

wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 4.2021



+++ Themenspecial +++ Digital Services Taxes – Herausforderungen und mögliche Lösungsansätze +++ Seite 42 +++ EU Sustainable Finance – Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung für Unternehmen der Realwirtschaft +++ Seite 62 +++

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern: BMF-Entwurf zu der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

Neues BMF-Schreiben zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapiergeschäften

Umsatzsteuer: Rs. Rádio Popular – kein „Hilfs-umsatz“-Privileg bei Versicherungsumsätzen

Abgabenordnung: Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen mit jährlich 6 % ab dem Jahr 2014 verfassungswidrig

TAX | Internationales

Vereinfachungsregelung für Lizenzvergütungen bei inländischen Registerfällen in DBA-Konstellationen

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise

LEGAL

Wirtschaftsrecht: Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) bringt Verschärfung der Meldepflichten im Geldwäschegesetz zum 01.08.2021

FINANCIAL ADVISORY | RISK & COMPLIANCE

IDW RS HFA 50: Modulentwurf IAS 1-M1 zur bilanziellen Abbildung von Reverse-Factoring-Vereinbarungen veröffentlicht

Datenkompetenz – Schlüsselqualifikation des Finanzmanagements im Zeitalter der digitalen Transformation

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	1 Ertragsteuern	
6	a BMF-Entwurf zu der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG	23
9	b Neues BMF-Schreiben zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapiergeschäften	
11	c Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.5	
12	d Betriebsausgabenabzug für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb	
14	e Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auch in Fällen geringer Bedeutung	
14	f Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder	
15	g Gemischt genutzte Gebäude sind keine Wohnungsbauten i.S.d. erweiterten Grundstückskürzung	
15	h Veräußerung einer zu Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung mit einem für Überschusseinkünfte genutzten häuslichen Arbeitszimmer	
15	i Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlicher Übertragung – grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch	
	2 Umsatzsteuer	
16	a Rs. Rádio Popular – kein „Hilfsumsatz“-Privileg bei Versicherungsumsätzen	
17	b Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen	
19	c Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern	
21	d Verkauf von Eintrittsberechtigungen – Nichtbeanstandungsregelung	
21	e Abrechnung mittels Gutschrift über nicht ausgeführte Leistungen	
22	f Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug	
22	g Geschäftsveräußerung bei vorheriger Untervermietung	
	3 Grunderwerbsteuer	
	Grunderwerbsteuerreform – gleich lautende Erlasse zu den Übergangsregelungen	
	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	a Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts bei Ermittlung des Anteilswerts einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft	24
	b Wegfall des Verschonungsabschlags bei mehrstöckigen Personengesellschaften	25
	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung	
	a „Sprinterprämie“ nun doch als Abfindung zu qualifizieren	27
	b Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung	28
	c Bemessungsgrundlage für € 110-Freibetrag bei Betriebsveranstaltungen inkl. Storno- und „No-Show“-Kosten	29
	d Auszahlung aus einem Aufbaukonto der betrieblichen Altersversorgung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nach vorheriger Umwandlung einer Abfindung in eine Direktzusage	30
	e Zuschuss des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung ab 01.01.2022 verpflichtend	30
	f Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer und der Homeoffice-Pauschale in der Pandemie	31
	g Neue Umzugskostenpauschalen	32
	6 Abgabenordnung	
	a Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen mit jährlich 6 % ab dem Jahr 2014 verfassungswidrig	33
	b Zuschläge für nicht oder verspätet vorgelegte oder nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation als Verletzung europäischer Grundfreiheiten?	36
	c IDW-Prüfungshinweis zur GoBD-Compliance	37
	d Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach „GDPdU“ zu Beginn der Betriebsprüfung rechtswidrig	39

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	7 Deutschland	Wirtschaftsrecht	
40	a Vereinfachungsregelung für Lizenzvergütungen bei inländischen Registerfällen in DBA-Konstellationen	Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) bringt Verschärfung der Meldepflichten im Geldwäschegesetz zum 01.08.2021	57
41	b Entlastung von Kapitalertragsteuer trotz Zwischenschaltung einer GbR	Stiftungsrecht	
46	c Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft	Stiftungsrechtsreform 2021 – Änderungen für Stiftungen durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts	59
47	d Kapitalertragsteuererstattung bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft	FINANCIAL ADVISORY RISK & COMPLIANCE	
48	e Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise	1 Financial Advisory	
	8 EU	a IDW RS HFA 50: Modulentwurf IAS 1-M1 zur bilanziellen Abbildung von Reverse-Factoring-Vereinbarungen veröffentlicht	66
50	Pläne der EU-Kommission zur Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung	b IDW RH FAB 1.021: Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus rückgedeckten Direktzusagen	67
	9 Frankreich	c IASB veröffentlicht ED/2021/6 zum Management Commentary	68
51	Zunehmende Relevanz von sog. Vertreterbetriebsstätten	d Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.)	69
	10 Mexiko	2 Risk & Compliance	
53	Update zum mexikanischen Outsourcing-Modell	a Datenkompetenz – Schlüsselqualifikation des Finanzmanagements im Zeitalter der digitalen Transformation	71
	11 Österreich	b Umsetzung einer gesamtheitlichen IT-Architektur in der Cloud mit der SAP Business Technology Platform	73
54	a Österreichisches Höchstgericht erschwert Rückerstattung von Abzugsteuer auf Arbeitskräfteüberlassung	c IDW veröffentlicht Prüfungshinweis zur GoBD-Compliance	74
55	b Geschäftsführervergütungen bei Ferngeschäftsführung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich		

Der gläserne Steuerpflichtige in Zeiten von Tax Transparency

Liebe Leserinnen und Leser,



StB Lars Behrendt,
WTS Partner

international tätige Unternehmen sehen sich seit geraumer Zeit stark wachsenden Anforderungen bezüglich Meldungen und Erklärungen an die Finanzbehörden ausgesetzt. Die in 2020 eingeführten Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuer-gestaltungen sowie die Verschärfung der Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise durch das ATAD-Umsetzungsgesetz in 2021 seien an dieser Stelle als deutsche Beispiele für diesen global zu beobachtenden Trend genannt.

Die steuerpflichtigen Unternehmen sind so für die Steuerbehörden viel transparenter im Hinblick auf ihr Geschäftsmodell und daraus resultierende steuerliche Folgen. Gleichzeitig sind die Finanzverwaltungen zunehmend „digital unterwegs“ und verbessern stetig ihre Möglichkeiten, die ihnen überlassenen Informationen und Daten gezielt auszuwerten. Der Begriff des „gläsernen Steuerpflichtigen“ ist daher in aller Munde.

Getrieben wird diese Entwicklung von der mittlerweile global geteilten Erkenntnis, dass Unternehmen durch ihre Steuerzahlungen einen – wie auch immer gearteten – „fair share“ des Steueraufkommens tragen sollten. In diesem Sinne sind steuerplanerische Gestaltungen unter Ausnutzung von Schlupflöchern verpönt und die Entwicklung solcher Gestaltungen soll im Keim erstickt werden. Auch die im Juli 2021 gefundene politische Einigung zur globalen Mindeststeuer schlägt in diese Kerbe und wird spätestens mit ihrer geplanten Erstanwendung in 2023 zu weiteren Melde- und Compliance-Pflichten für die betroffenen Unternehmen führen.

In Zeiten, in denen die Staatskassen zwecks Finanzierung der Maßnahmen zur Linderung der Corona-Krise geleert wurden, ist es auf absehbare Zeit unwahrscheinlich, dass sich dieser Trend umkehren wird. Es ist im Gegenteil bereits zu beobachten, dass neue Steuern eingeführt werden, um die Staatseinnahmen zu erhöhen. Die nationalen Regelungen einer „Digital Services Tax“ (z.B. für die nutzerindividuelle Vermittlung von Online-Werbung) in einigen Staaten oder die auf EU-Ebene angekündigte „Plastic Tax“ (für die Verwendung von Plastikverpackungen) seien hier als Beispiele angeführt. Experten sind sich einig: Die Steuerbelastung der Unternehmen wird in den kommenden Jahren steigen.

Gleichzeitig hält sich in der Öffentlichkeit der latente Verdacht, dass international tätige Unternehmen ihre Steuerlast „künstlich“ durch Gestaltungen mindern können und dass von diesen Möglichkeiten rege Gebrauch gemacht wird. Befeuert wird dieser allgegenwärtige Verdacht durch Gerichtsurteile zu Gestaltungen der Vergangenheit, die heutzutage gar nicht mehr steuerwirksam umsetzbar wären und tatsächlich auch nicht mehr implementiert werden.

In Reaktion auf diesen Verdacht weiten die politischen Entscheidungsträger die Reporting-Pflichten aus. Bestimmte steuerliche Informationen sollen auch öffentlich geteilt werden. So haben sich die EU-Organe im Juni 2021 im Prinzip darauf verständigt, dass große Unternehmen ihr sog. Country-by-Country-Reporting zukünftig nicht nur an die Steuerbehörden melden müssen, sondern dies auch veröffentlichen müssen.

Auch stellen Finanzinvestoren und andere Stakeholder immer häufiger die Frage, ob bzw. wie Unternehmen bestehende Transparenz-Standards des Steuerreportings (z.B. GRI 207) in ihrem ESG-Ansatz berücksichtigen. Einige Unternehmen (auch deutsche) haben diese (vermeintliche) Not zur Tugend gemacht und veröffentlichen auf freiwilliger Basis umfangreiche Tax Transparency Reports. Der gläserne Steuerpflichtige öffnet sich also auch für die Außenwelt.

Unternehmen sollten eine Strategie entwickeln, wie sie mit den steigenden Anforderungen an Tax Transparency umgehen. Getreu dem Motto „Tue Gutes und sprich darüber“ gilt dies insbesondere bei steigenden Steuerlasten und in Zeiten, in denen „Schlupflöcher-Gestaltungen“ praktisch nicht mehr genutzt werden, d.h. wenn Unternehmen tatsächlich ihren „fair share“ beitragen.

Die WTS-Expertenteams unterstützen zu diesen Themen. Sprechen Sie uns und mich als neuen Leiter der WTS-Niederlassung in Hamburg gern darauf an!



Ihr Lars Behrendt



1a | BMF-Entwurf zu der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG |

Autoren: *StB Daniel Blöchle, Nürnberg/Frankfurt a. M., und RA/StB Dr. Klaus Dumser, Nürnberg*

Key Facts

- Am 30.09.2021 veröffentlichte das BMF den Entwurf eines Anwendungsschreibens zu der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG.
- Darin werden die einzelnen Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Option nach § 1a KStG behandelt.
- Die Auslegung des § 1a KStG seitens der Finanzverwaltung ist nicht allzu großzügig.

der dargestellt. Der Schwerpunkt wird dabei auf die nun besonders relevanten Fragen im Zusammenhang mit der Optionsausübung gelegt.

In den Rz. 9 ff. BMF-E äußert sich die Finanzverwaltung zu den formalen Voraussetzungen der Antragstellung. Dabei wird festgehalten, dass grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter der Personengesellschaft erforderlich ist (§ 1a Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 KStG i. V. m. § 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG). Sollte im Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel eine Mehrheitsentscheidung vorgesehen sein, ist auch für die Option zur Körperschaftbesteuerung zumindest eine Mehrheit von 75 % der abgegebenen Stimmen notwendig (§ 1a Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 KStG i. V. m. § 217 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwG). Einer notariellen Beurkundung der Beschlussfassung bedarf es nicht. Bei ausländischen Gesellschaften können ggf. höhere gesellschaftsrechtliche Form- oder Zustimmungserfordernisse zu beachten sein. Bemerkenswert ist jedoch die Forderung der Finanzverwaltung, dass mit dem Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung nachzuweisen ist, dass die erforderliche Anzahl der Gesellschafter der Ausübung der Option im Zeitpunkt der Antragstellung zugestimmt hat (Rz. 12 a.E. BMF-E).

Voraussetzungen der Antragstellung



BMF-Entwurf vom 30.09.2021



Am 30.09.2021 hat das BMF den Entwurf eines Anwendungsschreibens zu der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG (im Folgenden „BMF-Entwurf“ oder „BMF-E“) veröffentlicht. Der Entwurf wurde auf der Homepage des BMF online gestellt und zudem diversen Verbänden mit der Bitte um Stellungnahme bis zum 20.10.2021 zugeleitet.

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 („KöMoG“)

Die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG wurde mit Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 („KöMoG“) eingeführt. Für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften wird damit die Möglichkeit einer ertragsteuerlichen Besteuerung entsprechend einer Kapitalgesellschaft geschaffen, ohne einen tatsächlichen Rechtsformwechsel zu verlangen. Erstmals soll diese Option für Wirtschaftsjahre möglich sein, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 34 Abs. 1a KStG).

BMF-Entwurf behandelt Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Option

Der BMF-Entwurf behandelt die einzelnen Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Option nach § 1a KStG. Dabei nimmt die Finanzverwaltung v.a. Stellung zur zeitlichen Anwendung des § 1a KStG, zum persönlichen Anwendungsbereich der Norm, zu Fragen der Antragstellung nach § 1a KStG, zu dem Übergang zur Besteuerung entsprechend einer Körperschaft, zur Besteuerung der optierenden Gesellschaft und ihrer Gesellschafter sowie zur Rückkopplung. Im Folgenden werden ausgewählte Regelungen des BMF-Entwurfs eingehen-

Zudem stellt die Finanzverwaltung in Rz. 18 BMF-E klar, dass eine Option nach § 1a KStG für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr ausgeschlossen ist. Denn der entsprechende Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG) und kann damit nicht vor ihrer Gründung erfolgen.

Keine Option für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr

Ferner äußert sich die Finanzverwaltung in den Rz. 20 ff. BMF-E zur Entscheidung über den Antrag auf Besteuerung entsprechend einer Körperschaft: Danach prüft die Finanzbehörde, bei der der Antrag zu stellen ist, summarisch das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen. Es erfolgt grundsätzlich keine gesonderte Mitteilung, dass die Finanzbehörde von einem

Entscheidung über Antrag nach § 1a KStG

wirksamen Antrag ausgeht. Die Mitteilung über die Erteilung einer Körperschaftsteuer-Nummer durch das nach § 20 AO für die Körperschaftbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständige Finanzamt beinhaltet jedoch konkludent die Information, dass das Finanzamt von einem wirksamen Antrag ausgeht. Diese Mitteilung ist jedoch – anders als die ablehnende Entscheidung – kein (anfechtbarer) Verwaltungsakt. Sollte sich nachträglich herausstellen, dass die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 1a Abs.1 KStG nicht vorgelegen haben, sind darauf beruhende Verwaltungsakte (z. B. zwischenzeitlich ergangene Körperschaftsteuerbescheide) rechtswidrig und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten aufzuheben oder zu ändern.

scheidender gesonderter Antrag. Adressat dieses Antrags ist das nach § 20 AO für die künftige Körperschaftbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständige Finanzamt. Es gilt die Ausschlussfrist des § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, so dass dieser Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der (ersten auf die Option folgenden) steuerlichen Schlussbilanz zu stellen ist (Rz. 31 BMF-E).

Im Hinblick auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die sich im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers befinden, führt der BMF-Entwurf aus, dass diese grundsätzlich bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen werden müssen, wenn ein Buch- oder Zwischenwertansatz

Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers



Übergang zur Körperschaftbesteuerung

Sodann nimmt die Finanzverwaltung in den Rz. 24 ff. BMF-E Stellung zum Übergang zur Körperschaftbesteuerung. Insoweit wird u.a. in Rz. 28 BMF-E ausgeführt, dass Einbringungsgegenstand entsprechend einem echten Formwechsel die Anteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft sind. Das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann für jeden Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden. Voraussetzung für den Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist ein vom eigentlichen Optionsantrag zu unter-

Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

beabsichtigt ist (vgl. Rz. 32 BMF-E i. V. m. Rz. 20.10 i. V. m. 20.06 UmwStE). Insoweit weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts auch ausgeschlossen ist, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei der optierenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft beschränkt ist, nicht eingebracht wird.

Übertragung auf optierende Personengesellschaft als einheitlicher Vorgang

Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen, liege ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen könne. Ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters auf die Personengesellschaft) werde dadurch nicht begründet (Rz. 34 BMF-E).

Gesamtplanrechtsprechung

Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsteuer nicht auf die Mitunternehmerschaft übertragen, sondern in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung (Rz. 35 BMF-E) zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG vorliegen oder nicht (vgl. hierzu auch Rz. 20.07 UmwStE).

Zurückbehalten nicht funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen möglich



Werden demgegenüber Wirtschaftsgüter, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, zurückbehalten oder in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsteuer veräußert, entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen übertragen, schließt dies den Ansatz des eingebrachten Vermögens zum Buch- oder Zwischenwert nicht aus (Rz. 33 BMF-E). Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören (Rz. 36 BMF-E i. V. m. Rz. 20.08 UmwStE).

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Option zur Besteuerung als Körperschaft grundsätzlich auch möglich ist, wenn an der optierenden Gesellschaft (auch) ausländische Gesellschafter beteiligt sind. Nach Rz. 26 BMF-E gilt insoweit Folgendes: Erfüllen einzelne Gesellschafter nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG, so ist für diese eine Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen und insoweit der gemeine Wert anzusetzen. Diese Aussage stellt klar, dass die Finanzverwaltung die in der Literatur vereinzelt vertretene Auffassung, wonach in solchen Fällen eine Option für die Personengesellschaft insgesamt nicht möglich sein soll, nicht teilt. Im Ergebnis erteilt die Finanzverwaltung damit u.E. aber gleichzeitig auch der Auffassung, wonach der Beitritt eines Drittstaatengesellschafters zwingend die Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur transparenten Besteuerung zur Folge hat, eine Absage. Gleichwohl ist die Beteiligung von Drittstaatengesellschaftern aus praktischer Sicht ein Optionshindernis.

Der BMF-Entwurf enthält einige wichtige Aussagen zur Sichtweise der Finanzverwaltung in Bezug auf Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG. Insgesamt ist festzustellen, dass die Finanzverwaltung hier keine allzu großzügige Auslegung vornimmt, was sich z. B. an der geforderten Einbringung der Komplementär-GmbH deutlich zeigt. Gleichwohl sind die getroffenen Aussagen für die Praxis wichtig, zumal die Anträge für die Option zur Körperschaftsteuer 2022 bis zum 30.11.2021 gestellt werden müssen. Insofern ist es besonders zu begrüßen, dass das endgültige BMF-Schreiben vor Ende dieser Antragsfrist erwartet werden darf.

Option unter Beteiligung eines ausländischen Gesellschafters

Ihr Kontakt



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



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

1b | Neues BMF-Schreiben zur wirtschaftlichen Zurechnung bei Wertpapiergeschäften | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Finanzverwaltung ersetzt das BMF-Schreiben vom 11.11.2016 zur wirtschaftlichen Zurechnung von Wertpapiergeschäften und konkretisiert die diesbezüglichen Grundsätze weiter.
- Im ersten Schritt ist die wirtschaftliche Zurechnung der Wertpapiere zum Darlehensgeber (Grundfall) oder zum Darlehensnehmer (Ausnahmefall) gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO anhand aufgeführter Kriterien zu prüfen.
- Im zweiten Schritt sind die Wertpapiere dem Darlehensnehmer auch im Falle eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO nicht zuzurechnen.
- Diese Grundsätze sollen auch für andere Wertpapiergeschäfte gelten, bei denen das Wertminderungsrisiko nach einer Gesamtwürdigung der Umstände nicht übergegangen ist.
- Das neue BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Eigentümer die übereigneten Wertpapiere auch wirtschaftlich zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO, Grundfall).

Der Schwerpunkt des BMF-Schreibens liegt auf den Ausnahmefällen, in denen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Darlehensnehmer verneint wird. Gleichlautend zum BMF-Schreiben aus 2016 spreche für das wirtschaftliche Eigentum beim Darlehensgeber, wenn die Wertpapiere für einen kurzen Zeitraum – weniger als 45 Tage – über den Dividendenstichtag hinaus übertragen werden oder die Eigentümerposition des Darlehensnehmers im Rahmen einer Gesamtschau aus anderen, nachfolgenden Kriterien als rein formale erscheine. Gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer spreche, wenn aus dem Wertpapiergeschäft ein Steuervorteil für die Parteien oder Dritte entstehe und das Gesamtentgelt auch hieran bemessen sei. Auch spreche gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer, wenn ihm aus der Vereinnahmung und Verausgabung der mit dem Wertpapiergeschäft getätigten Zahlungen kein Liquiditätsvorteil entstehe, weil diese zeit- und betragsgleich erfolgten. Weiter spreche gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer, wenn die Ausübung des Stimmrechts vertraglich ausgeschlossen oder eingeschränkt sei oder wenn dem Darlehensnehmer jederzeit oder mit nur kurzer Frist (drei Bankarbeitstage) die Rechtsposition aus dem Wertpapiervertrag entzogen werden kann (z.B. durch Kündigung). Eine schwache Rechtsposition des Darlehensnehmers mit der Folge der Zurechnung zum Darlehensgeber sei ferner gegeben, wenn dem Darlehensnehmer aufgrund sonstiger vertraglicher Rechte keine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung der Wertpapiere möglich sei. Im BMF-Schreiben fehlt jedoch eine Konkretisierung, wann eine solche sinnvolle Nutzung ausgeschlossen ist.

Im Anschluss werden im BMF-Schreiben unter Bezugnahme auf die GoB und § 39 AO die bilanziellen Folgen der Wertpapiergeschäfte dargestellt. Im Grundfall tritt

Ausnahmen



Wertpapierleihe über kurzen Zeitraum von weniger als 45 Tagen über Dividendenstichtag

Bemessung des Gesamtentgelts an einem Steuervorteil

Kein Liquiditätsvorteil

Kein oder eingeschränktes Stimmrecht

Jederzeitige/kurzfristige Kündigungsmöglichkeit

Keine sinnvolle Nutzungsmöglichkeit

Bilanzielle Behandlung

BMF vom 09.07.2021

Das BMF-Schreiben vom 09.07.2021 zur wirtschaftlichen Zurechnung von Wertpapiergeschäften ersetzt das BMF-Schreiben vom 11.11.2016. Mit dem aktuellen BMF-Schreiben werden die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.08.2015 weiter konkretisiert und hierzu Fallbeispiele gebildet. Danach kann das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer sog. Wertpapierleihe zivilrechtlich an den „Entleiher“ übereignet werden, ausnahmsweise beim „Verleiher“ verbleiben, wenn beim Entleiher lediglich eine formale zivilrechtliche Position anzunehmen sei.

BFH vom 18.08.2018
(AZ: I R 88/13)



Grundfall: Wirtschaftliche Zurechnung der Wertpapiere beim Darlehensnehmer

Die Wertpapierleihe wird als Sachdarlehen qualifiziert. Der Darlehensgeber ist verpflichtet, dem Darlehensnehmer eine vereinbarte vertretbare Sache zu überlassen. Letzter hat die Verpflichtung, ein Darlehensentgelt zu zahlen, und bei Fälligkeit Sachen von gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten. Grundsätzlich sind dem Darlehensnehmer als zivilrechtlichem



beim Darlehensgeber an die Stelle der Wertpapiere eine Forderung auf Lieferung von Wertpapieren gleicher Art, Güte und Menge. Diese ist mit dem Buchwert der hingegebenen Wertpapiere zu bewerten. Beim Darlehensnehmer steht dem Zugang der Wertpapiere eine Passivierung der Lieferverpflichtung gegenüber. Für den Ausnahmefall, in dem der Darlehensgeber wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bleibe, habe er die Wertpapiere ununterbrochen in seiner Bilanz zu bilanzieren. Auch die Dividende sei dem Darlehensgeber zuzurechnen und bei ihm zu versteuern. Hinsichtlich des Einbehalts und der Anrechnung von Kapitalertragsteuer kommen die im BMF-Schreiben näher erläuterten allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

Gestaltungsmissbrauch
(§ 42 AO)



Weiter nimmt das BMF-Schreiben zum Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO Stellung. Neben den o.g. Kriterien seien dem Darlehensnehmer die Wertpapiere auch dann nicht zuzurechnen, wenn die gewählte Gestaltung als missbräuchlich einzuordnen sei. Vom Fehlen eines wirtschaftlich vernünftigen Grundes für das Rechtsgeschäft und damit von Gestaltungsmissbrauch könne bei Wertpapiergeschäften dann ausgegangen werden, wenn deren Wirtschaftlichkeit im Wesentlichen in einem Steuervorteil besteht. Während im BMF-Schreiben aus 2016 noch ausgeführt wurde, dass ein Gestal-

tungsmissbrauch ausgeschlossen werden könne, wenn der Darlehensnehmer aus dem Wertpapiergeschäft und den damit zusammenhängenden Geschäften vor Steuer einen wirtschaftlichen Vorteil (positive Vorsteuerrendite) erziele, findet sich diese Aussage im neuen BMF-Schreiben nicht mehr. Dies legt den Schluss nahe, dass die Finanzverwaltung diese Exkulpationsmöglichkeit nicht mehr generell gelten lassen möchte.

Die Konsequenzen aus der Sichtweise der Finanzverwaltung für den Ausnahmefall (Zurechnung der Wertpapiere zum Darlehensgeber) werden an zwei Beispielssachverhalten zahlenmäßig nur für den Darlehensnehmer dargestellt und erläutert. Die Korrekturen erfolgen in zwei Schritten: zunächst Ablehnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensnehmer und anschließend Korrektur nach § 42 AO.

Die vorgenannten Grundsätze sollen für andere Wertpapiergeschäfte entsprechend gelten, soweit das Wertminderungsrisiko nach einer Gesamtwürdigung der Umstände nicht übergegangen ist. Beispielhaft werden Repo-Geschäfte, Wertpapierpensionsgeschäfte im Sinne des § 340b HGB und Kassa-Geschäfte genannt.

Das neue BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Ihr Kontakt



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

1c | Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.5 |

Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Fortsetzung der Abbildungsoptimierung von Personengesellschaften – insbesondere von stillen Beteiligungen.
- Darstellung einer Drohverlustrückstellung im Zusammenhang mit einer Bewertungseinheit.
- Erfassung von Veräußerungskosten bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der E-Bilanz.

sungen im Bereich der „Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ mit Unterpositionen. Diese erfolgten, um sicherzustellen, dass für steuerliche Zwecke nur Drohverlustrückstellungen im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten übermittelt werden können. Die Position „übrige Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ wurde für steuerliche Zwecke gesperrt. Die Position „nicht zuordenbare Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ wurde gelöscht.

BMF vom 09.07.2021



Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 09.07.2021 (veröffentlicht am 23.07.2021) eine überarbeitete Version der Taxonomien 6.4, die Taxonomie-Version 6.5 mit Stand vom 14.04.2021, zur Übermittlung der E-Bilanz veröffentlicht. Die in dieser Version enthaltenen Neuerungen sind sowohl im Bereich GCD als auch im Bereich GAAP im Wesentlichen nur struktureller Natur und beruhen in den meisten Fällen auf Anpassungen in der HGB-Taxonomie. Dies gilt auch für die Erweiterungs- und Spezialtaxonomien.

Auch in der GuV gab es eine aus steuerlicher Sicht interessante Änderung. Bei der Position „sonstige betriebliche Aufwendungen (GKV), andere sonstige betriebliche Aufwendungen“ wurde eine eigene Unterposition „sonstige betriebliche Aufwendungen (GKV), Veräußerungskosten bei Anteilen an Kapitalgesellschaften“ (Mussfeld) und darunter entsprechende Unterpositionen mit der Aufteilung nach in- und ausländischen Veräußerungen (keine Mussfelder) geschaffen. In dieser Unterpositionsebene gibt es noch eine Auffangposition, soweit die Kosten nicht zuordenbar sind (kein Mussfeld). Es ist darauf hinzuweisen, dass auch Mussfelder gestrichen und weitere Mussfelder, vor allem in der Bankentaxonomie, hinzugefügt wurden.

Neu – Veräußerungskosten bei Anteilen an Kapitalgesellschaften

Optimierte Abbildung von Personengesellschaften – insbesondere von stillen Beteiligungen

Die neue Version enthält zudem aus handels- und steuerrechtlicher Sicht zwischen Wirtschaftsvertretern und Finanzverwaltung abgestimmte Taxonomie-Positionen, die eine optimierte Abbildung für Sachverhalte mit stillen Beteiligungen ermöglichen sollen. In diesem Zusammenhang werden außerdem Anpassungen der Finanzverwaltung aufgegriffen, die die steuerbilanzielle Abbildung und Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften im Allgemeinen betreffen. Auf den Fachaufsatz „Die stille Gesellschaft in Handels- und Steuerbilanz“ (Braun/Herrmann/Kusch/Maiworm, NWB 2020, 3294) wird hingewiesen.

Die vorgenannten Änderungen betreffen grundsätzlich alle Taxonomiearten, z.B. auch die Spezialtaxonomien. Die einzelnen Anpassungen können dem Änderungsnachweis im Rahmen der Taxonomie 6.5 entnommen werden.

Weiterführender Veränderungsnachweis und FAQ unter www.eststeuer.de

Pflichtbestandteil „BVV“ – kleine Ergänzung

Im Bereich GCD (Stammdaten) wurde die Ankündigung des Berichtsteils „steuerlicher Betriebsvermögensvergleich“ nachträglich als Mussfeld gekennzeichnet und ist zwingend zu übermitteln. In der Taxonomie 6.4 war diese Mussfeld-Auszeichnung versehentlich unterblieben.

Grundsätzlich sind die aktualisierten Taxonomien für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, welche nach dem 31.12.2021 beginnen (Wirtschaftsjahre 2022 oder 2022/2023). Sie können aber auch schon für das Wirtschaftsjahr 2021 oder 2021/2022 verwendet werden.

Anwendungsregel

Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@wts.de

Neu – Drohverlustrückstellungen i.Z.m. Bewertungseinheiten

Aus steuerlicher Sicht von Bedeutung sind die in der Bilanz vorgenommenen Anpassungen

Die aktualisierten Taxonomien können bei www.eststeuer.de unter den Schnittstellen zur E-Bilanz § 5b EStG abgerufen werden. Sie sollen voraussichtlich ab November 2021 für Testfälle und ab Mai 2022 für Echtfälle zur Verfügung stehen.

1d | Betriebsausgabenabzug für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb | Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Voraussetzung des Betriebsausgabenabzugs von Bewirtungsaufwendungen beim Einsatz eines elektronischen Kassenaufzeichnungssystems seitens des Bewirtungsbetriebs.
- Einzug des digitalen Zeitalters beim Bewirtungsnachweis durch elektronische Unterschrift oder elektronische Genehmigung.
- GoBD-Verfahrensdokumentation im Zusammenhang mit Bewirtungsbelegen.
- Grundsätzlich stellt die Finanzverwaltung keine abweichenden Anforderungen an Auslandsbewirtungen.

Im ersten Teil des BMF-Schreibens werden die aktuellen umsatzsteuerlichen Anforderungen an den Inhalt der Bewirtungsrechnungen (u.a. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, dem Ausstellungsdatum und der fortlaufenden Rechnungsnummer) beschrieben. Dabei werden auch die Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen (Rechnungen bis € 250) aufgezeigt. Aus dem BMF-Schreiben geht hervor, dass diese Erleichterungen betragsgleich auch für ertragsteuerliche Zwecke gelten, während unterschiedliche Beträge in der USt und in der ESt zur Anwendung kamen.

Weiterhin wird im neuen Schreiben ausgeführt, dass im Falle der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion i.S.d. § 146a Abs. 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV seitens des Bewirtungsbetriebs ein Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für eine Bewirtung nur dann anerkannt wird, wenn die Rechnung maschinell erstellt, elektronisch aufgezeichnet und mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherseinrichtung (TSE) abgesichert ist. Dabei könne der bewirtende Steuerpflichtige im Allgemeinen darauf vertrauen, dass die ihm erteilte Rechnung vom Bewirtungsbetrieb maschinell ordnungsgemäß erstellt und aufgezeichnet worden ist,

Rechnungsanforderungen i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG i.V.m. § 33 UStDV

Anforderungen an Bewirtungsaufwendungen beim Einsatz eines elektronischen Kassensystems



BMF vom 30.06.2021

Die Finanzverwaltung hat das bisherige BMF-Schreiben vom 21.11.1994 zur „steuerlichen Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb als Betriebsausgaben“ ersetzt. Im neuen BMF-Schreiben werden insbesondere die Neuerungen der Digitalisierung, namentlich die Möglichkeit einer elektronischen Unterschrift bzw. Genehmigung sowie die Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion i.S.d. § 146a Abs. 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV, aufgezeigt.



wenn der ausgestellte Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde. Darüber hinaus wird dargelegt, wie der Ausfall der TSE zu behandeln ist oder wie zu verfahren ist, wenn Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt und unbar bezahlt werden.

Digitaler bzw. digitalisierter Bewirtungsnachweis

Weiteres Kernstück des BMF-Schreibens sind die erstmaligen Ausführungen zu digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnungen und -belegen. Wird der Bewirtungsnachweis, in welchem der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG einen schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen führen muss (zusätzlich zur Bewirtungsrechnung), digital erstellt oder digitalisiert (digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg), ist es nunmehr zulässig, dass der Steuerpflichtige die erforderliche Autorisierung durch eine elektronische Unterschrift oder eine elektronische Genehmigung erbringt. Insoweit entfällt in diesen beiden Fällen die bisherige Notwendigkeit einer handschriftlichen Unterschrift. Leider konkretisiert das Schreiben nicht, was unter einer elektronischen Unterschrift oder einer elektronischen Genehmigung explizit zu verstehen. Es stellt sich die Frage, ob eine digitale Signatur z.B. mittels Acrobat Reader ausreichend ist. Wird unter elektronischer Genehmigung eine elektronische Protokollierung des Freigabeprozesses z.B. durch den Vorgesetzten des Einladenden verstanden (sog. Audit Trail)?

Keine Konkretisierung zur elektronischen Unterschrift

Nach dem BMF-Schreiben muss der digitale oder digitalisierte Eigenbeleg digital mit der Bewirtungsrechnung zusammengefügt oder durch einen Gegenseitigkeitshinweis auf Eigenbeleg und Bewirtungsrechnung verbunden werden, wobei eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) zulässig ist.

Verfahrensdokumentation i.Z.m. Bewirtungsbelegen?

Im BMF-Schreiben werden in einer Aufzählung die wichtigsten Nachweiserfordernisse an den digitalen bzw. digitalisierten

Bewirtungsbeleg aufgeführt, z.B. das Erfordernis der elektronischen Aufzeichnung des Zeitpunkts der Signierung oder Genehmigung, das Erfordernis zur zeitnahen Erstellung des elektronischen Eigenbelegs mit den gesetzlich erforderlichen Angaben und als Leitlinie auch die Einhaltung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) des BMF-Schreibens vom 28.11.2019. Dies umfasst auch die Notwendigkeit, dass die jeweils angewandten Verfahren im Zusammenhang mit Bewirtungsbelegen in einer Verfahrensdokumentation beschrieben werden.

In Bezug auf Bewirtungen im Ausland wird – wie bereits im BMF-Schreiben aus dem Jahre 1994 – ausgeführt, dass sich die Anforderungen im Grundsatz nicht gegenüber Bewirtungen im Inland unterscheiden. Werde jedoch glaubhaft gemacht, dass eine detaillierte, maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung nicht zu erhalten war, genüge in Ausnahmefällen die ausländische Rechnung, auch wenn sie diesen Anforderungen nicht voll entspricht. Bei einer handschriftlich erstellten ausländischen Rechnung habe der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass im jeweiligen ausländischen Staat keine Verpflichtung zur Erstellung maschineller Belege existiert.

Auslands- versus Inlandsbewirtungen

Das neue Schreiben ist in allen offenen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass die im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblichen Betragsgrenzen des § 33 UStDV zu beachten sind. Für bis zum 31.12.2022 ausgestellte Belege über Bewirtungsaufwendungen ist der Betriebsausgabenabzug unabhängig von den nach der KassenSichV geforderten Angaben zulässig. Führen die Regelungen in dem neuen Schreiben über die nach der KassenSichV geforderten Angaben hinaus im Vergleich zu den Regelungen im BMF-Schreiben vom 21.11.1994 zu erhöhten Anforderungen an die Nachweisführung, sind diese verpflichtend erst für Bewirtungsaufwendungen vorauszusetzen, die nach dem 01.07.2021 anfallen.

Zeitliche Anwendung



Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@
wts.de



Kurznews

1e | Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auch in Fällen geringer Bedeutung | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 16.03.2021
(AZ: X R 34/19)

Mit Urteil vom 16.03.2021 hat der BFH – entgegen der Vorinstanz – entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Weder dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz lasse sich eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen. Es fehle an einer rechtlichen Grundlage für ein Wahlrecht zur Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in Fällen von geringer Bedeutung. Insoweit gelte dasselbe wie bei der Bildung einer Rückstellung für die Betreuung bereits abge-

schlossener Lebensversicherungsverträge (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2011, AZ: X R 26/10) oder bei der Aktivierung einer geringfügigen Forderung (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.1967, AZ: IV R 284/66).



BFH vom 14.04.2021
(AZ: X R 5/19)

Mit Urteil vom 14.04.2021 äußerte sich der BFH zur personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung. Konkret ging es um die Frage der Zurechnung von Gesellschaftsanteilen eines minderjährigen Kindes aufgrund des alleinigen Vermögenssorgerechts eines Elternteils. Nach der die Vorinstanz bestätigenden Entscheidung des BFH sind die Stimmen des minderjährigen Kindes an der vermeintlichen Betriebsgesellschaft jedenfalls dann nicht dem Elternteil mit alleinigem Vermögenssorgerecht zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist. Dies steht im Widerspruch zur Verwaltungsauffassung (R 15.7 Abs. 8 Satz 3 EStR 2012). Dem vom Finanzamt eingelegten Revisionsverfahren war das BMF beigetreten.

Eine Beherrschung der vermeintlichen Betriebsgesellschaft ergab sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Klägerin (Mutter des minderjährigen Kindes mit alleinigem Vermögenssorgerecht) zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der vermeintlichen Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es habe insoweit die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Klägerin an der GmbH gefehlt. Auch eine faktische Beherrschung der GmbH durch die Klägerin sah der BFH im Streitfall nicht.

Im Streitfall kam es daher nicht mehr auf die Frage an, ob die zu Ehegatten ergangene Rechtsprechung des BVerfG, wonach Anteile der Ehegatten für Zwecke der personellen Verflechtung grundsätzlich nicht zusammenzurechnen sind, für minderjährige Kinder entsprechend gilt.

Kein anderes Ergebnis resultierend aus Geschäftsführerstellung

Widerspruch zur Verwaltungsauffassung

Ihr Kontakt



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



Kurznews

1g | Gemischt genutzte Gebäude sind keine Wohnungsbauten i.S.d. erweiterten Grundstückskürzung | Autorin: Jasmin Anger, München

BFH vom 15.04.2021
(AZ: IV R 32/18)

Die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darf für den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, auch in Anspruch nehmen, wer daneben fremde Wohnungsbauten betreut. Eine solche Tätigkeit ist also unschädlich.

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sind. Damit führt nur die Betreuung von Wohnungsbauten, die ausschließlich Wohnzwecken dienen, nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Dient der Wohnungsbau ausschließlich Wohnzwecken, so schließt dies einen PKW-Stellplatz mit ein, wenn dieser einer bestimmten Wohnungseinheit zugeordnet ist.

Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Der BFH stellt nun mit Urteil vom 15.04.2021 klar, dass gemischt genutzte Gebäude keine Wohnungsbauten i.S. des

1h | Veräußerung einer zu Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung mit einem für Überschusseinkünfte genutzten häuslichen Arbeitszimmer |

Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf

BFH vom 01.03.2021
(AZ: IX R 27/19)



Urteilsfall

Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt. Dies hat der BFH entschieden. Die Klägerin, eine Lehrerin, hatte im Jahr 2017 ihre selbstbewohnte im Jahr 2012 erworbene Eigentumswohnung mit einem für ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit genutzten häuslichen Arbeitszimmer veräußert.

Das BMF war dem Verfahren beigetreten. Der BFH hat jedoch die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung ausdrücklich verworfen. Da § 23 EStG den Umfang der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nicht in privat und beruflich unterteile und auch keine zu beachtende Bagatellgrenze aufführe, reiche allein eine – unterstellte – geringfügige private Nutzung aus, um den in § 23 EStG geforderten Wohnzweck auch insoweit zu erfüllen.

Die Finanzverwaltung wird das Urteil im BStBl. veröffentlichen. Das erwähnte BMF-Schreiben ist dadurch insoweit überholt.

Entgegen BMF vom
05.10.2000 (dort Rz. 21)

1i | Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlicher Übertragung – grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 23.04.2021
(AZ: IX R 8/20)



Hat der Steuerpflichtige die Veräußerung eines Grundstücks angebahnt, liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten grundsätzlich nicht vor, wenn er das Grundstück unentgeltlich auf seine Kinder überträgt und diese das Grundstück an den Erwerber veräußern. Der Veräußerungsgewinn ist dann bei den Kindern nach deren steuerlichen Verhältnissen zu erfassen. Dies hat der BFH mit Urteil vom

23.04.2021 entschieden. § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG, der den Eintritt in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers regelt, sei eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift i.S. von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO. Deshalb sei die Annahme eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO für den Fall der Veräußerung nach unentgeltlicher Übertragung grundsätzlich ausgeschlossen.

Ihr Kontakt



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

2a | **Rs. Rádio Popular – kein „Hilfsumsatz“-Privileg bei Versicherungsumsätzen** |
Autorin: StBin Katrin Huber, München

Key Facts

- Steuerfreie Umsätze können un-schädlich für den Vorsteuerabzug sein, wenn es sich bei diesen um Hilfsumsätze handelt.
- Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sieht es nicht vor, Versicherungsumsätze als Hilfsumsätze einzustufen.
- Die Klarstellung des EuGH erlangt besonderes Gewicht im Hinblick auf die Neuregelungen der Finanzverwaltung zu entgeltlichen Garantiezusagen.

EuGH vom 08.09.2021
(Rs. C-695/19)

In einem portugiesischen Vorlageverfahren hat der EuGH zu den Auswirkungen von umsatzsteuerfreien Garantieleistungen auf den Vorsteuerabzug Stellung genommen.

Urteilsfall



Die Haupttätigkeit von Rádio Popular bestand im Verkauf von Haushaltsgeräten sowie Informatik- und Telekommunikationsartikeln. Daneben bot sie den Käufern Zusatzleistungen an, u. a. Garantieverlängerungen für die gekauften Artikel. Im Schadensfall garantierte ein Versicherungsunternehmen die Reparatur des gekauften Artikels oder gegebenenfalls dessen Ersatz. Grundlage hierfür waren Versicherungsverträge, die zwischen dem Versicherungsunternehmen und den jeweiligen Käufern abgeschlossen wurden. Rádio Popular trat hierbei als Vermittlerin

des Versicherungsprodukts auf und stellte den Käufern zusätzlich zum Kaufpreis für die Artikel ein weiteres Entgelt für die abgeschlossene Garantieverlängerung in Rechnung. Die Vermittlung der Garantieverlängerung und die Warenverkäufe durch Rádio Popular erfolgten grundsätzlich durch den Einsatz der gleichen materiellen und personellen Ressourcen. Rádio Popular behandelte die Vermittlung der Garantieverlängerungen als umsatzsteuerbefreite Versicherungsumsätze, zog jedoch entrichtete Vorsteuerbeträge in vollem Umfang ab. Die portugiesische Finanzverwaltung beanstandete den ungekürzten Vorsteuerabzug als unzutreffend hoch. Wegen der gemischten Verwendung der Eingangsleistungen bei Rádio Popular sei ein Vorsteuerschlüssel anzuwenden.

Der EuGH fasst die an ihn gerichtete Vorlagefrage wie folgt zusammen: Kann ein Steuerpflichtiger, dessen Haupttätigkeit im Verkauf von Haushaltsgeräten sowie Informatik- und Telekommunikationsartikeln an Verbraucher besteht, Umsätze aus der Vermittlung von Garantieverlängerungen bei der Berechnung seiner Vorsteuerquote unberücksichtigt lassen, weil diese Versicherungsumsätze als Finanzumsätze anzusehen sind und im Weiteren lediglich Hilfsumsätze der Haupttätigkeit bilden?

Zentraler Punkt des Vorlageverfahrens ist die Ermittlung der Vorsteuerquote gem. Art. 174 Abs. 2 MwStSystRL. Hiernach

Vorlagefrage

Vorsteuerprivileg für
Hilfsumsätze



sollen Hilfsumsätze aus Finanzgeschäften bzw. aus Finanzumsätzen gem. Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g MwStSystRL unberücksichtigt bleiben, wodurch letztlich eine Reduzierung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge vermieden wird. Ausweislich des Wortlauts von Art. 174 Abs. 2 MwStSystRL soll diese Vereinfachung aber gerade nicht für Versicherungsumsätze im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL gelten.

Kein Versicherungs-
umsatz

Unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung, u.a. in der Rs. „Q-GmbH“ (vgl. WTS Journal 02/2021), kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass Rádio Popular – mangels Übernahme des Risikos – selbst zwar keinen Versicherungsumsatz ausführt. Allerdings seien ihre Tätigkeiten insoweit als zu einem Versicherungsumsatz dazugehörige Leistungen eines Versicherungsmaklers bzw. -vertreters anzusehen, welche wiederum der Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL (analog § 4 Nr. 11 UStG) unterfallen.

Leistung eines
Versicherungsmaklers

Kein Hilfsumsatz bei
Versicherungsumsätzen

Ein Ausschluss derartiger Umsätze bei der Ermittlung der Vorsteuerquote nach Art. 174 Abs. 2 MwStSystRL ist nach Auffassung des EuGH jedoch nicht zulässig. Der klare Wortlaut und der Charakter der dort genannten Umsätze verbieten eine Gleichsetzung von Versicherungsumsätzen mit Finanzumsätzen. Eine tiefergehende Würdigung, ob die Vermittlungstätigkeiten von Rádio Popular ggf. als Hilfsumsätze

anzusehen seien könnten, war folglich entbehrlich. Für den Urteilsfall bedeutet dies, dass Rádio Popular die Vermittlungsumsätze mindernd bei der Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer anzusetzen hat.

Bei isolierter Betrachtung mögen die Aussagen des EuGH lediglich klarstellenden Charakter haben. Für zukünftige Umstellungen von Geschäftsmodellen im Zusammenhang mit entgeltlichen Garantieleistungen kommt den Aussagen des EuGH jedoch große praktische Relevanz zu. Die Finanzverwaltung hatte mit BMF-Schreiben vom 11.05.2021 ihre Auffassung im Hinblick auf die umsatz- und versicherungsteuerrechtliche Behandlung dieser Aktivitäten branchenübergreifend geändert (vgl. WTS Journal 03/2021). Sofern Unternehmer ihre Garantiemodelle zukünftig dahingehend umstellen sollten, dass sie nicht mehr selbst als Garantiegeber gegenüber ihren Kunden agieren, sondern lediglich als Vermittler zwischen dem Versicherungsunternehmen und ihren Kunden auftreten, wären diese ggf. umsatzsteuerfreien Vermittlungsumsätze, wie eine eigene umsatzsteuerfreie Garantiegewährung auch, bei der Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen. Auch nach einer möglichen Umstellung der Garantiemodelle wird sich in der Praxis regelmäßig die Frage stellen, wie die steuerfreien Vermittlungsleistungen bei der Ermittlung der (auf Umsätzen basierenden) Vorsteuerquote zu berücksichtigen sind.

Praxishinweise



Ihr Kontakt



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

2b | Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen |

Autorin: Dagmar Jaensch, Hannover

Key Facts

- Die Finanzverwaltung präzisiert die Anwendung der geänderten Regelungen für Reiseleistungen.
- Es gelten Sonderregelungen für den Verkauf von Eintrittsberechtigungen, wenn diese im Zusammenhang mit Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen stehen.
- Unternehmer dürfen vor dem 01.01.2022 ausgeführte Umsätze noch nach den bisherigen Regelungen des Abschn. 25 UStAE behandeln.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr die finale Fassung des zunächst im April veröffentlichten BMF-Entwurfs zur Behandlung von Reiseleistungen und mit den entsprechenden Änderungen von Abschn. 25 UStAE bekanntgegeben. Inhaltlich betreffen die Änderungen u.a. die neuen Besteuerungsregelungen für Reiseleistungen im B2B-Bereich aufgrund des JStG 2019 sowie die ab dem 01.01.2022 nicht mehr zulässige Anwendung einer Gesamtmarge als Bemessungsgrundlage.

Maßgeblich für die Annahme einer Reiseleistung nach § 25 UStG sei, dass der Unter-

BMF vom 24.06.2021



Leistungsbündel

nehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, vgl. Abschn. 25.1 Abs. 2 UStAE. Unverändert hält die Finanzverwaltung daran fest, dass ein solches Leistungsbündel zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung beinhalten müsse; allerdings können Beherbergungsleistungen auch weiterhin als einzelne Leistung die Anwendung von § 25 UStG begründen. Als weitere Reiseleistungen werden beispielhaft Verpflegung, Transfer oder Betreuung durch Reiseleiter und Eintrittsberechtigungen genannt.

Reisevorleistungen im Kettengeschäft

Für die Bestimmung des Leistungsorts ist auf die einzelne Leistung abzustellen. Diese Ortsbestimmung bindet bei einem Kettengeschäft alle Unternehmer, die diese Reisevorleistungen weiterverkaufen (vgl. Abschn. 25.2 Abs. 1 Beispiel 1 Satz 5 und 6 UStAE).

Sonderfall Verkauf von Eintrittsberechtigungen



Die Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu Messen, Ausstellungen, Seminaren und Kongressen sowie die damit in Zusammenhang erbrachten Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen stellen keine Reiseleistung dar, soweit sie vom Veranstalter als einheitliche Reiseleistung erbracht werden, vgl. Abschn. 25.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE. Folglich unterliegen derartige Leistungen nicht der Margenbesteuerung, es gelten hingegen die allgemeinen Grundsätze der Regelbesteuerung, insbesondere für die Ortbestimmung der Leistungen (vgl. aber auch Beitrag Nr. 2d) und für den Vorsteuerabzug. Da die Anwendung der Vorschriften der Regelbesteuerung für B2B-Reiseleistungen nur im Zusammenhang mit der Einräumung der Eintrittsberechtigung möglich sein soll, wäre eine Klarstellung erforderlich, um auch die Leistungen des sog. MICE-Business u. a. auf den Vorstufen umsatzsteuerlich eindeutig einordnen zu können: Soll diese Regelung lediglich für den „Ticketverkauf“ Geltung finden oder auch bereits die (vorgelagerte) Organisation, sozusagen die „Erstellung“ von entsprechenden Veranstaltungen, umfassen.

Hinsichtlich der ab dem 01.01.2022 maßgeblichen Einzelmargenermittlung werden u.a. Wahlrechte für Unternehmer vorgesehen. So können z. B. nicht in Anspruch genommene Übernachtungs- bzw. Beförderungskontingente als Reisevorleistungen angesetzt oder die darauf entfallende (deutsche) Vorsteuer geltend gemacht werden, vgl. Abschn. 25.3 Abs. 1 Sätze 4 ff. UStAE. Die Besteuerung erhaltener Anzahlungen kann auf Basis von Erfahrungssätzen aus den Vorjahren erfolgen, vgl. Abschn. 25.3 Abs. 5 UStAE. Im Rahmen der Einzelmarge ist eine Verrechnung von Negativmargen mit positiven Margen nicht zulässig.

Die Neuregelungen sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden; lediglich Abschn. 25.3 UStAE (Einzelmargenbildung) soll – entsprechend dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung – erst für Umsätze nach dem 31.12.2021 maßgeblich sein. Der Ausschluss bestimmter Drittlandsunternehmer aus dem Anwendungsbereich des § 25 UStG ist nunmehr in Abschn. 25.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE aufgenommen, jedoch soll die in diesem Zusammenhang gewährte Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2021 fortbestehen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird die Finanzverwaltung es nicht beanstanden, wenn Unternehmer auf vor dem 01.01.2022 ausgeführte Umsätze Abschn. 25 UStAE in der am 01.06.2021 geltenden Fassung anwenden.

Insbesondere die nunmehr eingefügte Nichtbeanstandungsregelung betreffend die Anwendung der Regelbesteuerung für B2B-Umsätze, die bis zum 31.12.2021 erbracht werden, erscheint begrüßenswert.

Die Ausweitung des Rückausnahmekatalogs beim Verkauf von Eintrittsberechtigungen dürfte insbesondere den zentralisierten Ein- und Weiterverkauf derartiger Veranstaltungen innerhalb von Konzernen erleichtern, da diese Umsätze dann eben gerade nicht als Reiseleistungen zu behandeln wären.

Margenermittlung
ab 01.01.2022

Anwendungszeitpunkte



Praxishinweise

Ihr Kontakt



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

2c | Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern |

Autorin: RAIN Claudia Smoke, München

Key Facts

- Ein Aufsichtsratsmitglied ist nicht als Unternehmer tätig, wenn es aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt.
- Im Falle einer Mischvergütung ist eine Quotenermittlung vorzunehmen.
- Das Vergütungsrisiko ist für jedes Mandat eines Aufsichtsratsmitglieds separat zu prüfen.

einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko tragen, gleichgültig, ob diese aus Geldzahlungen oder Sachzuwendungen besteht, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE. Eine Festvergütung liegt insbesondere dann vor, wenn das Aufsichtsratsmitglied eine pauschale Aufwandsentschädigung für die Dauer seiner Mitgliedschaft im Aufsichtsrat erhält.

Sitzungsgelder hingegen, die nur für die tatsächliche Teilnahme an Sitzungen gezahlt werden sowie Aufwandsentschädigungen, die sich nach dem tatsächlichen Aufwand bemessen, stellen keine solche Festvergütung dar und schließen die Unternehmereigenschaft nicht aus.

Besteht die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen, ist das Aufsichtsratsmitglied grundsätzlich selbständig tätig, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10 % der gesamten Vergütung, einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen, betragen. Reisekosten sind keine Vergütungsbestandteile und demnach bei der Ermittlung der 10%-Grenze nicht zu berücksichtigen. In begründeten Fällen soll von der vorstehenden Quotenermittlung abgewichen werden können.

Variable Vergütung

Mischvergütung

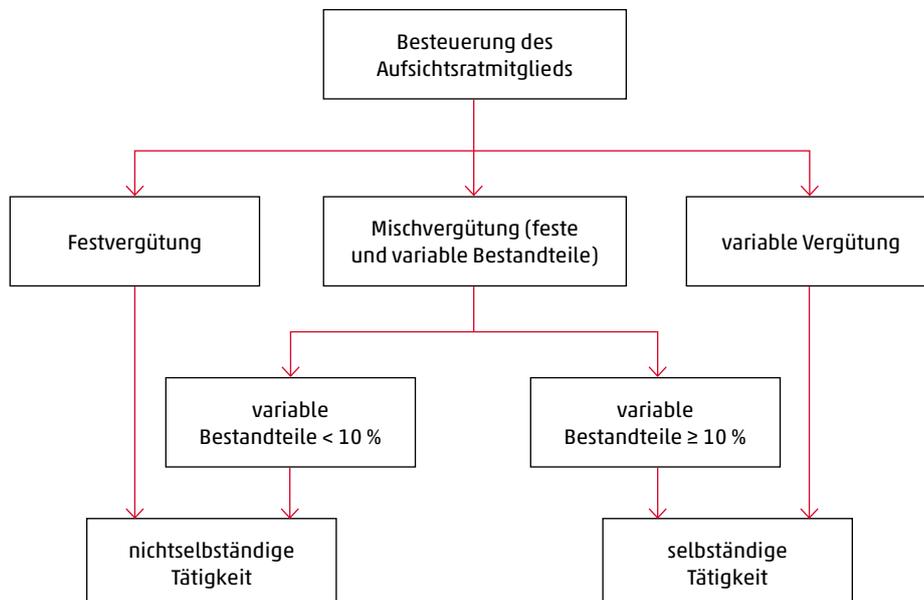
Hintergrund zum BMF vom 08.07.2021



Die Finanzverwaltung ging in Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 7 UStAE (a.F.) bislang davon aus, dass ein Aufsichtsratsmitglied seine Tätigkeit selbständig ausübt. Nachdem der BFH bereits mit Urteil vom 27.11.2019 (AZ: VR 23/19) auf Grundlage des EuGH-Urteils vom 13.06.2019 (Rs. C-420/18) entschieden hat, dass Aufsichtsratsmitglieder nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig sind, wenn sie aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko tragen, hat die Finanzverwaltung nunmehr diese Rechtsprechung übernommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass mit BMF-Schreiben vom 08.07.2021 entsprechend angepasst.

Nicht variable Festvergütung

Aufsichtsratsmitglieder sollen mithin nicht selbständig tätig sein, wenn sie aufgrund



Des Weiteren müssen Aufsichtsratsmitglieder zukünftig mandatspezifisch – d.h. gesondert für jeden Posten als Aufsichtsrat – prüfen, ob die hierfür vereinbarten Zahlungen ein Vergütungsrisiko begründen. Diese Vorgaben gelten im Übrigen auch für Mitglieder von anderen Gremien, die der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen.

erwartet worden. Im Hinblick auf die Vorgaben zur Einordnung der Vergütungsbestandteile scheint eine grundsätzliche Grenzziehung zwischen Festvergütung und variabler Vergütung nunmehr möglich. Die Ausgestaltung der Vergütungsmodelle kann dabei unmittelbaren Einfluss auf die Kostenbelastung von nicht bzw. nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen haben.



Sonderfälle



Für Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft, die auf Veranlassung ihres Dienstherrn, sowie für Mitglieder der Bundes- oder Landesregierungen, die aufgrund ihrer Regierungszugehörigkeit einem Aufsichtsrat angehören und deren Aufsichtsratsvergütungen speziellen Abführungspflichten unterliegen, werden gesonderte Ausnahmen geschaffen.

Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2021

Diese Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es jedoch nicht beanstandet, wenn Leistungen, die bis zum 31.12.2021 ausgeführt werden, noch nach den bisherigen Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bewertet werden.

Ausblick

Eine klarstellende Aussage der Finanzverwaltung war von den Unternehmen lange

Im Zusammenhang mit den gemischten Vergütungen, bestehend aus festen und variablen Bestandteilen, wäre jedoch weitere Klarheit wünschenswert. Denn sowohl für die Besteuerung der Leistungen des Aufsichtsratsmitglieds als auch für dessen Recht auf Vorsteuerabzug ist der Status als Unternehmer maßgeblich. Eine ggf. zu Beginn des Jahres zu treffende Prognose könnte unterjährig hinfällig werden, wenn bspw. krankheitsbedingt „variabel“ vergütete Sitzungstermine entfallen; eine rückwirkende Betrachtung unter Einbeziehung der erhaltenen Aufwandsentschädigungen (vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 5 UStAE) scheint eine zutreffende Besteuerung erst nach Ablauf des Kalenderjahres zu ermöglichen. Beide Ansätze erscheinen aus rechtlicher Sicht und für die Praxis problematisch.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

2d | Verkauf von Eintrittsberechtigungen – Nichtbeanstandungsregelung |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Neue Grundsätze zur Ortsbestimmung

Mit BMF-Schreiben vom 09.06.2021 hatte die Finanzverwaltung aufgrund der EuGH-Rechtsprechung den Umsatzsteuer-Anwendungserlass angepasst: Verkäufe von Eintrittskarten für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche und ähnliche Veranstaltungen im B2B-Bereich (vgl. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG) sollen am jeweiligen Veranstaltungsort als ausgeführt gelten; anders als bislang solle es nicht mehr maßgeblich sein, ob die Veranstaltung für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG aber die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers am Veranstaltungsort voraus; die Vorschrift soll daher bei der Online-Teilnahme des Leistungsempfängers nicht anwendbar sein.

regulierung veröffentlicht, da die zunächst vorgesehene sofortige Anwendung die Praxis vor massive Probleme gestellt hatte.

Für vor dem 01.01.2022 ausgeführte sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG, welche sich auf Veranstaltungen beziehen, die nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich sind, können die bisherigen Ortsbestimmungsgrundsätze von Abschn. 3a.6 Abs. 13 Satz 3 Nr. 3 und Beispiel 2 UStAE in der bis zum 08.06.2021 geltenden Fassung angewendet werden. Dies setze jedoch voraus, dass die Beteiligten hiervon übereinstimmend Gebrauch machen. Hingegen solle das Kriterium der physischen Anwesenheit des Leistungsempfängers auch für den Zeitraum der Nichtbeanstandung in allen offenen Fällen maßgeblich sein.

Nichtbeanstandungsregelung



BMF vom 19.08.2021

Nunmehr hat die Finanzverwaltung diesbezüglich eine Nichtbeanstandungs-

2e | Abrechnung mittels Gutschrift über nicht ausgeführte Leistungen |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BMF vom 19.08.2021



Leistungen von Nichtunternehmern

Die Finanzverwaltung hat mögliche Konsequenzen des Gutschriftsverfahrens klargestellt. Entgegen der regelmäßigen Rechnungsstellung durch den leistenden Unternehmer übernimmt im Gutschriftsverfahren der Leistungsempfänger die Ausstellung des Rechnungsdokuments, vgl. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG.

te Umsätze bezieht, einer Rechnung gleichgestellt sein und bei unzutreffend ausgewiesenen Steuerbeträgen eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG für den Gutschriftsempfänger begründen können.

Auch bei unrichtigen Leistungsbezeichnungen in Gutschriften kann ein Fall von „nicht erbrachten Leistungen“ vorliegen, vgl. Abschn. 14c.2 Abs. 2 Nr. 3 UStAE, z.B. „Malerarbeiten im Büro“ anstelle der tatsächlich erbrachten Malerarbeiten in den Wohnräumen. Insbesondere vor dem Hintergrund der weiterhin strikten Sichtweise der Finanzverwaltung hierzu sollten Unternehmer die ihnen erteilten Gutschriften einer sorgfältigen Prüfung unterziehen.

Praxisinweis

Ihr Kontakt



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

„Nicht erbrachte Leistungen“ von Unternehmern

Hingegen soll eine Gutschrift zwischen Unternehmern, die sich auf nicht erbrach-



Kurznews

Zf | Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BMF vom 09.09.2021

In Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung präzisiert die Finanzverwaltung die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnungsstellung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers und nimmt dabei auch zu sog. Strohmanngeschäften Stellung.

dann, wenn das Zusammenfallen von Rechnungs- und Leistungsdatum nicht branchenüblich ist oder der Rechnungsaussteller eine zeitnahe Abrechnung nicht regelmäßig durchführt. Gleiches gelte, wenn bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel hinsichtlich des Zusammenfallens der Daten bestehen. Die Zweifel wirken im Ergebnis zu Lasten des Unternehmers, welcher den Vorsteuerabzug begehrt, vgl. Abschn. 15.11 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

BFH: Rechnungsdatum kann Leistungsdatum ersetzen

Der BFH hatte bereits entschieden, dass eine Rechnung – trotz fehlender Angabe des Leistungszeitpunkts gem. § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG – dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigen könne. Dies setze voraus, dass sich der Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergibt und nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem auch die Rechnungsstellung erfolgte.

Diese Vorgaben sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Strikte Sichtweise der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt eine solche Annahme voraus, dass keine Zweifel daran bestehen, dass die Leistung in dem Monat der Rechnungsstellung ausgeführt wurde. Solche Zweifel bestünden aber insbesondere bereits

In der Praxis dürfte der Rückgriff auf das Rechnungsdatum eher in Ausnahmefällen von Relevanz sein, denn mit BMF-Schreiben vom 18.09.2020 hat auch die Finanzverwaltung die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung anerkannt (vgl. WTS Journal 04/2020). Im Urteilsfall des BFH konnte dieses Korrekturverfahren jedoch nicht genutzt werden, da der Leistende nicht mehr existierte.

Praxishinweis



Zg | Geschäftsveräußerung bei vorheriger Untervermietung |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BFH vom 24.02.2021
(AZ: XI R 8/19)



Der BFH hat das Vorliegen einer nicht-steuerbaren Geschäftsveräußerung auch dann bejaht, wenn der Erwerber das zunächst vom Veräußerer gepachtete und untervermietete Grundstück nach dem Erwerb weiterhin teilweise vermietet.

lich, denn tatbestandlich erfordere eine Geschäftsveräußerung die Fortführung der Vermietungstätigkeit, hingegen aber nicht den Fortbestand eines konkreten Mietverhältnisses. Die bisherige Tätigkeit des Veräußerers und die Tätigkeit des Erwerbers müssen sich nur hinreichend ähneln und nicht völlig identisch sein. Der Wechsel der Rechtsposition des Klägers vom Pächter zum Eigentümer führe im Vergleich zur bisherigen Vermietungstätigkeit des Veräußerers (Kläger als Mieter/Pächter) lediglich zu einem Mieterwechsel (nunmehr Dritte als Mieter). Sofern die Vermietungstätigkeit jedoch unverändert fortgeführt werde, sei nach Auffassung des BFH bspw. ein Mieterwechsel im Zusammenhang mit der Veräußerung unschädlich.

Welches Unternehmen wird fortgeführt?

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, das Hauptpachtverhältnis sei durch Konfusion erloschen (beim Erwerber vereinen sich Vermieter- und Mieterposition), weswegen der Erwerber nicht das Unternehmen des Veräußerers fortführe, sondern lediglich sein bereits zuvor bestehendes (Unter-)Vermietungsunternehmen.

Konfusion unbeachtlich

Der BFH hingegen erachtete das Erlöschen des Hauptpachtverhältnisses als unbeacht-

Fortführung vergleichbarer Tätigkeit

Ihr Kontakt



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

3 | Grunderwerbsteuerreform – gleich lautende Erlasse zu den Übergangsregelungen | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und RA (Syndikus) Markus Madsen, beide München

Key Facts

- Gleich lautende Ländererlasse zu Übergangsregelungen nach § 23 GrEStG veröffentlicht.
- Finanzverwaltung vermeidet Festlegung zu praktisch wichtigen Anwendungsfragen der §§ 1 Abs. 2b und 2c GrEStG.

Reform des GrEStG zum 01.07.2021 in Kraft getreten



Gleich lautende Ländererlasse vom 29.06.2021

Grundsätzlich gilt neues Recht

Am 01.07.2021 trat die Reform des Grunderwerbsteuergesetzes (Share-Deal-Reform) in Kraft. Die Neuregelungen sind erstmals für Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden. Normiert wurden in diesem Zusammenhang auch einige Übergangsregelungen zur Fortgeltung alten Rechts.

Mit gleich lautenden Ländererlassen vom 29.06.2021 hat die Finanzverwaltung nun zu den angesprochenen Übergangsregelungen zur Fortgeltung alten Rechts Stellung genommen. Auf Grundlage der Übergangsregelungen in § 23 Abs. 18 bis 24 GrEStG wird anhand von Beispielen für Sachverhalte aus der Vergangenheit deren grunderwerbsteuerliche Behandlung ab dem 01.07.2021 dargestellt:

- Grundsatz (§ 23 Abs. 18 GrEStG): Grundsätzlich ist auf Erwerbsvorgänge ab dem 01.07.2021 neues Recht anzuwenden.



- Altgesellschaftereigenschaft (§ 23 Abs. 19 GrEStG): Wer Altgesellschafter nach bisher geltendem Recht war, bleibt auch unter Geltung des neuen Rechts Altgesellschafter. Wer zum 30.06.2021 noch Neugesellschafter ist, für den gilt künftig die neue Frist von zehn Jahren, § 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG.

Für Änderungen im Gesellschafterbestand einer unmittelbar oder mittelbar am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft gilt die Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 90 % rückwirkend, § 23 Abs. 19 Satz 2 GrEStG. Bei unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaften ist dies jedoch auf Fälle beschränkt, in denen nach § 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG keine Altgesellschaftereigenschaft anzunehmen ist.

- Weitergeltung § 1 Abs. 2a GrEStG a. F. (§ 23 Abs. 20 GrEStG): Zur Vermeidung von Windfall-Profits bei grundbesitzenden Personengesellschaften mit Beteiligungsveränderungen von mindestens 90 % aber weniger als 95 % bis einschließlich 30.06.2021 gilt altes Recht bis zum 30.06.2026 weiter, soweit neues Recht nicht greift.

Das neue Recht hat jedoch stets Vorrang vor dem altem Recht (zeitliche Subsidiarität). Die zeitliche Subsidiarität ist wiederum vorrangig zu der in § 1 Abs. 3, 3a GrEStG geregelten sachlichen Subsidiarität. Kommt es zur Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG n.F., ist eine Besteuerung nach altem Recht ausgeschlossen.

- Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG (§ 23 Abs. 23 GrEStG): Es sind nur solche Anteilsübergänge zu berücksichtigen, die nach dem 30.06.2021 erfolgen. Alle bis einschließlich 30.06.2021 Beteiligten gelten als Altgesellschafter. Zur Steuerfreiheit von Kettenverkürzungen bei mindestens 90%-Beteiligungsverhältnissen zum 01.07.2021 fehlt jeglicher Hinweis.

Altgesellschafterstellung zum 30.06.2021 bleibt erhalten

Rückwirkende Geltung der Beteiligungsgrenzen-Absenkung im mittelbaren Beteiligungsbereich

Weitergeltung § 1 Abs. 2a GrEStG bis 30.06.2026

Zeitliche und sachliche Subsidiarität

Altgesellschafterstellung und zeitliche Maßgeblichkeit von Beteiligungsveränderungen im Rahmen § 1 Abs. 2b GrEStG

Klarstellung zur Besteuerung bei Signing vor dem 01.07.2021 und Closing nach dem 30.06.2021 wird vermieden



Der Erlass unterscheidet im Wortlaut auch nicht zwischen schuldrechtlichen und dinglichen Anteilsübergängen. Er weicht damit einer Stellungnahme zur Doppelbesteuerung von vor dem 01.07.2021 nur schuldrechtlich vereinbarten Anteilseignerwechseln gemäß § 1 Abs. 3, 3a GrEStG und den nachfolgenden dinglichen Anteilsübergängen nach dem 30.06.2021 nach § 1 Abs. 2b GrEStG aus. Hier wäre eine deutliche Klarstellung mittels einer Billigkeitsregel wünschenswert gewesen.

→ Übergangsregelung zu § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG (§ 23 Abs. 21, 22 GrEStG): Zur Vermeidung von Windfall-Profits bei grundbesitzenden Gesellschaften mit Beteiligungsveränderungen von mindestens 90 % aber weniger als 95 % bis einschließlich 30.06.2021 gelten die § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG a.F. zeitlich unbegrenzt weiter. Auch hier greift jedoch die Subsidiarität zum neuen Recht: Ist dieses einmal zur Anwendung gekommen oder sinkt die Beteiligungsquote unter 90 %, gilt nur noch neues Recht.

Unbegrenzte zeitliche Anwendung von § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG a.F.

Anwendung Börsenklausel auch auf Altfälle des § 1 Abs. 2a GrEStG?

→ Anwendung der Börsenklausel nach § 1 Abs. 2c GrEStG: Der Erlass stellt klar, dass die (oftmals als unzureichend empfundene) Börsenklausel auf alle offenen Fälle anzuwenden ist. Die Privilegierung sollte daher auch für bereits vor dem 01.07.2021 verwirklichte Fälle des § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden sein.

→ Übergangsregelungen zu §§ 5, 6 und 7 GrEStG (§ 23 Abs. 24 GrEStG): Die verlängerten Fristen von zehn bzw. 15 Jahren nach neuem Recht sind nicht anzuwenden, wenn der nach bisherigem Recht maßgebliche Fünfjahreszeitraum zum 01.07.2021 bereits abgelaufen war.

Ihr Kontakt



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

4a | Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts bei Ermittlung des Anteilswerts einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Christoph Samen, beide Köln

Key Facts

- Das Wahlrecht zwischen dem individuellen und dem vereinfachten Ertragswertverfahren bei der Bewertung von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften steht allein dem Steuerpflichtigen zu.
- Der Steuerpflichtige hat die Vorzugswürdigkeit seiner gewählten Methode nicht gesondert darzulegen.
- Entspricht ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Bewertungsgutachten nicht in jeder Hinsicht den gestellten Anforderungen, darf dieses vom Finanzgericht dennoch nicht unberücksichtigt bleiben.
- Die Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts gebietet in diesem Fall eine Schließung der beanstandeten Lücken bzw. die Aufforderung an den Steuerpflichtigen, eine entsprechende Nachbesserung des Gutachtens vorzunehmen.

Nicht an der Börse notierte Anteile an Kapitalgesellschaften sind nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Sofern sich der gemeine Wert nicht mit Hilfe zeitnaher Verkäufe ermitteln lässt, kann der Wert der Beteiligung gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG durch eine individuelle Unternehmensbewertung ermittelt werden. Anstelle eines individuellen Bewertungsverfahrens kann gem. § 11 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 199 Abs. 1 BewG auch das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. §§ 200 ff. BewG angewendet werden.

Bewertung nicht börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften

Mit Urteil vom 02.12.2020 hat der BFH entschieden, dass das Bewertungswahlrecht bei Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften allein dem Steuerpflichtigen zusteht. Der Steuerpflichtige ist nicht dazu verpflichtet, die Vorzugswürdigkeit seiner gewählten Bewertungsmethode zu erläutern. Ist das Finanzgericht von der vorgenommenen Wertermittlung

BFH vom 02.12.2020 (AZ: II R 5/19)



im Rahmen des individuellen Ertragswertverfahrens nicht überzeugt, kann es diese nicht unberücksichtigt lassen und alternativ auf das vereinfachte Ertragswertverfahren zurückgreifen. Stattdessen hat es von Amts wegen geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung zu ergreifen, um bspw. Uneinigheiten über einzelne Berechnungsparameter aufzuklären.

mit seiner Entscheidung die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen. Demnach stellt das Wahlrecht zum vereinfachten Ertragswertverfahren eine ökonomisch wertvolle und ohne hohen Ermittlungsaufwand durchführbare Möglichkeit der Bewertung für den Steuerpflichtigen, und nicht für die Verwaltung oder die Gerichte, dar. Für Steuerpflichtige, deren Anteilsbewertung nach IDW S1 vom Finanzamt angezweifelt und im Rahmen der Festsetzung durch eine eigens vorgenommene Bewertung anhand des vereinfachten Ertragswertverfahrens ersetzt wird, ist eine umfangreiche Prüfung des Feststellungsbescheids geboten. Potentielle Einspruchsverfahren müssen zeitnah und fristgerecht unter Bezugnahme auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung eingeleitet werden. Da das vereinfachte Ertragswertverfahren grds. auch für ertragsteuerliche Zwecke anwendbar ist, sollten die Urteilsgrundsätze nicht nur i.R.d. Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern auch für ertragsteuerliche Zwecke Berücksichtigung finden.

Ertragswertverfahren
nach IDW S1



Die Wertermittlung nach dem Ertragswertverfahren des IDW S1 stellt grds. eine zulässige Bewertungsmethode dar. Auch wenn IDW S1 grds. ein zukunftsorientiertes Verfahren darstellt, ist bewertungsrechtlich der Wert am Bewertungsstichtag und damit auch die Prognosebeurteilung auf diesen Stichtag maßgebend. Verhältnisse und Gegebenheiten, mit deren Eintritt in der Zukunft zu rechnen ist, können bei hinreichender Konkretisierung jedoch berücksichtigt werden.

Praxisbedeutung

Der BFH folgt dem Gesetzeswortlaut des § 11 Abs. 2 BewG somit wörtlich und stärkt

Ihr Kontakt



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

4b | Wegfall des Verschonungsabschlags bei mehrstöckigen Personengesellschaften | Autoren: StB Ricardo Fischner, LL.M., und StBin Dr. Sabine Strüder, beide Köln

Key Facts

- Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Unterpersonengesellschaft führt nicht zum nachträglichen Wegfall des verminderten Wertansatzes für das Betriebsvermögen der Oberpersonengesellschaft.
- Der Verschonungsabschlag kann jedoch nachträglich entfallen, wenn Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft, die wesentliche Betriebsgrundlagen der Obergesellschaft darstellen, innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren nach Erwerb veräußert werden.
- Ob Betriebsgrundlagen der Unterpersonengesellschaft funktional wesentlich für den Betrieb der Oberpersonengesellschaft sind, ist anhand qualitativer und quantitativer Merkmale zu bestimmen.

Gem. § 13a Abs. 1 ErbStG (i.d.F. für 2008) bleiben u.a. Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften bis zu einem Wert von € 225.000 außer Ansatz. Die Begünstigung entfällt gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (i.d.F. für 2008) rückwirkend, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb den Betrieb, Teilbetrieb oder einen Anteil an der Gesellschaft veräußert. Gleiches gilt bei Aufgabe des Gewerbebetriebs oder wenn wesentliche Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs veräußert oder anderen privaten bzw. betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.

Mit Urteil vom 16.03.2021 hat der BFH für einen Fall aus 2008 entschieden, dass die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens weder über das Vermögen einer Ober- noch einer Unterpersonengesellschaft zum nachträglichen Wegfall des verminderten Wertansatzes des Betriebsvermögens der Oberpersonengesellschaft führt.

Besteuerung von
Betriebsvermögen

BFH vom 16.03.2021
(AZ: II R 10/18 und
II R 11/18)





Insolvenz als Veräußerungsgrund irrelevant

Allein die Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellt demnach keine Aufgabe des Gewerbebetriebs dar.

Werden aber i.R.d. Insolvenzverfahrens wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder betriebsfremden Zwecken zugeführt, ist grds. der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (i.d.F. für 2008) eröffnet. Für die Nachbesteuerung ist es irrelevant, aus welchem Grund es zur Betriebsaufgabe, Veräußerung oder Entnahme kommt.

Wesentliche Betriebsgrundlagen

Abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen können auch Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft darstellen, wenn diese für deren Betrieb und seiner Fortführung funktional wesentlich sind. Begründet wird dies mit der Zwecksetzung des § 13a Abs. 1 ErbStG (i.d.F. für 2008). Ob ein Wirtschaftsgut diese Voraussetzungen erfüllt, ist anhand qualitativer und quantitativer Merkmale zu entscheiden.

Schädliche Verpachtung an Dritte



Darüber hinaus erörtert der BFH, dass eine (schädliche) Zuführung zu anderen betriebsfremden Zwecken auch dann vorliegt, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage der Unterpersonengesellschaft an einen Dritten verpachtet wird und somit nicht mehr dem betrieblichen Zweck der Oberpersonengesellschaft dient.

Praxisbedeutung

Zwar ist das Urteil vor der Erbschaftsteuerreform 2016 ergangen, jedoch enthalten

§ 13a Abs. 2 ErbStG (Verschonungsabschlag) und § 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG (Behaltensfrist) in der aktuellen Fassung ähnliche Regelungen, sodass die Grundsätze dieser Entscheidung auch für die derzeitige Rechtslage Anwendung finden sollten. In der Praxis ist zur Sicherung in Anspruch genommener erbschaft- und schenkungsteuerlicher Begünstigungen darauf zu achten, dass innerhalb des Fünfjahreszeitraums i.S.d. § 13a Abs. 6 ErbStG (Regelverschonung) bzw. innerhalb des Siebenjahreszeitraums (§ 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 6 i.V.m. Abs. 6 ErbStG) Betriebsgrundlagen, die für den Betrieb der Oberpersonengesellschaft eine wesentliche Rolle spielen, soweit möglich nicht veräußert oder betriebsfremden Zwecken, wie z.B. der Verpachtung, zugeführt werden. Sollte ein Verstoß gegen die Behaltensfrist nicht verhindert werden können, wäre zu prüfen, ob im Einzelfall die sog. Reinvestitionsklausel i.S.d. 13a Abs. 6 Satz 3 und 4 ErbStG zur Heilung eines Behaltensfristverstoßes genutzt werden kann.

Bei Kapitalgesellschaften ist zu beachten, dass nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG 2008 bereits die Auflösung der Gesellschaft innerhalb der Behaltensfrist zu einer Nachversteuerung führt. Zur Vermeidung eines Nachsteuertatbestands könnte in Schenkungsverträgen ein Rückforderungsrecht für den Fall, dass eine Insolvenz eine Nachversteuerung auslöst, geregelt werden.

Ihr Kontakt



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

5a | „Sprinterprämie“ nun doch als Abfindung zu qualifizieren |

Autor: RA/FAStR Thorsten Leisinger, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Zusätzliche Zahlungen an Mitarbeitende für das Beenden des Arbeitsverhältnisses vor dem vereinbarten Ende (sog. Sprinterprämien) sind auch Teil der Abfindung.
- Abfindung im Aufhebungsvertrag und zusätzliche Zahlung für die vorzeitige Beendigung sind einheitlich zu beurteilen.
- Finanzverwaltung lässt Gerichtsbescheid rechtskräftig werden.
- Voraussetzungen für die ermäßigte Besteuerung weiterhin zu prüfen.

dann die ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Das FG Niedersachsen hatte in einem ähnlichen Fall die Einstufung der Zahlung für das vorzeitige Ausscheiden als Entschädigung noch verneint, da es an der für eine Entschädigung erforderlichen Drucksituation fehle, wenn der Mitarbeiter die zusätzliche Abfindung allein durch seine freie Entscheidung, das Arbeitsverhältnis vor Ablauf der Kündigungsfrist zu beenden, auslösen kann.

Das FG Hessen stellt dagegen darauf ab, dass auch die zusätzliche Zahlung für das vorzeitige Ausscheiden in dem ursprünglichen Aufhebungsvertrag vereinbart war und die Zahlungen damit einheitlich zu bewerten sind.

Das FG Hessen hat sich ausführlich mit der Entscheidung des FG Niedersachsen und der anschließenden, nicht veröffentlichten Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch den BFH auseinandergesetzt. Aus der Tatsache, dass die Finanzverwaltung die Entscheidung des FG Hessen hat rechtskräftig werden lassen, obwohl die Revision ausdrücklich zugelassen war, lässt sich schließen, dass nun auch die Finanzverwaltung die Sprinterprämien als Teil der Abfindung ansehen will. Für die Gehaltsabrechnungsstellen bleibt es aber dabei, dass sie weiterhin prüfen müssen, ob die übrigen Voraussetzungen für die ermäßigte Besteuerung vorliegen. Wird die Sprinterprämie z.B. in einem anderen Veranlagungszeitraum als die Hauptabfindung ausgezahlt, kann es an der Zusammenballung und damit an einer Voraussetzung der ermäßigten Besteuerung fehlen.

Einheitliche Beurteilung der Abfindung

Praxishinweis

FG Hessen vom
31.05.2021
(AZ: 10 K 1597/20)



Geklagt hatte eine Arbeitnehmerin, die mit ihrem Arbeitgeber in einem Aufhebungsvertrag mit Abfindung eine „Sprinterprämie“ vereinbart hatte. Damit wurde ihr das Recht eingeräumt, das Arbeitsverhältnis vor dem vereinbarten Ende mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende zu kündigen. Für diesen Fall sollte sie für jeden vollen Monat der vorzeitigen Beendigung 75 % des laufenden Bruttomonatsgehalts als zusätzliche Abfindung erhalten. Die Arbeitnehmerin übte dieses Recht aus und der Arbeitgeber zahlte die zusätzliche Abfindung. Das Wohnsitzfinanzamt verweigerte allerdings die ermäßigte Besteuerung für den auf das vorzeitige Ausscheiden entfallenden Teil der Abfindungsleistung.

Abweichung zum Urteil
des FG Niedersachsen
vom 08.02.2018
(AZ: 1 K 279/17)

Nach erfolglosem Einspruch gab das FG Hessen der Arbeitnehmerin recht. Auch die zusätzliche Zahlung für das vorzeitige Ausscheiden sei als Entschädigung im Sinne des § 24 EStG anzusehen. Dies eröffnet

Ihr Kontakt



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



5b | Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung |

Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf

Key Facts

- Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens, welcher der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags für die Entsendungsdauer zugeordnet ist, erste Tätigkeitsstätte.
- BFH bestätigt in der Revision die Vorinstanz und damit zugleich die Auffassung der Finanzverwaltung.

Die Klage vor dem FG Niedersachsen blieb ohne Erfolg. Der BFH hat nun die Vorinstanz und damit auch die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF vom 25.11.2020) bestätigt.

Gemäß der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG ist erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Mitarbeiter dauerhaft zugeordnet ist. Diese Zuordnung wird durch die dienst- und arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Eine dauerhafte Zuordnung liegt vor, wenn der Mitarbeiter unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an der jeweiligen Tätigkeitsstätte tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG).

Die vorgenannten Voraussetzungen waren laut BFH im Streitfall für den Standort der Gastgesellschaft in den USA erfüllt. Es handelte sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers. Der Mitarbeiter ist mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen und war aufgrund des vereinbarten lokalen Arbeitsvertrags dem dort genannten Standort in den USA zugeordnet. Zudem erfolgte die Zuordnung dauerhaft, denn sie sollte für die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses Bestand haben. Da das Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft während der Entsendedauer ruhend gestellt war, ergaben sich hieraus keine arbeitsrechtlichen Weisungen mehr in Bezug auf eine erste Tätigkeitsstätte. Die Arbeitgeberstellung der Heimatgesellschaft war somit nur subsidiär. Es handelte sich folglich bei dem Standort der Gastgesellschaft in den USA um die erste Tätigkeitsstätte des Mitarbeiters. Aus deutscher Sicht lagen daher keine steuerfreien Reisekosten vor.

BFH bestätigt Auffassung der Finanzverwaltung

Definition der ersten Tätigkeitsstätte

Dauerhafte Zuordnung im Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft begründet erste Tätigkeitsstätte

BFH vom 17.12.2020
(AZ: VI R 21/18)



Streitig war, ob die Reisekostenerstattungen eines für drei Jahre in die USA entsandten Mitarbeiters im Rahmen des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu behandeln sind. Gemäß vereinbartem Entsendevertrag wurde der mit der deutschen Gesellschaft bestehende Arbeitsvertrag für die Zeit der Entsendung ruhend gestellt. Mit der aufnehmenden Gastgesellschaft wurde ein lokaler Arbeitsvertrag geschlossen, der u.a. Einzelheiten hinsichtlich Aufgabengebiet, Verantwortlichkeiten und Befugnisse des Mitarbeiters regelte. Als Arbeitsort („place of employment“) wurde in diesem Vertrag ein Standort der Gastgesellschaft vereinbart. Die Wohnung in Deutschland wurde beibehalten, weswegen der Mitarbeiter hierzulande weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig war. Der Mitarbeiter vertrat die Auffassung, dass die Zuschüsse des Arbeitgebers für Unterkunft und Heimfahrten als steuerfreie Werbungskostenerstattungen zu behandeln seien. Das Finanzamt bezog diese hingegen in vollem Umfang in den Progressionsvorbehalt ein. Denn die erste Tätigkeitsstätte habe sich in den USA befunden, so dass keine auswärtige Tätigkeit anzunehmen gewesen sei. Auch der Lebensmittelpunkt des Mitarbeiters habe sich in die USA verlagert, so dass auch keine doppelte Haushaltsführung vorgelegen habe.

Ihr Kontakt



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

5c | Bemessungsgrundlage für € 110-Freibetrag bei Betriebsveranstaltungen inkl. Storno- und „No-Show“-Kosten | Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

Key Facts

- Alle Aufwendungen des Arbeitgebers sind Kosten der Betriebsveranstaltung.
- Dies gilt unabhängig davon, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen.
- Die Bewertung nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG verdrängt in ihrem Anwendungsbereich die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Nr. 1a Satz 2 EStG alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer sind. Nach der eindeutigen gesetzlichen Regelung gilt dies unabhängig davon, ob die Aufwendungen einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Der Vereinfachungszweck der gesetzlichen Regelung würde verfehlt, wenn zwischen verschiedenen Arten von Aufwendungen unterschieden werden müsste, zumal dem Gesetz keine Kriterien für eine solche Differenzierung entnommen werden können.

BFH vom 29.04.2021
(AZ: VI R 31/18)

Der BFH hatte zu klären, wie und welche Aufwendungen bei der Prüfung des € 110-Freibetrags für Betriebsveranstaltungen einbezogen werden müssen.

Urteilsfall



Im Streitfall hatte ein Arbeitgeber einen gemeinsamen Kochkurs als Weihnachtsfeier geplant, an welchem am Ende nicht alle angemeldeten Personen teilnehmen konnten. Der Veranstalter stellte die Rechnung gemäß der angemeldeten Personenzahl. Der Arbeitgeber teilte diese Kosten durch die Zahl der angemeldeten Personen und legte diesen Betrag bei der Prüfung des € 110-Freibetrags für die Mitarbeiter zugrunde, die tatsächlich anwesend waren. Der Anteil der angemeldeten, nicht teilnehmenden Mitarbeiter wurde in der Lohnsteuer-Anmeldung bei den zugrunde gelegten Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung nicht berücksichtigt. Das Finanzamt lehnte diese Vorgehensweise unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 14.10.2015 ab und bezog auch die „vergeblichen Aufwendungen“ in die Bemessungsgrundlage mit ein.

Alle Aufwendungen einzubeziehen, auch wenn sie den Empfänger nicht bereichern

Der BFH bestätigte die Berechnung des Finanzamts und entschied, dass Zuwendungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1

Damit hat der BFH auch seine Rechtsprechung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Veranstaltungen, die nach § 37b EStG versteuert werden, bestätigt. Sowohl § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG als auch § 37b EStG enthalten eine eigenständige Bewertungsregelung (Aufwendungen des Arbeitgebers inklusive der Umsatzsteuer), die in ihrem Anwendungsbereich die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (ortsüblicher Endpreis am Abgabeort) verdrängt.

Parallele zu § 37b EStG

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

Wenn die Bewertung mit den Aufwendungen des Arbeitgebers erfolgen muss, besteht keine Rechtsgrundlage dafür, bestimmte einzelne Aufwendungen des Arbeitgebers aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Nur wenn der ortsübliche Endpreis am Abgabeort anhand der Aufwendungen des Arbeitgebers geschätzt wird (was nach der Rechtsprechung des BFH durchaus zulässig ist), dürfen nur solche Aufwendungen herangezogen werden, die für den Empfänger zu einem geldwerten Vorteil führen.

Ihr Kontakt



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

€ 110-Freibetrag

5d | Auszahlung aus einem Aufbaukonto der betrieblichen Altersversorgung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nach vorheriger Umwandlung einer Abfindung in eine Direktzusage | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Umwandlung einer Abfindung in betriebliche Altersversorgung führt zu neuem Anspruch aus neuem Rechtsgrund.
- Für einen als Einmalbetrag gezahlten verbleibenden Teil der Abfindung ist die sog. Fünftelregelung weiterhin anwendbar, unabhängig von einer späteren Auszahlung der Altersversorgungsleistung.
- Spätere Versorgungsleistung bei Einmalkapitalzahlung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten.

einer Direktzusage liege in Höhe der gewandelten Abfindung kein Zufluss von Arbeitslohn vor. Die spätere Auszahlung der Altersversorgungsleistung habe daher keine Auswirkung auf die Versteuerung der Abfindung mehr. Die Abfindungszahlung und die Einmalkapitalzahlung beruhen in diesen Fällen auf unterschiedlichen Rechtsgründen (Abfindung und Direktzusage).

Auch die spätere Auszahlung der betrieblichen Altersversorgung als Einmalkapital kann als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nach der sog. Fünftelregelung versteuert werden, wenn das Versorgungsguthaben über mehrere Jahre im Wege der Entgeltumwandlung angesammelt wurde. Bei den Alterseinkünften besteht die "Tätigkeit" in der früheren Leistung von Beiträgen. Das gilt auch, wenn dem Mitarbeiter daneben eine weitere Altersversorgung aus einer arbeitgeberfinanzierten Direktzusage zusteht, die zu einem anderen Zeitpunkt ausgezahlt wird. Die Ansprüche auf das jeweilige Versorgungskonto aus verschiedenen Versorgungszusagen sind für die Frage der Zusammenballung gesondert zu betrachten.

Nach Umwandlung
Änderung des Anspruchs

Fünftelregelung für Ein-
malkapitalzahlung aus
einer Direktzusage

Umwandlung einer
Abfindung in die betrieb-
liche Altersversorgung

Im Rahmen von Aufhebungsvereinbarungen können Mitarbeiter häufig ihre Abfindung oder einen Teil davon in eine betriebliche Altersversorgung in Form einer Direktzusage umwandeln. Entscheidet sich ein Mitarbeiter hierfür und wird die übrige Abfindung an den Mitarbeiter ausgezahlt, stellt sich die Frage, ob für den verbleibenden Teil der Abfindung die sog. Fünftelregelung weiterhin anwendbar ist.

BFH vom 24.04.2021
(AZ: IX R 3/20)

Der BFH bejaht dies. Im Zeitpunkt der Umwandlung der Abfindung zugunsten

Ihr Kontakt



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

5e | Zuschuss des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung ab 01.01.2022 verpflichtend | Autor: RA Otfried Böhmer, München

Key Facts

- Ab dem 01.01.2022 gilt die Zuschusspflicht des Arbeitgebers auch für vor dem 01.01.2019 geschlossene individual- und kollektivrechtliche Entgeltumwandelungsvereinbarungen.
- Voraussetzung ist eine Entgeltumwandlung des Arbeitnehmers in eine betriebliche Altersversorgung.
- Nur für die Durchführungswege Pensionsfonds, Pensionskasse und Direktversicherung relevant.
- Ersparte Sozialversicherungsbeiträge als Voraussetzung.
- Höhe des Zuschusses beträgt 15 % des umgewandelten Entgelts.

Zum 01.01.2019 ist durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz die Verpflichtung für Arbeitgeber eingeführt worden, bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten betrieblichen Altersversorgung einen Zuschuss von 15 % des umgewandelten Entgelts zusätzlich an den Pensionsfonds, die Pensionskasse oder die Direktversicherung weiterzuleiten, soweit durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge eingespart werden, § 1a Abs. 1a BetrAVG.

Diese Verpflichtung wird erst ab dem 01.01.2022 wirksam, soweit individual- und kollektivrechtliche Entgeltumwandelungsvereinbarungen vor dem 01.01.2019 geschlossen wurden. Wurde eine reine

Zuschusspflicht bereits
zum 01.01.2019
eingeführt



Für vor dem 01.01.2019
geschlossene Verein-
barungen erst ab dem
01.01.2022 wirksam

Nur für die Durchführungswege Pensionskasse, Pensionsfonds und Direktversicherung relevant



Ersparte Sozialversicherungsbeiträge als Voraussetzung

Beitragszusage in einem Tarifvertrag geregelt, galt diese Verpflichtung allerdings bereits ab dem 01.01.2019 (§ 23 BetrAVG).

Somit besteht ab dem **01.01.2022** für alle Arbeitgeber eine seitens der Arbeitnehmer einklagbare Zuschusspflicht, wenn ihre Arbeitnehmer eine Entgeltumwandlung zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung in den Durchführungsweegen Pensionsfonds, Pensionskasse oder Direktversicherung (also nicht: Direktzusage und Unterstützungskasse) vornehmen.

Die Zuschusspflicht besteht jedoch nur, soweit durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 SVEV eingespart werden.

Sozialversicherungsfrei sind danach Entgeltumwandlungen bis 4 % der Beitragsbemessungsgrenze Rentenversicherung (West) (2021: € 3.408 p.a.). Soweit der Arbeitgeber keine Ersparnis an Sozialversicherungsbeiträgen erzielt, weil sich das jährliche Einkommen auch nach der Entgeltumwandlung noch oberhalb der Beitragsbemessungsgrenzen (West oder Ost) befindet, gilt keine Zuschusspflicht.

Die Zuschüsse sind vom Arbeitgeber direkt an die Versorgungsträger weiterzuleiten. Somit sollten alle Arbeitgeber in der zweiten Jahreshälfte prüfen, ob und inwieweit bei ihnen solche Zuschusspflichten ab dem 01.01.2022 gelten und dementsprechend umzusetzen sind.

Ihr Kontakt



RA Otfrid Böhmer,
München,
otfrid.boehmer@wts.de

5f | Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer und der Homeoffice-Pauschale in der Pandemie | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Finanzverwaltung klärt Zweifelsfragen in einem Antwortschreiben des BMF an die Lohnsteuerhilfvereine.
- Danach steht auch dann kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, wenn der Mitarbeiter der Empfehlung der Politik gefolgt ist, von zuhause zu arbeiten. Eine schriftliche Anweisung des Arbeitgebers wird nicht gefordert.
- Vereinfachte Prüfung hinsichtlich des Mittelpunkts der beruflichen Tätigkeit.
- Aufwendungen für Arbeitsmittel und Kosten für Telefon/Internet neben der Homeoffice-Pauschale Werbungskosten.
- Tatsächliche Kosten für Jahresfahrkarten abziehbar.
- Schlüssiges Glaubhaftmachen der zeitlichen Abläufe ausreichend.

Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Kosten können in voller Höhe abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, in anderen Fällen ist der Abzug auf € 1.250 im Kalenderjahr begrenzt. Steuerpflichtige, die kein Arbeitszimmer haben oder die auf die Geltendmachung der Aufwendungen hierfür verzichten, können in den Jahren 2020 und 2021 für jeden Arbeitstag, an dem sie ausschließlich zuhause arbeiten, einen Betrag von € 5 abziehen, höchstens € 600 im Kalenderjahr. Für Tage, an denen die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird oder eine Dienstreise stattfindet, gilt die Homeoffice-Pauschale nicht.

Die Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz“ liegt auch vor, wenn der Mitarbeiter aus Gründen des Gesundheitsschutzes (Vermeidung von Kontakten mit Kollegen) zuhause gearbeitet hat. Für die Zeit der Corona-Pandemie (01.03.2020 bis 31.12.2021) nimmt die Finanzverwaltung dies auch an, wenn der Mitarbeiter ohne eine ausdrückliche (schriftliche) Anweisung des Arbeitgebers zuhause gearbeitet hat und damit einer Empfehlung der Bundesregierung und der Länder gefolgt ist.

Arbeitszimmer

Homeoffice-Pauschale

Kein anderer Arbeitsplatz



BMF-Antwort vom 09.07.2021

Mit einem Antwortschreiben des BMF an die Lohnsteuerhilfvereine hat die Finanzverwaltung Zweifelsfragen zum Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die sog. Homeoffice-Pauschale in der Corona-Pandemie geklärt.

Gesetzliche Regelung § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und seine Ausstattung sind nur



Qualitativ gleichwertige Arbeiten im Homeoffice

Es kann davon ausgegangen werden, dass zuhause grundsätzlich qualitativ gleichwertige Arbeiten wie am bisherigen Arbeitsplatz ausgeübt werden, so dass bei quantitativ überwiegender Tätigkeit der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in der Wohnung des Mitarbeiters angenommen werden kann. Die zeitliche Prüfung ist für einen zusammenhängenden Zeitraum als Durchschnittsregelung vorzunehmen, z.B. für die Zeit im ersten Lockdown oder insgesamt seit Beginn der Pandemie, wenn der Mitarbeiter seit März 2020 überwiegend von zuhause gearbeitet hat. Bei zeitweiliger Kurzarbeit o.ä. kann auch ein anderer Zeitraum herangezogen werden.

Zeitliche Prüfung



Homeoffice-Pauschale
Kosten lt. Rz. 6 des BMF
vom 06.10.2017

Die Homeoffice-Pauschale gilt die Kosten ab, die bei Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers als Werbungskosten abgezogen werden könnten (z.B. Miete, Gebäude-AfA, Schuldzinsen, Wasser- und Energiekosten, etc.). Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon-/Internetkosten sind wie auch beim Arbeitszimmer daneben abziehbar.

Fahrkarten für öffentliche
Verkehrsmittel

Für Tage, an denen der Mitarbeiter die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht hat, kann

der Mitarbeiter die Entfernungspauschale ansetzen. Hat er Monats-/Jahrestickets für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erworben, diese aber wegen der Tätigkeit zuhause nicht wie geplant genutzt, können trotzdem die tatsächlichen Kosten gem. § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie die Entfernungspauschale des Kalenderjahrs übersteigen. Die Aufwendungen müssen nicht auf einzelne Arbeitstage aufgeteilt werden.

Der Finanzverwaltung ist bewusst, dass zeitliche Abläufe ggf. nicht lückenlos dokumentiert worden sind. Für die Glaubhaftmachung des Sachverhalts sollten daher schlüssige Angaben des Mitarbeiters in der Regel ausreichen. Dennoch wird die Prüfung des Einzelfalls durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt vorgenommen und dort entschieden, inwieweit Nachweise für die Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers vorgelegt werden müssen. Unseres Erachtens sind aber Arbeitgeberbestätigungen (z.B. eine Anweisung, dass der Mitarbeiter zuhause arbeiten sollte) nicht erforderlich.

Nachweise

Ihr Kontakt



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



BMF vom 21.07.2021

Kurznews

5g | Neue Umzugskostenpauschalen | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Mit BMF-Schreiben vom 21.07.2021 hat die Finanzverwaltung neue Höchstbeträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und Pauschalen für sonstige Umzugsauslagen bei beruflich veranlassten Umzügen bekanntgemacht. Die neuen Beträge gelten bereits ab 01.04.2021. Gleichzei-

tig wurden die Beträge bekanntgemacht, die ab 01.04.2022 gelten werden. Maßgebend ist dabei bei Inlandsumzügen der Tag vor dem Einladen des Umzugsguts und bei Auslandsumzügen der Tag der Beendigung des Umzugs.

Ihr Kontakt



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

6a | Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen mit jährlich 6 % ab dem Jahr 2014 verfassungswidrig | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Aufgrund Fortgeltungsanordnung des BVerfG sind die verfassungswidrigen Vorschriften für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar.
- Erst für Verzinsungszeiträume ab 2019 sind die Vorschriften unanwendbar.
- Insoweit hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt.
- Die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz umfasst dabei auch Erstattungszinsen. Insoweit ist aber unseres Erachtens der Vertrauensschutz nach § 176 AO zu beachten.
- Mit BMF-Schreiben vom 17.09.2021 gibt die Finanzverwaltung Details zum Umgang mit der BVerfG-Entscheidung bekannt.

Für Verzinsungszeiträume ab 2019 sind die verfassungswidrigen Vorschriften hingegen unanwendbar. Dies betrifft damit auch die Verzinsung von Steuern für weit zurückliegende Veranlagungszeiträume. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen. Insoweit ist der Gesetzgeber nun verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandkräftigen Hoheitsakte erfasst.

Unanwendbarkeit für Verzinsungszeiträume ab 2019 und Auftrag an den Gesetzgeber

Die Verzinsung von Steuernachforderungen mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % nach Ablauf einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten bewirke eine Ungleichbehandlung von Steuerschuldnern, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, gegenüber Steuerschuldnern, deren Steuer bereits innerhalb der Karenzzeit endgültig festgesetzt wird. Der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und damit das Überschreiten der Karenzzeit, an das der Gesetzgeber für die Differenzierung anknüpft, seien für die einzelnen Steuerpflichtigen dabei weitestgehend nicht verfügbar. Es liege letztlich in der Sphäre der Finanzverwaltung beziehungsweise – im Fall der Gewerbesteuer – in der Regel zusätzlich in der Sphäre der Gemeinden, wann die Steuer festgesetzt wird. Die dadurch bewirkte Ungleichbehandlung erweise sich gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG für Verzinsungszeiträume ab 2014 als verfassungswidrig. Ein geringere Ungleichheit bewirkendes und mindestens gleich geeignetes Mittel zur Förderung des Gesetzeszwecks wäre insoweit eine Vollverzinsung mit einem niedrigeren Zinssatz.

Konkreter Verfassungsverstoß



BVerfG vom 08.07.2021
(AZ: 1 BvR 2237/14,
1 BvR 2422/17)



BMF vom 17.09.2021

Mit am 18.08.2021 veröffentlichtem Beschluss vom 08.07.2021 hat der Erste Senat des BVerfG entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen in § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird. Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 17.09.2021 bereits Details zum Umgang mit dem BVerfG-Beschluss bekanntgegeben.

Fortgeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018

Im Ergebnis ist das bisherige Recht allerdings für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar. Diese Fortgeltungsanordnung des BVerfG sei aufgrund ansonsten drohender erheblicher haushaltswirtschaftlicher Unsicherheiten geboten gewesen. Entscheidend ist dabei allein der Verzinsungszeitraum, nicht der Veranlagungszeitraum, für den die Steuer erhoben wird. Unter Verzinsungszeiträumen bis zum 31.12.2018 sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nur volle Zinsmonate zu verstehen, die spätestens mit Ablauf des 31.12.2018 enden.

Verfassungswidrigkeit auch in Bezug auf Erstattungszinsen

gibt es ab Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses keinen Vertrauensschutz. § 176 AO setzt die Änderung eines Bescheids voraus und findet auf den Erlass eines Erstbescheides keine Anwendung. Verfahren mit dem Ziel, bis zur gesetzlichen Neuregelung weiterhin und endgültig solche Erstattungszinsen mit 6 % p.a. zu bekommen, haben keine Aussicht auf Erfolg. Einsprüche gegen die insoweit vorläufige Aussetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO) der Festsetzung von Erstattungszinsen für Verzinsungszeiträume ab 01.01.2019 werden laut BMF-Schreiben vom 17.09.2021 als unbegründet zurückgewiesen.

Vertrauensschutz



Ganz anders ist die Sachlage unseres Erachtens aber in Bezug auf Erstattungszinsbescheide für Verzinsungszeiträume ab 2019 zu beurteilen, die bis zur Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses bereits ergangen waren. Soweit solche Zinsfestsetzungen – unabhängig von der Frage, ob dies einfachrechtlich zulässig sei – vorläufig ergangen sind, werde die Finanzverwaltung beziehungsweise die Gemeinde im Fall von Erstattungszinsen auf die Gewerbesteuer zu prüfen haben, ob und inwieweit der Aufhebung oder Änderung einer Zinsfestsetzung zuungunsten der Steuerpflichtigen die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO (i. V. m. § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO) entgegenstehe. Darauf weist das BVerfG in Rz. 258 seiner Entscheidung ausdrücklich hin.

Vorläufige Bescheide der Finanzverwaltung

Die Finanzämter wurden bereits mit BMF-Schreiben vom 02.05.2019 angewiesen, die Festsetzung von Zinsen, in denen der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO mit 0,5 % pro Monat angewendet wird, gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO i. V. m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig vorzunehmen. Auch die Festsetzung von Erstattungszinsen hat seit diesem BMF-Schreiben vorläufig zu erfolgen. Die Finanzver-



waltung scheint hier unverändert davon auszugehen, dass abhängig von der nun ergangenen Entscheidung des BVerfG und der gesetzlichen Neuregelung unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zuungunsten der Steuerpflichtigen erfolgen könnte. Dem steht in Bezug auf Erstattungszinsen unseres Erachtens allerdings die Vertrauensschutzvorschrift des § 176 AO entgegen, welche nach eigener Auffassung der Finanzverwaltung auch für nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergangene Bescheide gilt. Der Vertrauensschutz gilt ab Bekanntgabe des ursprünglichen Erstattungszinsbescheides. Sobald also die Finanzverwaltung nach Inkrafttreten neuer gesetzlicher Regelungen beginnt, Erstattungszinsbescheide zuungunsten von Steuerpflichtigen zu ändern, sind Rechtsbehelfe gegen diese Änderungsbescheide einzulegen.

Nicht ganz einheitlich sieht die Praxis der Zinsfestsetzung in Bezug auf die Gewerbesteuer aus. Die Problematik besteht hier darin, dass § 363 Abs. 2 AO (Ruhensverfahren) bei der Erhebung von Realsteuern und diesbezüglicher Zinsen im Widerspruchsverfahren nicht anwendbar ist. Zwar behelfen sich Städte und Gemeinden teilweise über § 79 VwVfG, § 173 VwGO mit einer analogen Anwendung von § 251 ZPO. Auch wurden solche Gewerbesteuerzinsbescheide in anderen Fällen bereits gem. § 165 AO vorläufig erlassen. Es gab jedoch vereinzelt auch Städte und Gemeinden, die keinen dieser Wege gingen und die Steuerpflichtigen stattdessen in ein Klageverfahren trieben.

Rechtsbehelfe gegen Nachzahlungszinsen betreffend Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 haben damit keine Aussicht auf Erfolg mehr und werden insoweit als unbegründet zurückgewiesen. Sollte AdV gewährt worden sein, wird diese aufgehoben. Etwaige Verfahrenskosten (insbesondere in Bezug auf Gewerbesteuerzinsen) sollten sich aber für die Verzinsungszeiträume 2014 bis 2018 mit Hinweis auf eine einschlägige Kostenentscheidung des BFH in anderer Sache vom 18.07.2019 abwehren lassen. Schließlich seien insoweit die verfassungsrechtlichen Zweifel berechtigt gewesen. Lediglich wegen der vom BVerfG aufgrund übergeordneter fiskalischer Erwägungen

AEAO zu § 176 AO
(dort Ziffer 1 Satz 2)

Uneinheitliche Praxis der
Kommunen bei Zinsen auf
Gewerbesteuern

Folgen für Nachzahlungs- und Erstattungszinsbescheide betreffend Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018

BFH vom 18.07.2019
(AZ: VII R 9/19 (VII R 4/09))



angeordneten Fortgeltung des Rechts haben solche Rechtsbehelfe nun keinen Erfolg. In Bezug auf Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 ist die rechtliche Ungewissheit entfallen. Vorläufige Zinsfestsetzungen müssen allerdings nur für endgültig erklärt werden, wenn sie aus anderen Gründen aufzuheben oder zu ändern ist oder der Steuerpflichtige die Endgültigkeitserklärung beantragt (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO). In neuen Zinsbescheiden nach § 233a AO sind Nachzahlungs- und Erstattungsinsen für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiterhin mit 0,5 % Zinsen pro Monat zu berechnen und endgültig festzusetzen. Eine Vorläufigkeitserklärung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO erfolgt insoweit mangels Neuregelungsverpflichtung nicht mehr.

Folgen für Nachzahlungs-
zinsbescheide betreffend
Verzinsungszeiträume
ab 2019



In Bezug auf Verzinsungszeiträume ab 2019 vorläufige Nachzahlungszinsbescheide werden automatisch geändert, sobald die dann rückwirkend geltenden neuen Gesetzesvorschriften in Kraft treten. Sofern gegen solche Nachzahlungszinsbescheide bereits ein Rechtsbehelf eingelegt ist oder dies noch möglich ist, sollten sich mit einem damit verbundenen Antrag auf Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung auch Liquiditätsabflüsse vorerst vermeiden bzw. bereits gezahlte Zinsen nochmal zurückholen lassen. Neue Zinsbescheide sollten aber infolge der Entscheidung des BVerfG ohnehin keine Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab 2019 mehr enthalten bzw. sollte die Zinsfestsetzung insoweit gem. § 165 Abs. 1 Satz 4 AO vorläufig ausgesetzt sein. In Abhängigkeit von der Entscheidung des Gesetzgebers über eine rückwirkende Neuregelung wird die ausgesetzte Festsetzung von Nachzahlungs- und Erstattungsinsen nachgeholt.

Keine Erstreckung auf
andere Verzinsungstat-
bestände nach der AO

Das BVerfG erstreckte die Unvereinbarkeitserklärung ausdrücklich nicht auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten der Steuerpflichtigen, namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen nach den §§ 234, 235 und 237 AO. Laut BMF-Schreiben vom 17.09.2021 ergehen diese Bescheide nunmehr wieder endgültig. Die Finanzverwaltung ist angewiesen, diesbezügliche Einsprüche als unbegründet zurückzuweisen, so dass im Einzelfall entschieden werden muss, ob der Klage-

weg beschritten wird. Für diesbezüglich vorläufige Bescheide gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Unsicherheit mit dem BVerfG-Beschluss entfallen ist. Diese vorläufigen Bescheide werden nach § 165 Abs. 2 Satz 4 AO allerdings nur ausdrücklich für endgültig erklärt, wenn der Zinsschuldner dies beantragt oder der Zinsbescheid aus anderem Grund aufzuheben oder zu ändern ist. Stellt der Steuerpflichtige diesen Antrag nicht, bleibt es zwar weiterhin bei der vorläufigen Festsetzung. Der Steuerbescheid wird aber irgendwann durch Verjährungseintritt (§ 239 Abs. 1 AO, jedoch gehemmt nach § 171 Abs. 8 Satz 2 AO) endgültig. In den meisten Fällen wird die Festsetzungsverjährung Mitte August 2023 ein Thema. Nur ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen und die folgende Endgültigkeitserklärung ermöglicht es ihm, sich gegen die Zinshöhe zur Wehr zu setzen. Allerdings werden entsprechende Einsprüche, wie beschrieben, momentan als unbegründet zurückgewiesen, so dass auch hier über den Klageweg zu entscheiden sein wird. In der aktuellen Situation ist es daher regelmäßig ratsam, noch abzuwarten und zu hoffen, dass bis Mitte August 2023 bereits ein entsprechendes Hauptsacheverfahren beim BFH oder BVerfG anhängig gemacht wurde.

Besonders wichtig im Zusammenhang mit anderen Verzinsungstatbeständen der AO ist auch die Aussage der Finanzverwaltung, dass die Anrechnung von Zinsen nach § 233a AO auf Stundungszinsen, Hinterziehungszinsen, Prozesszinsen und Aussetzungszinsen ggf. anzupassen ist. Denn diese anderen Zinsen und Zinsen nach § 233a AO würden sich nun deutlich voneinander unterscheiden.

Auch an anderen Stellen bleibt nun abzuwarten, ob und wie der Gesetzgeber den Beschluss zum Anlass nimmt, Änderungen vorzunehmen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf das ebenfalls beim BVerfG anhängige Verfahren (AZ: 2 BvL 22/17) zum Diskontierungszinssatz für Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG in der 2015 geltenden Fassung. Anwendung findet der Zinssatz in Höhe von 6 % auch bei Zinsabschöpfungsregelungen (z.B. in § 4 Abs. 4a Satz 3 oder § 6b Abs. 7 EStG).

Anpassung der
Anrechnung von Zinsen
nach § 233a AO

Ihr Kontakt



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

6b | Zuschläge für nicht oder verspätet vorgelegte oder nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation als Verletzung europäischer Grundfreiheiten? |

Autoren: StB/FBStR Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf, StB Christian Vogt, Hamburg, und Anna-Lena Scherer, Düsseldorf

Key Facts

- FG Bremen legt EuGH die Frage vor, ob ein Zuschlag gem. § 162 Abs. 4 AO für eine nicht oder verspätet vorgelegte bzw. eine nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar ist.
- Möglicher Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit.
- Steuerpflichtige sollten bei Ergehen eines Zuschlagsbescheids einen Einspruch unter Verweis auf das nun beim EuGH anhängige Verfahren prüfen.

erfolgen, da Rechtsvorschriften, die sich auf Beziehungen innerhalb von Unternehmensgruppen beziehen, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit betreffen. Im Rahmen der Prüfung vor dem Hintergrund der Dienstleistungsfreiheit stellen sich nach Auffassung des Finanzgerichts aber dieselben Fragen.

Das Finanzgericht sieht möglicherweise die Niederlassungsfreiheit dadurch beschränkt, dass für inländische Steuerpflichtige eine besondere Aufzeichnungspflicht für Geschäftsbeziehungen mit im EU-Ausland ansässigen nahestehenden Personen besteht und die Nichtvorlage der geforderten Aufzeichnungen zu einer Sanktionierung in Form eines Zuschlags führt, während dies für Geschäftsbeziehungen mit inländischen nahestehenden Personen nicht vorgesehen ist. Dies könnte dazu führen, dass Personen aus anderen Mitgliedstaaten von der Gründung von Tochtergesellschaften in Deutschland bzw. von Geschäftsbeziehungen zu diesen absehen, um Kosten für die Erstellung der besonderen Aufzeichnungen zu vermeiden sowie der Gefahr möglicherweise drohender Zuschläge zu entgehen.

Beschränkung insbesondere der Niederlassungsfreiheit

Ist eine steuerliche Maßnahme dazu geeignet, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken, ist sie nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem muss die Beschränkung in diesem Fall geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, darf dabei aber nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist. Das Finanzgericht weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Verletzung von Mitwirkungspflichten seitens der Steuerpflichtigen bereits über die Regelung des § 162 Abs. 3 AO einer weitreichenden Sanktionierung unterliegt. Legt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen vor, sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar oder

Zweifelhafte Rechtfertigung der Erforderlichkeit der Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO

Hintergrund

Gemäß § 90 Abs. 3 AO sind Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen unterhalten, regelmäßig dazu verpflichtet, innerhalb bestimmter Fristen Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt dieser Geschäftsbeziehungen (sog. Verrechnungspreisdokumentation) zu erstellen. Legt ein Steuerpflichtiger diese Dokumentation nicht vor, wird diese als nicht verwertbar angesehen oder wird festgestellt, dass diese nicht zeitnah erstellt wurde, wird gem. § 162 Abs. 3 AO widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher als die erklärten Einkünfte sind. Weiter sind nach § 162 Abs. 4 AO Zuschläge festzusetzen, wenn Aufzeichnungen nicht oder verspätet vorgelegt werden oder die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind.

Beschluss des FG Bremen vom 07.07.2021 (2 K 187/17 (3))

Das FG Bremen hat nun mit Beschluss vom 07.07.2021 Zweifel daran geäußert, dass die Erhebung dieser Zuschläge mit der europarechtlich gebotenen Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) vereinbar ist.

Auch wenn im Streitfall grenzüberschreitende Dienstleistungen erbracht werden, muss nach Auffassung des Finanzgerichts die Prüfung vorrangig vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit



wird festgestellt, dass diese nicht zeitnah erstellt wurden, wird im Rahmen einer widerlegbaren Vermutung unterstellt, dass die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkünfte tatsächlich höher sind, als diese vom Steuerpflichtigen erklärt wurden. Dabei dürfen Preisspannen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.

So dienen nach Auffassung des FG Bremen die Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation und die Sanktionen bei Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten grundsätzlich legitimen Zwecken. Zweifelhafte sei jedoch, ob die zusätzliche Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich ist, da sie nicht weiter zu einer dem Fremdvergleich Rechnung tragenden Steuerfestsetzung beiträgt, sondern

vielmehr allein eine Sanktion der Verletzung der Mitwirkungspflichten darstellt. Die Regelungen zur Bestimmung der Höhe des Zuschlags verstärken diese Zweifel noch. Um diese Frage der Europarechtskonformität zu klären, hat das FG Bremen die Frage nun dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens vorgelegt.

Die Entscheidung des EuGH bleibt nun abzuwarten. Aus verfahrensrechtlicher Sicht sollten Steuerpflichtige beim Ergehen etwaiger Zuschlagsbescheide prüfen, ob insoweit unter Verweis auf das nun beim EuGH anhängige Verfahren (Rs. C-431/21) Einspruch einzulegen ist, um ihre Rechtsposition in Bezug auf die abzuwartende Entscheidung zu sichern. Das Verfahren ruht dann gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

Ihr Kontakt



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

6c | IDW-Prüfungshinweis zur GoBD-Compliance | Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Erstmals offiziell Berücksichtigung der steuerlichen GoBD bei zukünftigen Prüfungshandlungen durch die Wirtschaftsprüfer.
- Wichtige Ergänzung der bisher bekannten Verlautbarungen anderer Verbände zum Thema GoBD, vor allem zu Musterverfahrensdokumentationen.
- Prüfungsergebnis entfaltet keine Bindungswirkung gegenüber der Finanzverwaltung.

der Abschlussprüfung bezogen auf die GoBD-Anforderungen zu berücksichtigen sind. Die vom BMF veröffentlichten GoBD-Anforderungen werden somit erstmals bei zukünftigen, freiwillig vom Steuerpflichtigen beauftragten Prüfungshandlungen der Wirtschaftsprüfer angewandt.

Mit dem IDW PS 860 wurden bisher schon Standards, Grundsätze und Vorgehensweisen für die IT-Prüfungen außerhalb der Abschlussprüfung definiert. Die jetzige Veröffentlichung des Prüfungshinweises (IDW PH 9.860.4) bezüglich der bislang fehlenden einheitlichen Definition von Kriterien hinsichtlich der GoBD-Anforderungen aus Sicht des IDW ist eine logische und sachgerechte Ergänzung zum IDW PS 860.

IDW PH 9.860.4
i.V.m. IDW PS 860

Neben den allgemeinen Vorbemerkungen konkretisiert der Prüfungshinweis die Vorgaben zu Ziel, Umfang und Gegenstand einer Prüfung.

Eine Prüfung der IT-Systeme, deren Daten bzw. Dokumente für die Besteuerung von Bedeutung sind, kann im Wege einer Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung erfolgen. Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist zu beurteilen, ob die vom Unternehmen umgesetzten Maßnahmen in allen wesentlichen Belangen

Erstmals wurde ein Prüfungshinweis zur Prüfung der Einhaltung der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) durch den Fachausschuss für Informationstechnologie des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit Datum vom 14.07.2021 veröffentlicht. Dem Hinweis liegt der IDW PS 860 (Prüfungsstandard des IDW zur IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung) zugrunde. Adressat ist der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Er konkretisiert und definiert, welche Aspekte und Kriterien künftig im Rahmen von IT-Prüfungen außerhalb

IDW PH 9.860.4
zur Einhaltung der
GoBD-Anforderungen





angemessen waren. Die Wirksamkeitsprüfung hingegen verfolgt das Ziel, zu prüfen, ob die Maßnahmen in dem zu prüfenden Zeitraum in allen wesentlichen Belangen wirksam gewesen sind.

Im Prüfungshinweis ist das Basiselement „Verfahrensdokumentation und generelle IT-Kontrollen“ sowie vier Ergänzungselemente für die Prüfung der GoBD-Kriterien, die in Anlage 1 des Prüfhinweises dargestellt sind inklusive der Referenzierung auf die entsprechenden Randziffern des GoBD-Schreibens vom 28.11.2019, enthalten. Geprüft werden muss immer das Basiselement in Verbindung mit mindestens einem Ergänzungselement.

Basiselement
„Verfahrensdokumentation und IT-Kontrollen“

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine aussagefähige, vollständige und aktuelle steuerliche Verfahrensdokumentation Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit eines (jeden) IT-gestützten Verfahrens. Im Mittelpunkt der GoBD-Vorgaben stehen vor allem die Erstellung, Pflege, Übersichtlichkeit sowie Verständlichkeit der Verfahrensdokumentation. Die in den GoBD dargestellte Gliederung der Verfahrensdokumentation mit den Bestandteilen Allgemeine Beschreibung (z.B. der Ausführung zu Rahmenbedingungen, Aufgabenstellungen und Einsatzgebieten), Anwenderdokumentation, Technische Systemdokumentation, Betriebsdokumentation sowie Beschreibung des tatsächlich gelebten internen Kontrollsystems dient nach Aussagen des IDW nur der Veranschaulichung, welche Nachweise durch die einzelnen Bestandteile in der Verfahrensdokumentation erbracht werden sollen. Sie wird von den GoBD nicht in dieser Art und Weise ausdrücklich gefordert. Die Verfahrensdokumentation kann gleichermaßen aus einem Masterdokument mit Verweis auf weitere, mitgeltende Unterlagen bestehen.

Die Ausgestaltung der generellen IT-Kontrollen hängt von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur sowie der eingesetzten IT-Infrastruktur ab. Die Prüfung dieser generellen IT-Kontrollen umfasst die Bereiche Changemanagement (Programm- und Datenänderungsverfahren), Zugangs- und Zugriffsschutz (Datensicherheit) sowie IT-Betrieb (z.B. Datensicherungs- und Wiederherstellungsverfahren).

Die Anforderungen an den Belegeingang, der sowohl originär elektronisch als auch im Wege der Digitalisierung (z.B. gescannt oder fotografiert) erfolgen kann, sind in der Anlage 1 zum Prüfungshinweis wie folgt gegliedert:

- generelle GoBD-Vorgaben für den Belegeingang,
- spezifische GoBD-Vorgaben für die bildliche Erfassung von eingehenden Papierbelegen,
- spezifische GoBD-Vorgaben für den elektronischen Belegeingang und
- spezifische GoBD-Vorgaben für die Rechnungseingangsprüfung.

Ergänzungselement (1)
„Belegeingang“

Kernpunkte sind hierbei vor allem die Vermeidung der doppelten Erfassung, die systematische Erfassung und Aufbewahrung nach bestimmten Ordnungsprinzipien sowie die Unveränderbarkeit.

Bei dem elektronischen Belegausgang ist zwischen unstrukturierten Informationen (Bildformate) und strukturierten Informationen (Daten) zu unterscheiden und zu trennen. Dabei stehen vor allem der GoBD-Grundsatz der Vollständigkeit und auch – wie beim Belegeingang – die Vermeidung der doppelten Erfassung im Mittelpunkt.

Ergänzungselement (2)
„elektronischer Belegausgang“

Zur Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen muss beim Einsatz von Archivierungsverfahren bzw. Dokumentenmanagementsystemen über den gesamten Archivierungsprozess sichergestellt sein, dass alle Dokumente und Daten gemäß einem Archivierungskonzept erfasst werden, für welche die elektronische Archivierung zulässig bzw. notwendig ist oder festgelegt wurde. Eine geordnete Ablage und die Indexierung, die Unveränderbarkeit der Daten sowie die Aufbewahrung elektronischer Belege im Ursprungsformat bzw. der tatsächlich weiterverarbeitenden

Ergänzungselement (3)
„elektronische Aufbewahrung“

Formate (identische Mehrstücke derselben Belegart – auch Bestandteil des Ergänzungselements 1, das dann neben diesem Element zum Prüfungseinsatz kommt) sowie unter gewissen GoBD-Voraussetzungen nur der sog. Inhouseformate stehen bei diesem Prüfungselement auf Grund der GoBD-Anforderungen im Fokus.

Ergänzungselement (4)
„Datenzugriff der
Finanzverwaltung“

Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfungen muss der Datenzugriff der Finanzverwaltung in vollem Umfang möglich sein. Die Finanzverwaltung hat das gesetzlich verankerte Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das DV-System zur Prüfung der entsprechenden Unterlagen zu nutzen. In diesem Ergänzungselement wird vor allem auf die aufzeichnungspflichtigen und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, die ebenfalls gesetzlich geregelten Zugriffsmöglichkeiten (unmittelbarer Zugriff (Z1), mittelbarer Zugriff (Z2) und Datenträgerüberlassung (Z3)) sowie die Datenauslagerung aus dem Ursprungssystem auf Grund der GoBD-Anforderungen abgestellt.

Fazit Mit der Veröffentlichung des IDW PH 9.860.4 gewinnen die GoBD auch außerhalb der steuerlichen Außenprüfung an Bedeutung. Während die GoBD von der

Dokumentation der IT-Verfahren sprechen, bestätigt das IDW die Praxis einer geschäftsprozessbezogenen Betrachtung der GoBD. Die GoBD-Konformität der eingesetzten IT-Verfahren bzw. IT-Systeme spiegelt sich in der Verfahrensdokumentation wieder, die ein zentraler Nachweis ist. Auch wenn die Prüfungsergebnisse bzw. -urteile auf Grund des neuen IDW-Prüfungshinweises keine direkte Auswirkung auf die Feststellung der GoBD-Konformität im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen haben werden (eher nur Indizwirkung wie bei der Zertifizierung und bei Software-Testaten, aber keine Bindungswirkung gegenüber der Finanzverwaltung), bleibt zu hoffen, dass der Prüfungshinweis sich in der Praxis als eine wichtige Ergänzung zu den bisher bekannten Verlautbarungen anderer Verbände (z. B. der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. oder der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.) etabliert. Es wäre zu begrüßen, wenn er auch zum besseren Verständnis hinsichtlich des Sinn und Zwecks einer Verfahrensdokumentation beiträgt und das Thema für die betroffenen Anwender – also die Steuerpflichtigen – greifbarer macht.

Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@
wts.de



Kurznews

6d | Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach „GDPdU“ zu Beginn der Betriebsprüfung rechtswidrig | Autor: StB Henning Burlein, München

BFH vom 07.06.2021
(AZ: VIII R 24/18)

Zu einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, hat der BFH jetzt entschieden, dass die Aufforderung der Finanzverwaltung, zu Beginn einer steuerlichen Außenprüfung einen Datenträger "nach GDPdU" zur Verfügung zu stellen, rechtswidrig ist. Ein solch unbegrenzter Datenzugriff überschreite den durch § 147 Abs. 6 AO begrenzten Umfang der Befugnis des Finanzamts zur Anforderung von elektronischen Aufzeichnungen.

Datenzugriff und Auswertung nicht auf die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen und die Diensträume der Finanzverwaltung begrenzt waren. Wie bereits höchstfinanrichterlich entschieden, gebiete es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der geschützten Daten von Berufsgeheimnisträgern Rechnung zu tragen und nach Möglichkeit auszuschließen, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung, z.B. infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks, in fremde Hände geraten könnten.

Unbegrenzter Datenzugriff rechtswidrig

BFH vom 16.12.2014
(AZ: VIII R 52/12)

Unabhängig davon sei die Aufforderung zudem auch deshalb rechtswidrig, weil

Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@
wts.de

DEUTSCHLAND 7a | Vereinfachungsregelung für Lizenzvergütungen bei inländischen Registerfällen in DBA-Konstellationen | Autor: StB Markus Gomoluch, München



Key Facts

- Verlängerung der Vereinfachungsregelung für inländische Registerfälle bis zum 30.06.2022.
- Die Fristverlängerung erstreckt sich jedoch nicht auf die Veräußerung von Rechten, in diesen Fällen findet die Vereinfachungsregelung nur für Vergütungen Anwendung, die bis zum 30.09.2021 zufließen.
- Keine Regelung für Nicht-DBA-Fälle.

30.09.2021 noch zufließende Lizenzvergütungen weder eine Steueranmeldung noch ein Steuerabzug vorzunehmen, wenn vereinfacht die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Ansässigkeitsvoraussetzung des Vergütungsschuldners (Rz. 2)
- DBA-Abkommensberechtigung (Rz. 3)
- Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug (Rz. 4)
- Offenlegung der Vertragsverhältnisse (Rz. 5)
- Mitwirkungspflichten (Rz. 6)

Voraussetzungen für Anwendung Vereinfachungsregelung

BMF vom 14.07.2021



Mit BMF-Schreiben vom 14.07.2021 hat sich die Finanzverwaltung erneut zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG von Vergütungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG, die von ausländischen Vergütungsschuldern für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind, geäußert und unter bestimmten Voraussetzungen eine weitere Fristverlängerung für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung gewährt.

Sind die Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so kann der Vergütungsgläubiger (Lizenzgeber) oder unter bestimmten Voraussetzungen auch der Vergütungsschuldner spätestens bis zum 31.12.2021 entsprechende rückwirkende Freistellungsanträge nach § 50c Abs. 2 Satz 1 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) stellen.

Fristverlängerung bis zum 30.06.2022



BMF vom 11.02.2021

Bereits mit BMF-Schreiben vom 11.02.2021 hatte die Finanzverwaltung für Vergütungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG, die von ausländischen Vergütungsschuldern für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind und ohne einen weiteren Inlandsbezug dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen, sowie deren Veräußerung in materiell unstreitigen DBA-Fällen Vereinfachungen gewährt (vgl. bereits WTS Journal 01/2021). Danach ist für bereits zugeflossene und bis zum

Mit BMF-Schreiben vom 14.07.2021 wurde die oben genannte Frist nun verlängert und kann unter den oben dargelegten Voraussetzungen für Vergütungen in Anspruch genommen werden, die dem Vergütungsgläubiger nach dem 30.09.2021 und vor dem 01.07.2022 zufließen. Der Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug ist bis zum 30.06.2022 beim BZSt zu stellen. Die Verlängerung dieses vereinfachten Verfahrens gilt jedoch nicht für die Veräußerung von Rechten; in diesen Fällen findet das BMF-Schreiben vom 11.02.2021 unverändert Anwendung und der beschränkt Steuerpflichtige hat beim örtlich zuständigen Finanzamt eine Steuererklärung abzugeben. Eine Vereinfachung in Nicht-DBA-Fällen ist weiterhin von der Finanzverwaltung nicht vorgesehen.

Ihr Kontakt



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



7b | Entlastung von Kapitalertragsteuer trotz Zwischenschaltung einer GbR |
Autor: StB Matthias Wulf, Hamburg

DEUTSCHLAND



Key Facts

- Die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft unter Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten GbR ist als „unmittelbare Beteiligung“ i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG anzusehen, so dass eine Ausschüttung vollständig von der Kapitalertragsteuer zu entlasten ist.
- Für den BFH ist die steuerrechtliche Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO maßgebend, nach der die im Gesamthandsvermögen gehaltene Beteiligung den Beteiligten anteilig als eigenes Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.
- Diese Auslegung wird sowohl durch die Rechtsprechung zu den Beteiligungsvoraussetzungen des § 17 EStG als auch durch die neuere Rechtsprechung des BFH zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestätigt.

nanzamt ab. Die Klägerin stellte beim BZSt einen Antrag auf vollständige Freistellung und Erstattung gemäß §§ 50d Abs. 1 i.V.m. 43b EStG.

Schon das FG Köln entschied, dass die Klägerin „unmittelbar“ i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG an der Y-AG beteiligt gewesen war. Dies bestätigt nun auch der BFH. Für das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG habe das FG Köln zutreffend die steuerrechtliche und nicht die rein zivilrechtliche Betrachtung für maßgeblich erachtet.

Hierfür spreche insbesondere eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 4 KStG, der in Satz 1 eine Ausnahme von der allgemeinen Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG regelt, sofern die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres „unmittelbar“ weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Hierfür fingiert § 8b Abs. 4 Satz 4 und 5 KStG, dass auch über eine Mitunternehmerschaft gehaltene Beteiligungen als „unmittelbare“ Beteiligung gelten. Dagegen werden Beteiligungen, die über eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft gehalten werden, nicht erwähnt. Der Gesetzgeber sei somit erkennbar davon ausgegangen, dass eine solche Beteiligung wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auch ohne die Fiktion des § 8b Abs. 4 Satz 4 und 5 KStG zu einer unmittelbaren Beteiligung i.S. des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG führt.

FG Köln vom 13.09.2017
(AZ: 2 K 2933/15)

Systematischer Vergleich
mit § 8b Abs. 4 KStG

BFH vom 18.05.2021
(AZ: I R 77/17)



Der BFH hat sich in einem Beschluss vom 18.05.2021 mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine unmittelbare Beteiligung i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG auch dann vorliegt, wenn diese Beteiligung unter Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten GbR gehalten wird. Das BMF war dem Verfahren beigetreten.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine Genossenschaft mit Sitz in den Niederlanden, war seit 2013 zu mindestens 10 % an einer vermögensverwaltenden GbR (X-GbR) beteiligt. Die GbR hält ihrerseits 100 % der Anteile an der inländischen Y-AG. Die Zwischenschaltung der X-GbR war aus regulatorischen Gründen erforderlich. In 2014 nahm die Y-AG eine Gewinnausschüttung vor. Die Y-AG behielt Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag ein und führte sie an das zuständige Fi-

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass sich die Auslegung des BFH unseres Erachtens nicht auf zwischengeschaltete Mitunternehmerschaften ausdehnen lässt. Allerdings wird in der Literatur teilweise die Auffassung vertreten, dass aus unionsrechtlicher Sicht auch die Zwischenschaltung von Mitunternehmerschaften unschädlich sein müsse, da die Mutter-Tochter-Richtlinie entgegen dem Wortlaut des § 43b EStG nicht auf eine „unmittelbare“ Beteiligung abstelle.

Ihr Kontakt



StB Matthias Wulf,
Hamburg,
matthias.wulf@
wts.de



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

RA Martin Loibl, StBin Florentine Bub, StB Christian Baumgart,
StB Reinhard Pumpler, StB Sven Thalmann, Finn-Lucas Johannsen

Digital Services Taxes –

Ein vorübergehendes Phänomen oder eine
dauerhafte Compliance-Verpflichtung?

Herausforderungen und mögliche Lösungsansätze



Die Regelungen zur globalen Gewinnaufteilung (Säule 1) und zur Mindestbesteuerung (Säule 2) sind aufgrund des kürzlich auf internationaler Ebene erzielten Kompromisses in aller Munde. Vor dem Hintergrund der Erhöhung der Umsatzschwelle auf 20 Mrd. Euro bei Säule 1 und der leeren Staatskassen infolge der Bewältigung der Corona-Pandemie bleibt aber abzuwarten, ob die von vielen Ländern als Zwischenlösung eingeführten Digitalsteuern in absehbarer Zeit wieder abgeschafft werden.

Die aktuell in vielen Ländern bestehenden nationalen Regelungen, die sich unter dem Begriff Digital Services Tax (DST) subsumieren lassen, treffen eine Vielzahl von Unternehmen aus allen Wirtschaftssektoren. Herausforderungen bestehen dabei viele: Von der Erfassung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereiches der einzelnen nationalen Digitalsteuern über die Bestimmung von IP-Adressen der Nutzer der digitalen Geschäftsmodelle bis hin zur Erfüllung der neuen DST-Compliance-Anforderungen.

Aufgrund der traditionellen (physischen) steuerlichen Anknüpfungspunkte (z.B. Betriebsstätten) für eine beschränkte Steuerpflicht bestand bisher insbesondere für die großen US-amerikanischen Digitalkonzerne wie Google, Amazon, Facebook oder Apple (sog. GAFA-Unternehmen) die Möglichkeit einer signifikanten Reduzierung der Steuerlast. Mangels abgestimmter internationaler Lösungen führten in den vergangenen Jahren viele Länder nationale Digitalsteuern ein, die neben Digitalunternehmen auch viele klassische Industrieunternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen vor große Herausforderungen stellen.

Der Begriff Digital Services Tax (DST) wird im allgemeinen Sprachgebrauch aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der unilateralen Maßnahmen für verschiedene

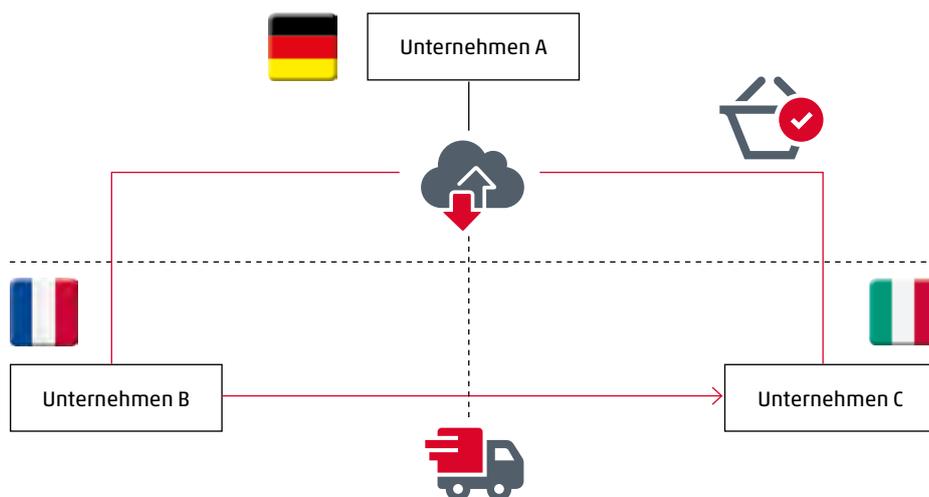
Arten von Digitalsteuern verwendet (z.B. Ausweitungen des Betriebsstättenprinzips auf eine digitale Präsenz, Anpassungen der Quellen- oder Umsatzsteuern oder auch die Einführung von Ausgleichssteuern auf digitale Dienstleistungen). Während Anpassungen der Umsatzsteuern überschaubare Änderungen für die Rechtsanwender bedeuten, revolutionieren die in einigen europäischen Ländern als Ausgleichsteuer eingeführten Digitalsteuern die internationale Unternehmensbesteuerung.

Der sachliche Anwendungsbereich der meisten nationalen europäischen Digitalsteuern, die auf einem gescheiterten Richtlinienvorschlag der EU basieren, umfasst die drei folgenden steuerbaren digitalen Dienstleistungen:

- Online-Werbedienste
- Online-Vermittlungsleistungen (z.B. Bereitstellung eines Online-Marktplatzes)
- Übermittlung gesammelter Nutzerdaten

Das neue Besteuerungsrecht knüpft dabei nicht an eine physische Präsenz an, sondern an die Ansässigkeit der Nutzer der digitalen Dienstleistung. Die Ansässigkeit der Nutzer wird über die IP-Adresse der Nutzergeräte oder andere Methoden der Geolokalisierung ermittelt, was unter anderem datenschutzrechtlich bedenklich erscheint und bisher kaum diskutiert wurde.





Beispiel: Das Unternehmen A ist in Deutschland ansässig und im internationalen Maschinen- und Anlagenbau tätig. Das Unternehmen A betreibt unter anderem einen Online-Marktplatz, auf dem neben eigenen Ersatzteilen auch Ersatzteile von anderen Herstellern gekauft werden können. Unternehmen B kauft über diesen Online-Marktplatz ein Ersatzteil, das von Unternehmen C hergestellt wird. Unternehmen C zahlt für die Bereitstellung des Online-Marktplatzes eine Provision an Unternehmen A. Das Unternehmen A ermittelt über die IP-Adressen, dass sich Nutzer B im Zeitpunkt der Vermittlungsleistung in Frankreich und Nutzer C in Italien aufhält. Die Vermittlungsleistung ist mithin in Frankreich und Italien objektiv steuerpflichtig. Der Anteil der steuerbaren digitalen Umsätze richtet sich in beiden Ländern nach dem Anteil an Transaktionen mit französischer bzw. italienischer Nutzerbeteiligung an allen Transaktionen. Da es für die französische und die italienische DST ausreicht, wenn sich ein beteiligter Nutzer in Frankreich bzw. Italien aufhält, kann es grundsätzlich zu einer Doppelbesteuerung mit Digitalsteuern kommen.

Im Fall einer objektiven Digitalsteuerpflicht kann einzig die Unterschreitung von globalen und lokalen Umsatzschwellenwerten ein Unternehmen von einer entsprechenden Digitalsteuerpflicht befreien. Allerdings erfordert die Überprüfung der Umsatzschwellenwerte in den meisten Fällen auch die Ermittlung der digitalen Umsätze unter der Verwendung der oben beschriebenen Allokationsregelung.

Der Umfang dieser neuen Besteuerungskonzepte für digitale Geschäftsmodelle, die Komplexität der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze und die Überprüfung möglicher Grenzwertüberschreitungen erfordern entsprechende Prozesse und aufgrund der Vielzahl der zu verarbeitenden Daten auch geeignete Automatisierungslösungen. Für Unternehmen erscheinen dabei die folgenden drei Alternativen sinnvoll:

1. Business Partnering im Rahmen eines digital unterstützen Outsourcings

Mit Digital Services Taxes kann wie auch mit anderen steuerlichen Themen (Beispiele sind das internationale Projektgeschäft oder die Grundsteuer), durch entsprechende Prozesse und Plattformen sehr effizient umgegangen werden. Dabei bedienen wir uns im Business Partnering unserer Delivery Plattform ONEwts, um die Prozesse von der Datenbeschaffung bis hin zur steuerlichen Validierung für unsere Mandanten abzudecken. Die Plattform bietet eine eingebaute Workflow-Engine zur Steuerung der Prozesse und der Sammlung von Daten über intelligente Formulare. Zudem gibt es verschiedene Standard-Dashboards für das Status-Monitoring der einzelnen Prozesse und umfangreiche Reporting-Möglichkeiten. Von Vorteil ist die schnelle Umsetzung ohne größere IT-Projekte für die Integration in die bestehenden ERP-Systeme auf Mandantenseite. Eine vollumfängliche Integration beim Mandanten mit noch höherem Automatisierungsgrad ist so allerdings nicht möglich.

Digital Services Taxes

2. Interne Umsetzung/ Automatisierung bestehender ERP-Systeme

Daneben kann die technische Umsetzung der DST-Compliance-Anforderungen in einer End-to-End Prozesslogik mit SAP-Standardlösungen erfolgen. Ziel ist es, im Unternehmen eingesetzte SAP-Lösungen auch für das Thema DST einzusetzen und damit eine SAP-basierte Steuer-Plattform zu ermöglichen.

Berechnungen auch analysiert werden (z.B. Abweichungs- und Zeitreihenanalysen, Validierungen, KPIs) und ein Status-Tracking erfolgen. Die Erstellung einer Digitalsteuererklärung (sog. Reports) kann in SAP PaPM oder in Advanced Compliance Reporting (ACR) erfolgen. Die Übermittlung kann über den Localization Hub der BTP oder mittels bestehender Lösungen in SAP durchgeführt werden, falls die Steuerverwaltungen eine elektronische Übermittlung ermöglichen.



Nach Erarbeitung und Umsetzung des fachlichen Datenmodells kann mittels Workflow-, Wizard- und Decision Services der SAP Business Technology Platform (BTP) der Compliance-Prozess und die Entscheidungsfindung (teil-)automatisiert werden. Zusätzlich kann mittels SAP FIORI Eingabemasken das Datenmodell ergänzt werden. Die Berechnung der DST erfolgt entweder in SAP Profitability and Performance Management (SAP PaPM) oder der SAP Analytics Cloud (SAC) unter Nutzung von Kalkulations- und Planungsfunktionalitäten. In der SAC können die DST-

3. Kombination aus 1. und 2. als Hybridansatz

Denkbar sind aber auch verschiedene Kombinationen im Rahmen eines Hybridansatzes. So könnte beispielsweise die effiziente Beschaffung und Konsolidierung der Daten aus den ERP-Systemen über ein internes Projekt unterstützt/umgesetzt werden. Die Unterstützung der Compliance-Aktivitäten auf Basis dieser Daten erfolgt dann zur Abdeckung von Know-how und Kapazitätsengpässen im Rahmen des Business Partnerings mit externer Unterstützung.

Fazit

- Vor dem Hintergrund der Erhöhung der Umsatzschwelle auf 20 Mrd. Euro bei Säule 1 und der leeren Staatskassen infolge der Bewältigung der Corona-Pandemie ist davon auszugehen, dass viele unilaterale Maßnahmen zur Digitalbesteuerung weiter bestehen bleiben werden.
- Die unterschiedliche Ausgestaltung unilateraler Maßnahmen stellt neben den Digitalunternehmen auch viele klassische Industrieunternehmen vor große Herausforderungen.
- Die neuen DST-Compliance-Anforderungen können beispielsweise über ein Business Partnering im Rahmen eines digital unterstützten Outsourcings über unsere Delivery Plattform ONEwts oder alternativ in einer End-to-End Prozesslogik mit SAP-Standardlösungen bewältigt werden.

DEUTSCHLAND

7c | Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft | Autor: StB Matthias Wulf, Hamburg



Key Facts

- Ob Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz bleiben, richtet sich nach dem sog. Typenvergleich.
- Für den Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform mit einer Aktie kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt. Dies setzt aber nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausländischen Beteiligungsform auch für inländische Aktien umsetzbar wären.
- Aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit des § 8b Abs. 5 KStG 2001 richtet sich die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben beim Bezug steuerfreier Dividenden im Jahr 2001 grundsätzlich nach § 3c Abs. 1 EStG.

vorab angemerkt, dass im Streitjahr 2001 das Korrespondenzprinzip des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG noch nicht galt.

Interessant bleiben aus heutiger Sicht die allgemeinen Aussagen des BFH zum sog. Typenvergleich: Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in diesen Regelungen angeführt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung.

Die strenge Bindung an die Kriterien der Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös gilt grundsätzlich nur für die Prüfung des beteiligungsähnlichen Charakters von Genussrechten (sog. Genussrechtstest), d.h. weder für inländische Aktien noch für entsprechende mitgliedschaftliche Beteiligungsformen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Dies folgt aus der Stellung des entsprechenden Relativsatzes in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gilt erst recht, wenn mit diesen Beteiligungen Stimmrechte verbunden sind.

Führt der Typenvergleich – wie im Streitfall – zur Qualifizierung einer ausländischen Beteiligungsform als Aktie i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, ist grundsätzlich von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der daraus resultierenden Bezüge auszugehen. Eine Ausnahme kommt insbesondere dann in Betracht, wenn neben der mitgliedschaftlichen (gesellschaftsrechtlichen) Beteiligung auch eine – davon zu trennende – schuldrechtliche Darlehensbeziehung besteht. Dies ist grundsätzlich möglich, lag im Streitfall aber nicht vor.

Im Anschluss an den Typenvergleich stellt der BFH noch klar, dass die im Streitjahr unionsrechtswidrige Fassung des § 8b Abs. 5 KStG nicht anwendbar sei, sodass die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs über die allgemeine Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG wieder auflebe.

Typenvergleich – rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung

Keine Anwendung des Genussrechtstests auf inländische Aktien und entsprechende mitgliedschaftliche Beteiligungsformen

BFH vom 18.05.2021
(AZ: I R 12/18)

Der BFH hatte sich im Urteil vom 18.05.2021 eingehender mit dem sog. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft zu befassen.

Urteilsfall



Streitig war, ob Zahlungen, die die Klägerin, eine GmbH, im Jahr 2001 (Streitjahr) von einer US-amerikanischen Schwes-tergesellschaft (X Inc.) erhalten hat, als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder als steuerpflichtige Zinserträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu behandeln sind. Die Klägerin hatte sich an der X Inc. mit sog. Vorzugsaktien beteiligt, die mit Stimmrechten ausgestattet waren und bei der Klägerin zu einer festen Verzinsung des Ausgabepreises unabhängig von der Gewinnsituation der X-Inc führten. In den USA war man nach nationalem Recht bei der ausschüttenden X Inc. von abzugsfähigen Zinsen ausgegangen. Anders als die Vorinstanz qualifizierte der BFH die Ausschüttungen als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hierzu sei an dieser Stelle

Ihr Kontakt



StB Matthias Wulf,
Hamburg,
matthias.wulf@
wts.de



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

7d | Kapitalertragsteuererstattung bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft | Autor: StB Matthias Wulf, Hamburg

DEUTSCHLAND



Fristenregelung

Key Facts

- Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung, wonach die nachträgliche Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer auf eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 gestützt werden kann, wenn die Einbehaltung und Abführung gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten verstößt.
- Für die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs sind die Vorschriften der §§ 169 bis 171 AO anzuwenden; für eine analoge Anwendung der Fristenregelungen in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG 2002 ist kein Raum.
- Somit war im Streitfall mindestens von einer vierjährigen Festsetzungsverjährung auszugehen. Ob die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu einer Festsetzungsverjährung erst nach sieben Jahren führen könnte, blieb mangels Entscheidungserheblichkeit unbeantwortet.

hat nicht das BZSt, sondern die örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde zu entscheiden.

Der Analogieschluss erstreckt sich allerdings nicht auf die in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG enthaltenen Fristenregelungen. Diesbezüglich folgt der BFH der im Schrifttum vertretenen Meinung, dass die allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung (§§ 169 bis 171 AO) zur Anwendung kommen.

Demzufolge ist gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich von einer vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist auszugehen. Da der betroffene ausländische Dividendenempfänger im Regelfall keine Steuererklärung im Inland abgibt, stellt sich allerdings die Frage, ob aus unionsrechtlichen Gründen die maximale Anlaufhemmung von drei Jahren gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu beachten wäre.

Dreijährige Anlaufhemmung?



Beispiel

Beispiel: Für eine in 2014 zugeflossene Gewinnausschüttung tritt die Festsetzungsverjährung grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2018 ein. Bei Berücksichtigung der maximalen Anlaufhemmung von drei Jahren würde die Festsetzungsverjährung hingegen erst mit Ablauf des 31.12.2021 eintreten.

Diese Frage der Anlaufhemmung lässt der BFH offen, da der Erstattungsantrag im Streitfall erst nach acht Jahren gestellt wurde und damit selbst bei Anwendung der dreijährigen Anlaufhemmung bereits verfristet gewesen wäre. Eine etwaige Berücksichtigung der Anlaufhemmung war somit nicht entscheidungserheblich.

Ihr Kontakt



StB Matthias Wulf,
Hamburg,
matthias.wulf@
wts.de



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

BFH vom 13.04.2021
(AZ: I R 31/18)



Urteilsfall

Der BFH folgt mit seinem Urteil vom 13.04.2021 der Rechtsprechung des EuGH sowie seiner eigenen Rechtsprechung im Hinblick auf die Unionsrechtswidrigkeit der Quellenbesteuerung von Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz außerhalb Deutschlands ausgeschüttet werden. Das BMF war dem Verfahren beigetreten.

Der Entscheidung lag ein Inbound-Fall zu Grunde: Eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der „Société par actions simplifiée“ (S.A.S.) begehrte die vollständige Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer für im Juni 2002 von ihrer deutschen Tochtergesellschaft (GmbH) bezogene Dividenden.

Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG

Der BFH hält – entgegen der Einwendungen des Finanzamts und des BMF – an seiner Rechtsprechung fest, wonach die nachträgliche Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer analog auf § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG gestützt werden kann, wenn – wie im Streitfall – ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt. Über den Antrag

Betroffene ausländische Kapitalgesellschaften sollten die Möglichkeiten einer Kapitalertragsteuererstattung auf Basis der Kapitalverkehrsfreiheit bereits für ab 2014 zugeflossene Kapitalerträge prüfen. Entsprechende Anträge sollten im Falle von Drittstaaten-Gesellschaften oder Erstattungsbegehren, die sich nicht auf § 32 Abs. 5 KStG stützen, sicherheits halber sowohl beim zuständigen Finanzamt als auch beim BZSt angebracht werden.

DEUTSCHLAND 7e | **Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise** |

Autoren: StB/FBStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Anna-Lena Scherer, beide Düsseldorf



Key Facts

- Lang erwartete Aktualisierung der Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen und zur Einkünftekorrektur gemäß § 1 AStG.
- Anpassung an Entwicklungen auf nationaler und internationaler Ebene.
- Erstmals sind die OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Anhang enthalten.
- Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

wird im zweiten Kapitel dargelegt. Dabei sind die OECD-Verrechnungspreisleitlinien neuerdings als Anhang enthalten und sollen als Orientierung für die Finanzverwaltung dienen und zwar auch gegenüber Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, oder falls kein DBA anwendbar ist. Zu beachten ist aber, dass die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise weitergehende Konkretisierungen, die nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung notwendig sind (Tz. 2.4), enthalten. Eine statische oder dynamische Auslegung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sei in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz nicht entscheidungserheblich (Tz. 2.3). Weiter wird auf die Verlautbarungen des EU Joint Transfer Pricing Forums und das Verrechnungspreishandbuch der Vereinten Nationen verwiesen, die aber nicht als Anlage enthalten sind.

BMF vom 14.07.2021



Mit Datum vom 14.07.2021 wurde das BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise veröffentlicht. Darin legt die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu den Grundsätzen für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG dar. Ohne Anhang umfasst das neue BMF-Schreiben 44 Seiten, dabei sind nun erstmals die OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Anhang beigefügt. Die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Im dritten Kapitel „Leitlinien“ werden weitere Informationen, z.B. zum Fremdvergleichsgrundsatz, den Verrechnungspreismethoden, der Vergleichbarkeitsanalyse, immateriellen Werten, Warenlieferungen und Dienstleistungen, Kostenumlagen, Funktionsverlagerungen und Finanzierungsbeziehungen, gegeben, die teilweise die Auffassung der Finanzverwaltung zu neuen gesetzlichen Regelungen, die etwa im Rahmen des AbzStEntModG und des ATADUmsG eingeführt wurden, konkretisieren. Für Verwaltungsansätze bezüglich Funktionsverlagerungen, Arbeitnehmerentsendungen und der Dokumentation wird dabei auf die entsprechenden BMF-Schreiben verwiesen. An die Stelle des Merkblatts zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren vom 09.10.2018, auf das in den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise verwiesen wird, ist ein neues Merkblatt vom 27.08.2021 getreten, welches nun auch Ausführungen zu dem Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz enthält.

Leitlinien



Grundsätze der Einkünftekorrektur

Im ersten Kapitel zu den Grundsätzen der Einkünftekorrektur werden Informationen z.B. zu dem Verhältnis zu anderen Korrektornormen, zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie zu den Begriffen „nahestehende Person“ und „Geschäftsbeziehung“ dargestellt. So ergebe sich aus der Formulierung „unbeschadet anderer Vorschriften“ in § 1 AStG kein Wahlrecht zwischen den Korrektornormen (Tz. 1.3). Die nationalen Regelungen zur Einkünftekorrektur sollen auch in Fällen der Interessenverflechtung, die nicht in den DBA genannt werden, anwendbar bleiben (Tz. 1.6). Auch Bedingungen wie z.B. Rabatte, Laufzeiten oder Sicherheiten, die im Rahmen der Geschäftsbeziehungen vereinbart werden, seien dem Fremdvergleich zugänglich, sodass Einkünfterminderungen aufgrund fremdunüblicher Bedingungen nach § 1 AStG korrigiert werden können (Tz. 1.22).

Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Die Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen

Wie auch in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 stellen die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise dar, dass maßge-

bender Zeitpunkt für den Fremdvergleich grundsätzlich der Vertragsabschluss und nicht der Erfüllungszeitpunkt ist (Tz. 3.38f.). Dennoch kann sich der Steuerpflichtige auf nachträglich bekannt gewordene externe Informationen berufen, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen.

Bei Finanzierungsleistungen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung in einem ersten Schritt zu prüfen, ob es sich steuerrechtlich um Fremdkapital handelt. Weiterhin muss die Finanzierung, um als fremdüblich anerkannt werden zu können, auch wirtschaftlich benötigt werden.

Auch auf den Konzernrückhalt geht die Finanzverwaltung ein, der lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung beschreibt und damit keine rechtlich durchsetzbare Sicherheit sei und auch nicht stellvertretend hierfür herangezogen werden könne (Tz. 3.94ff.). Dennoch sei der Konzernrückhalt bei der Bemessung der subjektiven Ausfallwahrscheinlichkeit des Darlehensnehmers von Bedeutung und wirke sich damit de facto auf die Bonität aus. Ausmaß und Auswirkung des Konzernrückhalts seien daher im jeweiligen Einzelfall sachgerecht zu prüfen. Eine Besicherung wird als grundsätzlich fremdüblich unterstellt, die Fremdüblichkeit einer Nichtbesicherung zwischen Nahestehenden hängt allerdings von den Umständen des Einzelfalles

ab. Im Rahmen dieser Beurteilung soll dabei nach den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise z.B. berücksichtigt werden, inwiefern die Verbindlichkeiten im Außenverhältnis besichert sind. Auch die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit einer Besicherung, die realistisch zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen, die erwartete Befriedigung von Ansprüchen, die Darlehenssumme und die Geschäftsstrategie des Darlehensgebers seien von besonderer Bedeutung.

Aufgrund der Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise werden mehrere BMF-Schreiben aufgehoben, so z.B. die Verwaltungsgrundsätze vom 23.02.1983 oder die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005 (eine vollständige Auflistung der ersetzten BMF-Schreiben findet sich in Tz. 6.1). Weiterhin gelten aber z.B. die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, die Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung vom 09.11.2001 oder auch die Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 03.12.2020, die nun u.a. gemeinsam mit den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise die neue Basis für Verrechnungspreise bilden. Dabei ist zu erwarten, dass es aufgrund kürzlich erfolgter Gesetzesänderungen durch das AbzStEntModG und das ATADUmG auch noch zu Änderungen an der Funktionsverlagerungsverordnung und dem BMF-Schreiben zu Funktionsverlagerungen kommt.

Informationen zu
Finanzierungsleistungen

Auswirkungen auf
diverse BMF-Schreiben
und Ausblick



Ihr Kontakt



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



EU 8 | Pläne der EU-Kommission zur Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg



Key Facts

- In einem Großteil der EU-Mitgliedstaaten werden Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung steuerlich grundsätzlich ungleich behandelt.
- Dieses Thema hat die EU-Kommission nun aufgegriffen und hierzu eine bis Anfang Oktober 2021 andauernde öffentliche Konsultation eingeleitet.
- Seitens der EU werden zwei Lösungswege für eine Anpassung gesehen.

die gleichen Steuervergünstigungen genießen wie derzeit bei der Aufnahme von Fremdkapital. Aktuell kennen sechs EU-Mitgliedstaaten (Belgien, Zypern, Malta, Portugal, Italien und Polen) ein solches System. Durch die Einführung einer solchen Regelung könnten sich - so die Erwartung der EU-Kommission - positive EU-weite Effekte ergeben. Für Unternehmen und Unternehmensgruppen, die in mehreren Ländern tätig sind, könnte sich durch eine einheitliche EU-weite Regelung zudem eine Reduktion hinsichtlich ihrer Compliance-Kosten ergeben.

Öffentliche Konsultation bis zum 07.10.2021



Die EU-Kommission hat am 01.07.2021 eine bis zum 07.10.2021 laufende öffentliche Konsultation zur Einführung eines Freibetragsystems für die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen (Debt Equity Bias Reduction Allowance – DEBRA) eingeleitet. Details zur geplanten Initiative wurden durch die EU-Kommission im Rahmen ihres am 15.06.2021 veröffentlichten Inception Impact Assessment bekanntgegeben.

In ihrem Inception Impact Assessment führt die EU-Kommission aus, dass zwei verschiedene Ansätze in Frage kommen:

- Eine Versagung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen für Fremdkapital oder die Schaffung eines Freibetrags für Eigenkapital durch die Möglichkeit des steuerlichen Abzugs von fiktiven Zinsen auf das Eigenkapital.
- Die Schaffung eines Freibetrags für einen fiktiven Zinsabzug auf das gesamte Eigenkapital, neues Eigenkapital oder Unternehmenskapital (Eigenkapital und Fremdkapital). Im letzteren Fall würde der Abzug der gezahlten Zinsen versagt und ein fiktiver Zinsabzug auf die Summe von Schulden und Eigenkapital gewährt werden.

Vorschlag von zwei verschiedenen Lösungsmodellen

Beseitigung der einseitigen Bevorzugung von Fremdkapitalfinanzierung



Die Initiative zur Einführung eines Systems von Freibeträgen für die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen soll der steuerbedingten Bevorzugung der Fremdgegenüber der Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen („debt equity bias“) entgegenwirken. Mit dem System könnte der (Wieder-)Aufbau einer finanziellen Stabilität durch Verringerung der Verschuldung unterstützt werden, sowie möglichen Insolvenzen entgegengewirkt werden. Dieses Ziel soll gerade auch vor dem Hintergrund der z.T. erheblichen Auswirkungen der Corona-Pandemie erreicht werden.

Da sich KMUs nach Auffassung der EU-Kommission größeren Herausforderungen beim Zugang zu bestimmten Formen der Eigenkapitalfinanzierung gegenübersehen, könnte es zudem besondere Regelungen für KMUs geben.

Erzielung von positiven Effekten in der gesamten EU möglich

Die Ungleichbehandlung zwischen Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung besteht für Unternehmen derzeit insofern, als lediglich Zinsen zur Finanzierung von Fremdkapital als Betriebsausgaben abziehbar sind. Für die Finanzierung mit Eigenkapital gibt es hingegen keine vergleichbare Regelung. Unternehmen sollen daher ggf. künftig bei der Ausgabe von Aktien

Die nun initiierte Konsultation zielt darauf ab, Informationen und Erkenntnisse über die Existenz und das Ausmaß der Verschuldung aufgrund der steuerbedingten Bevorzugung der Fremdgegenüber der Eigenkapitalfinanzierung und über die potenziellen Auswirkungen der politischen Optionen zu sammeln und Informationen über geeignete Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung im Zusammenhang mit der angedachten Maßnahme einzuholen.

Steuerliche und grund-
legende Vorteile in der
Praxis möglich

In der Praxis könnten sich für Unternehmen innerhalb der EU steuerliche, aber auch zusätzliche, grundlegende Vorteile ergeben. Eine EU-weite einheitliche Regelung könnte eine vereinfachte sowie planungssichere Zukunft bedeuten. Aus steuerlicher Sicht wären die Schaffung eines Freibetrags für Zinsen auf Eigenkapital oder eines fiktiven Zinsabzugs für das entsprechende Kapital Lösungen, die für den Steuerzahler Vorteile mit sich bringen würden.

Jedoch sollten die vorgeschlagenen Lösungsansätze der EU-Kommission durch-

aus auch kritisch betrachtet und beurteilt werden. Letztendlich sollte daraus keine Verschlechterung der Stellung des Steuerpflichtigen entstehen. Dies gilt v.a. im Hinblick auf die Länder, in denen die Eigenkapitalfinanzierung bereits mit der Fremdkapitalfinanzierung gleichgestellt ist.

Insofern bleibt das Ergebnis der öffentlichen Konsultation abzuwarten, um dann etwaige positive und vielleicht auch negative Effekte abzuwägen und gegebenenfalls Maßnahmen zu ergreifen.

Ihr Kontakt



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

9 | Zunehmende Relevanz von sog. Vertreterbetriebsstätten |

Autorin: StBin/FBinIStR Dr. Blazanka Ban, Erlangen

Key Facts

- Rechtsprechung in Frankreich erweitert den Begriff des „abhängigen Vertreters“ im Zusammenhang mit Vertreterbetriebsstätten.
- Anstelle der rein zivilrechtlich faktischen Umstände sind nunmehr die tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände entscheidend.
- Annäherung an das wirtschaftliche Verständnis des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) zur Vertreterbetriebsstätte.

Bereich Online Marketing tätig. ValueClick Irland war dabei für die globale Geschäftstätigkeit außerhalb Nordamerikas zuständig. Am 01.01.2008 wurde ein Intercompany Service Agreement zwischen ValueClick Irland und dem französischen Unternehmen ValueClick Frankreich abgeschlossen. In dieser Vereinbarung verpflichtet sich ValueClick Frankreich zur Erbringung von Marketingleistungen, u.a. zum Agieren als Marketingrepräsentant sowie zur Identifizierung und Meldung von potenziellen Kunden. Darüber hinaus unterstützt die französische Gesellschaft auch durch laufende Managementdienstleistungen sowie administrativ einschließlich der Buchhaltung, dem Personalmanagement und Treasury. Diese Leistungen wurden ValueClick Frankreich auf Basis einer Cost Plus-Fee i.H.v. 8 % vergütet. Die Vereinbarung sah ausdrücklich vor, dass die Parteien keine Verträge für die jeweils andere Partei abschließen dürfen.

Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte die französische Steuerbehörde zu der Auffassung, dass die französische Gesellschaft über Marketingleistungen hinausgehende Leistungen erbringe. Die irische Gesellschaft begründe eine sog. Vertreterbetriebsstätte in Frankreich, da sich die Tätigkeiten von ValueClick Irland im Hinblick auf französische Kunden auf die formale Unterzeichnung von seitens der französischen Gesellschaft verhandelten Verträgen beschränkt habe.

Die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im internationalen Kontext gewinnt in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung. Ein aktuelles Beispiel hierfür ist ein Urteil des obersten französischen Finanzgerichts. Mit Urteil vom 11.12.2020 entschied der Conseil d'État in der Rechtssache Conversant International Ltd. (ehemals ValueClick) zum Vorliegen einer Betriebsstätte in Frankreich. Das Gericht erweiterte dabei das Verständnis hinsichtlich der Frage, wann ein abhängiger Vertreter gegeben und damit das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte zu bejahen ist. Dies geschah im Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Frankreich und Irland.

Die US-amerikanische ValueClick-Gruppe (später umbenannt in „Conversant“) ist im

FRANKREICH



Erweiterung bei der Prüfung einer Vertreterbetriebsstätte um wirtschaftliche Umstände

Conseil d'État vom
11.12.2020 (Nr. 420174)



Urteilsfall

Die erste Instanz in Frankreich hatte eine Vertreterbetriebsstätte noch verneint, da die französische Gesellschaft nicht direkt zur Vertretung bevollmächtigt gewesen und eine unmittelbare Verpflichtung der irischen Gesellschaft nicht eingetreten sei. Der Conseil d' État hat demgegenüber in zweiter Instanz die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt und das Vorliegen eines abhängigen Vertreters und einer Vertreterbetriebsstätte wie folgt bejaht:

Die irische Gesellschaft lege zwar die Vertragsmuster sowie die allgemeinen Preisbedingungen fest. Die wesentlichen Entscheidungsbefugnisse im Rahmen der Vertragsanbahnung hätten jedoch bei der französischen Gesellschaft gelegen. Dies habe auch die Frage umfasst, ob überhaupt ein Vertrag geschlossen wird, wie auch alle weiteren wesentlichen für einen Vertragsabschluss erforderlichen Aufgaben und Zuständigkeiten. Die irische Gesellschaft habe in der Folge allein durch eine Unterschrift den Vertrag bestätigt.

Während nach der früheren Rechtsprechung für die Annahme einer Vertreterbe-

triebsstätte eine rechtsgültige förmliche Abschlussvollmacht erforderlich war, wird die Beurteilung im vorliegenden Fall auf Grundlage der tatsächlichen und wirtschaftlichen Umstände vorgenommen. Das Gericht sah aufgrund der weitreichenden Befugnisse der französischen Gesellschaft deren Rolle bei der Vertragsanbahnung als wesentlich an und bejahte folglich eine Vertreterbetriebsstätte. Diese Beurteilung knüpft an das wirtschaftliche Verständnis der Vertreterbetriebsstätte im OECD-MK an, der ebenfalls nicht mehr eine rein zivilrechtliche Beurteilung verlangt.

Mit der Entscheidung des Conseil d' État bekommt der Begriff der Vertreterbetriebsstätte in Frankreich eine neue Qualität zugeschrieben. Die Möglichkeiten des Zugriffs des französischen Fiskus auf ausländische Unternehmen mit Geschäftstätigkeiten in Frankreich erfahren damit eine erhebliche Erweiterung. Im Hinblick auf die ergangene Entscheidung sollten sowohl bereits vorhandene als auch zukünftige Unternehmensstrukturen auf ein potentiell Risiko in Bezug auf Vertreterbetriebsstätten hin überprüft werden.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



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

Annäherung an wirtschaftliches Verständnis des OECD-MK

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>





Kurznews

10 | Update zum mexikanischen Outsourcing-Modell |

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

Reform zur Unterbindung
des Outsourcing-Modells

Im November 2020 hat die aktuelle mexikanische Regierung einen Gesetzesentwurf eingebracht, der unter anderem das Outsourcing-Modell (Auslagerung von Mitarbeitern an externe Personaldienstleister) in Mexiko unterbinden soll. Das Gesetz wurde vom mexikanischen Kongress am 23.04.2021 verabschiedet. Diese Reform betrifft u.a. das Bundesarbeitsgesetz (Ley Federal de Trabajo), das Sozialversicherungsgesetz (Ley del Seguro Social), das Mehrwertsteuergesetz (Ley del Impuesto al Valor Agregado) und das Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta).

Hintergrund



Hintergrund der Reform ist, dass viele Unternehmen das Outsourcing-Modell ausgenutzt haben, um die obligatorische Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern (Participación de los Trabajadores en las Utilidades / PTU) kontrollieren zu können. In der Praxis haben mexikanische Unternehmen eine Aufteilung von Personal und operativem Geschäft (Personalgesellschaft und operative Gesellschaft) vorgenommen, um die „PTU“ der Mitarbeiter in die Personalgesellschaft auszulagern.

Steuerliche
Auswirkungen

Durch die Reform ist die Erbringung von Service-Dienstleistungen als „Outsourcing“-Services an andere Unternehmen (ausgelagerte Dienstleistungen)

grundsätzlich verboten. Eine der steuerlichen Auswirkungen der Reform ist, dass Zahlungen für ausgelagerte Dienstleistungen nicht mehr abzugsfähig sind. Dies gilt sowohl für den Vorsteuer- als auch den Betriebsausgabenabzug.

Outsourcing-Modelle sind aber in Bezug auf „spezialisierte Services“ weiterhin möglich. Das Gesetz verbietet zwar Outsourcing-Modelle, erlaubt aber die Unterbeauftragung von spezialisierten Dienstleistungen, wenn diese (i) nicht von dem Gesellschaftszweck umfasst sind oder (ii) nicht mit dem Kerngeschäft des Unternehmens zusammenhängen.

Ursprünglich hatten mexikanische Unternehmen ab dem 26.04.2021 eine dreimonatige Übergangsfrist, um alle ausgelagerten Mitarbeiter nach dem genannten Outsourcing-Modell in die eigene Gehaltsabrechnung zu integrieren. Die Frist hierfür lief bis zum 01.08.2021. Diese Umsetzungsfrist wurde für Unternehmen um einen Monat bis zum 01.09.2021 verlängert. Die mexikanische Regierung hatte erkannt, dass die Unternehmen auf Grund von strittigen Regelungen und einem erhöhten Compliance-Aufwand in der Praxis keine Möglichkeit hatten, das Outsourcing-Verbot rechtzeitig umzusetzen.

MEXIKO



Ausnahmen für
„spezialisierte Services“

Verlängerte
Übergangsfrist

Ihr Kontakt



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



Outsourcing- Modell

ÖSTERREICH 11a | **Österreichisches Höchstgericht erschwert Rückerstattung von Abzugsteuer auf Arbeitskräfteüberlassung** | Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz



Key Facts

- Einkünfte aus Arbeitskräftegestellung zur Arbeitsausübung in Österreich unterliegen einer 20%igen Abzugsteuer.
- Bei bestehendem Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Arbeitnehmereinkünfte scheint nach Ansicht des VwGH eine Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener Abzugsteuer auf den Unternehmeranteil der Vergütung nur auf Basis einer freiwilligen Lohnsteuerabfuhr für die Arbeitnehmereinkünfte möglich.
- Eine direkte Entlastung an der Quelle erfordert ebenfalls eine freiwillige Lohnsteuerabfuhr sowie zusätzlich einen Befreiungsbescheid.

diesem (ersten) Empfänger der Einkünfte Leistungen erhalten (die überlassenen Arbeitnehmer).

Nach Ansicht des VwGH verfügte der britische Gesteller über keine inländische Betriebsstätte, weshalb eine Besteuerung seiner Einkünfte in Österreich ausscheide. Dennoch erfordere eine Rückerstattung von einbehaltener Abzugsteuer, dass der Sicherstellungszweck weggefallen ist. Dafür müssten entweder ein (freiwilliger) Lohnsteuereinbehalt vorgenommen oder die auf die Einkünfte der gestellten Arbeitnehmer entfallenden Abgaben auf andere Weise (etwa im Veranlagungswege) entrichtet oder sichergestellt worden sein.

Mangels Lohnsteuereinbehalt müsse der Antragsteller im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens somit belegen, dass die einbehaltene Abzugsteuer die (fiktive) Steuer der Arbeitnehmer nach allgemeinen Grundsätzen (Jahresveranlagung) übersteigt. In diesem Zusammenhang müssten allenfalls auch die mit den Einkünften der Arbeitnehmer in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten dargelegt werden.

Das nunmehr vorliegende VwGH-Urteil ist für ausländische Personalgesteller höchst unerfreulich. Für eine Abzugsteuerentlastung im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens muss bei fehlendem Lohnsteuerabzug nämlich eine fiktive oder tatsächliche Veranlagung der Arbeitnehmer in Österreich vorgenommen werden. Dies ist in der Praxis wohl nur mit unverhältnismäßigem Aufwand umsetzbar. Die einzig zweckmäßige Vorgehensweise scheint nunmehr die (freiwillige) Lohnsteuerabfuhr für in Österreich steuerpflichtige Arbeitnehmer zu sein. Dabei ist die Sonderbestimmung des Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich zu beachten. Auf Basis des Lohnsteuerabzugs kann sodann ein Rückerstattungsantrag gestellt oder ein Befreiungsbescheid beantragt werden, wobei letzterer den grundsätzlich steuerabzugsverpflichteten Arbeitgeber zur direkten Entlastung an der Quelle berechtigt.

Hintergrund



Bereits in WTS Journal 01/2021 haben wir über das Urteil des österreichischen Bundesfinanzgerichts in dieser Sache berichtet. Mittlerweile liegt das für die Praxis leider unerfreuliche Urteil des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) in der Sache vor.

Urteilsfall

Ein österreichischer Beschäftigter zog von der Gestellungsvergütung und den weiterverrechneten Nächtigungskosten, die er an einen britischen Personalgesteller zahlte, 20 % Abzugsteuer ab. Die vom britischen Gesteller beantragte anteilige Rückerstattung der Abzugsteuer auf Gemeinkosten, Gewinnanteil (Unternehmeranteil) und Nächtigungskosten wurde vom österreichischen Finanzamt abgelehnt, weil die Abzugsteuer insgesamt geringer ausfiel als eine fiktive Lohnsteuer auf die Bezüge der Leiharbeiter.

VwGH vom 23.04.2021
(AZ: Rz 2020/13/0089)

In seinem Urteil verweist der VwGH zunächst auf den Zweck der Abzugsteuer, nämlich die Vereinfachung der Besteuerung sowie die Sicherstellung des Steueranspruchs. Dabei diene die Abzugsteuer nicht nur der Sicherstellung der Abgaben des (ersten) beschränkt steuerpflichtigen Empfängers der Einkünfte (britischer Gesteller), sondern auch der Sicherstellung der Abgaben jener beschränkt Steuerpflichtigen, die wiederum von

Handlungsempfehlung für die Praxis



Ihr Kontakt



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

11b | Geschäftsführervergütungen bei Ferngeschäftsführung im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich |

Autor: StB Dr. Erich Schaffer, Wien

ÖSTERREICH



Key Facts

- Die Geschäftsführervergütung eines österreichischen Geschäftsführers für seine Tätigkeit bei einer deutschen GmbH darf grundsätzlich in Deutschland besteuert werden (Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT).
- Dies gilt jedoch nur, wenn die GmbH auch DBA-rechtlich in Deutschland ansässig ist (sich also vor allem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Deutschland befindet).
- Ansonsten unterliegen die Bezüge – je nach konkreter Ausgestaltung als selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit – Art. 7, Art. 14 oder Art. 15 DBA DE-AT, wonach Deutschland nur in eingeschränkten Konstellationen ein Besteuerungsrecht zukommt.

ansässige Person als Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied einer im anderen Staat ansässigen Gesellschaft bezieht, dürfen demnach im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden.

In der EAS 3433 hat das österreichische BMF jüngst die Anwendung dieser Bestimmung bei Ferngeschäftsführung konkretisiert („EAS“ bedeutet „Express Antwort Service“ und stellt die Meinung des österreichischen BMF zu Auslegungsfragen des internationalen Steuerrechts dar): Ist die GmbH vor dem Hintergrund der Ferngeschäftsführung sowohl in Deutschland (aufgrund des Sitzes) als auch in Österreich (aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung) unbeschränkt steuerpflichtig und daher in beiden Staaten ansässig, so ist diese Doppelansässigkeit durch Anwendung der Tie-Breaker Regelung des Art. 4 Abs. 3 DBA DE-AT und durch Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung zu lösen.

EAS 3433 vom
02.07.2021

Geschäftsführer-
vergütungen
im DBA DE-AT

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich (DBA DE-AT) sieht – abweichend zum OECD-Musterabkommen – in Art. 16 Abs. 2 eine explizite Bestimmung zur Besteuerung von Geschäftsführervergütungen vor. Vergütungen, die eine in einem Staat

Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet sich dort, wo die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen getroffen werden, die für die Führung der Geschäfte der Gesellschaft

Ort der Geschäftsleitung
im Doppelbesteuerungs-
abkommen



als Ganzes notwendig sind. Entscheidend ist der Ort, an dem diese Entscheidungen getroffen werden, und nicht etwa der Ort, an dem geschäftsleitende Anordnungen zugehen. Trifft der Alleingeschäftsführer daher alle grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen während seiner Tätigkeit in Österreich, so ist Österreich gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA DE-AT der Ansässigkeitsstaat der GmbH für Zwecke der DBA-Anwendung. Damit ist zugleich die Anwendung des Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT ausgeschlossen, da diese Vorschrift die DBA-rechtliche Ansässigkeit der GmbH in Deutschland verlangt. Folglich ist das Recht zur Besteuerung der Einkünfte des Geschäftsführers – je nach Ausgestaltung des konkreten Sachverhalts – nach Maßgabe von Art. 7, Art. 14 oder Art. 15 DBA DE-AT aufzuteilen.

DBA-rechtliche
Qualifikation von
Einkünften aus Geschäfts-
führervergütungen

In letzteren Fällen hängt die abkommensrechtliche Beurteilung der Geschäftsführung im Wesentlichen davon ab, ob die Tätigkeit des Geschäftsführers als selbständig oder nichtselbständig einzustufen ist. Soweit sich aus dem Abkommenszusammenhang nichts Gegenteiliges ergibt, werden diese Begriffe gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA DE-AT von dem das DBA anwendenden Vertragsstaat nach innerstaatlichem Steuerrecht auszulegen sein. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 25 öESTG), insbesondere Einkünfte eines weisungs-

gebundenen Geschäftsführers, unterliegen nach österreichischer Ansicht Art. 15 DBA DE-AT. Demnach steht Deutschland generell nur insoweit ein Besteuerungsrecht zu, als die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird.

Handelt es sich bei der Tätigkeit als Geschäftsführer dagegen um eine gewerbliche Tätigkeit (§ 23 öESTG), wären die Einkünfte daraus als "Unternehmensgewinne" i.S.d. Art. 7 DBA DE-AT einzustufen. Folglich steht gemäß Art. 7 DBA DE-AT Deutschland in dem Ausmaß ein Besteuerungsrecht an den Einkünften zu, in welchem sie der in einer deutschen Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit zuzurechnen sind. Im Übrigen käme Art. 14 DBA DE-AT nach österreichischer Ansicht nur dann zur Anwendung, wenn der Geschäftsführer wesentlich an der Gesellschaft beteiligt wäre und daher Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit erzielt (§ 22 öESTG).

Im Ergebnis ist die Besteuerung von Bezügen eines Fremdgeschäftsführers sachverhaltsbezogen nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Relevante Kriterien sind dabei zunächst der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft, sowie in weiterer Folge die Einordnung der Geschäftsführertätigkeit als selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit.

Ihr Kontakt



StB Dr. Erich Schaffer,
Wien,
erich.schaffer@
wts.at

Doppelbesteuerungs- abkommen Deutschland – Österreich



Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) bringt Verschärfung der Meldepflichten im Geldwäschegesetz zum 01.08.2021 |

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

Key Facts

- Abschaffung der bisherigen Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 GwG führt ab 01.08.2021 zu einer Meldepflicht wirtschaftlich Berechtigter für alle Vereinigungen i. S. d. § 20 Abs. 1 GwG.
- Meldepflicht künftig auch für Immobilienanteilserwerbe i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG – sog. Share Deals – oder Erwerbe i. S. d. § 1 Abs. 3a GrEStG durch ausländische Erwerber.

Aufgrund dieser Eigenschaft als „Auf-fangregister“ galt bislang die Mitteilungs-pflicht bereits als erfüllt, wenn die notwendigen Informationen zum wirtschaftlich Berechtigten schon aus anderen öffentlichen Quellen (z. B. Handelsregister) lückenlos ermittelbar waren (§ 20 Abs. 2 Satz 1 GwG). Es wurden infolge der vorgenannten Meldefiktion im deutschen Transparenzregister nur solche Rechtseinheiten „aufgefangen“, deren wirtschaftlich Berechtigte nicht aus anderen inländischen Registern ermittelt werden konnten, wie z. B. Konzerne unter Beteiligung von in deutschen Registern nicht erfassten Rechtsformen oder ausländischen Anteilseignern, bei Kommanditgesellschaften und bei vom Normalfall abweichenden Stimmrechtsvereinbarungen. Diese unstrukturierte Datenseite hat das deutsche Transparenzregister in seiner effektiven Nutzbarkeit stark eingeschränkt.

Deutsches Transparenzregister war bislang als „Auffangregister“ konzipiert

Inkrafttreten des Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetzes zum 01.08.2021



Gesetzeszweck

Am 25.06.2021 hat der Bundesrat dem Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) zugestimmt (ausführlich zum Regierungsentwurf vgl. bereits WTS Journal 01/2021). Damit konnte das TraFinG nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt wie geplant zum 01.08.2021 in Kraft treten.

Das TraFinG dient u.a. der Verbesserung der praktischen und digitalen Nutzbarkeit des Transparenzregisters. Zudem sollen die datenseitigen Voraussetzungen für die Vernetzung der einzelnen Transparenzregister innerhalb der EU geschaffen werden. Die hierfür notwendigen strukturierten Datensätze zu den wirtschaftlich Berechtigten lagen beim deutschen Transparenzregister bislang nur eingeschränkt vor. Denn das deutsche Transparenzregister wurde mit seiner Einführung im Oktober 2017 als sog. Auffangregister konzipiert.

Im Zuge der Ausweitung des Transparenzregisters zu einem Vollregister werden daher die Angaben zu den tatsächlich oder fiktiven wirtschaftlich Berechtigten ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Neuregelung, also zum 01.08.2021, für viele Gesellschaften nicht mehr durch die Meldefiktion des ersatzlos gestrichenen § 20 Abs. 2 GwG aufgefangen. Folglich kommt es zu einer starken Zunahme der eintragungspflichtigen Gesellschaften.

Abschaffung der Meldefiktion nach § 20 Abs. 2 GwG



Die Aufhebung der Mitteilungsfiktion ist rechtsformübergreifend und trifft bspw. auch börsennotierte Gesellschaften. Zu-

dem ist stets eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise vorzunehmen. Es muss also bei mehrstufigen Konzernen immer isoliert pro Ebene die Betrachtung des wirtschaftlich Berechtigten erfolgen.

Großzügige
Übergangsfristen



Das TraFinG sieht allerdings, je nach Rechtsform der Gesellschaften, die nun ab dem 01.08.2021 erstmalig ihrer Meldepflicht nachkommen müssen, unterschiedliche Übergangsfristen vom 31.03.2022 bis zum 31.12.2022 vor. Unstimmigkeitsmeldungen wegen fehlender Eintragungen sind für alle erstmalig mitteilungspflichtigen Vereinigungen i. S. d. § 20 Abs. 1 GwG erstmals am 01.04.2023 abzugeben. Für alle vor dem 01.08.2021 bereits mitteilungspflichtigen Vereinigungen i. S. d. § 20 Abs. 1 GwG endete die Übergangsfrist bereits am 01.10.2017.

Meldepflicht ausländischer
Gesellschaften bei
inländischen Immobilien-
anteilswerben gem.
§ 1 Abs. 3 und 3a GrEStG

Auch eine Vereinigung mit Sitz im Ausland muss für einen Immobilienerwerb grundsätzlich zum Transparenzregister gemeldet werden. Der direkte ausländische Erwerber von Immobilien ist bereits seit 2020 grundsätzlich mitteilungspflichtig. Nun folgt im Zuge des TraFinG mit Wirkung ab dem 01.08.2021 auch eine Meldepflicht für Immobilienanteilsverträge i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG – sog. Share Deals – in Verbindung mit einer 90%-igen unmittelbaren oder mittelbaren Übertragung einer Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn aufgrund eines Rechtsvorgangs eine wirtschaftliche Beteiligung i. S. d. § 1 Abs. 3a GrEStG erworben wird. Hervorzuheben ist, dass der involvierte Notar die Beurkundung des Kaufvertrags nicht vornehmen darf, solange dieser Verpflichtung nicht nachgekommen wird.

Ausnahmen von der
Meldepflicht für
eingetragene Vereine –
Einfügung § 20a GwG

Eine Ausnahme von der Meldepflicht besteht jedoch nach § 20a GwG für eingetragene Vereine. § 20a Abs. 1 GwG soll der Stärkung des Ehrenamts und der Verringerung der bürokratischen Belastung für eingetragene Vereine Rechnung tragen. Durch den Wegfall der Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 GwG würden ansonsten nunmehr auch Vereine verpflichtet, eine eigene Eintragung im Transparenzregister vorzunehmen. Vereine bleiben jedoch zu einer Mitteilung an das Transparenzregister gem. § 20a Abs. 2 GwG verpflichtet, wenn die Annahmen aus der Datenüber-

nahme aus dem Vereinsregister nach § 20a Abs. 1 Satz 3 GwG nicht zutreffen, wenn ausnahmsweise tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte vorhanden sind oder eine Änderung des Vorstands nicht unverzüglich zur Eintragung in das Vereinsregister angemeldet worden ist.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass ein Verstoß gegen die vorgenannten Meldepflichten bußgeldbewehrt ist. Ordnungswidrig handelt insoweit u.a., wer vorsätzlich oder leichtfertig Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten nicht einholt bzw. nicht oder nicht rechtzeitig der registerführenden Stelle mitteilt. Bei einmaligen Verstößen gegen die Mitteilungspflichten sind bereits Ordnungsgelder bis zu € 150.000 möglich. Bei mehrfachen oder gar systematischen Verstößen kann die Ordnungswidrigkeit mit Geldbußen bis zu € 1.000.000 oder bis zum Zweifachen des aus dem Verstoß gezogenen wirtschaftlichen Vorteils (pro Rechtseinheit) geahndet werden. Gleichwohl ist aufgrund der Erfahrungen in der Vergangenheit mit deutlich niedrigeren Bußgeldern zu rechnen. Zudem kommen für Verstöße gegen die neuen, seit dem 01.08.2021 geltenden Mitteilungspflichten die Bußgeldregelungen erst ein Jahr nach Ablauf der jeweiligen Mitteilungsfristen und damit erst im Jahr 2023 zur Anwendung.

Zudem sollten auch die Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts („MoPeG“) im Blick behalten werden. Das MoPeG sieht ab 2024 die Einführung eines von den Amtsgerichten zu führenden Gesellschaftsregisters für die GbR vor, auch wenn insoweit ein Registrierungswahlrecht bestehen soll. Wird das Wahlrecht zur Registrierung der GbR ausgeübt, ergibt sich als Nebenfolge hieraus für die GbR auch die Transparenzregisterpublizitätspflicht.

Unternehmen sind damit vor dem Hintergrund der aktuellen und anstehenden Gesetzesänderungen gut beraten, ihre bisherige Vorgehensweise zur Ermittlung ihrer wirtschaftlich Berechtigten zu überprüfen und sich auf die neuen Mitteilungspflichten einzustellen.

Bußgelder



Ihr Kontakt



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



RA Ivo Ziganke,
München,
ivo.ziganke@
wts-legal.de

Stiftungsrechtsreform 2021 – Änderungen für Stiftungen durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts | Autorin: RAin Sandra Heide, München

Key Facts

- Mit der Stiftungsrechtsreform 2021 wird ein im Koalitionsvertrag vom 12.03.2018 enthaltenes Reformvorhaben umgesetzt.
- Die beschlossenen Änderungen betreffen v.a. Vorschriften des Stiftungszivilrechts im BGB. Sie treten am 01.07.2023 in Kraft.
- Ferner wird zum 01.01.2026 ein Stiftungsregister eingeführt.
- Die Reform bringt ein bundeseinheitliches Stiftungsrecht und mehr Rechtssicherheit für die Praxis.

Form des
Stiftungsgeschäfts

Nach § 81 Abs. 3 BGB n.F. bedarf das Stiftungsgeschäft zur Errichtung einer Stiftung der Schriftform, wenn nicht andere Vorschriften eine strengere Form vorschreiben (z.B. erbrechtliche Formvorschriften bei der Errichtung durch Verfügung von Todes wegen). Der Gesetzgeber hat diesbezüglich klargestellt, dass die Formvorschriften nach § 311b BGB und § 15 Abs. 4 GmbHG (notarielle Beurkundung bei Verträgen über Grundstücke oder GmbH-Anteile) nicht auf das Stiftungsgeschäft anzuwenden sind.

Stiftungsvermögen



Mit § 83b BGB n.F. sind erstmals Regelungen zum Stiftungsvermögen in das Gesetz aufgenommen worden. Begrifflich wird nun ausdrücklich zwischen einem Grundstockvermögen, das auf die Lebenszeit der Stiftung ungeschmälert zu erhalten ist, und dem sonstigen Vermögen (sog. Verbrauchsvermögen) unterschieden.

Umschichtungsgewinne

In § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F. wird klargestellt, dass Zuwächse aus Umschichtungen des Grundstockvermögens (z.B. Erlöse aus Wertpapierverkäufen) zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden dürfen, soweit dies dem Stifterwillen entspricht und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist.

Haftungserleichterungen
für Stiftungsorgane



Die §§ 84 bis 84c BGB n.F. regeln die Rechte und Pflichten der Stiftungsorgane, die Beschlussfassung sowie Notmaßnahmen bei fehlenden Organmitgliedern. Nach § 84a Abs. 1 Satz 2 BGB n.F. kann die Haftung von Organmitgliedern sowohl in der Gründungssatzung als auch durch spätere Satzungsänderung beschränkt werden. Für ehrenamtlich tätige Organmitglieder greift nach § 84a Abs. 3 Satz 1 BGB n.F. die bisher schon geltende Haftungserleichterung des § 31a BGB (Haftung nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit). Neu ist, dass die Satzung auch eine erweiterte Haftung von Organmitgliedern (Haftung bereits bei einfacher Fahrlässigkeit) vorsehen kann (etwa bei ausreichendem Versicherungsschutz).

Business Judgement Rule

Nach § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB n.F. können sich nun auch Stiftungsorgane auf die

Grundlegende Reform
des Stiftungsrechts

Am 24.06.2021 hat der Bundestag das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts beschlossen. Der Bundesrat hat am 26.06.2021 zugestimmt. Das Gesetz tritt im Wesentlichen am 01.07.2023 in Kraft. Zum Ende der Legislaturperiode wurde damit noch eine umfassende Reform des Stiftungsrechts auf den Weg gebracht. Bereits Ende 2014 hatte die Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ mit der Ausarbeitung der Reformpläne begonnen.

Bundeseinheitliches
Stiftungsrecht

Anstelle jeweils unterschiedlicher landesgesetzlicher Regelungen gilt künftig ein bundeseinheitliches Stiftungsrecht. Die wesentlichen für Stiftungen geltenden Grundsätze, u.a. Maßgeblichkeit des Stifterwillens (§ 83 Abs. 2 BGB n.F.), Gebot der Vermögenserhaltung (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.) und Zweckgerichtetheit der Stiftungstätigkeiten (§ 80 Abs. 1 BGB n.F.), bleiben jedoch unverändert.

Im Einzelnen wurden folgende Änderungen und Neuerungen beschlossen:

Kodifizierung von
Stiftung auf Dauer,
Verbrauchsstiftung und
Hybridstiftung

Neben der „Ewigkeitsstiftung“ (§ 80 Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.) und der auf Zeit errichteten „Verbrauchsstiftung“ (§ 80 Abs. 1 Satz 2 BGB n.F.) ist auch die „Hybrid- bzw. Teilverbrauchsstiftung“ (§ 83b Abs. 3 BGB n.F.) als zulässig im Gesetz verankert worden. Bei Letzterer besteht das Stiftungsvermögen aus einem zu erhaltenden Grundstockvermögen und einem sonstigen Vermögen (sog. Verbrauchsvermögen).

Business Judgement Rule berufen. Stiftungsorgane haften also nicht, wenn sie bei der Geschäftsführung unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durften, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln. Dies kann für Entscheidungen im Rahmen der Vermögensanlage bedeutsam sein.

Beschlussfassung der
Stiftungsorgane

Mit dem Ziel einer einheitlichen Handhabung in der Praxis wurde in § 84b Satz 2 BGB n.F. festgehalten, dass ein Organmitglied nicht stimmberechtigt ist, wenn die Beschlussfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und der Stiftung betrifft.

Satzungsänderungen



Die §§ 85 bis 85b BGB n.F. regeln künftig bundeseinheitlich die formellen und materiellen Voraussetzungen für Satzungsänderungen (z.B. Änderung des Stiftungszwecks) werden besonders hohe Anforderungen gestellt (§ 85 Abs. 1 und 2 BGB n.F.). Bei einfachen Satzungsänderungen genügt es hingegen, wenn diese der Erfüllung des Stiftungszwecks dienen (§ 85 Abs. 3 BGB n.F.). Durch eine Satzungsregelung kann der Stifter hiervon abweichen, wenn diese Inhalt und Ausmaß der Änderungsermächtigung hinreichend bestimmt (§ 85 Abs. 4 BGB n.F.).

Umwandlung einer
Ewigkeitsstiftung in eine
Verbrauchsstiftung

Unter den strengen Voraussetzungen des § 85 Abs. 1 Satz 4 BGB n.F. kann eine „Ewigkeitsstiftung“ in eine Verbrauchsstiftung umgestaltet werden, wenn z.B. für die Erfüllung der Satzungszwecke nicht mehr ausreichend Kapital vorhanden ist. Grundstockvermögen könnte dann in verbrauchbares Vermögen umgewandelt werden.

Zulegung und
Zusammenlegung
von Stiftungen

In den §§ 86 bis 86i BGB n.F. sind bundeseinheitliche Voraussetzungen der Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen geregelt. Bei einer Zulegung wird das Stiftungsvermögen als Ganzes auf eine

übernehmende Stiftung übertragen. Bei der Zusammenlegung übertragen zwei bisher rechtlich voneinander getrennte Stiftungen ihr Stiftungsvermögen als Ganzes auf eine neu errichtete Stiftung. Es ist weder eine Liquidation durchzuführen noch ein Sperrjahr einzuhalten. Das durch Zulegung oder Zusammenlegung Erworbene gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG n.F. jedoch als Schenkung unter Lebenden und unterliegt somit – vorbehaltlich etwaiger Befreiungs- oder Begünstigungsvorschriften – der Schenkungssteuer.

Mit den §§ 87 bis 87d BGB n.F. wird die Auflösung und Aufhebung von Stiftungen bundeseinheitlich und abschließend geregelt. Neben der Aufhebung durch die nach Landesrecht zuständige Behörde soll die Stiftung künftig auch durch die Stiftungsorgane aufgelöst werden können.

Ab 01.01.2026 soll beim Bundesamt für Justiz ein elektronisches Stiftungsregister mit Publizitätswirkung geführt werden, in das grundsätzlich jedermann Einsicht nehmen kann. Ziel ist es, den Nachweis der Vertretungsberechtigung für Organe der Stiftung zu vereinfachen. Einzuzureichen sind u.a. Name und Sitz der Stiftung, Angaben zu den Stiftungsorganen sowie die Stiftungssatzung. Näheres regelt ein neues Stiftungsregistergesetz (StiftRG).

Insgesamt sind die Änderungen und Neuerungen durch die Stiftungsrechtsreform zu begrüßen. Sie bringen einige Verbesserungen und Erleichterungen, wenngleich nicht sämtliche Modernisierungsvorschläge umgesetzt wurden. Bestehende Stiftungen sollten prüfen, inwieweit sie von den Änderungen betroffen sind und ob ggf. Anpassungen der Stiftungssatzungen vorzunehmen sind. Bei neu zu errichtenden Stiftungen ist zu empfehlen, die beschlossenen Regelungen bereits zu berücksichtigen. Ferner sollten etwaige Änderungen der landesgesetzlichen Stiftungsregelungen im Blick behalten werden.

Auflösung und
Aufhebung der Stiftung

Einführung eines
Stiftungsregisters ab
01.01.2026



Fazit

Ihr Kontakt



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



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.

WP Dr. Christian Herold, Julia Fuchs und WP/StB, CPA Harald v. Heynitz

EU Sustainable Finance – Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung für Unternehmen der Realwirtschaft

Am 21.04.2021 veröffentlichte die EU den Entwurf einer Richtlinie zu einer weiterentwickelten Nachhaltigkeitsberichterstattung, welche unmittelbarer Ausfluss des europäischen Green Deals und des EU-Aktionsplans zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums (Sustainable Finance) ist. Ziel der EU-Kommission ist es, die Wirtschaft in der EU moderner, ressourcenschonender, wettbewerbsfähiger und vor allem bis 2050 treibhausgasneutral zu gestalten.



Erweiterte Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung

Zur Finanzierung dieser Transformation muss der private Sektor maßgeblich beitragen. Dazu sollen Kapitalströme in nachhaltige Investitionen umgelenkt werden. Voraussetzung ist, dass Unternehmen die aus Klimawandel, Ressourcenverknappung, Umweltschädigung und sozialen Faktoren entstehenden Risiken bewältigen können. Damit dies gelingt, ist es u.a. notwendig, dass sie ihre Strategie und ihr Geschäftsmodell anpassen, um Nachhaltigkeitschancen nutzen und Nachhaltigkeitsrisiken soweit möglich vermeiden zu können. Gleichzeitig sollen die Unternehmen transparent darüber berichten.

Die bisherige nichtfinanzielle Berichterstattung wird nach Auffassung der EU diesen steigenden Anforderungen nicht gerecht. Darüber hinaus würden nicht nur Investoren höhere Transparenz über die Risiken ihrer Investments, sondern alle Stakeholder zusätzliche Informationen erwarten.

Folglich erweitert der Richtlinienentwurf den Kreis der von der Berichterstattung betroffenen Unternehmen und definiert den Mindestinhalt der Berichterstattung,

der über die bisherigen Anforderungen hinausgeht. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird fester und integrierter Bestandteil des Lageberichts. Der Richtlinienentwurf sieht ferner vor, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung in elektronisch lesbarer Form nach dem „single electronic format“ zu erstellen und bei großen Kapitalgesellschaften sowie haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften zunächst mit „limited assurance“ zu prüfen ist. Die Kommission plant, eigene Prüfungsstandards mit einem „reasonable assurance approach“ zu erlassen.

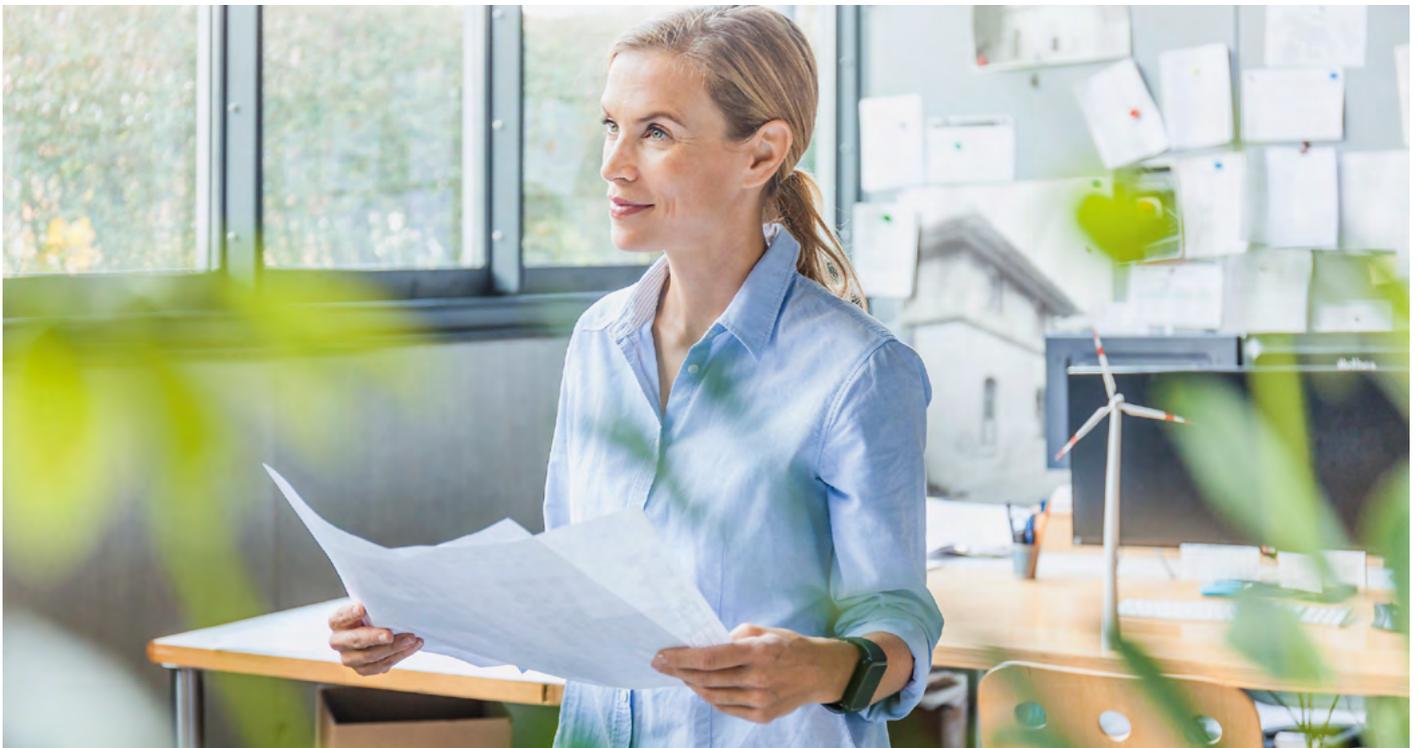
Der Richtlinienentwurf soll bis Mitte 2022 verabschiedet und bis Ende 2022 in nationales Recht umgesetzt werden, so dass die Regelungen für am 01.01.2023 beginnende Geschäftsjahre gelten können. Anfang 2024 ist dann der erste Lagebericht mit der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2023 zu erstellen.

Anzuwenden ist die neue Richtlinie zunächst von allen großen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften. Somit entfällt die bisherige Einschränkung auf Unternehmen, die den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen. Nach einer Studie des DRSC (Deutsches

Rechnungslegungs Standards Committee) würde dadurch in Deutschland die Anzahl der von der Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffenen Unternehmen um das 30-fache auf ca. 30.000 ansteigen. Ab 01.01.2026 werden auch kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), die den Kapitalmarkt nutzen, einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen haben.

Die Richtlinie stellt klar, dass Unternehmen sowohl Informationen bereitstellen müssen, die die Auswirkungen der Aktivitäten des Unternehmens auf seine

Die konkrete Ausgestaltung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nimmt die EU selbst in die Hand. Die EU-Kommission soll durch die Richtlinie ermächtigt werden, eigene Reportingstandards durch „delegierte Rechtsakte“ zu erlassen. Diese dienen dazu, detaillierte und konkrete Anforderungen aus dem Rahmenkonzept der CSRD zu schaffen. Die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) wird beauftragt, diese Reportingstandards unter Anwendung eines angemessenen und transparenten „Due Process“ und unter öffentlicher Aufsicht zu



Umwelt und die Gesellschaft darstellen (inside-out view), als auch Informationen, anhand derer ersichtlich wird, wie sich die Nachhaltigkeitschancen und -risiken auf Entwicklung, Leistungsfähigkeit und Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken (outside-in view). Die Erweiterung der Berichterstattung um die Auswirkungen unternehmerischen Handelns auf Umwelt-, Sozial- und Governanceaspekte (inside-out view) wird als sog. **doppelte Materialität** bezeichnet. Der Richtlinienentwurf erwartet von den Unternehmen, dass sie bei dieser Berichterstattung eine langfristige Perspektive einnehmen.

erarbeiten, wobei sie angehalten ist, mit den unterschiedlichen privaten, internationalen Standardsetzern (z.B. GRI, TCFD, SASB) und dem International Sustainability Standards Board zusammenzuarbeiten, das derzeit von der Foundation des IASB (International Accounting Standards Board) gegründet wird. Die Erarbeitung eigener EU-Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird damit begründet, dass diese mit bereits bestehenden Anforderungen in der EU, z.B. den Offenlegungspflichten für Unternehmen aus dem Finanzdienstleistungssektor, kompatibel sein müssen.

Taxonomie-VO

Einen zentralen Baustein der Sustainable Finance Gesetzgebung der EU bildet die Taxonomie-VO. Sie definiert einheitlich und verbindlich, was ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten sind. Neben einem einheitlichen Klassifizierungssystem geht mit ihr auch eine Pflicht zur Veröffentlichung von Kennzahlen einher, die Auskunft über den Nachhaltigkeitsgrad von Unternehmen geben sollen.

Die Umweltziele nach Art. 9 der Taxonomie-VO lauten wie folgt:

1. Klimaschutz
2. Anpassung an den Klimawandel
3. Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen
4. Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft
5. Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung
6. Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme



Zentrales Element der Taxonomie-VO ist die Beschreibung der Kriterien, nach denen eine Wirtschaftstätigkeit als „nachhaltig“ eingestuft wird. Gemäß Art. 3 Taxonomie-VO gilt eine Wirtschaftstätigkeit dann als nachhaltig, wenn sie

- wesentlich zu einem der sechs Umweltziele (Art. 9 der Taxonomie-VO) beiträgt,
- ohne gleichzeitig eines der anderen Umweltziele maßgeblich zu gefährden (Do-Not-Significant-Harm (DNSH) Kriterium nach Art. 17 Taxonomie-VO), und
- soziale Mindestanforderungen gemäß Art. 18 Taxonomie-VO erfüllt.

Darüber hinaus gibt es zwei weitere Arten von Wirtschaftstätigkeiten, die die Taxonomie-VO als ökologisch nachhaltig einstuft. Bezogen auf das Umweltziel Klimaschutz sind dies wirtschaftliche Tätigkeiten, die den Übergang zu einer klimaneutralen Wirtschaft im Sinne des Pariser Klimaabkommens begünstigen (Transitional Activities gem. Art. 10 Abs. 2 Taxonomie-VO). Mit Bezug auf alle Umweltziele sind auch sog. „Enabling Activities“ nachhaltig, wenn sie die Durchführung anderer Tätigkeiten erst ermöglichen, die signifikant zu mindestens einem der Umweltziele beitragen (Art. 16 Taxonomie-VO).

Jede einzelne Wirtschaftstätigkeit ist anhand wissenschaftsbasierter technischer Bewertungskriterien, die die Anforderungen des Art. 19 Taxonomie-VO erfüllen müssen, daraufhin zu überprüfen, ob sie einen wesentlichen Beitrag zu den sechs Umweltzielen leistet. Diese technischen Bewertungskriterien sind jedoch nicht in der Taxonomie-VO selbst beschrieben. Vielmehr erlässt die EU-Kommission

EU Sustainable Finance

delegierte Rechtsakte zu den sechs Umweltzielen, in denen die technischen Bewertungskriterien für ausgewählte Wirtschaftstätigkeiten aufgeführt sind. Für die Umweltziele „Klimaschutz“ und „Anpassung an den Klimawandel“ hat die Kommission am 04.06.2021 in einem delegierten Rechtsakt diese technischen Bewertungskriterien erlassen.

Zur Bestimmung des Nachhaltigkeitsgrads werden Unternehmen ihre Wirtschaftstätigkeiten gemäß dem EU-Klassifizierungsschema NACE (Nomenclature of Economic Activities – Statistische Klassifikation wirtschaftlicher Aktivitäten in der EU), dessen sich die EU-Taxonomie bedient, analysieren müssen. Da die Taxonomie-VO und die bestehenden delegierten Rechtsakte sich zunächst auf Wirtschaftstätigkeiten mit hohen Treibhausgasemissionen fokussieren, ist ein großer Teil der Unternehmensaktivitäten von der EU-Taxonomie noch nicht erfasst, und folglich kann deren Nachhaltigkeitsbeitrag noch nicht bestimmt und quantifiziert werden. Die Kommission arbeitet mit Unterstützung der EU Sustainable Finance Platform (SFB) an weiteren delegierten Rechtsakten zu Umweltzielen und sozialen Belangen. Entwürfe der SFB liegen vor und befinden sich in der Kommentierungsphase. Darüber hinaus können Unternehmen beim SFB beantragen, dass wirtschaftliche Tätigkeiten, die noch nicht im NACE-Klassifizierungsschema enthalten sind, in dieses aufgenommen werden.

Die Unternehmen der Realwirtschaft werden mit Art. 8 Taxonomie-VO verpflichtet, in ihrer nichtfinanziellen Erklärung anzugeben, inwieweit ihre Tätigkeiten als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten im Sinne der Taxonomie-VO einzustufen sind. Dazu haben sie insbesondere die folgenden drei „key performance indicators“ (KPI) anzugeben:

- den Anteil ihrer Umsatzerlöse („grüner Umsatz“), der mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden ist,
- den Anteil ihrer Investitionsausgaben („grüner Capex“) und
- den Anteil der Betriebsausgaben („grüner Opex“) im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen und Prozessen, die mit ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind.

Zu den Einzelheiten der Ermittlung erließ die Kommission am 06.07.2021 einen weiteren delegierten Rechtsakt. Dort ist vorgeschrieben, wie diese Taxonomiequoten zu ermitteln sind. Ferner sollen die Unternehmen analog zu den Angaben zu Bilanzierungsgrundsätzen beschreiben, wie „grüne“ Umsätze, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben ermittelt und auf die einzelnen wirtschaftlichen Tätigkeiten allokiert werden. Zudem sollen die Unternehmen unter Bezugnahme auf die delegierten Rechtsakte zu den sechs Umweltzielen die Art ihrer taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten beschreiben und erläutern, wie sichergestellt wurde, dass diese im Einklang mit den Kriterien in Art. 3 Taxonomie-VO stehen. Darüber hinaus sind die Taxonomiequoten und ihre Veränderungen im Zeitablauf zu erläutern. Der delegierte Rechtsakt zu Art. 8 Taxonomie-VO enthält auch tabellarische Vorgaben, wie die Taxonomiequoten offenzulegen sind.

Fazit

Die Taxonomie-VO und die erweiterten Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung stellen alle betroffenen Unternehmen vor große Herausforderungen, die aufgrund der noch ausstehenden delegierten Rechtsakte und die Aufnahme weiterer Sektoren und wirtschaftlichen Tätigkeiten sowie eine Ergänzung um soziale Aspekte (sog. „Social Taxonomy“) noch komplexer werden und somit zu erheblichem, zusätzlichen Aufwand für die Unternehmen führen werden. Alle großen Kapitalgesellschaften sollten sich deshalb jetzt Gedanken dazu machen, wie sie Nachhaltigkeit in ihre Unternehmensstrategie implementieren und mit welchen Kennzahlen sie den Fortschritt und Erfolg ihrer Strategieänderung messen wollen. Gleichzeitig ist es notwendig, die passenden Prozesse zur Erhebung der Daten einzurichten und weitestgehend zu automatisieren. Dies ist ein längerfristiges Projekt, das in nächster Zukunft gestartet werden sollte.

Ihr Kontakt



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



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

1a | IDW RS HFA 50: Modulentwurf IAS 1-M1 zur bilanziellen Abbildung von Reverse-Factoring-Vereinbarungen veröffentlicht |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Der Modulentwurf IAS 1-M1 des IDW befasst sich mit Fragen
 - › zur Ausbuchung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die Teil einer Reverse-Factoring-Vereinbarung sind,
 - › zu deren Ausweis in der Bilanz,
 - › zur Darstellung in der Kapitalflussrechnung sowie
 - › zu erforderlichen Anhangangaben.

Kapitalflussrechnung sowie im Anhang darzustellen sind.

Der Modulentwurf stellt – IFRS 9 zum Abgang von Finanzinstrumenten folgend – fest, dass die ursprüngliche finanzielle Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen bei rechtlichem Erlöschen oder bei einer substanziellen Modifikation der Vertragsbedingungen auszubuchen und eine **neue Verbindlichkeit** zu erfassen ist. Ein reiner Gläubigerwechsel hingegen zieht keine Ausbuchung der Verbindlichkeit nach sich.

Ausbuchung oder Beibehaltung der ursprünglichen Verbindlichkeit

Modulentwurf RS HFA 50 IAS 1-M1 (Reverse Factoring) des IDW

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat im Dezember 2020 eine Agendaentscheidung zum Thema Supply Chain Financing Arrangements – Reverse Factoring veröffentlicht. Darauf basierend hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) den Entwurf eines neuen Moduls zu RS HFA 50: IAS 1-M1 (Reverse-Factoring) erarbeitet.

Entsprechend der Agendaentscheidung des IFRS IC liegt nur dann eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen vor, wenn diese

Ausweis als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen



- eine Verbindlichkeit zur Bezahlung von Waren oder Dienstleistungen darstellt,
- vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder mit diesem formell vereinbart ist und
- Teil des im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens genutzten Working Capital ist.

Reverse-Factoring-Vereinbarung

In einer Reverse-Factoring-Vereinbarung verständigen sich der Gläubiger (Lieferant) und der Schuldner (Kunde) auf einen Verkauf bestehender und/oder künftiger Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an eine Bank oder ein Factoring-Unternehmen. Im Unterschied zum „typischen“ Factoring werden Reverse-Factoring-Transaktionen regelmäßig nicht vom Lieferanten, sondern vom Kunden oder von der finanzierenden Bank initiiert. Dabei werden häufig die ursprünglichen Vertragsbedingungen der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen geändert und z.B. das Zahlungsziel verlängert, zusätzliche Zinszahlungen vereinbart oder der Einredeverzicht durch den Kunden erklärt.

Langfristige finanzielle Verbindlichkeiten scheidet dabei gem. IAS 1.71 als Bestandteil des Working Capital aus. Die Festlegung des Working Capital an sich ist eine grundsätzlich angabepflichtige Ermessensentscheidung des Bilanzierenden.

Ein Ausweis als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen darf nur dann beibehalten werden, wenn diese drei Merkmale kumulativ erfüllt sind.

Ausweis als finanzielle Verbindlichkeiten oder als separater Posten

Der Modulentwurf adressiert in Ergänzung zum IDW RS HFA 48 und IDW RS HFA 9 die Fragen, ob die bisher bilanzierte Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen **auszubuchen** bzw. **anders auszuweisen** ist und wie die Zahlungsströme aus der Reverse-Factoring-Transaktion in der

Verbindlichkeiten, die Gegenstand einer Reverse-Factoring-Vereinbarung sind, sind andernfalls – insbesondere bei einer substanziellen Modifikation der Vertragsbedingungen – in Abhängigkeit vom Einzelfall entweder innerhalb des Bilanzpostens „finanzielle Verbindlichkeiten“ gem. IAS 1.54(m) oder als separater Posten in der Bilanz gem. IAS 1.55 auszuweisen.

Darstellung in der Kapitalflussrechnung

Grundsätzlich folgt der Ausweis in der Kapitalflussrechnung der Beurteilung hinsichtlich des bilanziellen Ausweises. Entsprechend ist regelmäßig eine Zuordnung zum operativen Cashflow geboten, wenn weiterhin eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen bilanziert wird. Alternativ könnte ein Cashflow aus Finanzierungstätigkeit vorliegen. Ist eine Klassifizierung der Zahlungen nicht eindeutig möglich, dürfte ein Ausweis als Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit vorzuziehen sein.

Im Anhang anzugeben sind die Beurteilung von Merkmalen einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen sowie die Einschätzung, wie Verbindlichkeiten und Zahlungen im Zusammenhang mit Reverse-Factoring-Vereinbarungen darzustellen sind. Zudem sind die umfangreichen Angabepflichten nach IFRS 7: Finanzinstrumente zu beachten.

Die Kommentierungsfrist zum Modulentwurf endete am 10.09.2021.

Ihr Kontakt



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

1b | IDW RH FAB 1.021: Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus rückgedeckten Direktzusagen |
Autorin: WPin/StBin Karina Schmitz, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Der Rechnungslegungshinweis beinhaltet zahlreiche Praxisfälle zur Finanzierung von Direktzusagen über Rückdeckungsversicherungen.
- Die isolierte Anwendung der Bewertungsgrundsätze für Rückdeckungsversicherungsansprüche und für Pensionsrückstellungen kann wesentliche Abweichungen in den Wertansätzen zur Folge haben.
- Der Fokus des Rechnungslegungshinweises liegt auf den Voraussetzungen und Methoden für eine kongruente Bewertung von Rückdeckungsversicherungsansprüchen und Pensionsrückstellungen für Direktzusagen.

ckungsversicherungsansprüche und für Pensionsrückstellungen kann wesentliche Abweichungen in den Wertansätzen zur Folge haben. Der Rechnungslegungshinweis stellt klar, wann eine der Höhe nach übereinstimmende Bewertung von Rückdeckungsversicherungsansprüchen und Pensionsrückstellungen (kongruente Bewertung) erfolgen kann.

Der Rechnungslegungshinweis unterscheidet dabei zwischen Versorgungsleistungen, die durch die Leistungen aus einer Rückdeckungsversicherung bestimmt werden (Versicherungsbindung) und Versorgungsleistungen, die unabhängig von Leistungen aus einer Rückdeckungsversicherung zugesagt werden (keine Versicherungsbindung).

Rückgedeckte Direktzusagen

IDW RH FAB 1.021

Der IDW Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) hat in seiner 264. Sitzung am 30.04.2021 den IDW Rechnungslegungshinweis: Handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus rückgedeckten Direktzusagen (IDW RH FAB 1.021) verabschiedet.

Rückgedeckte Direktzusagen mit Versicherungsbindung sind bilanziell wie wertpapiergebundene Zusagen zu behandeln. Dies hat zur Folge, dass die Pensionsrückstellung analog zu § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert des Rückdeckungsversicherungsanspruchs zu bewerten ist. Ist die Bindung an die Versicherungsleistung nur für bestimmte Leistungskomponenten vereinbart, sind die Bewertungsvorschriften für wertpapiergebundene Versorgungsleistungen anzuwenden, soweit ausschließlich die Bindung an die Versicherung besteht. Zusätzlich vereinbarte Leistungen, wie z.B. Invaliditätsleistungen, sind nach den

Rückgedeckte Direktzusagen mit Versicherungsbindung

Problemstellung



Leistungen aus einer unmittelbaren Altersversorgungszusage (Direktzusage) können durch den Abschluss von sog. Rückdeckungsversicherungen finanziert werden. Die isolierte Anwendung der Bewertungsgrundsätze für Rückde-

allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung der Abzinsung gemäß § 253 Abs. 2 HGB zu bewerten.

Rückgedeckte Direktzusagen ohne Versicherungsbindung



Rückgedeckte Direktzusagen ohne Versicherungsbindung sind im Regelfall bei Leistungskongruenz (Zahlungen an den Bilanzierenden aus einer abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung und durch den Bilanzierenden an den Versorgungsberechtigten sind deckungsgleich) kongruent zu bewerten. Dies bedeutet, dass der Buchwert des Rückdeckungsversicherungsanspruchs dem notwendigen Erfüllungsbetrag der korrespondierenden Altersversorgungsverpflichtung entspricht. Eine kongruente Bewertung lässt sich in Anlehnung an die Bewertung von Verpflichtungen aus wertpapiergebundenen

Zusagen über das „Primat der Aktivseite“ (Bewertung der Pensionsrückstellung mit dem Buchwert des Rückdeckungsversicherungsanspruches) oder alternativ, mangels zwingender gesetzlicher Vorgabe, bilanztechnisch auch über das „Primat der Passivseite“ (Ansatz des Rückdeckungsversicherungsanspruches in Höhe des notwendigen Erfüllungsbetrags der korrespondierenden Pensionsrückstellung) erreichen. Bei teilweise rückgedeckten Zusagen ist die kongruente Bewertung auf die Höhe des rückgedeckten Teils der Pensionsrückstellung bzw. bei Überversicherung auf den leistungskongruenten Teil des Rückdeckungsversicherungsanspruches beschränkt. Für die übrigen Teile gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften.

Ihr Kontakt



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

1c | IASB veröffentlicht ED/2021/6 zum Management Commentary |

Autor: Mario Braun, Stuttgart

Key Facts

- Projekt des IASB zur Verbesserung der Kommunikation mit Investoren.
- Vorschlag für neue Leitlinie zur Erstellung des Lageberichts.
- Verbesserung der Darstellung von relevanten Informationen.
- Entscheidungshoheit über Anwendung liegt weiterhin bei nationalen Gesetzgebern.

Informationen ab, die Investoren zur Beurteilung der langfristigen Entwicklung eines Unternehmens benötigen. Ziel des Entwurfs ist die Formulierung von übergeordneten Leitlinien, die es Unternehmen ermöglichen sollen, diese Informationen an einer Stelle zusammenzufassen.

Der inhaltliche Aufbau der Leitlinie umfasst die folgenden Schwerpunkte:

Inhaltlicher Aufbau

- Zielsetzung des Management Commentary (Lagebericht).
- Sechs Themengebiete, die Bestandteil des Management Commentary sind.
- Hinweise zur Auswahl und Darstellung von Informationen. Diese beinhalten Hilfestellung zur Beurteilung der Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Genauigkeit von Informationen, Vorgaben zu Steuerungskennzahlen und Beispiele für wesentliche Informationen.
- Erweiterung des Management Commentary um ESG-Themengebiete (Environmental Social Governance) auf Basis der Richtlinien anderer Organisationen.

Veröffentlichung von ED/2021/6

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 27.05.2021 den Exposure Draft ED/2021/6 – Practice Statement „Management Commentary“ veröffentlicht.

Hintergrund

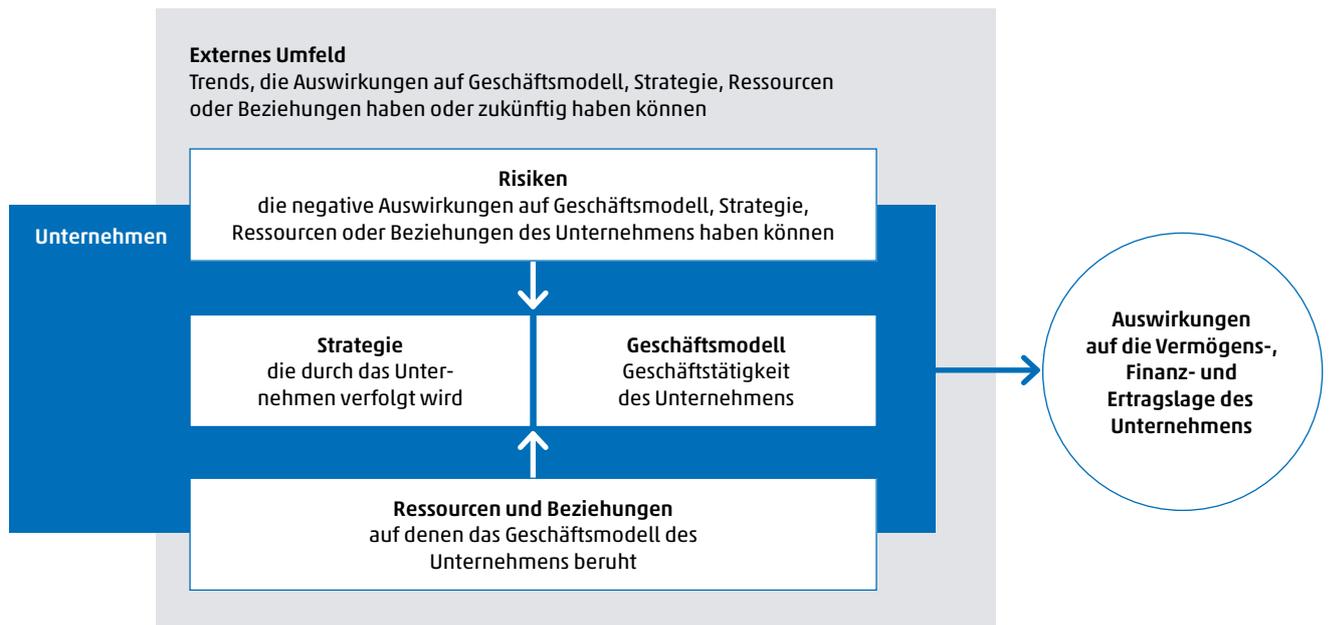


Mit der Veröffentlichung des neuen Entwurfs beabsichtigt das IASB, die bisherige Leitlinie zur IFRS-konformen Erstellung des Lageberichts aus dem Jahr 2010 zu aktualisieren. Ausgangspunkt für die Überarbeitung der Leitlinie sind geänderte Informationsbedürfnisse seitens der Investoren.

Zielsetzung

Der Entwurf der neuen Leitlinie zielt insbesondere auf die Bereitstellung von

Beziehungen zwischen den sechs Themengebieten, die Bestandteil des Management Commentary sind:



Praktische Relevanz



Das IASB weist explizit darauf hin, dass es sich bei dem Practice Statement um eine freiwillige Leitlinie zur Erstellung des Lageberichts handelt. So können Abschlüsse auch dann mit den geltenden IFRS konform sein, wenn sie keinen Lagebericht enthalten oder wenn sie einen Lagebericht enthalten, der nicht mit dem Leitliniendokument in Einklang steht. Die Entscheidungshoheit über die verpflichtende Erstellung eines Lageberichts liegt weiter bei den nationalen Aufsichtsbehörden und Gesetzgebern. In Deutschland sind für die Erstellung des Konzernlageberichts die §§ 315 bis 315d HGB in Verbindung mit DRS 20: Konzernlagebericht maßgeblich. Jedoch können Unternehmen nach Auffas-

sung des Boards die Leitlinie neben den nationalen Berichtserfordernissen und in Verbindung mit anderen Rahmenwerken wie z.B. für ESG-Themengebiete anwenden. Die praktische Relevanz des IASB-Entwurfs dürfte für deutsche Unternehmen jedoch limitiert sein, da viele Aspekte ähnlich zu den in Deutschland geltenden Regelwerken sind.

Nach dem Ende der Kommentierungsfrist zum ED/2021/6 am 23.11.2021 und unter Berücksichtigung der eingegangenen Kommentare wird das IASB über die weitere Formulierung bzw. Verabschiedung der neuen Leitlinie entscheiden.

Ihr Kontakt



CPA/CVA Ulrich Sommer, Stuttgart, ulrich.sommer@fas.ag

1d | Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.) | Autorin: Marie Tierhold, München

Key Facts

- Going-Concern-Prämisse als zentraler Grundsatz der Rechnungslegung.
- Angabepflichten der gesetzlichen Vertreter im Jahresabschluss bei wesentlicher Unsicherheit über die Unternehmensfortführung.
- Geänderte Anforderungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers nach IDW EPS 270 n.F. (04/2021).

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 29.04.2021 den Entwurf einer Neufassung des IDW PS 270: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.) verabschiedet.

Bei der Erstellung des Jahres- oder Konzernabschlusses ist von der Fortführung der Geschäftstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten entgegenstehen. Diese

Hintergrund



Going-Concern-Prämisse als zentraler Grundsatz der Rechnungslegung

sog. **Going-Concern-Prämisse** stellt einen zentralen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung für handelsrechtliche Abschlüsse (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) sowie für nach IFRS aufgestellte Abschlüsse (IAS 1.25) dar. Die gesetzlichen Vertreter haben dabei zu beurteilen, ob das Unternehmen für die absehbare Zukunft in der Lage sein wird, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren und seine Schulden zu begleichen.

ter über die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen ist und ob nach seinem Ermessen eine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich der Going-Concern-Annahme besteht. Mit dem IDW EPS 270 n.F. wurden die Anforderungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers bei Vorliegen bestandsgefährdender Risiken geändert. Dieser hat im Bestätigungsvermerk zukünftig zu erklären, dass die im Abschluss und ggf. Lagebericht dargestellten Ereignisse oder Gegebenheiten zeigen, dass eine **wesentliche Unsicherheit besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann**. Der Begriff „wesentliche Unsicherheit“ entspricht dabei dem Begriff der „bestandsgefährdenden Risiken“ gem. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter



Soweit eine **wesentliche Unsicherheit** hinsichtlich der Unternehmensfortführung vorliegt, besteht für die gesetzlichen Vertreter die Pflicht, im Jahresabschluss Angaben darüber aufzunehmen; dies in der Regel im Anhang. Bei Erstellung eines Lageberichts besteht die Möglichkeit, im Anhang unter eindeutiger Bezugnahme auf das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit auf die Angaben im Lagebericht zu verweisen. Wenn keine Pflicht zur Erstellung eines Anhangs bzw. Lageberichts besteht, können laut IDW die Ausführungen an anderer geeigneter Stelle erfolgen, beispielsweise unter der Bilanz.

Hinsichtlich der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk kann im Wesentlichen zwischen den untenstehenden Szenarien unterschieden werden.

Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk – wesentliche Szenarien

Dieser IDW Prüfungsstandard ist erstmals anzuwenden bei Prüfungen von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden.

Geänderte Anforderungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers nach IDW EPS 270 n.F. (04/2021)

Der Abschlussprüfer ist dafür verantwortlich, auf Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise darauf zu schließen, ob die Einschätzung der gesetzlichen Vertre-

Szenario 1

Wenn der Abschluss unter der Going-Concern-Annahme aufgestellt wurde, jedoch nach der Beurteilung des Abschlussprüfers die von den gesetzlichen Vertretern bei der Aufstellung des Abschlusses vorgenommene **Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit unangemessen** ist, hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zum Abschluss zu versagen.

Szenario 2

Ist eine vorhandene **wesentliche Unsicherheit** im Abschluss **angemessen angegeben**, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich ein **nicht modifiziertes Prüfungsurteil** zum Abschluss abzugeben. In diesem Fall hat der Bestätigungsvermerk einen gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ zu enthalten.

Szenario 3

Wenn eine vorhandene **wesentliche Unsicherheit** im Abschluss **nicht angemessen angegeben** ist, hat der Abschlussprüfer ein **eingeschränktes bzw. versagtes Prüfungsurteil** abzugeben. Im Bestätigungsvermerk ist gesondert zu erklären, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die **bedeutsame Zweifel an der Unternehmensfortführung** aufwerfen kann, und dass dieser Sachverhalt im Abschluss nicht angemessen angegeben ist.

Ihr Kontakt



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



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

2a | Datenkompetenz – Schlüsselqualifikation des Finanzmanagements im Zeitalter der digitalen Transformation | Autor: Christoph von Klimesch, Stuttgart

Key Facts

- Bei der Transformation der Finanzabteilung vom Datenlieferant zum strategischen Entscheidungsträger bedarf es neuer Kompetenzen.
- Die Etablierung einer Datenkompetenz ermöglicht es dem Finanzbereich eines Unternehmens, die Aussagefähigkeit zu diversen Geschäftsvorfällen sowie die Handlungsschnelligkeit signifikant zu erhöhen, um fundierte Entscheidungshilfen für die Zukunft zu liefern.
- Die konzeptionelle Erarbeitung und Einführung eines Datenkompetenzrahmens bildet die Basis für erfolgreiche Digitalisierungsprojekte in der Folge.

Der technologische Fortschritt und die Applikabilität von Big Data ermöglichen es Unternehmen heutzutage, eine Vielzahl an Daten zu speichern und zu nutzen. Entscheidend ist nun, dass die Finanzfunktion sich im Überangebot von Daten zurechtfindet, diese validiert und aussagefähig aufbereitet, so dass basierend auf diesen Datengrundlagen sinnhafte Entscheidungsprozesse angestoßen werden können. Der Zukunftsforscher John Naisbitt trifft mit seiner Aussage „wir ertrinken in Informationen und dürsten nach Wissen“ den Nagel auf den Kopf. Viele Digitalisierungsprojekte scheitern, da häufig die benötigten Kompetenzen und das Verständnis für die Daten fehlen. Die Fähigkeit, planvoll mit Daten umzugehen und sie im jeweiligen Kontext bewusst einzusetzen, wird somit zu einer Schlüsselqualifikation der Finanzabteilungen im Zuge der digitalen Transformation. Diese Qualifikation und Fähigkeit im Umgang mit Daten wird in der Literatur aktuell mit dem Begriff „Datenkompetenz“ beschrieben.

Datenkompetenz als grundlegende Fähigkeit im Finanzbereich

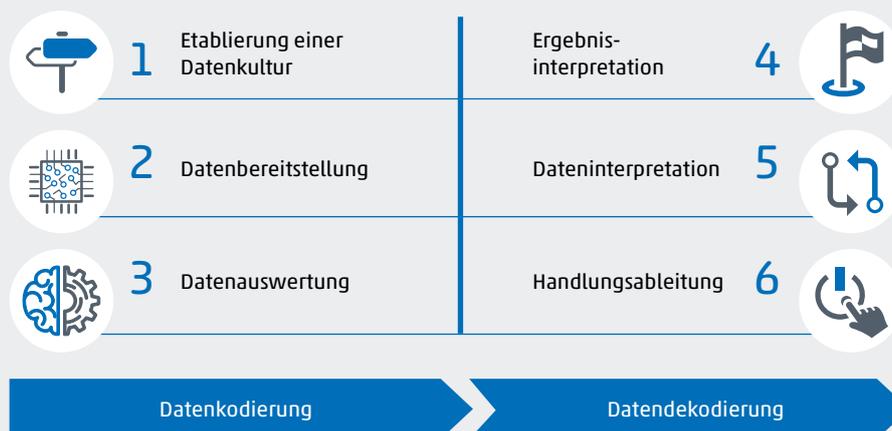
Die Finanzfunktion im Wandel



Das Rollenverständnis sowie die Aufgabenbereiche innerhalb der Finanzfunktion unterliegen einem stetigen Wandel. Während CFOs in der Vergangenheit als reine kaufmännische Leiter betrachtet wurden, deren Kernkompetenzen im Wesentlichen in der retrospektiven Betrachtung von Steuer- und Handelsbilanzen lagen, nehmen CFOs und die gesamte Finanzfunktion heute eine zentrale Rolle im Bereich des „prospektiven Business Partnerings“ ein. Da Mitarbeiter der Finanzfunktion an der Quelle aller geschäftsrelevanten Daten sitzen, haben sie nun die Möglichkeit, entscheidend zur Geschäftsentwicklung beizutragen und als Sparringspartner des Managements wichtige Unterstützung in strategischen Entscheidungsprozessen zu leisten.

Der systematische Aufbau und die zielgerichtete Entwicklung einer Datenkompetenz im Finanzwesen stellt künftig einen entscheidenden komparativen Wettbewerbsvorteil dar. Die Frage, die sich nun stellt, ist, wie diese Datenkompetenz strukturell konzipiert und implementiert werden kann. Als Antwort auf diese Frage wurde ein Kompetenzrahmen entwickelt, welcher in Form eines Prozessmodells schrittweise die Kompetenzstufen innerhalb der Organisation beschreibt:

Kompetenzrahmen



Der Aufbau einer Datenkompetenz kann nur funktionieren, sofern zunächst eine Kultur geschaffen wird, die die Mitarbeiter für das Thema sensibilisiert. Darauf aufbauend müssen anschließend Datenquellen identifiziert sowie verifiziert und aufbereitet werden. Insbesondere die Anbindung unterschiedlicher Systeme und die Vereinheitlichung von heterogenen Datenquellen ist hier von besonderer Bedeutung. Im nächsten Schritt kann die Auswertung in Form von Analysen beginnen. Die Durchführung der Analysen setzt beim Anwender die Fähigkeit voraus, messbare Beziehungen in Modellen abzubilden. Sobald diese vorbereitenden Tätigkeiten abgeschlossen sind, beginnt die Interpretation und damit die Dekodierung der Datengrundlage. Hierbei geht es darum, relevante von irrelevanten Informationen im Analyseprozess zu trennen und das eigene Kontextwissen mit den Daten zu verknüpfen. Zum Schluss werden, basierend auf den vorangegangenen Teilschritten, Handlungsalternativen und mögliche Wirkungen evaluiert.



Anforderungen
an die Datenstruktur

Neben dem Rahmenkonzept müssen sich die Anwender aus dem Finanzbereich zudem immer wieder vor Augen führen, dass eine Strukturierung aller Datengrundlagen vorgenommen werden muss. Die Datengrundlage sollte stets den Anforderungen des sog. FAIR-Prinzips genügen. D.h. die Daten müssen:

- auffindbar sein (F – „findability“),
- für den Nutzer zugänglich sein (A – „accessibility“),
- mit anderen Daten verknüpfbar sein (I – „interoperability“) und
- in anderen Zusammenhängen nutzbar sein (R – „reusability“).

Erst wenn die Finanzfunktion eines Unternehmens diese strukturellen Vorarbeiten geleistet hat, kann die Operationalisierung der Daten beginnen. Die Einsatzmöglichkeiten und Anwendungsfelder der Finanzdaten sind im Folgenden fast unerschöpflich.

Der Finanzbereich kann so als Sparringspartner der Entscheidungsträger beispielsweise KI-basierte Planungsmodelle und Forecasts implementieren, die auf den aufbereiteten Finanzdaten des Unternehmens fußen. Zudem sind auch Lösungen zur Einhaltung von Regelungen und Vorgaben aus dem Rechnungswesen denkbar. „Predictive Analytics“-Modelle können auf Basis der strukturierten Finanzdaten, zum Beispiel im Rahmen von IFRS 9, für eine exaktere Berechnung von erwarteten Zahlungsausfällen etabliert werden.

Eine ausgeprägte Datenkompetenz führt zusammengefasst zu qualitativ höherwertigen Entscheidungshilfen durch eine verbesserte Aussagefähigkeit der vorliegenden Finanzdaten.

Unsere Experten unterstützen Unternehmen umfassend und kompetent beim Aufbau ihrer Datenkompetenz und bei der Einführung digitaler und datengesteuerter Lösungen im Finanzbereich.

Nachgelagerte
Anwendungsbereiche

Ihr Kontakt



Sebastian Braun,
Stuttgart,
sebastian.braun@
fas.ag



Moritz Pawelke,
Berlin,
moritz.pawelke@
fas.ag

2b | Umsetzung einer gesamtheitlichen IT-Architektur in der Cloud mit der SAP Business Technology Platform | Autor: Fabian Formanek, Stuttgart

Key Facts

- Unternehmen benötigen eine gesamtheitliche IT-Architektur und -Strategie, die den heutigen und künftigen Anforderungen gerecht wird und agil angepasst werden kann.
- Mit der cloud-basierten SAP Business Technology Platform lassen sich Anwendungen integrieren und individuell erweitern, um auch in Zukunft größtmögliche Wettbewerbsvorteile zu erzielen.
- Durch die Auslagerung von Eigenentwicklungen und Erweiterungen in die Cloud bleibt die IT-Landschaft offen für Innovationen, ohne gleichzeitig auf die Vorteile standardisierter und harmonisierter Systeme zu verzichten.

nötigen eine gesamtheitliche IT-Architektur und -Strategie, die den heutigen und künftigen Anforderungen gerecht wird und zugleich flexibel auf Veränderungen reagieren kann.

SAP bietet mit der SAP Business Technology Platform (BTP, vormals SAP Cloud Platform (SCP)) eine offene Geschäftsplattform (Platform as a Service (PaaS)) in der Cloud, die auf der schnellen In-Memory-Plattform SAP HANA basiert und als Grundlage für das intelligente Unternehmen konzipiert ist. Auf der SAP BTP werden Unternehmen eine Vielzahl von technisch innovativen Datenbank- und Anwendungsservices sowie mobile Dienste aus der Cloud zur Verfügung gestellt. Sie erschließt Unternehmen neue Technologien, wie Machine Learning, Internet of Things (IoT), Analytics oder Robotic Process Automation (RPA), aber auch moderne User Interface Technologien wie SAP UI5 und SAP Fiori. Im Zusammenhang mit der intelligenten Digitalisierung von Geschäftsprozessen und der hochgradigen Integration der Systemlandschaft stehen die Services SAP Extension Suite und SAP Integration Suite besonders im Fokus.

Mit der Extension Suite können Unternehmen flexibel ihre IT-Landschaft und deren Funktionalitäten bedarfsgerecht erweitern, anpassen oder neue Geschäftsprozesse entwickeln. Über den Workflow Management Service lassen sich beispielsweise im ERP-Standard vorhandene Finanzprozesse individuell anpassen bzw. erweitern oder nicht in Standardlösungen abgebildete Prozesse digitalisieren. Da die Entwicklungen technisch entkoppelt in die Cloud ausgelagert und über Schnittstellen angebunden werden, erfolgt kein Eingriff in die Kernfunktionen des ERP-Systems. Durch diese „keep the core clean“ Strategie profitieren Unternehmen von den Vorteilen standardisierter und harmonisierter ERP-Systeme, etwa geringere Wartungskosten, vereinfachte Upgrades oder eine deutlich einfachere Integration verfügbarer Erweiterungen. Während die Extension Suite die Entwicklung und Erweiterung von Geschäftslösungen vereinfacht, ermöglicht die Integration Suite,

Cloud-basierte Lösung für das intelligente Unternehmen



Individuelle Erweiterung und gleichzeitige Integration der Systemlandschaft

Herausforderungen in Bezug auf die Systemlandschaft und -integration



Unternehmen stehen vor der Herausforderung, ihre Geschäftsprozesse intelligent zu digitalisieren und zu automatisieren. Sie müssen hierbei viel stärker als früher die Optimierung der gesamten End-to-End-Prozesse, die nicht an den Unternehmensgrenzen Halt machen, in den Blickpunkt rücken. Eine aus unterschiedlichen Gründen nicht ganz einfache Aufgabe: Viele Prozesse sind komplex, immer noch papiergebunden oder erfordern häufig manuelle Eingriffe. Dies führt oftmals zu Fehlern, Ineffizienzen, Intransparenz und letztendlich zu hohen Kosten. Neben der prozessualen Sicht ergeben sich auch besondere Anforderungen an die IT-Systemlandschaft und insbesondere die Integration der unterschiedlichen Systeme. Zusätzlich zum ERP-System zur Abbildung der Standard- bzw. Kerngeschäftsprozesse kommen unterschiedliche Erweiterungen, Branchenlösungen oder Individualsoftware zum Einsatz, um Standardprozesse anzupassen, zu erweitern oder kundenindividuelle Geschäftsprozesse abzubilden. Da kaum eine Lösung mehr „stand-alone“ den Gesamtprozess abbilden kann, ist eine hochgradige Systemintegration und Verzahnung der IT mit den Prozessen ein immer entscheidenderer Faktor für die Wettbewerbsfähigkeit. Unternehmen be-

Daten aus verschiedenen Quellen nahtlos und in Echtzeit in einen gemeinsamen Kontext zu bringen. Neue und bestehende Softwarelösungen lassen sich damit einfach und schnell integrieren – unabhängig davon, ob die Lösung on-premise oder in der Cloud betrieben wird und ob es sich um SAP, Non-SAP- oder Individuallösungen handelt. Die Plattformservices erlauben sogar eine Integration von Lieferanten, Dienstleistern oder Kunden - ein echter Mehrwert für End-to-End-Prozesse wie Lead-to-Cash oder Source-to-Pay.

Betrieb der Entwicklungen in der Cloud und die technische Entkoppelung von Kernanwendungen wie dem ERP-System können Unternehmen flexibel auf geänderte Anforderungen reagieren, ohne auf die Vorteile standardisierter und harmonisierter Systeme verzichten zu müssen. Gleichzeitig ermöglicht die Integration neuer und bestehender Lösungen auf einer gemeinsamen Plattform und trägt so den Anforderungen an eine hochgradig vernetzte IT-Gesamtarchitektur Rechnung.

Fazit



Zusammengefasst bietet die SAP BTP vielfältige Möglichkeiten, um die eigene Systemlandschaft für künftige Anforderungen fit zu machen. Innovative Anwendungen lassen sich über sie einfach und schnell umsetzen, gleichzeitig aber auch bestehende Lösungen und Prozesse bedarfsgerecht anpassen. Durch den

Unsere Experten unterstützen bei der digitalen Transformation und der Optimierung der Finanz- und Geschäftsprozesse. Mit unserem Digitalisierungs- und Prozess-Know-How begleiten wir Unternehmen ganzheitlich von der Anforderungsdefinition und dem Prozessdesign bis hin zur Implementierung und dem Roll-Out.

Ihr Kontakt



Sebastian Braun,
Stuttgart,
sebastian.braun@
fas.ag



Kurznews

2c | IDW veröffentlicht Prüfungshinweis zur GoBD-Compliance |

Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

BMF vom 21.07.2021

Der Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) des IDW hat vor dem Hintergrund des ungebrochenen Trends zur Digitalisierung von Belegen und Arbeitsabläufen sowie der damit einhergehenden stetig wachsenden Nachfrage nach Compliance-Prüfungen zur Einhaltung der vom BMF veröffentlichten GoBD-Anforderungen am 14.07.2021 den Prüfungshinweis IDW PH 9.860.4 „Die Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Führung und

Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD-Compliance)“ veröffentlicht.

Der Prüfungshinweis basiert auf dem Prüfungsstandard IDW PS 860: IT-Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung und konkretisiert die Prüfung der Einhaltung der GoBD (vgl. hierzu ausführlich Beitrag 6c, S. 37 ff. in diesem Heft).

Ihr Kontakt



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

Impressum

Herausgeber

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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling,
 Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea
 Eisenberg, Uwe Fetzer, Gitta Mannke-Asanatucu,
 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: stocksy (Seite 1), Adobe Stock (Seite 5, 7, 10, 12, 16, 23, 26, 27, 32, 34, 38, 40, 49, 55, 57, 64), iStock (Seite 20, 45, 72), Westend61 (Seite 42, 63).

wts Different. Like you.

& different.
Like your
career in tax.

Jetzt
bewerben.

