellung der Ausgangslohnsumme für die Klägerin die für die B-GmbH festgestellte Ausgangslohnsumme im vollen Umfang ein. Die Klägerin vertrat hingegen die Auffassung, dass die Ausgangslohnsumme der B-GmbH nur zeitanteilig, d.h. für den einen Tag Besitzzeit der Beteiligung an der B-GmbH und somit nur zu 1/100 bei der Vorratsgesellschaft zu berücksichtigen sei.

Das Finanzgericht Münster hat die Klage mit Urteil vom 12.11.2020 als unbegründet abgewiesen und sich der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen.

FG Münster
vom 12.11.2020
(AZ: 3 K 3208/17 F)

Entscheidungsgründe

Der 3. Senat legte den § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F. nach Sinn und Zweck der Vorschrift dahingehend aus, dass der für die Ermittlung der durchschnittlichen Lohnsumme maßgebliche Zeitraum bei einer neu gegründeten Vorratsgesellschaft im ersten Wirtschaftsjahr erst ab dem Zeit-

Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird. Als Beispielsfall wird die Einbringung eines „lohnsummenstarken“ Betriebs in eine Vorratsgesellschaft genannt.

Die Entscheidung des FG Münster hat insbesondere für solche Umstrukturierungsfälle Bedeutung, in denen das Wirtschaftsjahr einer neu gegründeten Vorratsgesellschaft am Übertragungstichtag noch nicht beendet ist. In diesen Fällen ist die Ausgangslohnsumme der nach-

geordneten Beteiligungsgesellschaften in voller Höhe einzubeziehen. Hierdurch kommt es zu einer „höheren“ für die Inanspruchnahme von erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen zu erreichenden Mindestlohnsumme. Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich ein laufendes Monitoring der maßgebenden jährlichen Lohnsummen, um ggf. einem schädlichen Unterschreiten der Mindestlohnsumme innerhalb der Lohnsummenfrist entgegen zu wirken.

Ihr Kontakt



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

4a | Bewertung von Sachbezügen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Die Bewertung von Sachbezügen muss grundsätzlich mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort erfolgen.
- Für üblicherweise gewährte Rabatte darf ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden.
- Alternativ kann auch der günstigste Preis am Markt (ohne Abschlag) herangezogen werden.
- Wenn die Ware oder Dienstleistung nicht an Endverbraucher vertrieben wird, können die Aufwendungen des Arbeitgebers (ebenfalls ohne Abschlag für übliche Rabatte) herangezogen werden.

übliche Endpreis am Abgabeort grundsätzlich der „günstigste Preis am Markt“. Daher kann als Endpreis auch der nachgewiesene günstigste Preis (einschließlich sämtlicher Nebenkosten) angesetzt werden, zu dem die konkrete Ware oder Dienstleistung mit vergleichbaren Bedingungen an Endverbraucher ohne individuelle Preisverhandlungen (im Zeitpunkt des Zuflusses) am Markt angeboten wird. Ein Abschlag von 4 % für üblicherweise gewährte Rabatte darf von diesem Wert nicht vorgenommen werden.

Für den Fall, dass die Ware oder Dienstleistung nicht an Endverbraucher vertrieben wird, hat der BFH entschieden, dass der Sachbezug grundsätzlich auch anhand der Kosten des Arbeitgebers bewertet werden kann. Dieses Urteil wird nun im BStBl.

BFH vom 07.07.2020
(AZ: VI R 14/18)

veröffentlicht und das BMF-Schreiben vom 16.03.2013 entsprechend ergänzt: Wenn vergleichbare Sachleistungen zu vergleichbaren Bedingungen privaten Endkunden nicht angeboten werden, können sie mit den Aufwendungen des Arbeitgebers (inkl. Umsatzsteuer und sämtlicher Nebenkosten) angesetzt werden. Auch hier ist der Abschlag von 4 % für üblicherweise gewährte Rabatte nicht anwendbar.

BMF vom 11.02.2021

Bei der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG und bei Betriebsveranstaltungen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG müssen die Sachzuwendungen entsprechend der dort enthaltenen gesetzlichen Regelung mit den Aufwendungen des Arbeitgebers (inkl. Umsatzsteuer) bewertet werden.

Ihr Kontakt



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

Bewertung von Sachbezügen

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten.

96%-Regelung



Für die Ermittlung des üblichen Endpreises können aus Vereinfachungsgründen 96 % des Endpreises herangezogen werden, zu dem sie der Abgebende oder dessen Abnehmer fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR). Mit dem Abschlag von 4 % sollen üblicherweise gewährte Rabatte pauschal berücksichtigt werden.

BMF vom 16.05.2013:
Üblicher Endpreis

Nach Auffassung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, ist der

4b | Firmenfitness-Programm: 44-Euro-Freigrenze anwendbar |*Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf***Key Facts**

- Die Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm ist laufender Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen fortlaufend erfüllt.
- Wird eine Ware oder Dienstleistung an Endverbraucher in der Regel nicht vertrieben, kann der Sachbezug grundsätzlich auch anhand der Kosten des Arbeitgebers bemessen werden.
- Die 44-Euro-Freigrenze ist anwendbar, auch wenn der Arbeitgeber eine Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 2 EStG gewählt hat.

44-Euro-Freigrenze ab und argumentierte, dass durch Aushändigung der Teilnahmebestätigung der geldwerte Vorteil für den Zeitraum eines Jahres zufließe und damit die 44-Euro-Freigrenze überschritten werde.

Bereits das Urteil in erster Instanz hat große Beachtung gefunden. Das Finanzgericht entschied, dass die Beschäftigten die Teilnahme am Firmenfitness-Programm nur monatlich realisieren können, so dass für die Dauer der Teilnahme von einem fortlaufenden, monatlichen Zufluss auszugehen ist. Die Finanzverwaltung legte Revision ein.

FG Niedersachsen
vom 13.03.2018
(AZ: 14 K 204/16)

Der BFH entschied nun, dass durch die bloße Aushändigung der Trainingsberechtigung bzw. des Mitgliedsausweises das Leistungsversprechen noch nicht erfüllt war. Der Arbeitslohnzufluss lag vielmehr in der laufenden Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit der Trainingsanlagen. Es handelt sich um laufenden Arbeitslohn, der monatlich zufließt. Es ist auch ohne Bedeutung, wenn eine Kündigung der Vereinbarung durch die Arbeitnehmer nur zum Ende eines Jahres möglich ist. Da der sich ergebende geldwerte Vorteil die 44-Euro-Freigrenze nicht überschritten hat, konnte er in diesem Rahmen steuer- und beitragsfrei bleiben.

BFH vom 07.07.2020
(AZ: VI R 14/18)

Urteilsfall



Der Arbeitgeber schloss einen Vertrag mit einer Laufzeit von 12 Monaten über die Nutzung von Gesundheits-, Fitness- und Wellnessanlagen mit dem Anbieter. Dieses Programm sah vor, dass die Arbeitgeber zu einem ermäßigten Preis eine abhängig von der Gesamtzahl ihrer Beschäftigten bestimmte Anzahl von Nutzungslizenzen erwarben und damit das Recht erhielten, allen Beschäftigten die Trainingsmöglichkeit bei sämtlichen Partnern des Sportverbundes einzuräumen. Die Mitarbeiter beteiligten sich mit einem Eigenanteil. Das Finanzamt lehnte die Anwendung der



44-Euro-Sachbezugsfreigrenze anwendbar

Die bisherige Praxis, dass die 44-Euro-Sachbezugsfreigrenze auch angewendet werden kann, wenn der Arbeitgeber die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG gewählt hat, wurde vom BFH bestätigt. Zwar gilt die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG für Sachzuwendungen, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind. § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG enthält eine eigenständige Bewertungsregelung für die pauschal zu versteuernden Sachzuwendungen. Da § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG aber bestimmte Sondertatbestände, für die gesonderte Bewertungsregelungen bestehen, von der Pauschalierung nach § 37b EStG ausschließt und die 44-Euro-Freigrenze dort nicht genannt ist, schließt der BFH daraus, dass die Freigrenze auch bei der Besteuerung nach § 37b EStG anzuwenden ist.

Zur Bewertung des geldwerten Vorteils hat der BFH klargestellt, dass der geldwerte Vorteil grundsätzlich mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen ist. Wenn der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung aus Quellen bezogen hat, die auch Endverbrauchern zugänglich sind, kann die Bewertung auch mit dem Preis erfolgen, den der Arbeitgeber dafür entrichtet hat. Hat er Sonderkonditionen erhalten (z. B. Mengenrabatte), die Endverbraucher nicht erhalten hätten, bleiben diese unberücksichtigt. Die Bewertung mit den Kosten des Arbeitgebers kann auch angewendet werden, wenn die Ware oder Dienstleistung an Endverbraucher in der Regel nicht vertrieben wird. Die Finanzverwaltung hat den Erlass zur Bewertung von Sachbezügen insofern bereits angepasst.

Bewertung



Ihr Kontakt



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



Kurznews

4c | BFH-Entscheidungen zur ersten Tätigkeitsstätte |

Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf

BFH vom 30.09.2020
(AZ: VI R 10/19)

Der BFH hat in drei weiteren Urteilen die bestehenden Regelungen zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 EStG) bestätigt. Mit Urteil vom 30.09.2020 (AZ: VI R 10/19) entschied der BFH dass ein Postzusteller, der vom Arbeitgeber einem Zustellzentrum zugeordnet wurde, dort auch seine erste Tätigkeitsstätte hat. Vor- und nachbereitende Tätigkeiten (z.B. das Sortieren der Briefe) im Zustellzentrum seien ausreichend. Gleiches entschied der BFH mit Urteil vom 30.09.2020 (AZ: VI R 11/19) für einen Rettungsassistenten, der einer

Rettungswache zugeordnet wurde und dort arbeitstäglich vor dem Einsatz im Rettungsfahrzeug vorbereitende Tätigkeiten vornahm. Auch ein firmeneigenes Schienennetz (Werksbahn) kann, so der BFH mit Urteil vom 01.10.2020 (AZ: VI R 36/18), für einen Lokomotivführer eine erste Tätigkeitsstätte sein (wenn auch großräumig). Verpflegungsmehraufwendungen und Fahrtkosten können somit nur dann nach Reisekostengrundsätzen angesetzt werden, wenn die Mitarbeiter außerhalb der vorgenannten ersten Tätigkeitsstätte tätig werden.

BFH vom 30.09.2020
(AZ: VI R 11/19)

Ihr Kontakt



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

5a | Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – Veröffentlichung des finalen Anwendungsschreibens | Autor: Quirin Prem, München

Key Facts

- Finanzverwaltung veröffentlicht Liste mit Übersichten zu präferenziellen Steuerregimen und nicht kooperierenden Jurisdiktionen.
- Auslegung der Kennzeichen wurde stellenweise konkretisiert.
- Nach wie vor bestehen vereinzelt Diskrepanzen zwischen Gesetzestext und Meldesystematik.
- White List weiterhin unverändert.

Hintergrund



Die Meldepflichten in Bezug auf grenzüberschreitende Steuergestaltungen werden in Deutschland seit fast einem Jahr angewendet. Steuerpflichtige und Berater müssen seit dem 01.07.2020 bei einem meldepflichtigen Ereignis innerhalb von 30 Tagen die Meldung an das BZSt übermitteln. Unter teilweise noch herrschender Rechtsunsicherheit mussten auch die meldepflichtigen Sachverhalte, die den sog. Rückwirkungszeitraum (25.06.2018 bis 30.06.2020) betreffen, an das BZSt gemeldet werden (Fristende war der 31.08.2020). Hierfür konnte auf einen Entwurf des BMF-Schreibens (Stand: 14.07.2020) zurückgegriffen werden, der vom BZSt veröffentlicht und als verbindlich angesehen wurde (vgl. WTS Journal 04/2020).

BMF vom 29.03.2021

Nunmehr – u.a. nach Verbandsabstimmung und nachfolgender Überarbeitung – veröffentlichte die Finanzverwaltung das finale BMF-Schreiben vom 29.03.2021 zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen. Große Änderungen gegenüber dem Entwurf blieben überraschend aus. Im finalen Anwendungsschreiben konkretisiert die Finanzverwaltung den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich, einige der Kennzeichen sowie die verfahrenstechnischen Ausführungen zur Meldepflicht.

Konkretisierung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereichs

Überarbeitet wurde u.a. die Definition eines anderen an der Gestaltung Beteiligten. Das BMF-Schreiben führt hierzu aus, dass die gesellschaftsrechtliche Zustimmung eines mittelbaren oder unmittelbaren

Gesellschafters zur Durchführung einer Steuergestaltung isoliert nicht dazu führt, dass der Gesellschafter in die Gestaltung aktiv eingebunden ist (vgl. Rz. 19 des BMF-Schreibens).

Die Ausführungen zur Intermediärsrolle von Konzerngesellschaften gegenüber anderen Konzerngesellschaften wurde ausgeweitet. Im BMF-Entwurf wurde die mögliche Intermediärsrolle lediglich Konzernobergesellschaften zugeschrieben. Nach dem finalen BMF-Schreiben können nun jedoch alle Konzerngesellschaften, unabhängig von ihrer Rolle innerhalb des Konzerns, Intermediär für andere Konzerngesellschaften sein (vgl. Rz. 24 des BMF-Schreibens).

Im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Bezug weist das BMF-Schreiben darauf hin, dass der Begriff der Betroffenheit weit auszulegen ist und keine steuerliche Auswirkung voraussetzt (vgl. Rz. 31 des BMF-Schreibens).

Eine bemerkenswerte Änderung findet sich in Rz. 77 des BMF-Schreibens: Wurde der als Intermediär tätige Berufsgeheimnisträger nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht befreit, geht die partielle Mitteilungspflicht für die individuellen Angaben der Gestaltung (§ 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3 und 10 AO) auf den Nutzer über. Der Übergang der partiellen Mitteilungspflicht geschieht unabhängig vom Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder der Staatsangehörigkeit des Nutzers. Im Ergebnis können danach Nutzer, welche außerhalb von Deutschland ansässig sind, einer Meldepflicht in Deutschland unterliegen.

Hinsichtlich der Vermeidung von Mehrfachmeldungen stellt die Finanzverwaltung klar, dass eine Mitteilung durch den Nutzer den Intermediär von seiner originären Mitteilungspflicht hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung befreit, sofern der Nutzer eine vollständige Mitteilung in einem EU-Mitgliedstaat übermittelt hat (vgl. Rz. 97 des BMF-Schreibens). Als Nachweis genügt es, die Registriernummer vorzuhalten und

auf Anforderung dem BZSt oder der zuständigen Finanzbehörde mitzuteilen (vgl. Rz. 98 des BMF-Schreibens). In der Vergangenheit musste zusätzlich die Offenlegungsnummer vorgehalten werden.

Präzisierung
der Kennzeichen



Das Kennzeichen des Verlufterwerbs im Sinne des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO wurde dahingehend konkretisiert, dass die Beendigung der Haupttätigkeit des erworbenen Unternehmens nach dem Erwerb stattfinden muss (vgl. Rz. 136 des BMF-Schreibens). Bisher wurde für das Kennzeichen auf eine Beendigung vor oder nach dem Erwerb abgestellt.

Weiter Klarheit wurde bei der Anwendung des Kennzeichens der Einkünfteumwandlung im Sinne des § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO geschaffen. So werden neben unmittelbaren Umwandlungen auch Umwandlungen über mehrere Stufen vom Kennzeichen erfasst (vgl. Rz. 142 des BMF-Schreibens). Das bisher viel bemühte Beispiel zur Einlage eines Geldbetrags in eine ausländische Finanzierungsgesellschaft mit anschließender Darlehensvergabe der Finanzierungsgesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft findet sich inzwischen unter den Erläuterungen zu den zirkulären Vermögensverschiebungen (vgl. Rz. 144 des BMF-Schreibens).

Die Ergänzungen zum Kennzeichen der steuerbefreiten Zahlungen sind durchaus begrüßenswert. Das BZSt veröffentlicht auf seiner Homepage eine Übersicht über bereits identifizierte Präferenzregime. Diese Liste dient als Indiz für das Vorliegen einer steuerlichen Präferenzregelung (vgl. Rz. 156 des BMF-Schreibens). Die Liste enthält ebenfalls eine Übersicht über die nicht kooperierenden Hoheitsgebiete (vgl. Rz. 161 des BMF-Schreibens).

Eine weitere Ergänzung zu dem Kennzeichen der Ansässigkeit des Zahlungsempfängers betrifft die Behandlung von Personengesellschaften. Schon der BMF-Entwurf wies darauf hin, dass Personengesellschaften, die nicht in allen betroffenen Staaten transparent behandelt werden, Meldepflichten auslösen. Hierzu wurde nun ergänzt, dass Zahlungen an solche hybriden Gesellschaften keine Meldepflichten auslösen, sofern diese im Gründungs- und/oder Sitzstaat als ansässig im Sinne des

§ 138e Abs. 2 Nr.1 Buchst. a AO gelten (vgl. Rz. 160 des BMF-Schreibens).

Das BMF-Schreiben wurde außerdem hinsichtlich der Inhalte der Meldung konkretisiert. Bei der Benennung der betroffenen Rechtsvorschriften sollen nicht nur die Vorschriften genannt werden, die im Rahmen der umgesetzten Steuergestaltung angewendet wurden, sondern auch diejenigen, deren Anwendung verhindert wurde (vgl. Rz. 222 des BMF-Schreibens)

Da die Registrier- und Offenlegungsnummer in der Steuererklärung angegeben werden müssen, spezifiziert die Finanzverwaltung ihre Hinweise hierzu ebenfalls. Die Pflicht zur Angabe der Registrier- und Offenlegungsnummer begründet keine eigene Steuererklärungspflicht (vgl. Rz. 262 des BMF-Schreibens). Auch der in der Praxis häufig gewählte Weg, die Registrier- und Offenlegungsnummer im qualifizierten Freitextfeld gem. § 150 Abs. 7 Satz 1 AO anzugeben, sofern keine Eingabefelder für die Nummern vorhanden sind, wurde bestätigt (vgl. Rz. 264 des BMF-Schreibens).

Bedauerlicherweise wurden die Fallgruppen, in denen kein steuerlicher Vorteil im Sinne des § 138d Abs. 3 Satz 1 und 2 AO anzunehmen ist (sog. White List), nicht ausgeweitet. Die Anlage zum BMF-Schreiben hat in der Praxis der Unternehmen kaum Relevanz entfaltet.

Leider hat die Finanzverwaltung verpasst, mit der finalen Fassung des Anwendungsschreibens Unstimmigkeiten zwischen Gesetzestext, Verwaltungsanweisung und den Kommunikationshandbüchern glatt zu ziehen. So sollen die quartalsweisen Aktualisierungsmeldungen im Sinne des § 138h Abs. 2 AO laut Gesetzestext unter Angabe der Registrier- und Offenlegungsnummer vorgenommen werden. Im Kommunikationshandbuch wird jedoch auf Seite 29 erläutert, dass derartige Lieferungen unter Angabe der Registrierungsnummer zu erfolgen haben. Es wäre wünschenswert, dass derartige Diskrepanzen abgestimmt und ausgeräumt werden. Positiv kann man hierbei anmerken, dass das BZSt in sog. User-Group Treffen regelmäßige Updates liefert und auf derartige Themen hinweist.

Verfahrenstechnische
Hinweise

White List weiterhin
unverändert

Unstimmigkeiten
von Gesetzestext und
Meldeverfahren

Ihr Kontakt



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

5b | Ertragsteuerliche Erfassung von Zinsen auf Steuererstattungen gem. § 233a AO (Billigkeitsregelung) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Unterschiedliche Behandlung von Zinsen auf Steuernachforderungen und -erstattungen führt regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit.
- Aber Billigkeitsregelung im Einzelfall, wenn ein Ereignis gleichzeitig zu Steuernachforderungen und -erstattungen gegenüber demselben Steuerpflichtigen führt.
- Nichteinbezug von Erstattungszinsen in die Steuerbemessungsgrundlage, soweit ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung von Zinsen führt nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit. Es handele sich vielmehr um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung, die konsequent daran anknüpft, dass private Schuldzinsen nicht abzugsfähig, Guthabenzinsen aber steuerpflichtig sind.

Mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat sich das BMF nun aber darauf verständigt, dass die Regelung in Einzelfällen zu einem sachlich unbilligen Ergebnis führen kann, wenn – bezogen auf die Steuerbemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer – sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber demselben Steuerpflichtigen auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Insoweit wurde nun mit BMF-Schreiben vom 16.03.2021 das bisherige BMF-Schreiben vom 05.10.2000 entsprechend neu gefasst. Zur Vermeidung unbilliger Härten gilt nun Folgendes:

Aus Gründen sachlicher Härte sind auf Antrag Erstattungszinsen im Sinne des § 233a AO nach § 163 AO nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, soweit ihnen nicht abziehbare Nachzah-

... führt regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit

Billigkeitsregelung, wenn ein Ereignis gleichzeitig zu Nachforderungen und Erstattungen gegenüber demselben Steuerpflichtigen führt

BMF vom 16.03.2021

Teilweiser Nichteinbezug von Erstattungszinsen in die Steuerbemessungsgrundlage

Unterschiedliche Behandlung von Zinsen auf Steuernachforderungen und -erstattungen...



Aufgrund der Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und der Änderung des § 10 Nr. 2 KStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 können Zinsen auf Steuernachforderungen gemäß § 233a AO mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden. Demgegenüber führen Zinsen auf Steuererstattungen gemäß § 233a AO beim Gläubiger zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder in Verbindung mit § 20 Abs. 8 EStG zu Einkünften anderer Art.



lungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen. Dabei sind die Erstattungszinsen und die diesen gegenüberstehenden Nachzahlungszinsen auf den Betrag der jeweils tatsächlich festgelegten Zinsen begrenzt. Der Antrag ist bei dem für die Personensteuer örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.

Begriff „Ereignis“

Ereignis in diesem Sinne ist der einzelne Vorgang, der Ansprüche aus dem Schuldverhältnis im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert (z. B. Erhöhung des Warenbestandes eines Jahres / Erhöhung des Wareneinsatzes im Folgejahr). Das BMF-Schreiben enthält Beispiele zur Abgrenzung.

Die Billigkeitsregelung umfasst auch Sachverhalte, bei denen die Erstattungszinsen zur Gewerbesteuer in die Steuerbemessungsgrundlage zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einbezogen werden, während Nachzahlungszinsen zur Gewerbesteuer, die hierzu im sachlichen Zusammenhang stehen, nicht berücksichtigt werden.

Die Folgerungen aus den Billigkeitsregelungen dieses Schreibens sind auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu ziehen.

Die nach § 163 AO außer Ansatz zu lassenden Erstattungszinsen sind im Bedarfsfall sachgerecht zu schätzen.

Erstattungszinsen zur Gewerbesteuer

Ihr Kontakt



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



Kurznews

5c | Verlängerung der steuerlichen Maßnahmen für von der Corona-Pandemie betroffene Steuerpflichtige | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

BMF vom 18.03.2021

Aufgrund der weiterhin andauernden Corona-Krise hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 18.03.2021 die geltenden verfahrensrechtlichen Erleichterungen verlängert. Das BMF-Schreiben tritt insoweit an die Stelle des BMF-Schreibens vom 22.12.2020 (vgl. hierzu WTS Journal 01/2021).

Zudem sollen die Finanzämter bei nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuer- bzw. Vollstreckungsschuldnern auf deren entsprechende Mitteilung hin bis zum 30.09.2021 von Vollstreckungsmaßnahmen bei bis zum 30.06.2021 fällig gewordenen Steuern absehen.

Vollstreckung

Stundung

Nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffene Steuerpflichtige können nun bis zum 30.06.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zum 30.06.2021 fälligen Steuern stellen. Die Stundungen sind dann längstens bis zum 30.09.2021 zu gewähren.

Schließlich können nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffene Steuerpflichtige bis zum 31.12.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Anpassung ihrer Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer 2021 stellen.

Ihr Kontakt



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

6 | Anwendungsschreiben zur Risikobelegenheit nach § 1 VersStG |

Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Key Facts

- Ausführliches BMF-Schreiben mit Erläuterung der rechtlichen Hintergründe der Regeln.
- Deutliche Verkomplizierung der Rechtsanwendung.
- Wesentliche für die Praxis relevante Problemfelder bleiben ungelöst.

Erste Rückmeldungen aus der Versicherungswirtschaft zu dem neuen BMF-Schreiben zeigen bereits auf, dass viele Fragestellungen weiter ungelöst sind. Vor allem bezieht sich dies auf zwei Themenfelder:

Die Absicherung von Drittlandsrisiken durch einen deutschen Versicherungsnehmer und in welchen Fällen diese (auch) in Deutschland zu besteuern sind:

Problemfeld Absicherung der Risiken von Tochtergesellschaften im Drittland durch einen deutschen Versicherungsnehmer

BMF vom 04.03.2021



Das reformierte Versicherungsteuergesetz (vgl. WTS Journal # 05/2020, Themenspecial), das seit dem 10.12.2020 in Kraft ist, wurde durch ein BMF-Schreiben vom 04.03.2021 zur Frage der Steuerbarkeit von Risiken/Prämien in Deutschland ergänzt. Für den Bereich der Personenversicherungen war bereits das BMF-Schreiben vom 27.01.2021 veröffentlicht worden (vgl. WTS Journal # 01/2021).

Eindeutig beschrieben werden die Fälle der Absicherung von Risiken einer Drittlandsbetriebsstätte durch das deutsche Stammhaus als Versicherungsnehmer und deren oft zusätzliche Steuerbarkeit in Deutschland.

Deutlich wird auch, dass wenn die Versicherung direkt mit der Betriebsstätte/Niederlassung im Ausland oder mit einer

Risikobelegenheit nach § 1 VersStG

Das BMF-Schreiben vom 04.03.2021 ist vor dem Hintergrund der aktuell großen Verunsicherung von Versicherern, Maklern und Versicherungsnehmern über die neugefassten Regeln zur Frage, wann die Versicherung welcher Risiken in Deutschland steuerbar ist und daher Versicherungsteuer auslösen kann, wichtig.

Gegenstand des Schreibens ist ausschließlich der grundlegend neu gefasste § 1 des Gesetzes. § 1 regelt die Voraussetzungen für eine Besteuerung von Versicherungen in Deutschland, d.h. konkret, wann die Versicherung eines Risikos als in Deutschland steuerbar angesehen wird und daher deutsche Versicherungsteuer auslösen kann. Hierfür werden immerhin 13 Seiten benötigt. Ein weiterer Beleg, dass diese einstmals einfach handhabbare Steuer immer komplexer wird.

Tochtergesellschaft als Versicherungsnehmer abgeschlossen ist, keine deutsche Steuerbarkeit vorliegt.

Unsicher ist sich die Praxis aber noch, ob auch dann eine Steuerbarkeit in Deutschland besteht, wenn der deutsche Versicherungsnehmer eine Tochtergesellschaft absichert, ohne dass diese zum Versicherungsnehmer wird.

Es wird leider etwas schwer verständlich ausgeführt (vgl. Rz. 33 des BMF-Schreibens):

„Im VersStG wird das Richtlinienmerkmal „Niederlassung dieses Versicherungsnehmers, auf das sich der Vertrag bezieht“ durch die gesetzlichen Merkmale „Betriebsstätte oder die entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht“ in § 1 Abs. 2 Satz 3

Nr. 2 VersStG widergespiegelt, die einer dahingehenden Auslegung, dass hierunter auch eine selbständige Gesellschaft (als Teil des Versicherungsnehmers) verstanden werden kann, nicht zugänglich sind.“

Wir schließen hieraus, dass eine Auslegung, wonach auch eine selbständige Gesellschaft und damit auch ein Tochterunternehmen unter den Begriff der „Niederlassung des Versicherungsnehmers auf die sich der Vertrag bezieht“ nicht erfolgen kann.

Da es aber an einer weiteren dedizierten Aussage hierzu fehlt, wird in der Praxis von Versicherern oft noch Steuer für die Versicherung des Risikos einer Tochtergesellschaft im Drittland durch einen deutschen Versicherungsnehmer erhoben. Der Versicherungsnehmer wird aber in der Regel darauf hingewiesen, dass ggf. nach Klärung eine Rückerstattung erfolgt.

Viele Fragen bleiben auch bei den Versicherungen für „fremde“ Rechnung offen:

Unter „fremde Rechnung“ versteht der Gesetzgeber offenbar alle Versicherungen, bei denen der Versicherungsnehmer nicht seine eigenen Risiken abdeckt, sondern

fremde wie z. B. Risiken einer Betriebsstätte oder einer natürlichen Person. Diese sind dann die sog. materiellen Versicherungsnehmer.

Für die Frage der Steuerbarkeit ist dies dann relevant, wenn vertraglicher Versicherungsnehmer und materieller Versicherungsnehmer (versicherte Person) in unterschiedlichen Ländern angesiedelt sind.

Bei sog. Gruppenversicherungen von Personen ist es daher – anders als bislang, wo regelmäßig auf den Versicherungsnehmer abgestellt wurde – entscheidend, wo die versicherten Personen ihren Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Oft liegt diese Information aber weder den Versicherern noch den Versicherungsnehmern vor. Man denke z. B. an die Versicherung eines unbestimmten Personenkreises z. B. Versicherung aller Besucher einer Veranstaltung.

Im Ergebnis wird man also weiter abwarten müssen, wie sich das BMF hier weiter positioniert und ob letztendlich nicht erst die Gerichte endgültige Klarheit bringen werden.

Problemfeld
Versicherungen für
fremde Rechnung



Ihr Kontakt



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

7a | Bundesverfassungsgericht hebt BFH-Urteil zur Einkünftekorrektur bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen auf | Autoren: StB/FBISTR Prof. Dr. Axel Nientimp, Anna-Lena Scherer, Felix Yilmaz, alle Düsseldorf

DEUTSCHLAND



Änderung der bisherigen BFH-Rechtsprechung



Key Facts

- Tiefgreifende Erschütterung der im Jahr 2019 geänderten Rechtsprechung des BFH zu Finanzierungen und Verrechnungspreisen.
- Das diese Rechtsprechungsänderung einleitende BFH-Urteil verletzt die Klägerin in ihrem grundrechtsgleichen Recht auf den gesetzlichen Richter.
- Aufhebung des Urteils durch das BVerfG und Zurückverweisung an den BFH.
- Bereits zuvor musste der BFH eines der Folgeurteile aufgrund eines Formfehlers selbst aufheben.
- Neuverhandlung wird mit Spannung erwartet.

Klage statt, der I. Senat des BFH kam zu einem anderen Ergebnis.

Durch dieses und folgende Urteile (z.B. BFH-Urteile vom 27.02.2019, AZ: I R 51/17 und AZ: I R 81/17) änderte der BFH seine langjährige Rechtsprechung (so z.B. BFH-Urteile vom 14.06.2015, AZ: I R 29/14 und vom 29.10.1997, AZ: I R 24/97). Art. 9 OECD-MA beschränke den Korrekturbereich gemäß § 1 AstG nicht auf Preisberichtigungen (sog. Sperrwirkung), sondern ermögliche auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung bzw. einer Teilwertabschreibung. Gemäß dieser Rechtsprechungsänderung des BFH beschränke sich „Bedingung“ nicht nur auf die Höhe des vereinbarten Zinssatzes, sondern gelte auch für die zugrundeliegende Vereinbarung von Sicherheiten. Dem stehe auch der Konzernrückhalt nicht entgegen. Dieser beschreibe lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Der Konzernrückhalt sei nicht wie eine aktive Einstandsverpflichtung mit der Folge einer fremdüblichen (werthaltigen) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs zu werten.

BVerfG vom 04.03.2021
(AZ: 2 BvR 1161/19)

Mit Beschluss vom 04.03.2021 hat die 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) das Urteil des BFH vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16) aufgrund Verletzung des grundrechtsgleichen Rechts auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) aufgehoben und das Verfahren an den BFH zurückgewiesen.

BFH vom 27.02.2019
(AZ: I R 73/16)



Das BFH-Urteil vom 27.02.2019 war das erste in einer Reihe von Urteilen bezüglich der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AstG bei Teilwertabschreibungen auf unbesichert im Konzern gegebene Darlehen (vgl. auch WTS Journale 03/2019, 04/2019, 01/2020 und 03/2020). In diesem konkreten Urteil ging es um die Teilwertabschreibung auf ein unbesichertes Verrechnungskonto. Eine deutsche GmbH führte für ihre belgische Tochtergesellschaft ein nicht besichertes Verrechnungskonto. Im Jahr 2005 verzichtete die Darlehensgeberin auf den wertlosen Teil der Forderung gegen Besserungsschein und berücksichtigte diesen Aufwand durch eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung. Das Finanzamt korrigierte daraufhin die Einkünfte mindering aufgrund der fehlenden Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AstG durch außerbilanzielle Hinzurechnung. Das FG Düsseldorf gab der dagegen gerichteten

Das Urteil vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16) wurde nun durch das BVerfG aufgrund einer Verletzung des grundrechtsgleichen Rechts auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) aufgehoben und das Verfahren an den BFH zurückgewiesen. Der BFH habe entgegen Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen. Zwar habe sich der BFH in seiner Entscheidung auch mit dem Hornbach-Urteil auseinandergesetzt, die Relevanz aber mit unzutreffender Begründung verneint.

Gründe für die Aufhebung des BFH-Urteils vom 27.02.2019

Ebenfalls äußert das BVerfG Bedenken, ob die Entscheidung des BFH einer verfassungsrechtlichen Überprüfung im Hinblick auf das Willkürverbot standhalten würde. Während es gem. BVerfG nicht verfas-



sungsrechtlich zu beanstanden sei, dass die fehlende Besicherung eines Darlehens eine „Bedingung“ im Sinne des § 1 AstG darstellt, kritisiert das BVerfG die Entscheidung des BFH als unverständlich, wenn er ohne weitere Ausführungen davon ausgehe, dass voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen die Gewährung des Darlehens von der Vereinbarung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätten. Weiterhin führt das BVerfG an, dass sich der BFH weder zu der üblichen Höhe einer solchen Sicherheit noch zu einer möglichen Wechselwirkung zwischen der Höhe des vereinbarten Zinssatzes und der Stellung von Sicherheiten äußere, obwohl sich „Ausführungen des BFH zu der Möglichkeit (teilweiser) Kompensation fehlender Sicherheiten über einen Risikozinsaufschlag anlässlich der vom Finanzgericht angestrebten Überlegungen aufgedrängt“ hätten (Rz. 49 des BVerfG-Beschlusses). Ob der Umstand, dass abweichend davon im vorliegenden Fall der vom BFH vorgenommene Fremdvergleich in keiner Weise mit tatsächlichen Feststellungen unterlegt wurde, noch einen einfachen Rechtsfehler darstellt oder ob er bereits die Grenze zur Willkür überschreitet, bedurfte jedoch letztlich, aufgrund der Verletzung des Verfahrensgrundrechts auf den gesetzlichen Richter, keiner Entscheidung (Rz. 51 f. des BVerfG-Beschlusses).

BFH-Urteil vom 19.06.2019 (AZ: I R 32/17), welches ebenfalls eine Einkünftekorrektur nach § 1 AstG bei einer Teilwertabschreibung auf eine unbesichert im Konzern begebene Darlehensforderung betrifft, klarstellend aufgehoben. Der Verfahrensmangel wurde dadurch ausgelöst, dass der damalige Senatsvorsitzende nach Unterschriftenumlauf durch die übrigen Richter den Urteilstext in Bezug auf eine mögliche Risikokompensation bei gewinnabhängigen Darlehen geändert hat.

Mit Spannung darf nun das neu zu verhandelnde Verfahren I R 73/16 erwartet werden. Ob dies zu einer weiteren Anpassung der BFH-Rechtsprechung zur Fremdüblichkeit von Darlehensbedingungen führt, wird die Zukunft zeigen. Zudem ist noch gegen ein weiteres Urteil (das BFH-Urteil vom 14.08.2019, AZ: I R 34/18) der Urteilsserie eine Verfassungsbeschwerde anhängig (AZ: 2 BvR 1079/20). Einige Verfahren hat der BFH auch an das Finanzgericht zurückverwiesen. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Entwicklung weitergeht und wie sich der EuGH ggf. hierzu aufstellen wird. Hieraus können sich weitere Hinweise zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanzierungsbeziehungen und seiner Bedeutung im Spannungsfeld von nationalem Recht, DBA-Recht und Europarecht ergeben.

Auch die Finanzverwaltung hat einige Urteile aus dieser Urteilsserie im Bundessteuerblatt veröffentlicht und sich dadurch die Auffassung des BFH zu eigen gemacht. Insoweit stellt sich die Frage, inwieweit sie sich nach der BVerfG-Entscheidung noch an diese Veröffentlichungen gebunden fühlen kann.

Zuvor bereits klarstellende Aufhebung eines der Folgeurteile aufgrund eines Formfehlers

Der Beschluss des BVerfG ist dabei eine weitere Erschütterung der im Jahr 2019 geänderten Rechtsprechung des BFH zu Finanzierungen und Verrechnungspreisen. Ebenfalls im März hat der BFH selbst mit Beschluss vom 03.03.2021 (AZ: I R 32/17) das wegen eines Formfehlers unwirksame

Ausblick



Ihr Kontakt



StB/FBISr Prof.
Dr. Axel Nientimp,
Düsseldorf,
axel.nientimp@
wts.de

7b | Anwendungsschreiben zu § 8 Abs. 2 AStG – Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 22.05.2019 und vom 18.12.2019 | Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- Die Finanzverwaltung wendet die BFH-Rechtsprechung zum AStG-Substanznachweis in Drittstaaten-Fällen an.
- Voraussetzung für die Nichtanwendung des Grundtatbestands der Hinzurechnungsbesteuerung ist daneben, dass die im BMF-Schreiben ausführlich erläuterten Anforderungen an die Amtshilfe in Drittstaaten-fällen erfüllt werden.
- Mit dem BMF-Schreiben werden erstmals (wieder) detailliertere Kriterien für den Substanznachweis im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG verbindlich dargelegt.

Dies setzt allerdings voraus, dass die in dem BMF-Schreiben (unter Tz. III.) ausführlich erläuterten Anforderungen an die Amtshilfe in Drittstaatenfällen erfüllt sind.

Für den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG gelte, dass

- eine gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Aufnahmestaat vorliegen müsse, z. B. gut ausgebildetes Personal oder günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder z. B. besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität. Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Aufnahmestaat müsse hierbei einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. Die Teilnahme am dortigen Marktgeschehen müsse aktiv, ständig und nachhaltig sein. Für Kapitalanlagegesellschaften bedeute dies, dass der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat liegt. Nicht ausreichend sei beispielsweise die Anmietung von Büroräumlichkeiten bzw. eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen, insbesondere wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist;

Gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Aufnahmestaat

Personelle und sachliche Ausstattung

Selbstständige Ausübung der Kernfunktion

- die Zwischengesellschaft nicht nur personell, sondern auch sachlich angemessen ausgestattet sein müsse, so dass sie in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbstständig auszuüben;
- die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden müssen. Die Gesellschaft müsse ihre wirtschaftliche Kernfunktion selbst ausüben. Dies sei nicht der Fall, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit durch Dritte besorgen lasse.

Die Substanzerfordernisse des § 8 Abs. 2 AStG müssen nach Auffassung der Finanzverwaltung im Hinblick auf die jeweiligen passiven Einkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG) erfüllt werden.

BMF vom 17.03.2021



Mit BMF-Schreiben vom 17.03.2021 erläutert die Finanzverwaltung die Voraussetzungen für die sinngemäße Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG für Fälle, die den Urteilssachverhalten des BFH vom 22.05.2019 (AZ: I R 11/19) und vom 18.12.2019 (AZ: I R 59/17) gleichgelagert sind.

Entlastungsbeweis

Mit den genannten Urteilen hatte der BFH entschieden, dass sowohl die sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 6 und 6a AStG als auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG in Drittstaatenkonstellationen an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen sind. Das gelte jedoch nicht, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Beteiligung an dieser Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruhe (Entlastungsbeweis). Diese Nachweismöglichkeit müsse dem Steuerpflichtigen jedoch nur dann gewährt werden, wenn rechtliche, insbesondere vertragliche Verpflichtungen des Drittstaates gegenüber den deutschen Steuerbehörden bestünden, die es tatsächlich ermöglichen, gegebenenfalls die Richtigkeit dieser Angaben zu überprüfen.

Anforderung an Amtshilfe in Drittstaaten

Die Finanzverwaltung stellt nun klar, dass § 8 Abs. 2 AStG bei Beteiligung an Gesellschaften, die in Drittstaaten ansässig sind, ebenfalls sinngemäß anzuwenden ist.

Folglich seien über die vorgenannten Substanzerfordernisse hinaus triftige wirtschaftliche, d. h. außersteuerliche, Gründe für die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft darzulegen und nachzuweisen. Dazu gehöre der Nachweis, dass keiner der Hauptzwecke der Beteiligung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.

Kriterien für künftigen Substanznachweis

Mit diesem BMF-Schreiben legt die Finanzverwaltung erstmals detailliertere Kriterien für den Substanznachweis im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG dar, welche unser Erachtens auch für die Vergangenheit

und Zukunft (nach einem ATAD-UmsG) für EU-Gesellschaften herangezogen werden können sollten.

Fraglich bleibt, ob der Entlastungsbeweis für den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 AStG auch nach Umsetzung des ATAD-UmsG für Drittstaaten-Gesellschaften weiterhin anwendbar ist. Durch die Änderung des Kriteriums der Beherrschung sollte künftig § 7 Abs. 1 AStG ausschließlich an der Niederlassungsfreiheit zu messen sein; diese ist aber auf Drittstaaten-Gesellschaften nicht anwendbar.

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München, gabriele.rautenstrauch@wts.de

DEUTSCHLAND



7c | Wegzugsbesteuerung ohne Zahlungsaufschub verstößt gegen Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und Johannes Hirt, beide Nürnberg

Key Facts

- Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist im Falle eines Wegzugs in die Schweiz im Jahr 2011 nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz („FZA“) vereinbar.
- Das FZA steht einer Festsetzung der „Wegzugssteuer“, selbst wenn sie unter befristeter Stundung ausgesprochen wird, entgegen.
- Nachfolgeentscheidung zu EuGH-Urteil in Rs. „Wächtler“.
- Revision beim BFH ist anhängig.

Einkommensteuererklärung, als Grenzgänger nicht im Inland der Besteuerung zu unterliegen. Das beklagte Finanzamt (FA) gelangte zu dem Ergebnis, der Kläger habe infolge seines Wegzugs in die Schweiz einen Veräußerungsgewinn zu versteuern (sog. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG) und setzte die entsprechende Einkommensteuer fest. Der Kläger wandte sich gegen die Besteuerung an sich und zudem gegen die sofortige Erhebung der Steuer, da dies gegen das sog. FZA verstoße.

Der hier besprochenen Entscheidung vorausgehend hatte das FG Baden-Württemberg dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Vorschriften des FZA dahingehend auszulegen sind, dass sie der deutschen Wegzugsbesteuerung i.S.v. § 6 AStG entgegenstehen, nach der latente, noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten (ohne Aufschub) besteuert werden, wenn ein in Deutschland zunächst unbeschränkt Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz in die Schweiz und nicht in einen Mitgliedstaat der EU oder in einen EWR-Staat verlegt. Das Gericht sah dabei die Gründe für den Wegzug – beruflich oder privat – als unbeachtlich an.

Der EuGH entschied sodann, dass die Wegzugsbesteuerung mit dem FZA – wie mit den Grundfreiheiten des AEUV auch – nicht vereinbar ist, soweit latente Wertzuwächse im Zeitpunkt des Wegzugs in die

Steuerliche Herausforderungen beim Wegzug aus Deutschland

Wegzugsfälle aus Deutschland von natürlichen Personen insbesondere in die Schweiz stellen Berater und Mandanten immer wieder aufs Neue vor steuerrechtliche Herausforderungen. Nun hat sich das FG Baden-Württemberg in seiner Anschlussentscheidung an das EuGH-Urteil in der Rs. „Wächtler“ vom 31.08.2020 zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG geäußert.

FG Baden-Württemberg vom 31.08.2020 (AZ: 2 K 835/19)

Im Streitfall war der Kläger ein deutscher Staatsangehöriger, der mit 50 % an einer Kapitalgesellschaft in der Schweiz beteiligt war. Er war zugleich deren Geschäftsführer. Im Streitjahr 2011 mietete er eine Wohnung in der Schweiz an, während seine Ehefrau weiterhin in Deutschland wohnte. Der Kläger beantragte die Einzelveranlagung und erklärte in seiner

Der Fall Wächtler (EuGH vom 26.02.2019, Rs. C-581/17)



Schweiz der Besteuerung unterworfen werden, während dies nicht geschieht, wenn der Wohnsitz beibehalten würde.

FG Baden-Württemberg:
Wegzugsbesteuerung
ohne Zahlungsaufschub
nicht mit FZA vereinbar

Der Auffassung des EuGH folgend entschied nun das FG Baden-Württemberg, dass eine Wegzugsbesteuerung ohne Zahlungsaufschub das Recht des Klägers auf Gleichbehandlung sowie sein Niederlassungsrecht nach dem FZA verletze. Das FZA sei gemäß Art. 216 f. AEUV Bestandteil der Unionsrechtsordnung und nehme daher am Vorrang des EU-Rechts gegenüber nationalem Recht teil. Im Falle einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Rechtsvorschrift bewirke das FZA daher deren Nichtanwendbarkeit.

Sofortige Festsetzung der
deutschen „Wegzugs-
steuer“ steht Recht auf
Niederlassung in der
Schweiz entgegen



Der Anwendungsbereich des FZA sei eröffnet, da der Kläger Selbständiger im Sinne des FZA sei und sich auf den im Streitfall verletzten Grundsatz der Gleichbehandlung berufen könne. Der Kläger habe sein Recht auf Niederlassung in der Schweiz ausgeübt und erleide infolge des Wegzugs einen steuerlichen Nachteil durch Besteuerung der latenten Wertzuwächse, was vor dem Hintergrund der sofortigen Steuererhebung zu einem Liquiditätsnachteil führe. Ein solcher sei geeignet, einen Steuerpflichtigen davon abzuhalten, von seinem Niederlassungsrecht gemäß FZA tatsächlich Gebrauch zu machen, sodass ein Eingriff in dieses vorläge. Die Ungleichbehandlung sei auch nicht gerechtfertigt. Denn eine Stundung stelle keinen Verzicht auf die Befugnis der Besteuerung der Wertzuwächse dar, sodass ein fehlender Zahlungsaufschub auch über das hinausgehe, was zur Erreichung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle nötig sei. Insbesondere könne Deutschland die notwendigen Informationen über die Veräußerung der Gesellschaftsanteile und den entsprechenden Wertzuwächsen erhalten, da das DBA zwischen Deutschland und der Schweiz einen Austausch von Steuerinformationen vorsehe. Außerdem bestehe die Möglichkeit einer Sicherheitsleistung, da es mit der Schweiz keine Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerforderungen gebe.

Wirksame steuerliche
Kontrolle auch bei
Stundung der „Wegzugs-
steuer“ möglich

FG Baden-Württemberg
erteilt auch bisheriger
Verwaltungspraxis
eine Absage

Vor diesem Hintergrund kommt das FG Baden-Württemberg zu dem Schluss, dass nicht erst das Leistungsgebot im Einkommensteuerbescheid des Klägers für das



Streitjahr rechtswidrig sei, sondern bereits die Steuerfestsetzung an sich. Das nationale Recht sehe beim Wegzug in die Schweiz mangels Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 AStG keine Möglichkeit einer zinslosen, unbefristeten Stundung der festgestellten „Wegzugssteuer“ vor und laufe daher dem FZA zuwider. Damit hat das FG Baden-Württemberg zugleich auch der bisherigen Verwaltungspraxis eine Absage erteilt, da diese keine automatische, dauerhafte und zinslose Stundung der „Wegzugssteuer“ gewährt.

Gegen seine Entscheidung hat das FG Baden-Württemberg die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Das Revisionsverfahren ist bereits beim BFH anhängig.

Auch nach der hier besprochenen, für den Steuerpflichtigen erfreulichen Entscheidung des FG Baden-Württemberg bleibt es dabei, dass Steuerpflichtige weiterhin einen möglichen Wegzug innerhalb der EU bzw. des EWR und auch in die Schweiz im Vorhinein genau analysieren und planen sollten. Andererseits ist gerade mit Blick auf das nach wie vor noch zur Verabschiedung anstehende ATAD-Umsetzungsgesetz weiterhin mit einer Verschärfung der Wegzugsbesteuerung zu rechnen, sodass jetzt gegebenenfalls noch ein günstiger Moment für einen geplanten Wegzug wäre.

Anhängige Revision
(AZ: I R 35/20)

Aktuell noch günstiger
Moment, wenn Wegzug
geplant sein sollte

Ihr Kontakt



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

DEUTSCHLAND

7d | Kein Nachweis der Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners |

Autor: WP/StB Markus Goblet, Köln



Key Facts

- Voraussetzung einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr durch eine EU-Kapitalgesellschaft an einen inländischen Anteilseigner ist nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, dass die Einlagenrückgewähr in dem durch die EU-Kapitalgesellschaft selber zu betreibenden Feststellungsverfahren festgestellt wird.
- Die Steuerneutralität der Ausschüttung einer EU-Kapitalgesellschaft kann nicht im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners geltend gemacht werden. Das gilt auch für Fragen der Vereinbarkeit des Feststellungsverfahrens gemäß § 27 Abs. 8 KStG mit höherrangigem Recht.
- Die Tatsache, dass inländische Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften anders als inländische Anteilseigner von Drittstaatenkapitalgesellschaften den Nachweis einer Einlagenrückgewähr nicht ohne Mitwirkung der EU-Kapitalgesellschaft (durch Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 8 KStG) erbringen können, verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des inländischen Anteilseigners entschieden.

Im Streitfall hatte der Kläger im Jahr 2011 eine Dividende i. H. v. € 30.750 von einer österreichischen Kapitalgesellschaft, der I-AG, bezogen. Die Dividende war aus deren Bilanzgewinn zu leisten und stellte nach österreichischem Steuerrecht eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG-Österreich dar. Deswegen ungeachtet hatte die depotführende Bank einen steuerpflichtigen Kapitalertrag angenommen und – unter Verrechnung mit negativen Kapitalerträgen – einen inländischen Kapitalertragsteuerabzug von einer Bemessungsgrundlage i. H. v. € 22.602,79 berücksichtigt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 beantragte der Kläger die Ausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als nicht steuerbaren Kapitalertrag zu behandeln.

Sowohl Einspruch als auch Klage blieben erfolglos. Nach der Auffassung des Finanzamts und des FG Hessen fehlte es an der Durchführung des in § 27 Abs. 8 KStG normierten Feststellungsverfahrens durch die ausschüttende österreichische Kapitalgesellschaft. Während des Einspruchsverfahrens forderte der Kläger die I-AG ohne Erfolg auf, beim BZSt einen Antrag gemäß § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG auf Feststellung des Betrags der Einlagenrückgewähr zu stellen.

Im Revisionsverfahren rügte der Kläger einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Es verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn der Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft die Steuerfreiheit einer Dividende nur erreiche, wenn die EU-Kapitalgesellschaft den notwendigen Antrag nach § 27 Abs. 8 Satz 3, 4 KStG stellt, hingegen der Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft die Steuerfreiheit der

Urteilsfall

FG Hessen
vom 25.09.2017
(AZ: 3 K 737/15)



Revision

Steuerneutrale
Einlagenrückgewähr
einer Kapitalgesellschaft

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner sind gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerbare Kapitalerträge, soweit diese eine Einlagenrückgewähr i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG darstellen. Ausschüttungen von EU-Kapitalgesellschaften werden gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als steuerpflichtige Kapitalerträge fingiert, sofern nicht auf Antrag der EU-Kapitalgesellschaften eine Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG gesondert festgestellt wurde. Bei Drittstaatenkapitalgesellschaft findet das Feststellungsverfahren keine Anwendung und der inländische Anteilseigner kann den Nachweis einer Einlagenrückgewähr in seinem Steuerfestsetzungsverfahren erbringen.

BFH vom 27.10.2020
(AZ: VIII R 18/17)

Der BFH hat nunmehr über die Möglichkeit zum Nachweis der steuerneutralen

Dividende selbst im Veranlagungsverfahren beantragen kann. Außerdem gebiete es innerhalb der EU die Kapitalverkehrsfreiheit, dem Anteilseigner den Nachweis der steuerneutralen Einlagenrückgewähr zu gestatten, wenn die Kapitalgesellschaft selber das Feststellungsverfahren nicht betreibt.

Keine Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr einer EU-Kapitalgesellschaft mangels gesonderter Feststellung

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück und verwies auf die Einhaltung des in § 27 Abs. 8 KStG für EU-Kapitalgesellschaften normierten Feststellungsverfahrens. Zunächst stellt der BFH fest, dass Fragen der Vereinbarkeit des von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreibenden Feststellungsverfahrens gem. § 27 Abs. 8 KStG mit höherrangigem Recht hinsichtlich der grundsätzlichen Anforderungen des Verfahrens, der Antragstellung und -frist, der Anforderungen an den Nachweis der Einlagenrückgewähr und der Mitwirkungs- und Antragsrechte des Anteilseigners nicht im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners zu klären sind. Dies sei dem Klageverfahren gegen einen Feststellungsbescheid vorbehalten. Dass der Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft selber keine Möglichkeit hat, die Einlagenrückgewähr nachzuweisen, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren nicht betreibt, sei mit dem Grundgesetz vereinbar. Insoweit werden steuerpflichtige Kapitalerträge fingiert, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren nicht betreibt.

Vereinbarkeit Feststellungsverfahren mit höherrangigem Recht nicht im Rahmen Veranlagung Anteilseigner zu klären



Nach Ansicht des BFH liegt keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der Anteilseigner von Drittstaatenkapitalgesellschaften und Anteilseignern von EU-Kapitalgesellschaften vor. Denn Drittstaatenkapitalgesellschaften ist das Feststellungsverfahren des § 27 Abs. 8 KStG nicht eröffnet. Insoweit könne der Anteilseigner lediglich im Bedarfsfall in seinem Steuerfestsetzungsverfahren den Nachweis einer Einlagenrückgewähr erbringen. Wenn dem Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft ebenfalls die Möglichkeit gegeben würde, ohne Mitwirken der Kapitalgesellschaft einen Nachweis nach § 27 Abs. 8 KStG zu führen, würde dies zu einer Ungleichbehandlung gegenüber Anteilseignern von Inlandskapitalgesellschaften führen, denen eine solche Möglichkeit ebenfalls nicht gegeben ist. Diese Ungleichbehandlung wäre sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Frage, ob ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt, wurde als nicht entscheidungserheblich angesehen, da im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür erkennbar waren, dass die Ausschüttung der I-AG nach den Vorgaben der Verwendungsfiktion gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren wäre. Schließlich wurde die Dividende aus dem Bilanzgewinn der Gesellschaft geleistet. Aus der Tatsache, dass die Ausschüttung der I-AG nach österreichischem Recht eine Einlagenrückgewähr darstellte, lasse sich nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit keine Verpflichtung entnehmen, die Dividende auch in Deutschland so zu behandeln.

Das BFH-Urteil führt die hohe Praxisrelevanz des für EU-Kapitalgesellschaften geltenden Feststellungsverfahrens i. S. d. § 27 Abs. 8 KStG bei Ausschüttungen an inländische Anteilseigner vor Augen. Hier entscheidet sich die Steuerpflicht des Kapitalertrags. Die Möglichkeit eines alternativen Nachweises einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr durch den Anteilseigner in seinem Steuerfestsetzungsverfahren besteht nicht. Zu beachten ist dabei die Ausschlusswirkung der Antragsfrist (31.12. des Folgejahres).

Keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber Drittstaatenfall



Österreichische Einstufung der Leistung als Einlagenrückgewähr nicht maßgebend für deutsche Behandlung

Praxishinweis

Ihr Kontakt



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

DEUTSCHLAND

7e | Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Gewerbesteuer? |

Autoren: StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M./Nürnberg, und Johannes Hirt, Nürnberg



Key Facts

- Einbehaltene ausländische Quellensteuer auf Kapitalerträge kann auch auf die inländische Gewerbesteuer angerechnet werden.
- Voraussetzung ist, dass das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen deren grundsätzliche Anrechnung auf inländische Steuern vom Einkommen vorsieht.
- Dies hat das FG Hessen mit Urteil vom 26.08.2020 entschieden.
- Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (AZ: I R 8/21).

rechnung auf die Gewerbesteuer ausdrücklich versagt. Auch können die per-country- und per-item-limitation zu berücksichtigen sein; im Urteil war das mangels anderer Einkünfte nicht von Bedeutung.

Im durch das FG Hessen zu entscheidenden Fall war die kanadische Quellensteuer, welche auf die im Streitfall nach § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG wegen einer Beteiligung von nur 0,22 % hinzugerechneten Dividenden entfällt, auf die Gewerbesteuer anzurechnen. Für die Körperschaftsteuer waren die Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit.

Trotz Fehlens einer ausdrücklichen gewerbesteuerrechtlichen Anrechnungsregelung habe diese Anrechnung in analoger Anwendung der körperschaftsteuerrechtlichen und einkommensteuerrechtlichen Anrechnungsregelungen nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG zu erfolgen. Eine Anrechnung ergibt sich damit im Streitfall bei Bestehen einer (rechtlichen) Doppelbesteuerung und der anwendbaren Anrechnungsmethode aus Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchstabe aa, Art. 10 DBA Kanada i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG, § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG in jeweils analoger Anwendung.

Das FG Hessen hat weiterhin entschieden, dass die Feststellung der Anrechnung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Rahmen des Gewerbesteuer-Messbescheides durch das Finanzamt zu erfolgen habe.

Sofern im Gewerbesteuermessbescheid keine Feststellungen zu anrechenbaren Steuern getroffen sind, kann der Ergänzungsbescheid ggf. bis zur Bestandskraft des Gewerbesteuerbescheides nachgeholt werden.

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass gegen diese Entscheidung des FG Hessen bereits die Revision beim BFH anhängig ist. Wie der BFH sich in dieser Entscheidung stellen wird, ist offen. Es ist jedoch anzuraten bei etwaigen Bescheiden, die eine Anrechnung versagen, Einspruch einzulegen und das Ruhen des Verfahrens unter Verweis auf die anhängige Revision zu beantragen.

Analoge Anwendung der bestehenden Regelungen

Feststellung durch Finanzamt im Messbescheid

Ggf. durch Erlass eines Ergänzungsbescheids

Ihr Kontakt



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

Auffassung der Finanzverwaltung

Bisher wurde seitens der Finanzverwaltung die Anrechnung einer gezahlten und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegenden ausländischen Quellensteuer auf die Gewerbesteuer abgelehnt.

FG Hessen vom 26.08.2020 (AZ: 8 K 1860/16)

Das FG Hessen hat diese Anrechnung nun allerdings bejaht und der Klage eines Steuerpflichtigen stattgegeben.

Urteilsfall

Im Streitfall führte der Einbehalt kanadischer Quellensteuer zu einer Doppelbesteuerung, denn Deutschland und Kanada erhoben nach Auffassung des Finanzgerichts von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum eine gleichartige Steuer. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf der Grundlage des zwischen Kanada und Deutschland geltenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) erfolgt durch Anrechnung der (Quellen-)Steuer. Dies gilt nach der Entscheidung des FG Hessen nicht nur für die Einkommensteuer, sondern nunmehr auch für die Gewerbesteuer. Zwar enthalte das Gewerbesteuergesetz keine entsprechende Anrechnungsvorschrift, das DBA ordne jedoch als Rechtsfolgenverweis eine solche Anrechnung an. Eine Anrechnung ist jedoch ausgeschlossen, soweit es zu einer Doppelanrechnung bei Einkommens- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer kommen würde; wie eine Aufteilung zu erfolgen hätte, konnte vorliegend offen bleiben. Eine Anrechnung ist ausgeschlossen soweit ein DBA – wie z.B. das DBA Deutschland/Schweiz – die An-

Anrechnung bei demselben Steuergegenstand im selben Zeitraum bei der gleichen Steuer...



... auch auf Gewerbesteuer

Jedoch sind Ausschlüsse zu beachten

8 | OECD veröffentlicht neues Handbuch zum ICAP-Prozess |
Autor: Jakob Jung, Frankfurt a. M.

OECD



Key Facts

- Mit dem ICAP-Projekt soll ein Instrument für eine steuerliche Risikobeurteilung auf kooperativer Basis geschaffen werden.
- Ziel ist die Verbesserung der Rechts- und Planungssicherheit großer Unternehmen und die Erhöhung der Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen.
- Auf Grundlage der Erfahrungen der vergangenen ICAP-Piloten wurde der ICAP-Prozess erneut leicht überarbeitet.
- Bisher nehmen insgesamt 20 Länder an dem ICAP-Prozess teil.

Ende des Prozesses werden dem MNE sog. Outcome Letter von jeder teilnehmenden Steuerbehörde ausgestellt, welche dem Unternehmen eine gewisse Risikoeinstufung bescheinigen.

Nach den Erfahrungen des ersten Pilotprojekts wurde der Prozess unter dem Namen „ICAP 2.0“ in hohem Umfang angepasst und schließlich mit dem jüngst veröffentlichten Handbuch vom 18.02.2021 weiterentwickelt. Dabei wird vom FTA festgestellt, dass der Prozess weiterhin optimiert werden kann und soll. Wichtige Neuerungen gegenüber ICAP 2.0 sind:

- Der Prozessablauf wurde marginal angepasst. Die bisherigen Phasen „Pre-Entry“ und „Scoping“ wurden zusammengefasst in die sog. Selection-Phase. Für MNEs ist daher zu Beginn ein etwas umfangreicheres Informationspaket an die Steuerbehörden zu übermitteln als bisher vorgesehen.
- Interessierte MNEs sollten den Prozess in Eigeninitiative anstoßen. Gem. dem neuesten Handbuch ist eine Initiative seitens der Steuerbehörden nicht mehr vorgesehen.

Wesentliche Neuerungen gegenüber ICAP 2.0



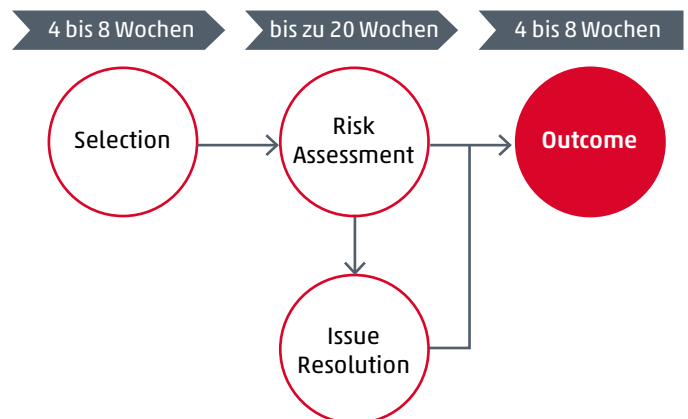
ICAP – das „International Compliance Assurance Programme“ der OECD

Im Januar 2018 wurde seitens des Forum on Tax Administration (FTA) der OECD das „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP) veröffentlicht und im Charakter eines Pilotprojekts gestartet. Ziel der Initiative ist es, eine steuerliche Risikobeurteilung von bestimmten grenzüberschreitenden Sachverhalten in kooperativer Atmosphäre darzustellen und somit sowohl Rechts- und Planungssicherheit als auch Ressourceneinsparungen auf Seiten multinationaler Unternehmen (MNE) sowie teilnehmender Steuerbehörden zu gewährleisten. Dabei geht es in erster Linie um die Betrachtung von Verrechnungspreis- und Betriebsstätten-Risiken. Es können aber auch zusätzliche Risiken im Ermessen der Steuerbehörden in die Betrachtung einbezogen werden. Stand Frühjahr 2021 nehmen insgesamt 20 Länder an dem ICAP-Prozess teil.

Nach wie vor stellt ICAP eher eine gemeinsame Prozessplattform dar. Die Risikoeinschätzung sowie der dafür nötige Informationsumfang werden individuell durch die jeweiligen Steuerbehörden festgelegt und können daher deutlich voneinander abweichen. Im Folgenden wird der generelle Ablauf des aktuellen ICAP-Prozesses skizziert:

Allgemeine Beschreibung des ICAP-Prozesses

Grundsätzlich strebt das Programm eine abschließende - wenn auch nicht rechtlich bindende - Risikoeinschätzung innerhalb eines überschaubaren Zeitrahmens an. Dafür arbeiten die Steuerbehörden verschiedener Länder sowie das untersuchte MNE über mehrere Prozessstufen eng zusammen. Zentralen Dreh- und Angelpunkt der Risikobewertung stellt das Country-by-Country-Reporting (CbCR) dar - was im Umkehrschluss den Kreis möglicher Teilnehmer auf größere MNE beschränkt. Am



Der ICAP-Prozess startet mit der „**Selection-Phase**“. Innerhalb dieser Phase werden neben der Antragstellung zunächst organisatorische Aspekte geklärt. Dies schließt insbesondere die Identifizierung einer führenden Steuerbehörde ein, welche als zentrale Ansprechpartnerin für das MNE die Koordination zwischen allen Beteiligten übernimmt und den Prozess in Bezug auf Informationsaustausch und Zeitplanung steuert.

Im Rahmen der Antragstellung, welche nun zuvorderst durch das MNE selbst erfolgen soll, wird seitens des MNE ein anfängliches Informationspaket mit Angaben zu zwischenbetrieblichen Transaktionen samt deren potentiellen Risiken, der Konzernstruktur sowie den mit Steuerbehörden getroffenen Übereinkünften bereitgestellt.

Basierend auf den bereitgestellten Unterlagen bestimmen die Steuerbehörden jeweils individuell, ob eine Teilnahme am ICAP-Prozess sinnvoll und möglich ist und

Steuerbehörden liegt. Ebenfalls ist zu erwähnen, dass Angaben bspw. zu Transaktionen oder zur Wertschöpfungskette grundsätzlich auch in Form einer Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File, CbCR) geliefert werden können - dies ist abhängig von den konkreten Forderungen der Steuerbehörden.

Im weiteren Verlauf werden diese Daten ausgewertet, in verschiedenen Runden - mit und ohne Beteiligung des betrachteten MNE - diskutiert und letztlich unter Risikogesichtspunkten bewertet. Diese Risikobewertung sowie damit verbunden auch die Datenverarbeitung und -interpretation obliegt jeder teilnehmenden Steuerbehörde selbst, was letztlich zu unterschiedlichen Risikobewertungen ein und desselben Sachverhalts führen kann.

Sollten in der Risikobewertung unlösbare Differenzen zwischen MNE und Steuerbehörde auftreten, kann in der sog. **Issue Resolution-Phase** innerhalb des ICAP-

ICAP-Prozess

erörtern im Folgenden mögliche Schwerpunkte in der Risikobewertung. Davon ausgehend werden - nach Diskussion zwischen den teilnehmenden Steuerbehörden - Prüfungsschwerpunkte festgelegt und das weitere Vorgehen mit dem MNE abgestimmt. Zu diesem Zeitpunkt hat das MNE aber auch die Möglichkeit, den Prozess zu beenden.

Die anschließende „**Risk-Assessment-Phase**“ erfordert eine umfangreiche Informationslieferung durch das teilnehmende MNE. Der konkrete Umfang wird zum Ende der „**Selection-Phase**“ festgelegt und umfasst detaillierte Informationen zu den einzelnen Transaktionen, Angaben zu vorhandenen Tax-Compliance-Mechanismen, Wertschöpfungsanalysen und Betriebsstätten. Hierbei ist zu beachten, dass das Handbuch nur grobe Vorgaben zu den erforderlichen Informationspaketen enthält und die exakte Ausgestaltung dieser Anforderung im Ermessen der jeweiligen

Prozesses eine Anpassung und somit eine Lösung des Problems erfolgen. Dies gilt sowohl für Streitfragen zwischen dem MNE und allen teilnehmenden Steuerbehörden als auch für länderspezifische Sachverhalte.

Nach Abschluss der Risikobewertung bzw. der „**Issue Resolution-Phase**“ wird ein sog. **Outcome Letter** durch jede teilnehmende Steuerbehörde ausgestellt. Dieser beinhaltet jeweils die länderspezifische Risikobewertung sowie Informationen zu im Prozess getroffenen Übereinkünften, Vorbehalten und eine „**Unbedenklichkeitsbescheinigung**“ für künftige Betriebsprüfungen.

Grundsätzlich zeigt sich, dass im Vergleich zu ICAP 2.0 der Prozessablauf zumindest gem. dem im Februar 2021 publizierten Handbuch nicht wesentlich geändert wurde. Dies deutet darauf hin, dass eine umfangreiche Überarbeitung des Prozes-

Fazit & Ausblick



ses auf Basis der gesammelten Erfahrungen nicht notwendig war. Darüber hinaus hat sich der Kreis der Teilnehmerländer leicht erweitert.

Die rechtliche Bindung des „Outcome Letters“ – sowohl generell als auch speziell in Deutschland – ist weiterhin fraglich. Das deutsche Steuerrecht bietet momentan keinen Anknüpfungspunkt, über welchen MNEs nach durchlaufenem ICAP-Prozess Rechtssicherheit und damit verbindliche

Planungssicherheit bekommen können. Dies wird zusätzlich erschwert, da es durch die offene Gestaltung der Risikobewertung von Land zu Land zu sehr unterschiedlichen Resultaten kommen kann. Zu beobachten bleibt, ob der ICAP-Prozess innerhalb des deutschen Steuerrechts feste Verankerung findet und damit möglicherweise mit höherer Rechtssicherheit ausgestattet wird – oder ob sich ICAP vielmehr der Kopplung bestehender Prüfverfahren auf internationaler Ebene widmen wird.

Ihr Kontakt



Andreas Riedl,
Frankfurt a. M.,
andreas.riedl@
wts.de

9a | Steuerliche Förderung eines Homeoffice | Autor: StB Andreas Mitterlehner, Linz

Key Facts

- Homeoffice-Pauschale“ von bis zu € 300 pro Jahr kann künftig steuerfrei an Arbeitnehmer gezahlt werden.
- Büromöbel für die Ausstattung des Homeoffice können mit bis zu € 300 pro Jahr vom Arbeitnehmer abgesetzt werden.
- Die Zurverfügungstellung von digitalen Arbeitsmitteln ist nicht steuerbar.

jahr zu und beträgt somit max. € 300 p.a. Ersetzt der Arbeitgeber weniger als die € 300, kann der Arbeitnehmer die Differenz als Werbungskosten geltend machen.

Ausgaben eines Arbeitnehmers für Einrichtungsgegenstände in einem Homeoffice waren bisher nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn ein steuerlich anerkanntes „Arbeitszimmer“ vorliegt. Nunmehr können auch außerhalb davon Ausgaben für „ergonomisch geeignetes Mobiliar“ eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis max. € 300 als Werbungskosten geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer zumindest an 26 Tagen pro Jahr im Homeoffice arbeitet. Sind die Möbel teurer, kann der übersteigende Betrag in den Folgejahren – bis 2023 – abgesetzt werden.

Werden digitale Arbeitsmittel wie IT-Hardware und Datenverbindung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, sind diese nicht steuerbar. Es fallen daher für diese weder Sachbezug, Sozialversicherung, Steuer noch Lohnnebenkosten an. Diese gesetzliche Regelung normiert jedoch nur die schon bisher gelebte Verwaltungspraxis in Österreich.

Arbeitgeber müssen beachten, dass die Anzahl der Homeoffice-Tage auf dem Lohnkonto des Arbeitnehmers zu erfassen sind und eine etwaige Homeoffice-Pauschale auf dem Lohnzettel auszuweisen ist.

ÖSTERREICH



Büromöbel

Digitale Arbeitsmittel

Ihr Kontakt



StB Andreas Mitterlehner,
Linz,
andreas.mitterlehner@
icon.at

Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021

Der österreichische Gesetzgeber trägt dem Trend zum Homeoffice Rechnung und schafft mit dem Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021 neben neuen arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Regelungen auch neue steuerliche Erleichterungen im Zusammenhang mit dem Arbeiten im Homeoffice. Die steuerlichen Regelungen wurden im „2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz“ verpackt. Leider sind diese steuerlichen Regelungen vorerst nur bis 2023 befristet. Danach soll eine Evaluierung stattfinden.

Homeoffice-Pauschale



Leistet der Arbeitgeber für Tätigkeiten im Homeoffice eine Abgeltung für Mehrkosten an Arbeitnehmer, so gehört eine solche Pauschalabgeltung im Ausmaß von bis zu € 3 pro „Homeoffice-Tag“ nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften des Arbeitnehmers. Die neue Homeoffice-Pauschale steht dem Arbeitnehmer jedoch für höchstens 100 Tage in einem Kalender-

ÖSTERREICH

9b | Bundesfinanzgericht verneint umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung bei Vermietung aus dem Ausland | Autor: Peter Höntsch, Wien



Key Facts

- Keine Anwendung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung bei einer Vermietung aus dem Ausland ohne wirtschaftliche Tätigkeit oder feste Niederlassung im Inland.
- Vermietungstätigkeit führt zu keiner automatischen umsatzsteuerlichen Ansässigkeit am Ort des vermieteten Objekts.
- Ab 01.01.2025 vereinfachte Mehrwertsteuervorschriften, wonach die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht nur im Ansässigkeitsstaat, sondern auch in anderen Mitgliedstaaten ermöglicht werden soll.

Tätigkeit oder eine feste Niederlassung im Inland, von der aus das Unternehmen betrieben wird.

Eine in Italien ansässige Steuerpflichtige hatte neben ihren Vermietungseinkünften aus einer in Österreich gelegenen Eigentumswohnung keine weiteren Einkünfte erzielt. Im Streitjahr 2017 berief sich die Beschwerdeführerin (Bf) auf die österreichische Kleinunternehmerregelung mit der Konsequenz, dass die Vermietungseinkünfte umsatzsteuerfrei seien. Von Seiten des Finanzamts wurde die Steuerfreiheit verwehrt. Begründend wurde ausgeführt, dass die wesentlichen Entscheidungen für die Vermietung von Italien aus getroffen werden. Das Unternehmen werde also gerade nicht im Inland betrieben, weshalb die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerregelung nicht gegeben seien. Dem entgegenhaltend argumentierte die Bf, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit im Inland befinde (= Ort des vermieteten Objekts) und somit die umsatzsteuerliche Ansässigkeit im Inland gegeben sei. Dies ergebe sich auch aus der Tatsache, dass die Vermietung die einzige wirtschaftliche Tätigkeit darstelle und sonst keine anderen Einkünfte erzielt werden.

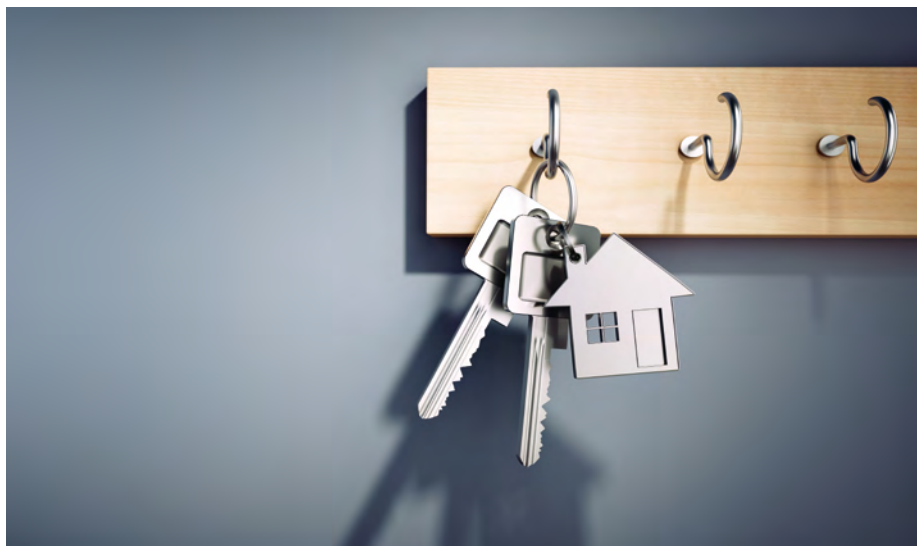
Urteilsfall

Die zugrundeliegende Norm

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 öUStG sind die Umsätze eines Kleinunternehmers steuerfrei. Kleinunternehmer ist derjenige „Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 im Veranlagungszeitraum € 35.000 nicht übersteigen.“ Dass ab dem 01.01.2017 u.a. auf ein **im Inland betriebenes Unternehmen** abgestellt wird und nicht – wie bisher – auf den Wohnsitz oder Sitz im Inland, ist die Folge zweier EuGH-Urteile (EuGH vom 06.10.2011, Rs. C-421/10, Stoppelkamp; EuGH vom 26.10.2010, Rs. C-97/09, Schmelz), die in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden. Maßgebend für den Betrieb des Unternehmens im Inland ist demnach der Sitz der wirtschaftlichen

Das österreichische Bundesfinanzgericht (BFG) verwies einleitend auf die ergangene Rechtsprechung. Demnach sei davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Tätigkeit im Fall einer Vermietung aus

BFG vom 28.09.2020
(AZ: RV/3100596/2020)



dem Ausland meist dort liegt. Dies ist auch dann anzunehmen, wenn eine inländische Hausverwaltung mit der Abwicklung der Vermietung beauftragt wird. Die von der Bf vorgebrachte Ansicht teilte das Gericht nicht, weil das zur Folge hätte, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren Mitgliedstaaten die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen könnte, obwohl der Gesamtumfang der Geschäftstätigkeit nicht mehr der eines Kleinunternehmers entspricht.

Da seitens der Bf keine Sachverhaltselemente vorgebracht wurden, die den Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland belegen, musste der Betrieb des Unternehmens im Inland verneint werden. Auch das Bestehen einer festen Niederlassung im Inland im Sinne des Unionsrechts war nicht gegeben. Aufgrund dieser Tatsachen kann die Kleinunternehmerregelung von der Bf nicht in Anspruch genommen werden. Hinzuzuweisen ist darauf, dass der Fall nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist und die Letztentscheidung daher abzuwarten bleibt.

In den meisten Fällen kann bei einer Vermietung aus dem Ausland davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen nicht im Inland betrieben wird. Dies kann daran liegen, dass die wesentlichen Entscheidungen im Ausland getroffen werden oder es schlicht und ergreifend an einer inländischen Niederlassung mangelt, von der aus das Unternehmen betrieben wird. Dies führt dazu, dass die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht gegeben sind.

Durch einen Beschluss des Rates der Europäischen Union soll dies ab 01.01.2025 geändert werden. Die – nach Umsetzung durch die Mitgliedstaaten – ab dann geltenden vereinfachten Mehrwertsteuervorschriften sollen es Kleinunternehmern ermöglichen, nicht nur im Ansässigkeitsstaat, sondern auch in anderen Mitgliedstaaten die Steuerbefreiungen für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen zu können. Im Zuge der Umsetzung soll es auch zu einer automatisierten Bereitstellung von Informationen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten kommen.

Fazit



Ihr Kontakt



StBin Elisabeth
Kendler, Wien,
elisabeth.kendler@
wts.at

Bleiben Sie jederzeit informiert.

Buchen Sie Ihre Webinare im Internet schnell und kostenfrei!



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

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



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



Hochlauf der Elektromobilität: Was Unternehmen beachten sollten | Autorinnen:
RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, und RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf

Key Facts

- Neue Gesetzgebung für Ladepunkte in Immobilien.
- Weichenstellungen für Unternehmen.
- Welche Pflichten hat ein „Charge Point Operator“?
- Stromsteuer – Gefahr der Doppelbesteuerung?
- Freie Wahl des Stromlieferanten: Roaming und Netzzugang.

rahmens statt, in dem jeder Beteiligte - der Stromlieferant, der Betreiber von Ladepunkten (auch „Charge Point Operator“) und der Letztverbraucher - mehr oder weniger umfassend gesetzlich geregelte Rechte und Pflichten hat. Aus Sicht eines Unternehmens steht daher die „Make-or-buy“-Entscheidung an erster Stelle: Sollen die Ladepunkte selbst oder durch einen Dienstleister betrieben werden?

Der Betreiber der Ladepunkte hat im Energiewirtschaftsgesetz, im EEG sowie im Stromsteuerrecht einen unterschiedlichen Status: Nach dem EnWG wird der Ladepunktbetreiber als Letztverbraucher fingiert und muss daher z.B. keine energierechtlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung einhalten. Nach dem EEG ist er hingegen Elektrizitätsversorgungsunternehmen, womit grundsätzlich Abwicklungs- und Meldepflichten in Bezug auf die EEG-Umlage verbunden sind. Nach dem Stromsteuergesetz wiederum kommt es auf die Gegebenheiten im Einzelfall an, ob der Ladepunktbetreiber zum Versorger wird oder eine der zahlreichen Ausnahmen greift. Hier ist das Konzept so aufzusetzen, dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird; dieses Thema sollte ggf. auch in der Vertragsgestaltung berücksichtigt werden. Fraglich ist, ob in allen Fallkonstellationen die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Die WTS steht hierzu, zusammen mit dem Verband der Automobilindustrie und dem Bundesverband der Deutschen Industrie, im Austausch mit dem BMF.

Sind die Ladepunkte für die Öffentlichkeit zugänglich, so hat der Betreiber der Ladepunkte die verpflichtenden Vorgaben für die technische Ausstattung der Ladepunkte gemäß der Ladesäulenverordnung zu beachten. Hier ist insbesondere die Interoperabilität zu beachten: Um den freien Wettbewerb im Strommarkt zu gewährleisten, muss auch punktuell, bargeldloses Laden ermöglicht werden. Dabei sind Ladepunkte auf privatem Grund dann öffentlich zugänglich, wenn der zum Ladepunkt gehörende Parkplatz von einem unbestimmten oder nur nach allgemeinen Merkmalen bestimmbar Personenkreis

Der Hochlauf der Elektromobilität ist im vollen Gange. Das Angebot an Hybriden und Elektrofahrzeugen steigt rasant. Auch die Ladeinfrastruktur wird flächendeckend ausgebaut. Der Gesetzgeber flankiert dies durch Regelungen über die Mindestausstattung von Gebäuden und Parkplätzen mit Ladepunkten (Gesetz zum Aufbau einer gebäudeintegrierten Lade- und Leitungsinfrastruktur für die Elektromobilität, Gebäude-Elektromobilitätsinfrastruktur-Gesetz, GEIG). Darüber hinaus soll es auf der Grundlage eines neuen Schnellladegesetzes Ausschreibungen geben, damit Investoren auf rechtssicherer Grundlage regional und überregional Schnellladenetze errichten können (Gesetz über die Bereitstellung flächendeckender Schnellladeinfrastruktur für reine Batterieelektrofahrzeuge, Schnellladegesetz, SchnellLG). Ergänzend soll die bereits seit 17.03.2016 geltende Ladesäulenverordnung novelliert werden. Diese regelt insbesondere die technischen Vorgaben an die Interoperabilität von öffentlich zugänglichen Ladepunkten.

Aus Sicht des Unternehmens, das an diesem Ausbau mitwirken und für seine Mitarbeiter, Kunden und Geschäftspartner Ladepunkte zur Verfügung stellen möchte, sind im Vorfeld eines Ladeparkprojekts zahlreiche Fragen zu beantworten.

Zunächst ist die grundlegende Entscheidung darüber zu treffen, welche „Marktrolle“ das Unternehmen einnehmen möchte. Die Bereitstellung von Strom an Ladepunkten findet in Rahmen des regulierten energiewirtschaftlichen Ordnungs-

Neue Gesetzgebung zum Ausbau der Ladepunkt-Infrastruktur

Gebäude-Elektromobilitätsinfrastruktur-Gesetz (GEIG)

Schnellladegesetz (SchnellLG)

Novelle der Ladesäulenverordnung (LSV)

Marktrolle des „Charge Point Operators“

EEG-Umlage auf Ladestrom



Doppelbesteuerung vermeiden



Zugänglichkeit für die Öffentlichkeit und Nutzergruppen



tatsächlich befahren werden kann. Hier ist keine physische Barriere erforderlich. Die definierten Nutzergruppen sind vor allem für die Abgrenzung von Stromliefermengen an Dritte sowie für die Lohnsteuer von Interesse (vgl. Schulte-Beckhausen/Möhlenkamp/Baron: Ladesäulen für E-Fahrzeuge auf dem Betriebsgelände: energierechtliche und steuerrechtliche Pflichten, in: BB 2019, S. 1815 ff.).



Freie Wahl des Stromlieferanten an der Ladesäule – Roaming oder Bilanzierung?

Ein derzeit hochaktuelles Thema ist die Sicherstellung des freien Wettbewerbs mit Blick auf den Stromlieferanten. Derzeit wird den Nutzern von Ladepunkten in der Regel ermöglicht, das Aufladen über „seinen“ E-Mobility-Provider und den mit diesem vertraglich verbundenen Stromlieferanten vorzunehmen. Im Hintergrund findet hier Wettbewerb über Roaming-Modelle statt, wie aus der Telekommunikation bekannt. Da hier die Konditionen

für den Ladekunden nicht transparent sind, ist zweifelhaft, ob das Roaming hinreichend Wettbewerb schafft. Ende 2020 hat daher die Bundesnetzagentur (BK6-20-160) entschieden, dass ab Oktober 2021 für Anbieter von Ladepunkten die Möglichkeit eines „Opt-out“ besteht: Ein Ladepunktbetreiber, der z.B. überregional öffentliche Ladepunkte betreibt, kann über eine spezielle Ergänzung zum Netznutzungsvertrag die viertelstundenscharfe Bilanzierung des Ladevorgangs ermöglichen; dies führt dann dazu, dass die Nutzer der Ladepunkte ihren Stromlieferanten überall frei wählen können.

Der Ladepunktbetreiber übernimmt dann die energiewirtschaftliche Rolle des sog. Bilanzkreisverantwortlichen. Dieses System kann für größere Immobiliengesellschaften und überregional tätige Dienstleister und Handelsketten relevant werden.

Ihr Kontakt



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



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

1a | Der präventive Restrukturierungsrahmen als neues Sanierungsinstrument |

Autorin: Marie Tierhold, München

Key Facts

- Mit der Einführung des präventiven Restrukturierungsrahmens gibt es im deutschen Recht erstmalig ein Sanierungsinstrument außerhalb eines Insolvenzverfahrens.
- Der Rahmen soll die Lücke zwischen der privatautonomen Sanierung und der insolvenzrechtlichen Sanierung schließen.
- Zugang zu den Restrukturierungsinstrumenten wird zum Zeitpunkt der drohenden Zahlungsunfähigkeit gem. § 18 Abs. 2 InsO gewährt.
- Durch Mehrheitsentscheidungen ist die Überwindung einer obstruierenden Gläubigerminderheit möglich.

der drohenden Zahlungsunfähigkeit gem. § 18 Abs. 2 InsO geknüpft. Somit ist der Schuldner im Fall der drohenden Zahlungsunfähigkeit dazu berechtigt, ein Insolvenzverfahren auf einen Eigenantrag hin zu eröffnen oder eine Sanierung nach dem Restrukturierungsrahmen durchzuführen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Instrumente des Rahmens ist die Anzeige des Restrukturierungsvorhabens bei dem zuständigen Gericht unter Vorlage eines Sanierungskonzepts. Mit der Anzeige wird die Restrukturierungssache rechtshängig und die Insolvenzantragspflicht des § 15a InsO ausgesetzt. Der Schuldner ist dennoch verpflichtet, dem Gericht den Eintritt einer Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) oder einer Überschuldung (§ 19 InsO) anzuzeigen.

StaRUG (Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen) vom 01.01.2021

Die aktuelle Corona-Krise führt derzeit bei vielen Unternehmen zu deutlich mehr Unsicherheit im Hinblick auf die Aufrechterhaltung des laufenden Betriebs oder gar die Sicherung des Fortbestands. Auch wenn die Auswirkungen der Krise in ihrem vollen Umfang noch nicht abzusehen sind, wird von vielen Seiten eine Sanierungs- und Insolvenzwelle erwartet. Die mögliche Insolvenzwelle soll mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG) abgemildert werden. Kern des SanInsFoG stellt das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) dar, das am 01.01.2021 in Kraft getreten ist. Mit dem darin eingeführten präventiven Restrukturierungsrahmen stehen im deutschen Recht erstmalig Sanierungsinstrumente außerhalb eines formellen Insolvenzverfahrens zur Verfügung. Damit soll die Lücke zwischen der privatautonomen Sanierung und der insolvenzrechtlichen Sanierung geschlossen werden.

Sanierungsinstrument außerhalb eines Insolvenzverfahrens

Der Restrukturierungsrahmen bietet der Unternehmensleitung eines in die Krise geratenen Unternehmens einen Anreiz zur frühzeitigen Einleitung von Sanierungsmaßnahmen, ohne dem Stigma der Insolvenz zu unterliegen. Der Zugang zu den Instrumenten wird an den Zeitpunkt

Der gesetzliche Rahmen ermöglicht es, in die Rechte bestimmter Gläubigergruppen durch Mehrheitsentscheidungen einzugreifen. Der Restrukturierungsplan - ähnlich zu dem bereits bestehenden Konzept des Insolvenzplans aus der InsO - bildet dabei die Grundlage für Eingriffe in Gläubigerrechte. Durch das Zulassen von Mehrheitsentscheidungen kann verhindert werden, dass einzelne obstruierende Gläubiger Sanierungen blockieren. Ein weiteres Werkzeug zur Unterstützung der Restrukturierung stellt die Möglichkeit dar, eine Stabilisierungsanordnung im Sinne einer Vollstreckungs- oder Verwertungsperre durch das Restrukturierungsgericht für mindestens drei Monate auf Antrag des Schuldners zu erwirken (§§ 49 ff. StaRUG). Damit können u.a. Maßnahmen der Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner untersagt und ihm so eine „Atempause“ gewährt werden.

Der präventive Restrukturierungsrahmen stellt für Unternehmen mit Fortführungsperspektive ein zusätzliches Sanierungsinstrument dar, welches auf die Vermeidung der Insolvenz und den Unternehmenserhalt abzielt. Für die Durchführung einer effektiven Restrukturierung sollte das Verfahren als potenzielles Instrument frühzeitig in Konzeption und Planung einbezogen werden.

Restrukturierungsplan als Grundlage für Eingriffe in Gläubigerrechte



Ihr Kontakt



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

1b | Die digitale Transformation von Geschäftsmodellen erfordert neue Strategien für die Abrechnungsprozesse von Unternehmen | Autoren: Fabian Kiworra, Düsseldorf, und Kamran Gambarov, Stuttgart

Key Facts

- Durch den technologischen Wandel und veränderte Kundenanforderungen entstehen neue digitale und kundenzentrierte Geschäftsmodelle.
- Digitale Geschäftsmodelle erzeugen Transaktionen mit riesigen Datenmengen, die Abrechnungsprozesse in herkömmlichen ERP-Systemen an ihre Grenzen bringen.
- Mittels cloudbasierter Abrechnungsplattformen können komplexe und individualisierte Abrechnungsprozesse abgewickelt werden.
- Flexible Cloud-Lösungen haben regelmäßig ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis als ein umfassendes Customizing bestehender Systeme.

Hinzu kommt, dass die COVID-19-Pandemie mit ihren Lockdowns und dem fast vollständigen Versiegen des stationären (Einzel-)Handels zu einem massiven Nachfrageanstieg im Bereich E-Commerce geführt hat. Daher erweitern aktuell viele Unternehmen, die z.T. aus einem reinen Business-to-Business (B2B)-Geschäft kommen, ihre digitalen Vertriebs- und Servicekanäle und steigen ebenfalls zunehmend ins B2C (Business-to-Consumer)- oder B2B2C (Business-to-Business-to-Consumer)-Geschäft ein.

Diese Entwicklungen haben alle eines gemeinsam: Mikrotransaktionen mit Endkunden und riesige Datenmengen, die zwischen Anbietern, Verbrauchern und vernetzten Geräten entstehen. Um die digitalen Geschäftsmodelle monetarisieren zu können, müssen die Transaktions- oder Nutzungsinformationen gespeichert, verarbeitet und in Abrechnungsdaten überführt werden.

Die massenhaften Transaktionsdaten einerseits und die komplexen, zeitkritischen und kleinteiligen Bestell- und Abrechnungsprozesse andererseits bringen in vielen Fällen herkömmliche ERP- oder Finanzbuchhaltungssysteme an ihre Grenzen. Es besteht zwar grundsätzlich die Möglichkeit, individuelle Lösungen in bestehenden ERP-, CRM- oder Buchhaltungssystemen abzubilden, jedoch erfordert dies in der Regel ein hohes Maß an Anpassungen und Eigenentwicklungen, was sich regelmäßig als unwirtschaftlich erweist.

Um alle Herausforderungen entlang des Verkaufsprozesses zu bewältigen, bieten sich, je nach Geschäftsmodell, smarte cloudbasierte Abrechnungsplattformen an. Diese Plattformen integrieren Funktionen aus verschiedenen Bereichen, wie ERP, CRM sowie Buchhaltungs- und Zahlungsmanagement an einem zentralen Ort (vgl. nachstehende Abbildung). Zudem können solche Plattformen durch moderne Schnittstellenarchitekturen schnell und unkompliziert an vorhandene ERP- oder CRM-Systeme angebunden werden.

COVID-19 als Katalysator



Zunehmende Mikrotransaktionen mit Verbrauchern

Komplexe, zeitkritische und individuelle Abrechnungsprozesse

SaaS-Lösung oder Customizing?

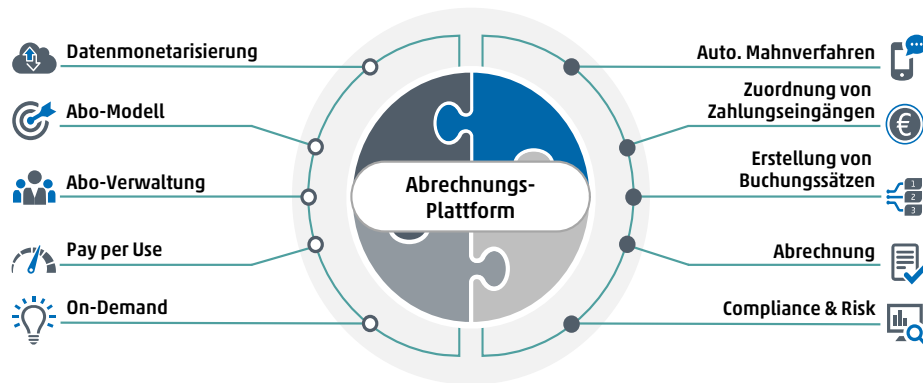
Digitale Geschäftsmodelle erfolgreich monetarisieren



Nicht zuletzt aufgrund der anhaltenden COVID-19-Pandemie unterliegt die Wirtschafts- und Arbeitswelt einem bislang kaum vorstellbaren digitalen Wandel. Für Unternehmen reicht es nicht mehr aus, lediglich Prozesse zu digitalisieren oder ein digitales Produkt auf den Markt zu bringen. Vielmehr stellt die digitale Transformation ganze Geschäftsmodelle auf den Prüfstand. Diese Entwicklung führt zu neuen Kundenanforderungen und -bedürfnissen. Insbesondere der steigende Wunsch des Konsumenten nach personalisierbaren Produkten und vor allem auch nach zusätzlichen Services erfordert agile und skalierbare Geschäftsmodelle, die sich bis ins Detail individualisieren lassen.

Automobilsektor als Beispiel

Diese neuen Geschäftsideen sind regelmäßig gekoppelt mit neuen Transaktions- und Bezahlformen, wie Abonnement-, On-Demand- oder Pay-per-Use-Modellen. So entstehen beispielsweise im Automobilsektor neue Mobilitätskonzepte, wie Fahrzeuge im Abonnement, Mietwagen auf Abruf, Carsharing oder auch zusätzliche individuelle Services in den Fahrzeugen, die per Klick zu buchbar sind. Gleiches gilt für die im Zuge der Elektromobilität benötigte Ladeinfrastruktur, die kundenindividuelle Transaktionen erfordert.



Mittels Low-Code- oder No-Code-Programmierung können auf diesen Plattformen Fachmitarbeiter ohne Programmierkenntnisse komplexe Abrechnungsprozesse von digitalen Services innerhalb kürzester Zeit an unternehmensinterne Bedürfnisse anpassen. Dadurch kann eine Vielzahl von Mikrotransaktionen, basierend auf individualisierten Vertragskonditionen und verschiedenen Nutzungsformen, zuverlässig und nahezu in Echtzeit in Abrechnungsdaten umgewandelt werden. Solche Plattformen werden buchhalterisch häufig als zusätzliches Nebenbuch aufgesetzt und bilden in der Regel den Gesamtprozess von der Rechnungserstellung über die Vorbereitung entsprechender Buchungssätze bis hin zur automatischen Zuordnung der Zahlungseingänge ab. Darüber hinaus können weitere Services, wie das Mahnwesen, Berücksichtigung länderspezifischer regulatorischer Vorgaben oder die Verwaltung von Währungen über die Plattform gesteuert und integriert werden.

ERP-System muss führend bleiben

Über eine Schnittstelle werden relevante Buchungsdaten anschließend in das Hauptbuch des ERP-Systems importiert. Durch eine Synchronisierung mit der Abrechnungsplattform muss jedoch sicher-

gestellt werden, dass das ERP-System das führende System für die Kundenprozesse bleibt. Die Cloud-Plattform ergänzt das bestehende ERP-System um Funktionalitäten, die nicht oder nur kosten- und zeitintensiv durch Eigenentwicklungen erreicht werden können.

Fazit: Moderne cloudbasierte Abrechnungsplattformen können nicht nur in etablierten Unternehmen kostengünstig bestehende ERP-Systeme ergänzen, sondern bieten sich auch in Start-Ups zur Erweiterung vorhandener Finanzbuchhaltungssysteme an, um digitale Geschäftsmodelle abzubilden. Wir empfehlen unseren Kunden bei einer Ergänzung oder einem Neudesign ihrer Order-to-Cash (O2C)-Prozesse, neben einem Customizing bestehender Systeme auch den Einsatz innovativer Cloud-Plattformen für kundenfreundliche Abrechnungsprozesse in Erwägung zu ziehen. Unsere Experten unterstützen von der initialen Potentialanalyse, der Erstellung von Prozess- und Anforderungsdokumentationen, über die Auswahl und Implementierung entsprechender Lösungen bis hin zur laufenden Betreuung und Optimierung von Finanz- und Geschäftsprozessen.

Cloudbasierte Abrechnungsplattformen als Alternative



Ihr Kontakt



Jürgen Diehm,
Stuttgart,
juergen.diehm@fas.ag

1c | Neufassung des IDW Standards: Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen (IDW ES 11 n.F.) | Autor: StB Udo Hesemann, Düsseldorf

Key Facts

- Die Neufassung des IDW Standards S 11 ist wegen der am 01.01.2021 in Kraft getretenen Änderungen der Insolvenzordnung notwendig geworden. Daher wird bereits jetzt die Anwendung des Entwurfs der Neufassung empfohlen.
- Die wesentlichen Änderungen betreffen die unterschiedlichen Prognosezeiträume von 24 Monaten bei drohender Zahlungsunfähigkeit gem. § 18 InsO und von 12 Monaten bei Überschuldung gem. § 19 InsO sowie
- die verlängerte Höchstfrist von sechs Wochen für die Insolvenzantragspflicht bei Überschuldung gegenüber der unveränderten dreiwöchigen Frist bei Zahlungsunfähigkeit.

Weist ein zum Stichtag aufgestellter Finanzstatus aus, dass der Schuldner sämtliche fällige Zahlungsverpflichtungen erfüllen kann, ist keine Zahlungsunfähigkeit gegeben und ein Finanzplan erübrigt sich. Sind nicht alle fälligen Zahlungsverpflichtungen durch Liquidität gedeckt, ist ein Finanzplan aufzustellen. Die Zahlungsunfähigkeit ist von nur vorübergehenden Zahlungsstockungen zu unterscheiden. Zahlungsstockungen liegen vor, wenn fällige Verbindlichkeiten nicht fristgerecht, aber innerhalb eines Dreiwochenzeitraums zu mehr als 90 % gezahlt werden können. Verbleibt am Ende des Dreiwochenzeitraums eine Liquiditätslücke größer gleich 10 %, liegt Zahlungsunfähigkeit vor. Besteht eine Liquiditätslücke von kleiner 10 %, ist von Zahlungsstockung auszugehen. In den Fällen der Zahlungsstockung ist ein Liquiditätsplan aufzustellen, der das vollständige Schließen der Liquiditätslücke innerhalb von längstens drei Monaten darstellt, ansonsten ist ebenfalls von Zahlungsunfähigkeit auszugehen.

Zahlungsunfähigkeit versus Zahlungsstockung



Insolvenzantragspflichten und Insolvenzantragsrecht

Die Insolvenzordnung kennt drei Gründe, eine Insolvenz zu beantragen: die Zahlungsunfähigkeit, die drohende Zahlungsunfähigkeit und die Überschuldung. Während die Zahlungsunfähigkeit und die Überschuldung eine Insolvenzantragspflicht bewirken, begründet die drohende Zahlungsunfähigkeit nur ein Recht, die Insolvenz zu beantragen. Die drohende Zahlungsunfähigkeit ist somit eher als eine Zugangsvoraussetzung für den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen des StaRUG interessant.

Deckt das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr, liegt gem. § 19 Abs. 2 InsO Überschuldung vor. Wesentlich für deren Feststellung ist die zweistufige Überschuldungsprüfung. Die erste Stufe ist die Fortbestehensprognose. In ihr wird, ausgehend von der Stichtagsliquidität auf Grundlage des Unternehmenskonzepts und des aus der integrierten Planung ab-

Überschuldung nur bei negativer Fortbestehensprognose



geleiteten Finanzplans, die Lebensfähigkeit des Unternehmens für die nächsten 12 Monate (bisher: i.d.R. laufendes und nächstes Geschäftsjahr) abgeleitet. Ist die Fortbestehensprognose positiv, liegt keine insolvenzrechtliche Überschuldung vor. Ist sie hingegen innerhalb des Prognosezeitraums von 12 Monaten negativ, ist ein Überschuldungsstatus aufzustellen; ist hier das zu Liquidationswerten bewertete Reinvermögen negativ, liegt Überschuldung vor und es besteht Insolvenzantragspflicht.

wird somit der Prognosezeitraum auf 24 Monate verlängert.

Die geänderte Insolvenzordnung sieht bei Zahlungsunfähigkeit unverändert eine Frist von drei Wochen, bei Überschuldung hingegen nun eine Frist von sechs Wochen für den Insolvenzantrag vor.

Mit den neuen Regelungen werden Überschuldung und drohende Zahlungsunfähigkeit künftig stärker voneinander abgegrenzt. Noch nicht überschuldeten Unternehmen wird ein Zugang zu einer Restrukturierung erleichtert. Zudem werden Rechtsunsicherheiten in Bezug auf die Länge des maßgeblichen Prognosezeitraums verringert. Das IDW empfiehlt, den neuen Standardentwurf auf Grund der zum 01.01.2021 in Kraft getretenen Änderungen der Insolvenzordnung bereits vor der endgültigen Verabschiedung anzuwenden.

Ihr Kontakt



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



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

Insolvenzantragsrecht bei drohender Zahlungsunfähigkeit



Ist das zu Liquidationswerten bewertete Reinvermögen hingegen positiv, besteht ein Insolvenzantragsrecht auf Grund einer drohenden Zahlungsunfähigkeit gem. § 18 InsO und keine Pflicht. Gleiches gilt bei einer negativen Fortbestehensprognose für einen Prognosezeitraum ab dem 13. bis zum 24. Folgemonat. Für die drohende Zahlungsunfähigkeit

1d | IASB verabschiedet Änderungen an IAS 1, IFRS Practice Statement 2 und IAS 8 |

Autor: Benedikt Fritzsche, München

Key Facts

- Änderungen des IAS 1 betreffen im Wesentlichen die Angabe der Rechnungslegungsmethoden nach IAS 1.117.
- Zukünftig sind im Anhang nur noch Angaben zu wesentlichen und nicht mehr zu maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden zu machen.
- Änderungen an IAS 8 beinhalten Klarstellungen zur Unterscheidung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen.
- Erstmalige Anwendung in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen.

tionen befreit, damit letztlich nur wesentliche Informationen in den Abschlüssen enthalten sind.

Durch die Änderungen an „IAS 1: Darstellung des Abschlusses“ wird klargestellt, dass im Abschluss zukünftig Angaben zu wesentlichen („material“) und nicht – wie zuvor – zu maßgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden erforderlich sind. Als „wesentlich“ sind Informationen einzustufen, ohne die die Abschlussadressaten nicht in der Lage wären, andere wesentliche Informationen des Abschlusses zu verstehen.

Ergänzend zur Änderung des IAS 1 wurde auch das IFRS Practice Statement 2 angepasst. Darin sind nun zwei Beispiele aufgeführt, die den Unternehmen als Leitlinien für die praktische Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit auf die Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden dienen sollen.

Durch die Änderungen an „IAS 8: Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“ wird klargestellt, wie zwischen

Änderungen des IAS 1

Änderungen des Practice Statement 2

Änderungen des IAS 8

Allgemeines

Die Änderungen an den „International Accounting Standards“ (IAS) sind Teil der „Disclosure Initiative“ des IASB. Diese Initiative hat als grundlegendes Ziel, die Qualität der Finanzberichterstattung zu verbessern, u.a. dadurch, dass man den Anhang von IFRS-Abschlüssen von für die Abschlussadressaten irrelevanten Informa-

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu unterscheiden ist. Die Abgrenzung ist wichtig, da Änderungen von Rechnungslegungsmethoden grundsätzlich retrospektiv, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen hingegen prospektiv zu erfassen sind. Zudem wird die Definition des Begriffs „Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung“ angepasst. Es wird hervorgehoben, dass „rechnungslegungsbezogene Schätzungen“ monetäre Beträge im Abschluss sind, die mit Bewertungsunsicherheiten behaftet sind. Diese Schätzungen werden anhand von Bewertungstechniken und Inputfaktoren ermittelt. Dadurch unterscheidet sich der Begriff „Schätzung“ i.S.v. IAS 8 von

anderen Standards, in denen dieser Begriff auch z.B. für genutzte Inputfaktoren zur Ermittlung eines Schätzwerts verwendet wird.

Die Änderungen an IAS 1 und IAS 8 werden die Erstellung der Abschlüsse nicht wesentlich verändern; sie können jedoch als Anstoß zur kritischen Überprüfung und Überarbeitung der Ausführungen zur Bilanzierung und Bewertung im eigenen Abschluss dienen.

Sämtliche Änderungen sind erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung der Änderungen ist vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden EU-Endorsements zulässig.

Ihr Kontakt



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

UN Global Compact

WTS Fortschrittsbericht 2020

Wir übernehmen Verantwortung

Wirtschaftlicher Erfolg und gesellschaftlich wie ökologisch verantwortliches Handeln gehören für uns zusammen. Diese Überzeugung haben wir im Januar 2020 durch die Unterzeichnung des UN Global Compact (GC) bekräftigt. Mit dem ersten WTS UN GC Fortschrittsbericht legen wir unsere Maßnahmen und Ergebnisse zur Umsetzung der zehn UN GC Prinzipien dar.

Weitere Infos finden Sie unter wts.com/de/cr

wts

2a | Remote Auditing in der Internen Revision – Chancen und Herausforderungen |

Autoren: Edona Gashi und Andreas Götz, beide München

Key Facts

- COVID-19 als wesentlicher Treiber der Digitalisierung.
- Remote-Auditing ermöglicht die Fortsetzung der Prüfungsaktivitäten in Pandemiezeiten.
- Remote-Auditing generiert signifikante Vorteile für Unternehmen.
- Zur Umsetzung des Remote-Auditing bedarf es sowohl technischer als auch organisatorischer Maßnahmen.

Zugriff (insbes. aus dem Homeoffice) auf die IT-Systeme durch eine angemessene IT-Governance und Sicherheitsinfrastruktur zu gewährleisten. Die wesentlichen organisatorischen Herausforderungen bestehen u.a. in der Sicherstellung der rechtzeitigen Verfügbarkeit und Vollständigkeit prüfungsrelevanter Unterlagen in digitaler Form sowie in der etwaigen Anpassung der Prüfungsmethodik. Letztere kann fortan z.B. den verstärkten Einsatz von Process-Mining-Tools und Datenanalysetools implizieren. Ein sinnvoller Einsatz solcher Tools ist jedoch nur zielführend, wenn die zu prüfenden Prozesse und Kontrollen digitalisiert und damit mittels Datenanalysetools analysierbar sind. Ebenso erfordert der Einsatz solcher Tools ein entsprechendes Know-How des Revisonsteams. Daneben gewinnen die Aspekte einer noch frühzeitigeren und sorgfältigeren Vorbereitung der Remote Audits sowie einer regelmäßigen und strukturierten Kommunikation mit den Ansprechpartnern an Bedeutung, da ein ad-hoc „Nachjustieren vor Ort“ nicht mehr so leicht umsetzbar ist. Dem kann durch eine strukturierte Interviewplanung entsprochen werden. Ferner gilt es, die Mitarbeiter der Internen Revision zur Moderation von Meetings und Workshops im virtuellen Raum durch die rechtzeitige Organisation entsprechender Schulungen zu befähigen.

Die Umsetzung des Remote-Auditing bringt sowohl signifikante Vorteile als auch Herausforderungen mit sich. In der Praxis haben sich bis dato vor allem Operations-, Finanz- und IT-Audits als für das Remote-Auditing geeignet erwiesen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich das Remote-Auditing nach dem Ende der Pandemie nachhaltig im Revisionsbereich etablieren wird oder ob eher auf ein hybrides Format gewechselt werden wird. Der Grad der Digitalisierung von Audits wird in jedem Fall weiter zunehmen. Unsere Experten unterstützen sowohl bei der Schaffung der notwendigen Voraussetzungen für Remote Audits in der Internen Revision als auch bei deren Durchführung.

Treiber des Remote Auditing



Die anhaltende COVID-19-Pandemie und die damit einhergehende verstärkte Abwesenheit vor Ort führen zu einer Veränderung der Arbeitswelt. Das „remote“-Arbeiten aus dem Home-Office ist mittlerweile ein integraler Bestandteil des neuen Arbeitsalltags. Diese Entwicklung spiegelt sich auch im Bereich der Internen Revision wider, wo die Prüfungsdurchführung zu einem nicht unbedeutenden Teil ebenfalls zunehmend „remote“ zu erfolgen hat.

Vorteile der Remote-Audits

Das „Remote-Auditing“ ermöglicht den internen Revisionsbereichen in der aktuellen Pandemiesituation die Fortsetzung ihrer geplanten Prüfungsaktivitäten und eröffnet den Unternehmen zudem weitere Vorteile. Es können bspw. signifikante Zeit- und Kosteneinsparungen durch den Wegfall von Reisezeiten und -kosten generiert werden. Gerade der Wegfall von zum Teil erheblichen Reisezeiten und die Möglichkeit des ortsunabhängigen Arbeitens ermöglichen eine höhere Flexibilität bei der Prüfungsplanung und -durchführung.

Technische und organisatorische Voraussetzungen



Die Umsetzung des Remote-Auditing bedarf jedoch technischer und organisatorischer Maßnahmen. Die technische Grundvoraussetzung für ein Remote-Audit stellt selbstverständlich das Vorhandensein einer softwarebasierten Plattform für Video- und Webkonferenzen dar. Zudem ist ein sicherer Datenaustausch, z.B. mittels entsprechender Filesharing-Plattformen, und ein angemessener Remote-

Ihr Kontakt

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



Nikolaus Färber,
München,
nikolaus.farber@fas.ag

2b | Die Empfehlungen des Sustainable Finance Beirats der Bundesregierung für eine zukunftsgerichtete und integrierte Berichterstattung |

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

Key Facts

- Die Berichterstattung soll um zukunftsgerichtete ESG-Aspekte erweitert werden.
- Die Risikoberichterstattung soll Auswirkungen von Transformationsrisiken umfassen.
- Auch mittelständische Unternehmen sollen diese Berichterstattungspflichten erfüllen.
- Die Prüfung der ESG Informationen soll schrittweise eingeführt werden.

che **Zukunftsorientierung** würden die wesentlichen mittel- und langfristigen Auswirkungen der Transformation auf die Geschäftsmodelle der Unternehmen dargestellt. Diese Informationen würden Kapitalgeber besser bei der Einschätzung unterstützen, zu welchem Grad ihre Investments zur Erreichung ihrer wirtschaftlichen, ökologischen und sozialen Ziele beitragen.

- Eine gute Berichterstattung gibt Aufschluss über die Transformationsstrategie der Unternehmung, deren Umsetzung und das System zum Managen der damit verbundenen Chancen und Risiken. Effektiv wird diese Berichterstattung, wenn sie einen Vergleich im Zeitablauf und zwischen verschiedenen Unternehmen erlaubt. Die **Vergleichbarkeit** soll hergestellt werden durch vereinheitlichte, zukunftsorientierte Kennzahlen, „gemeinsame Referenzszenarien“ und eine „strukturell harmonisierte“ Risikoberichterstattung.

Vergleichbarkeit

- Im Rahmen des Risikomanagements stand bisher nahezu ausschließlich die sog. Outside-In-Perspektive im Fokus. Diese berücksichtigt externe Risiken und ihre Auswirkungen auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Nach dem SFB soll zukünftig zusätzlich die Inside-Out-Perspektive berücksichtigt werden, die die positiven und negativen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf soziale Belange und die Umwelt umfasst. Dieser ergänzende Blick auf das Unternehmensumfeld wird doppelte Wesentlichkeit genannt (vgl. hierzu WTS Journal 01/2021, S. 75 f.)

Doppelte Wesentlichkeit

- Die Forderung nach der doppelten Wesentlichkeit ist eine Folge der **Informationsbedürfnisse verschiedener Stakeholder**. Diese fordern Informationen über die Auswirkungen des Handelns eines Unternehmens auf Gesellschaft und Umwelt.

Informationsbedürfnisse verschiedener Stakeholder

Folgen dieser Anforderungen sind darüber hinaus:



Zusätzliche Anforderungen an die Berichterstattung

Schlussbericht des SFB



Ende März dieses Jahres hat der Sustainable Finance Beirat (SFB) seinen Schlussbericht mit dem Titel „Shifting the Trillions – Ein nachhaltiges Finanzsystem für die Große Transformation“ vorgelegt. Damit steht er im Einklang mit dem EU Green Deal, der die „Umgestaltung der EU-Wirtschaft für eine nachhaltige Zukunft“ zum Ziel hat. In seinem Bericht gibt der SFB der Bundesregierung 31 Handlungsempfehlungen. Davon betreffen neun den Bereich integrierte und zukunftsgerichtete Berichterstattung als Grundlage für nachhaltige Investitionsentscheidungen und ein ganzheitliches Risikomanagement. In diesen Handlungsempfehlungen sieht der SFB einen sehr wichtigen Hebel für die Realisierung von Sustainable Finance und empfiehlt daher, deren Umsetzung zeitlich zu priorisieren.



Berichterstattung wichtiger Hebel für die Umsetzung von Sustainable Finance

Kritik des SFB



Der SFB kritisiert vor allem die derzeitige gegenwarts- und vergangenheitsbezogene, auf Finanzdaten konzentrierte Berichterstattung, bei der die nicht-finanzielle Berichterstattung meist neben dem Lagebericht als zusätzliche Information in Form einer gesonderten nicht-finanziellen Erklärung veröffentlicht wird.

Kernforderungen

Deshalb formuliert der SFB **vier Kernanforderungen** an eine zukunftsgerichtete und integrierte Berichterstattung:

Zukunftsorientierung

- Um die Zielerreichung der Transformation besser einschätzen und messen zu können, soll die Berichterstattung in größerem Umfang zukünftige Chancen und Risiken enthalten. Durch eine sol-

Die Ausweitung der Berichterstattung auf alle Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, also unabhängig von der Gesellschafts- und Finanzierungsform.

- Die nicht-finanzielle Berichterstattung soll fester Bestandteil des Lageberichts werden. Damit verbunden ist auch die Einführung einer schrittweisen Prüfungspflicht.
- Um möglichst schnell einen effizienten Datenzugriff und den Aufbau einer

europäischen ESG-Rohdatenbank zu ermöglichen, soll ESEF (European Single Electronic Format) um nicht-finanzielle Informationen erweitert werden.

Die EU-CSR Richtlinie wurde nach ihrer Überarbeitung am 21. April 2021 als Entwurf veröffentlicht. Danach wird ersichtlich, inwieweit die Bundesregierung die Empfehlungen des SFB in den Verhandlungen um die Richtlinie einbringen konnte.

Ihr Kontakt



WP/StB/CPA Harald von Heynitz, München, harald.vonheynitz@fas.ag

2c | Finale Empfehlungen zu Art. 8 der EU Taxonomie-Verordnung |

Autor: Julian Göbel, Düsseldorf

Key Facts

- Veröffentlichung finaler Empfehlungen durch die drei europäischen Aufsichtsbehörden an die Europäische Kommission am 01.03.2021.
- Art. 8 der EU Taxonomie-Verordnung verlangt Angabe von „grünen“ Umsatzerlösen sowie Investitions- und Betriebsausgaben.
- Erstmalige Anwendung zum 01.01.2022.
- Delegierter Rechtsakt der EU Kommission für Juni 2021 erwartet.

pflichtigen Unternehmen bestimmte Angaben zu sog. „grünen“ Finanzkennzahlen machen: der Anteil der taxonomiekonformen, d.h. ökologisch nachhaltigen („grünen“) Umsatzerlöse sowie Investitions- und Betriebsausgaben.

Als Reaktion hierauf hat die europäische Aufsichtsbehörde ESMA (für Unternehmen der Realwirtschaft und Asset Manager) am 05.11.2020 ein Konsultationspapier veröffentlicht. Dieses enthält diverse Vorschläge zum Inhalt der drei „grünen“ Finanzkennzahlen sowie deren Ermittlung und Darstellung in der nichtfinanziellen Erklärung. Neben der ESMA (European Securities and Markets Authority) wurden auch die European Banking Authority (EBA - für Kreditinstitute) und die European Insurance and Occupational Pensions Authority (EIOPA - für Versicherungsunternehmen) gebeten, Vorschläge zur Konkretisierung der Berichtspflichten der Taxonomie-Verordnung vorzulegen. Die Frist zur Vorlage der finalen Vorschläge (inkl. Rückmeldungen aus öffentlicher Konsultation) endete Ende Februar 2021.

Konsultationspapier der ESMA

EU Taxonomie-Verordnung

Am 18.06.2020 hat das EU-Parlament die endgültige Fassung der Taxonomie-Verordnung verabschiedet. Diese soll dem übergeordneten Ziel der Klimaneutralität der EU bis 2050 dienen und dieses vorantreiben. Einzelne (Umwelt-)Ziele werden in Art. 9 benannt. Im Vorfeld einer weiteren Überarbeitung der CSR-Richtlinie ergeben sich bereits aus der Verordnung unmittelbare Berichtspflichten für kapitalmarktorientierte (Mutter-)Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern. Die erstmalige Anwendung soll zum 01.01.2022 erfolgen. Die mit der Veröffentlichung im EU-Amtsblatt zur Verfügung gestellten FAQs stellen jedoch klar, dass diese Berichtspflicht faktisch bereits für das Geschäftsjahr 2021 und die zu veröffentlichende nicht-finanzielle Erklärung greift.

Art. 8 der Taxonomie-Verordnung

Resultierende Berichtspflichten werden durch Art. 8 der Taxonomie-Verordnung adressiert. Hierbei sollen die berichts-

Die am 01.03.2021 veröffentlichten finalen Empfehlungen der drei europäischen Aufsichtsbehörden an die Europäische Kommission beinhalten neben konkreten Handlungsempfehlungen auch Erwartungen der jeweiligen Aufsichtsbehörden an die Anwender der Taxonomie-Verordnung bezüglich der Darstellung und Ermittlung. So sollen die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren des Art. 8 der Verordnung – so weit möglich – aus den Kennzahlen und

Finale Empfehlungen

(Konzern- bzw. Jahres-)Abschlussgrößen ermittelt werden. Neben den quantitativen Leistungsindikatoren erwartet die ESMA zusätzlich umfangreiche qualitative Angaben und Erläuterungen in der nicht-finanziellen (Konzern-)Erklärung.

Zur Verdeutlichung der Erwartungshaltung an die Unternehmen bezüglich des Umfangs und der Darstellung der „grünen“ Finanzkennzahlen beinhalten die Empfehlungen ausführliche beispielhafte Tabellen.



Ausblick

Die EU Taxonomie-Verordnung stellt einen wichtigen und notwendigen Schritt zur Erreichung der EU Klimaziele dar. Die mit der Taxonomie einhergehenden Berichtspflichten sowie die Ermittlung und

Berechnung der entsprechenden „grünen“ Finanzkennzahlen stellt Unternehmen noch im Geschäftsjahr 2021 vor Herausforderungen. Die Empfehlungen der ESMA befassen sich jedoch nicht mit der Fragestellung, welche Wirtschaftsaktivitäten unter die Taxonomie-Verordnung fallen bzw. wann diese als ökologisch nachhaltig und somit als „grün“ zu klassifizieren sind. Dies muss durch den delegierten Rechtsakt der Europäischen Kommission festgelegt werden. Dieser soll – nach Art. 23 der Taxonomie-Verordnung – bis spätestens 01.06.2021 vorliegen. Vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklungen und des Pandemiegeschehens können Verzögerungen jedoch nicht ausgeschlossen werden.

Ihr Kontakt



Dr. Christian Herold,
Frankfurt a.M.,
christian.herold@
fas.ag

Impressum

Herausgeber

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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

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

Standorte

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

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

Druck

LOGOPRINT, München

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

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

© Fotos: photocase (Seite 1), iStock (Seite 5, 61, 65), Adobe Stock (Seite 11, 19, 21, 25, 30, 34, 39, 43, 46, 48, 51, 53, 58).



Wie günstig: Wir regeln Ihre Grundsteuer

Ob bei kleinen oder großen Immobilienbeständen: Die Grundsteuerreform wird Zeit und Geld kosten. Mit unseren digitalen Grundsteuer-Services **lagern Sie den kompletten Compliance-Prozess aus** – und schlagen im Business Case sowohl eine eigene Abwicklung als auch den Erwerb und Betrieb einer reinen IT-Lösung. WTS. simply digital.