

April 2023

# wts journal

# 01/23

Mandanteninformation

wts.com/de

## TAX

Diskussionsentwurf zum  
Mindestbesteuerungsrichtlinie-  
Umsetzungsgesetz („Pillar Two“)

Verfassungsmäßigkeit des  
Solidaritätzuschlags

Steuerbarkeit von Gewinnen  
aus der Veräußerung von im  
Privatvermögen gehaltenen  
virtuellen Währungen

Vorschläge der EU-Kommission  
zur Modernisierung der Umsatz-  
steuer

Anrechnung ausländischer  
Quellensteuer – Spezifischer  
Veranlassungszusammenhang bei  
der Höchstbetragsberechnung

## LEGAL

Energiepreisbremsen –  
Aktuelles zu den Entlastungen  
für Unternehmen

## ADVISORY

Implikationen der steigenden  
Inflation sowie steigender  
Zinssätze auf Unternehmens-  
bewertungen

Auswirkungen des Vorschlags  
der EU-Richtlinie zur  
Sustainability Due Diligence

## DIGITAL

WTS und powercloud machen  
Energieversorger fit für die  
digitale Zukunft



wts

Seite	TAX	Seite
	<b>Steuerpolitik</b>	
6	<b>Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz („Pillar Two“)</b>	
	<b>1 Ertragsteuern</b>	
10	<b>a Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags</b>	
12	<b>b Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags</b>	
13	<b>c Inanspruchnahme der AfA von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer</b>	
15	<b>d Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen</b>	
16	<b>e Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm</b>	
17	<b>f Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG durch Erbringung einer freiwilligen Einlage</b>	
19	<b>g Aktualisiertes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Forschungszulage</b>	
21	<b>h Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG</b>	
21	<b>i Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über Kapitalgesellschaft an Besitz-Personengesellschaft – Übergangsregelung</b>	
22	<b>j Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses</b>	
22	<b>k Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen virtuellen Währungen</b>	
23	<b>l Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten im Falle des sog. Bondstripping</b>	
	<b>2 Umsatzsteuer</b>	
24	<b>a Vorschläge der EU-Kommission zur Modernisierung der Umsatzsteuer</b>	
	<b>b Rs. Luxury Trust Automobil GmbH – Kein Dreiecksgeschäft ohne ordnungsgemäße Rechnung</b>	25
	<b>c Rs. P-GmbH – Unrichtiger Umsatzsteuerausweis nicht immer problematisch</b>	26
	<b>d Erneute EuGH-Vorlage sowie BFH-Folgeurteil zur umsatzsteuerlichen Organschaft</b>	28
	<b>e Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen</b>	30
	<b>f EuGH-Vorlage zur Übertragung von Gutscheinen in Leistungsketten</b>	30
	<b>g EuGH-Vorlage zum Direktanspruch in der Umsatzsteuer</b>	31
	<b>3 Grunderwerbsteuer</b>	
	Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S. des § 6a GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungen	32
	<b>4 Erbschaft-/Schenkungssteuer</b>	
	<b>a Erbschaft- und schenkungssteuerliche Auswirkung der Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften</b>	33
	<b>b Risiken bei Umwandlungen im Vorfeld von Unternehmensnachfolgen – Erbschaft- und schenkungssteuerliche Verschärfungen durch die Finanzverwaltung</b>	34
	<b>c Keine Erbschaftsteuer bei Erwerb durch ausländisches Vermächtnis</b>	35
	<b>5 Lohnsteuer/Sozialversicherung</b>	
	<b>a Lohnsteuerliche Behandlung des 49-Euro-Tickets</b>	36
	<b>b Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch Zuordnung</b>	37
	<b>c Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz</b>	38
	<b>d Überprüfung der Auszahlung von Kurzarbeitergeld entfällt künftig bei geringen Beträgen</b>	39

Seite		Seite
	<b>6 Abgabenordnung</b>	
39	<b>a</b> Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen	
39	<b>b</b> Erneute Verlängerung der steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus	
	<b>7 Energiesteuer</b>	
40	Neues elektronisches Meldeverfahren für grenzüberschreitende Beförderungen von Alkohol, Tabak und Energieprodukten	
	<b>8 Internationales</b>	
42	<b>a</b> Deutschland: Anrechnung ausländischer Quellensteuer – Spezifischer Veranlassungszusammenhang bei der Höchstbetragsberechnung	
43	<b>b</b> Deutschland: Besteuerung von Stock Options im Fall des Ansässigkeitswechsels	
44	<b>c</b> Deutschland: Veräußerung eines Dividendenanspruchs zwischen beschränkt Steuerpflichtigen	
45	<b>d</b> Deutschland: Aktualisierung der Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV)	
47	<b>e</b> EU: Erweiterung der sog. EU-Blacklist nicht kooperativer Länder (u.a. Aufnahme von Russland)	
48	<b>f</b> OECD: Pillar One – Kostenersparnis und mehr Rechtssicherheit durch Amount B?	
49	<b>g</b> Österreich: Wegzugsbesteuerung bei Immogesellschaften im Verhältnis Österreich/Deutschland	
50	<b>h</b> USA: Austausch länderbezogener Berichte mit den USA beschlossen	
	<b>LEGAL</b>	
	<b>Energierrecht</b>	
	Energiepreisbremsen – Aktuelles zu den Entlastungen für Unternehmen	52
	<b>ADVISORY</b>	
	<b>1 Financial Advisory</b>	
	<b>a</b> Implikationen der steigenden Inflation sowie steigender Zinssätze auf Unternehmensbewertungen	56
	<b>b</b> Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Krieges in der Ukraine auf die Rechnungslegung	57
	<b>c</b> IDW ES 11 n.F.: Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit – BGH stützt Methodik des IDW S 11	58
	<b>d</b> Integration von ESG-Risiken in die Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk)	59
	<b>e</b> Einfluss einer nachhaltigen Personalpolitik auf M&A-Transaktionen	60
	<b>f</b> Neuerungen in Konzernlagebericht und Kapitalflussrechnung durch E-DRÄS 13	62
	<b>2 Risk &amp; Compliance</b>	
	<b>a</b> Auswirkungen des Vorschlags der EU-Richtlinie zur Sustainability Due Diligence	63
	<b>b</b> Nachweispflicht des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Governance Systeme	65
	<b>c</b> Die digitale Verwaltung externer Arbeitskräfte durch SAP Fieldglass	66
	<b>d</b> Corporate Sustainability Reporting Directive in Kraft getreten	67
	<b>e</b> EFRAG Sustainability Reporting Board übergibt verabschiedete ESRS-Entwürfe an Europäische Kommission	68
	<b>DIGITAL</b>	
	<b>Digital Transformation</b>	
	WTS und powercloud machen Energieversorger fit für die digitale Zukunft	69

# Pillar Two – Welche Auswirkungen haben die OECD (Transitional) Safe- Harbour-Regelungen?



← StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch,  
WTS Partner

↓ StB Christian Schiessl,  
WTS Partner



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

am 20.12.2022 hat die OECD drei wichtige Dokumente zur globalen Mindestbesteuerung veröffentlicht. Für die deutsche Unternehmenspraxis sind insbesondere die sog. transitional Safe-Harbour-Regelungen der OECD vordringlich zu berücksichtigen, die zwischenzeitlich bereits Eingang in den Diskussionsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) gefunden haben. Ziel dieser temporären Safe-Harbour-Regelungen ist es, den Konzernen einen „sanften“ Einstieg in das neue globale Besteuerungsregime zu ermöglichen.

Die zeitlich begrenzten, d.h. temporären Safe-Harbour-Regelungen für Wirtschaftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen, beinhalten drei Tests, welche zum Ziel haben, den Befolgungsaufwand der Konzerne in der Anfangsphase von Pillar Two zu reduzieren. Sofern einer dieser drei Tests im betreffenden Wirtschaftsjahr erfüllt ist, wird die Top-Up Tax der jeweiligen Jurisdiktion auf € 0 festgesetzt. Für diese Tests sind keine umfassenden GloBE-Berechnungen erforderlich. Die Prüfung erfolgt vielmehr auf Basis qualifizierter Daten aus dem Country by Country Report („CbCR-Daten“) und der Finanzberichterstattung.

Bei den drei Tests der OECD handelt es sich um den „De minimis Test“, den „Simplified ETR Test“ und den „Routine Profits Test“. Der „De minimis Test“ ist erfüllt, wenn der Umsatz („Revenue“) in der jeweiligen Jurisdiktion weniger als € 10 Mio. beträgt und der Vorsteuergewinn/-verlust („Profit/loss before income tax“) den Betrag von € 1 Mio. nicht erreicht. Beim Simplified ETR Test darf die effektive Steuerquote als Quotient von laufenden und latenten Steuern pro Jurisdiktion und dem Vorsteuergewinn/-verlust (lt. CbCR) per Jurisdiktion 15 % (für 2023 und 2024) nicht unterschreiten. Der Routine Profits Test ist erfüllt, wenn in der Jurisdiktion entweder ein Vorsteuerverlust vorliegt oder der sog. Substance-based Income Inclusion Betrag den Vorsteuergewinn erreicht oder übersteigt.

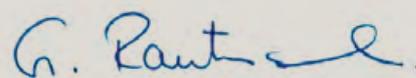
Auch die künftigen permanenten Safe-Harbour-Regelungen der OECD legen diese drei Tests zugrunde. Allerdings sollen hier nicht die qualifizierten CbCR-Daten herangezogen, sondern die Ergebnisgrößen mittels vereinfachter Berechnungsweise ermittelt werden. Die genauen Regelungen hierzu sind jedoch noch nicht durch das Inclusive Framework der OECD veröffentlicht worden.

Bemerkenswert ist, dass eine multinationale Gruppe trotz erfolgreicher Anwendung einer der drei Tests weiterhin in vollem Umfang den GloBE-Regelungen und den Erklärungspflichten („GloBE Information Return“) unterliegt. Wird für ein Land in einem Jahr kein temporärer Safe Harbour in Anspruch genommen, können außerdem auch für die folgenden Übergangsjahre die drei Tests nicht mehr angewendet werden („once out, always out“). Der Konzern muss dann für diese Jurisdiktion die vollumfängliche GloBE-Berechnung durchführen.

Die Bedeutung des CbCR wird also enorm zunehmen, nicht nur wegen der künftig verpflichtenden Veröffentlichung (sog. Public CbCR), sondern zusätzlich auch aufgrund des temporären Pillar Two Safe-Harbour-Tests. Daher muss nunmehr sichergestellt werden, dass die CbCR-Daten als Grundlage eines Besteuerungsprozesses entsprechend den OECD-Vorgaben ermittelt werden (also in Form eines „qualified CbCR“, d.h. die Daten basieren auf Group GAAP / Local GAAP oder einem anderen anerkannten Rechnungslegungsstandard, geben insgesamt einen verlässlichen Hinweis auf das Einkommen der Gruppe und spiegeln die Information in den Abschlüssen korrekt wieder). Zudem muss der Prozess der CbCR-Erstellung beschleunigt werden, da z. B. für die Frage, welche Länder für das Erstjahr 2024 einen der drei Tests erfüllen, auf die CbCR-Daten 2024 zurückgegriffen wird. Je früher daher die Daten vorliegen, desto eher besteht Gewissheit, für welche Länder eine vollumfängliche Pillar Two-Compliance durchgeführt werden muss und für welche nicht.

Für eine erste Safe-Harbour-Simulation stehen wir mit unserem WTS Transitional-Safe-Harbour-Tableau-Tool und unseren Spezialisten von International Tax und Transfer Pricing gerne zur Seite.

Sprechen Sie uns gerne darauf an!



Ihre Gabriele Rautenstrauch



Ihr Christian Schiessl

## Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

(„Pillar Two“) | Autoren: StB Simon Euhus, Hamburg, und StB Ege-Aksel Kilincsoy, München

### Key Facts

- › Der vom BMF veröffentlichte Diskussionsentwurf orientiert sich sehr eng an der Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU und an den Vorgaben der OECD.
- › Die Praxis muss sich jetzt auf dieser Basis auf Pillar Two vorbereiten, da mit dem Abschluss des deutschen Gesetzgebungsverfahrens erst Ende 2023 zu rechnen ist.
- › Politisch wird auf internationaler Ebene insbesondere interessant sein, wie die Permanent Safe Harbours ausgestaltet werden, und auf nationaler Ebene, ob die Hinzurechnungsbesteuerung abgeschafft, oder wenigstens die Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 Abs. 5 AStG auf 15 % abgesenkt wird.

an der Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU bzw. an den OECD-Model Rules und berücksichtigt die Äußerungen der OECD im Kommentar vom März 2022 sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework, insbesondere die Regelungen zu den sog. Safe Harbours.

Ziel soll entsprechend der Mindestbesteuerungsrichtlinie die Sicherstellung der globalen effektiven Mindestbesteuerung und die Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb sowie der aggressiven Steuergestaltung sein. Bei den Vorschriften soll es sich damit um eine Form von Anti-Missbrauchsregelung handeln; eine Widerlegung durch außersteuerliche Gründe ist laut Gesetzesbegründung nicht möglich. Es ist anzunehmen, dass dem Gesetz eine typisierende Präventionswirkung zukommen soll.

Hintergrund

Am 20.03.2023 hat das BMF den Diskussionsentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (sog. Pillar Two) in nationales Recht veröffentlicht (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG).

Das MinStG-E besteht aus elf Teilen mit insgesamt 89 Einzelvorschriften. Der Aufbau ist weitgehend systematisch und gliedert sich wie folgt:

Aufbau des MinStG-E

- › Anwendungsbereich sowie allgemeine Begriffsbestimmungen (Teil 1)
- › Primär- und Sekundärerergänzungssteuerregelung (Teil 2) und nationale Ergänzungssteuer (Teil 10)
- › Ermittlung des Mindeststeuergewinns bzw. -verlusts (Teil 3)
- › Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (Teil 4)
- › Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags (Teil 5)
- › Sondervorschriften, u.a. Umstrukturierungen, Administration, Safe-Harbour-Regelungen, Übergangsregelungen (Teile 6 bis 9)
- › Besteuerungsverfahren (Teil 11)

Entwurf eines neuen  
Mindeststeuergesetzes  
(MinStG-E)

Der im Gesetzentwurf enthaltene Entwurf eines neuen Mindeststeuergesetzes (MinStG-E) wird zukünftig die Besteuerungswelt über das Konzernsteuerrecht hinaus nachhaltig prägen. Das Gesetz stimmt im Wesentlichen mit der Richtlinie der Europäischen Union vom 15.12.2022 überein, enthält jedoch punktuell auch Abweichungen, die in der Rechtsanwendung zu beachten sein werden. Im Folgenden werden die zentralen Aspekte des Diskussionsentwurfs und einige Besonderheiten zusammengefasst:

Steuersubjekte sind – unabhängig von ihrer Rechtsform – im Inland belegene „Geschäftseinheiten“, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, welche in den Konzernabschlüssen der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von € 750 Mio.

Steuerpflicht und  
Steuergegenstand

Zielsetzung und  
Rechtscharakter  
des MinStG-E

Der Diskussionsentwurf enthält eine ausführliche Gesetzesbegründung, welche nicht nur Hintergründe, sondern auch einzelne Vorschriften erläutert. Inhaltlich orientiert sich der Entwurf eng

oder mehr ausweist (Umsatzgrenze). Als Geschäftseinheiten gelten auch Betriebsstätten, welche im MinStG-E eigenständig definiert werden.

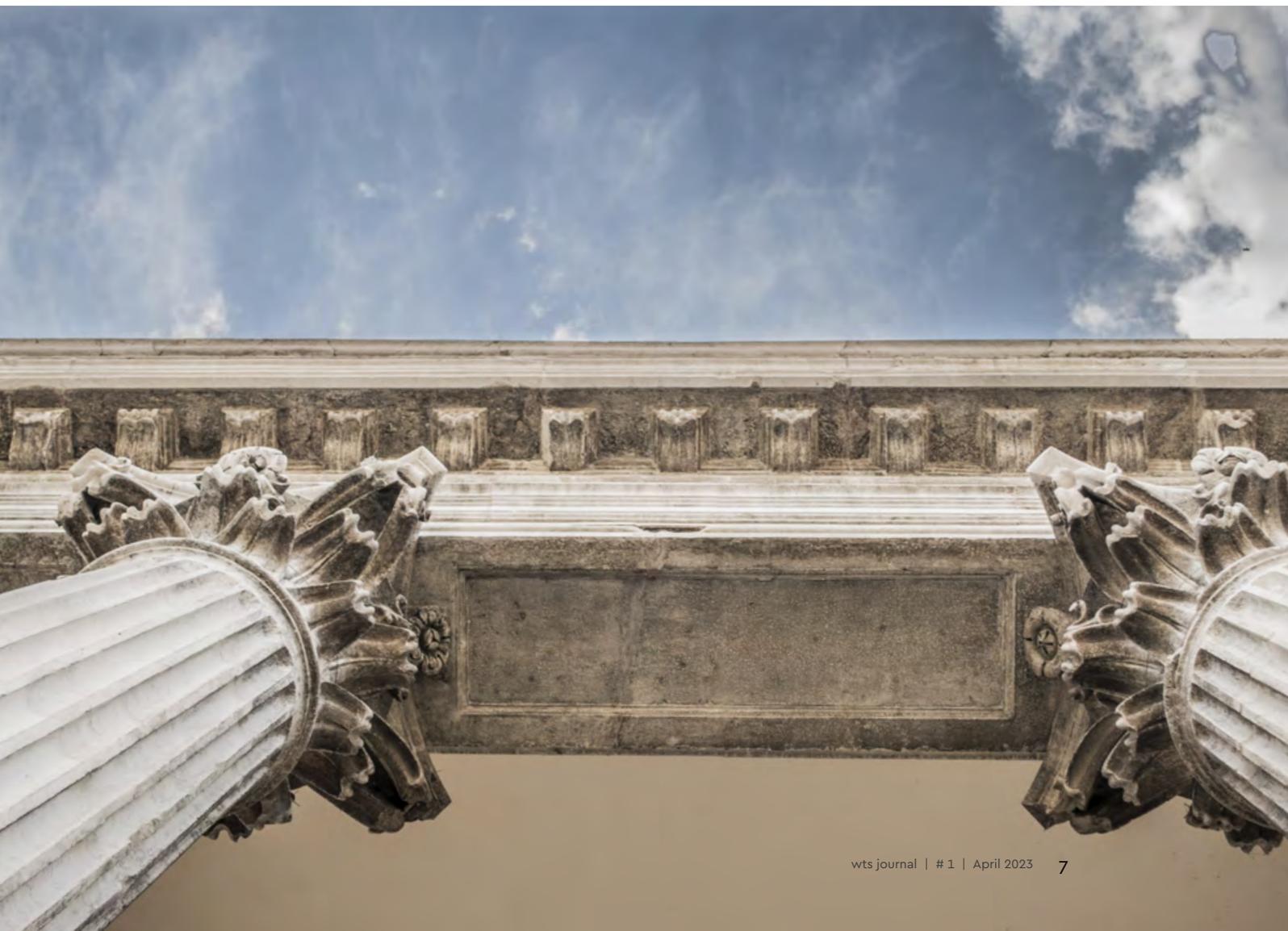
Die Mindeststeuer entsteht nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet und kann nach § 2 MinStG-E in folgenden Formen erhoben werden:

- › Primärer ergänzungssteuerbetrag (PES): Entsteht bei der obersten im Inland belegenen Muttergesellschaft, wenn diese selbst niedrig besteuert ist oder zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält.
- › Sekundärer ergänzungssteuerbetrag (SES): Hinzurechnungsregelung für jede im Inland belegene Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe, der als Auffangmechanismus („backstop“) dienen soll, um Umgehungen der PES zu verhindern.

- › Nationaler ergänzungssteuerbetrag (NES): Für die Bundesrepublik Deutschland ermittelter und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallender Steuererhöhungsbetrag.

Für Zwecke der Sicherstellung der Steuererhebung neu eingeführt wird der Begriff der sog. Mindeststeuergruppe, welche vorliegt, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 MinStG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind. Dem Gruppenträger der Mindeststeuergruppe werden die Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet, sodass dieser alleine Steuerschuldner sein wird; allerdings haften alle Geschäftseinheiten gesamtschuldnerisch für die Mindeststeuer des Gruppenträgers. In der Konstellation einer ebenfalls in Deutschland ansässigen „Zwischengeschalteten Muttergesellschaft“ („Intermediate Parent Entity“) oder in „Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ („Partially-owned Parent Entity“) – § 8 Abs. 4

Sog. Mindeststeuergruppe



	<p>und 5 MinStG-E – dürften sich für diese mithin keine eigenen effektiven Zahlungsverpflichtungen ergeben. Insoweit unterscheidet sich der Gesetzentwurf von den zugrundeliegenden OECD-Regelungen bzw. dem Richtlinienentwurf der EU.</p>		
Ermittlung der Besteuerungsgrundlage	<p>Dreh- und Angelpunkt der Regelungen bildet die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für die Geschäftseinheiten innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets, da dieser über eine bestehende Niedrigbesteuerung entscheidet (§§ 45 ff. MinStG-E). Der effektive Steuersatz ermittelt sich aus dem Verhältnis der „angepassten erfassten Steuern“ (§§ 36 ff. MinStG-E) zum „Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust“ (§§ 15 ff. MinStG-E).</p>	<p>Ausführungen zum Verhältnis des MinStG-E zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten § 1 Abs. 1 und § 88 MinStG-E. Demnach begründet die Besteuerung nach dem MinStG-E oder nach einer entsprechenden ausländischen Vorschrift keine Berechtigung zur Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens, so dass die Mindeststeuer offenbar bereits sachlich nicht vom Anwendungsbereich bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erfasst werden soll (Treaty Override).</p>	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen
	<p>Der je Geschäftseinheit zu ermittelnde „Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust“ – als Nennergröße des effektiven Steuersatzes – setzt auf dem sog. Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II gem. Handelsbilanz II auf. Diese wird als konsolidierungsfähiger und an konzernheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglicher Einzelabschluss vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen definiert. Offen bleibt, wie mit Sachverhalten umzugehen ist, die auch auf Handelsbilanz II-Sicht aus Vereinfachungsgründen nicht gebucht werden, da diese aus Konzernsicht wieder heraus konsolidiert würden (z. B. Leasing nach IFRS 16). Der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ist anschließend um zahlreiche Positionen, z.T. in Abhängigkeit von diversen Wahlrechten, z.T. aufgrund von Allokationsregeln zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten, zu korrigieren.</p>	<p>Im Hinblick auf die von der OECD Ende 2022 veröffentlichten Safe-Harbour-Regelungen werden einerseits die als permanenter Safe Harbour ausgestaltete vereinfachte Berechnung bei den sog. aus Wesentlichkeitsgründen nicht konsolidierten („unwesentlichen“) Geschäftseinheiten (§ 72 MinStG-E) sowie andererseits die Regelungen zu den zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen unter Nutzung von CbCR-Daten (§§ 75 ff. MinStG-E) übernommen. Wird eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer im Sinne des § 7 Abs. 2 MinStG-E in Übereinstimmung mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben, kann auf Antrag die Safe-Harbour-Regelung des § 71 MinStG-E in Anspruch genommen werden (sog. QDMTT Safe Harbour). Infolgedessen wird der Steuerhöhebungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet insoweit auf null reduziert. Ergänzend hierzu enthält der Gesetzentwurf Konkretisierungen zur (nachträglichen) Versagung der Anspruchsberechtigung (§ 70 MinStG-E).</p>	Safe-Harbour-Regelungen
	<p>Die „angepassten erfassten Steuern“ – als Zählergröße des effektiven Steuersatzes – ermitteln sich im Ausgangspunkt nach den je Geschäftseinheit im Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II angefallenen laufenden Steuern. Auch hier sehen die Regelungen zahlreiche Hinzurechnungen und Kürzungen bzw. spezielle Allokationsmechanismen vor. Dem Richtlinienentwurf entsprechend werden auch die „angepassten latenten Steuern“ zur Ermittlung der „angepassten erfassten Steuern“ berücksichtigt.</p>	<p>In der Vorbereitung auf die Anforderungen der neuen globalen Mindeststeuer haben die temporären Safe-Harbour-Regeln der OECD (Dezember 2022) herausragende praktische Bedeutung. In der dreijährigen Einführungsphase ab 2024 sollen diese sog. CbCR-Safe-Harbours nämlich zu erheblichen Erleichterungen führen. Diese sind in § 75 MinStG-E geregelt, wonach im Übergangszeitraum die Steuererhöhungsbeträge mit null anzusetzen sind, wenn in einem Steuerhoheitsgebiet:</p>	

- › die Umsatzerlöse weniger als € 10 Mio. und der Gewinn oder Verlust laut CbCR weniger als € 1 Mio. betragen (De-Minimis-Ausnahme), oder
- › der vereinfacht ermittelte effektive Steuersatz größer oder gleich 15 % (in 2024), 16 % (in 2025) oder 17 % (in 2026) ist (Simplified Effective Tax Rate (ETR)-Ausnahme – wichtig insbesondere bei Verlusttöchtern), oder
- › der Gewinn oder Verlust vor Steuern laut CbCR gleich oder geringer ist als der substanzbasierte Freibetrag, der sich aus anfänglich 10 % und später 5 % der Lohnkosten plus anfänglich 8 % und später 5 % des aktivierten materiellen Anlagevermögens ermittelt (Routine Profit Test / Substanz-Ausnahme).

Zur Höhe des Bußgelds enthält der aktuelle Diskussionsentwurf noch keine Angaben.

Das künftige MinStG soll grundsätzlich erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 30.12.2023 beginnen. Die Regelungen zur SES sind demgegenüber erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.12.2024 beginnen, um Drittstaaten und -gebiete Zeit zu geben, die Anwendung der SES durch Einführung einer der PES entsprechenden Regelung zu verhindern. Das BMF rechnet nach eigenen Angaben im Rahmen einer ersten groben Schätzung mit jährlichen Steuermehreinnahmen im niedrigen einstelligen Milliardenbereich (in Euro).

Anwendung und geschätzte Steuermehreinnahmen

#### Besteuerungsverfahren

Das Besteuerungsverfahren (§§ 83 ff. MinStG-E) sieht vor, dass jede nach § 1 MinStG-E steuerpflichtige Geschäftseinheit grundsätzlich zur elektronischen Abgabe einer Steuererklärung bei dem Finanzamt verpflichtet ist, welches für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist, sodass ggf. auch eine sog. „Nullanmeldung“ abzugeben ist. Verfahrensrechtlich handelt sich um eine Steueranmeldung im Sinne der §§ 167, 168 AO. Liegt allerdings eine Mindeststeuergruppe vor, trifft die Erklärungspflicht nur den Gruppenträger, der zugleich (alleiniger) Steuerschuldner ist (§ 84 MinStG-E).

Daneben ist jede o.g. Geschäftseinheit zur Übermittlung eines Mindeststeuer-Berichts verpflichtet (§ 67 MinStG-E). Diese Verpflichtung kann auf die oberste Muttergesellschaft bzw. eine hierzu beauftragte andere Geschäftseinheit innerhalb des gleichen Staates übertragen werden. Eine Übertragung auf Geschäftseinheiten außerhalb desselben Staates ist nur unter weiteren Voraussetzungen möglich. Der Mindeststeuer-Bericht ist elektronisch an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln. Verstöße gegen die ordnungsgemäße Erstellung und Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts können eine Ordnungswidrigkeit darstellen.

Seitens der Wirtschaft wird gefordert, mit der Einführung der Mindeststeuer auch die ASTG-Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) dergestalt zu ändern, dass sie für Unternehmen, die der Mindeststeuer unterliegen werden, nicht zur Anwendung kommen. Alternativ müsse zumindest der die HZB auslösende Niedrigsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt werden, um einen Gleichlauf zwischen der Mindeststeuer und der HZB zu gewährleisten. Dem nun vorgelegten Diskussionsentwurf ist hierzu (noch) nichts zu entnehmen. Allerdings sollen BMF und BMWK hierzu im Gespräch sein. Ob diesbezüglich Einigkeit erzielt werden kann, ist fraglich.

Forderungen zu einer Anpassung der ASTG- Hinzurechnungsbesteuerung

Zunächst erhalten nun die Verbände Gelegenheit, bis zum 21.04.2023 zu dem Diskussionsentwurf Stellung zu nehmen. Erst im nächsten Schritt würde das BMF den eigentlichen Referentenentwurf ausarbeiten. Der Start des Gesetzgebungsverfahrens mit Beschluss des Regierungsentwurfs im Bundeskabinett ist dem Vernehmen nach im August 2023 geplant. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Diskussionsentwurf auf Basis der folgenden Anhörungen im Rahmen des anstehenden Gesetzgebungsverfahrens noch grundlegende Überarbeitungen erfahren wird.



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



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

## 1 Ertragsteuern

## 1a | Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

## Key Facts

- › BFH gelangte nicht zu der Überzeugung, dass die Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 verfassungswidrig war.
- › Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe weiterhin gerechtfertigt.
- › Staffelung des Solidaritätszuschlags ab 2021 stellt keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dar.
- › Vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags würde somit einen entsprechenden politischen Konsens erfordern.

rechtfertigen. Die Erhebung verletze sie zudem in ihren Grundrechten. Denn bei dem Solidaritätszuschlag handele es sich seit der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderung um eine verkappte „Reichensteuer“, die gegen den im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoße.

Nach der Entscheidung des BFH habe eine Ergänzungsabgabe (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG) die Funktion, einen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes ohne Erhöhung der übrigen Steuern zu decken. Die Abgabe müsse nicht von vornherein befristet werden und der Mehrbedarf für die Ergänzungsabgabe könne sich auch für längere Zeiträume ergeben. Allerdings sei ein dauerhafter Finanzbedarf regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb könne eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich gewesen seien, grundsätzlich änderten oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden sei.

Funktion und Voraussetzung einer Ergänzungsabgabe (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG)

BFH vom 17.01.2023  
(AZ: IX R 15/20)

Der IX. Senat des BFH kam in dem am 30.01.2023 veröffentlichten Urteil vom 17.01.2023 nicht zu der Überzeugung, dass die Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 verfassungswidrig war. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht war daher nicht geboten.

Urteilsfall

Die Kläger wendeten sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021. Das Finanzamt hatte für das Jahr 2020 einen Bescheid über € 2.078 und für das Jahr 2021 einen Vorauszahlungsbescheid über insgesamt € 57 Solidaritätszuschlag erlassen. Vor dem Finanzgericht hatte das klagende Ehepaar keinen Erfolg. Mit ihrer beim BFH eingelegten Revision brachten sie vor, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags verstoße gegen das Grundgesetz. Sie beriefen sich auf das Auslaufen des Solidarpakts II und damit der Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer im Jahr 2019 sowie die damit zusammenhängende Neuregelung des Länderfinanzausgleichs. Der Solidaritätszuschlag dürfe als Ergänzungsabgabe nur zur Abdeckung von Bedarfsspitzen erhoben werden. Sein Ausnahmecharakter verbiete eine dauerhafte Erhebung. Auch neue Zusatzlasten, die etwa mit der Corona-Pandemie oder dem Ukraine-Krieg einhergingen, könnten den Solidaritätszuschlag nicht

Der Solidaritätszuschlag sollte bei seiner Einführung im Jahr 1995 der Abdeckung der im Zusammenhang mit der deutschen Vereinigung entstandenen finanziellen Lasten dienen. Mit dem Auslaufen des Solidarpakts II und der Neuregelung des Länderfinanzausgleichs zum Jahresende 2019 habe der Solidaritätszuschlag seine Rechtfertigung als Ergänzungsabgabe nicht verloren. Eine zwingende rechtstechnische Verbindung zwischen dem Solidarpakt II, dem Länderfinanzausgleich und dem Solidaritätszuschlag bestehe nicht. Zudem habe in den Streitjahren 2020 und 2021 nach wie vor ein wiedervereinigungsbedingter Finanzbedarf des Bundes bestanden. Der Gesetzgeber habe in der Gesetzesbegründung auf diesen fortbestehenden Bedarf, der unter anderem im Bereich der Rentenversicherung und des Arbeitsmarkts gegeben war, hingewiesen. Er habe weiterhin schlüssig dargelegt, dass die Einnahmen aus dem ab 2021 fortgeführten Solidaritätszuschlag zukünftig die

Solidaritätszuschlag noch als Ergänzungsabgabe gerechtfertigt

## 1 Ertragsteuern



Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags trug der Verringerung wieder-vereinigungsbedingter Kosten Rechnung

fortbestehenden wiedervereinigungsbedingten Kosten nicht decken würden.

Dass sich diese Kosten im Laufe der Zeit weiter verringern werden, habe der Gesetzgeber mit der ab dem Jahr 2021 in Kraft getretenen Beschränkung des Solidaritätszuschlags auf die Bezieher höherer Einkommen und der damit verbundenen Reduzierung des Aufkommens Rechnung getragen. Aus dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags werde deutlich, dass der Gesetzgeber diesen nicht unbegrenzt erheben wolle, sondern nur für eine Übergangszeit. Ein finanzieller Mehrbedarf des Bundes, der aus der Bewältigung einer Generationenaufgabe resultiere, könne auch für einen sehr langen Zeitraum anzuerkennen sein. Dieser Zeitraum sei beim Solidaritätszuschlag jedenfalls 26 bzw. 27 Jahre nach seiner Einführung noch nicht abgelaufen.

Da der ursprüngliche Zweck für die Einführung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht entfallen war, komme es auf eine mögliche Umwidmung des Zuschlags für die Finanzierung der Kosten der Coronapandemie oder des Ukraine-Krieges nicht an.

Der Solidaritätszuschlag verstoße nach Auffassung der Richter auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Ab dem Jahr 2021 werden aufgrund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung sei aber gerechtfertigt. Bei Steuern, die wie die Einkommensteuer und damit auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, sei die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig. Daher könne auch der Gesetzgeber beim Solidaritätszuschlag, der im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstelle, sozialen Gesichtspunkten Rechnung tragen und diesen auf Steuerpflichtige mit hohen Einkünften beschränken. Vor diesem Hintergrund sei die ab 2021 bestehende Staffelung des Solidaritätszuschlags mit Blick auf das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes gerechtfertigt.

Damit würde eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags einen entsprechenden politischen Konsens erfordern. Eine Verständigung darauf wird in der aktuellen Regierungskoalition voraussichtlich aber schwierig werden.

Staffelung des Solidaritätszuschlags ab 2021 nicht gleichheitswidrig



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

## 1 Ertragsteuern

## 1b | Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags |

Autorin: Anna Makarova, München

### Key Facts

- Die buchhalterische Erfassung der korrespondierenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (EAV) ist nach Auffassung des BFH zwingende Voraussetzung für seine Anerkennung.
- Die Nichtdurchführung des EAV während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren führt dabei insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft.
- Nach einer Entscheidung des FG Köln ist das bloße Führen eines Verrechnungskontos, also der entsprechende Ausweis von Forderungen und Schulden, die dann aber nicht in angemessener Frist erfüllt bzw. getilgt werden, mit Blick auf die tatsächliche Durchführung eines EAV schädlich. Die Revision ist bereits beim BFH anhängig.

che Organschaft mangels tatsächlicher Durchführung nicht an, da der Verlustausgleichsanspruch – bezogen auf den im Jahr 2013 erwirtschafteten Verlust – bei keiner der beiden Gesellschaften bilanziell berücksichtigt wurde. Die nach den abgewiesenen Einsprüchen erhobene Klage beim Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Im Revisionsverfahren bestätigte der BFH nun die Vorinstanz. Das Finanzgericht habe zutreffend entschieden, dass mangels tatsächlicher Durchführung des EAV für die Streitjahre keine Körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der B-GmbH bestand. Die tatsächliche Durchführung des EAV setze insbesondere voraus, dass die nach den GoB ermittelten Gewinne bzw. Verluste der Organgesellschaft durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt bzw. durch den Organträger ausgeglichen werden müssen. Dabei müsse der EAV während der gesamten Geltungsdauer tatsächlich „gelebt“ werden. D.h. schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung müsse objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem EAV erfüllen werden. Daraus folge, dass die entsprechenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus dem EAV in den Jahresabschlüssen des Organträgers und der Organgesellschaft ausgewiesen werden müssen.

Tatsächliche Durchführung des EAV setzt Erfassung der diesbezüglichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen voraus

BFH vom 02.11.2022  
(AZ: I R 37/19)

Mit Urteil vom 02.11.2022 hat sich der BFH erneut mit der Frage der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags auseinandergesetzt.

Urteilsfall

Die Klägerin (K-GmbH) hatte mit der B-GmbH als Organträgerin mit Wirkung zum 01.01.2009 einen EAV abgeschlossen, der auch einen Verlustausgleich entsprechend § 302 AktG vorsah. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss 2008 hatte die K-GmbH einen Verlustvortrag ausgewiesen. In den Streitjahren 2009 bis 2012 erwirtschaftete sie jeweils Gewinne, im Jahr 2013 erneut einen Verlust. Die Bilanz zum 31.12.2013 enthielt keine Forderung gegenüber der B-GmbH. Allerdings wies der Steuerberater der Klägerin in seinem Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2013 darauf hin, dass der Verlust nach dem EAV von der B-GmbH zu erstatten ist. Am 11.02.2015 wurde der Verlust von der B-GmbH unter Angabe eines entsprechenden Überweisungszwecks tatsächlich ausgeglichen. Der (Revisions-)Beklagte – das Finanzamt – erkannte die Körperschaftsteuerli-

Die Nichtdurchführung des EAV folge im Streitfall aus der fehlenden Buchung einer entsprechenden Forderung der Klägerin auf Verlustausgleich gegenüber dem Organträger zum 31.12.2013. Die Hinweise in internen Berichten und Begleitschreiben auf den Verlustausgleichsanspruch seien nicht ausreichend, um den EAV zu „leben“. Ob der am 11.02.2015 erfolgte, tatsächliche Ausgleich des Jahresfehlbetrags 2013 noch rechtzeitig gewesen wäre, könne dahingestellt bleiben.

Zeitliche Grenze für tatsächlichen Ausgleich des Jahresfehlbetrags offen gelassen

Auch habe das Finanzgericht die sog. Heilung gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG zutreffend verneint. Nach dieser Regelung gelte der Gewinn-

Kein Anwendungsfall der Heilungsvorschriften des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG

## 1 Ertragsteuern

abführungsvertrag unter bestimmten, dort genannten Voraussetzungen auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn bzw. ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruhe, der fehlerhafte Bilanzansätze enthalte. Der Anwendungsbereich sei nach dem Wortlaut aber auf fehlerhafte Bilanzansätze mit einer Auswirkung auf den abgeführten Gewinn oder ausgeglichenen Verlust beschränkt, während dagegen der Ausweis eines in der Organgesellschaft verbleibenden Gewinns oder Verlusts durch den unterlassenen Ausweis einer Forderung (Verlustausgleichsanspruch) oder einer Verbindlichkeit (Gewinnabführungsverpflichtung) der Organgesellschaft auf der Grundlage des EAV gerade nicht erfasst werde.

Rückwirkende Nichtanerkennung der Organshaft

Auch habe das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass die Nichtdurchführung des EAV für das Jahr 2013 zur rückwirkenden Nichtanerkennung der Organshaft für alle Streitjahre führt, da die Nichtdurchführung des EAV inner-

halb der 5-jährigen Mindestvertragslaufzeit der Organshaft erfolgte.

Das FG Köln hat in einem ähnlichen Fall mit Urteil vom 21.06.2022 ebenfalls die Organshaft aberkannt, weil es für die tatsächliche Durchführung des EAV das bloße Führen eines laufenden Verrechnungskontos nicht für ausreichend hält. Diesbezüglich ist bereits die Revision anhängig, so dass der BFH erneut Gelegenheit haben wird, zur Frage der tatsächlichen Durchführung von Gewinnabführungsverträgen und hier insbesondere zu einer zeitlichen Grenze für den tatsächlichen Ausgleich bzw. die tatsächliche Abführung, Stellung zu nehmen.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidungen empfiehlt es sich, darauf zu achten, dass die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber dem Organträger ordnungsgemäß bilanziert und auch tatsächlich ausgeglichen werden, um das Risiko einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftlichen Organshaft zu minimieren.

FG Köln vom 21.06.2022  
(AZ: 10 K 1406/18)

Anhängige Revision  
(AZ: I R 37/22)



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

### 1c | Inanspruchnahme der AfA von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer | Autorinnen: StBin Stephanie Keusch und Lisa Vo, beide München

#### Key Facts

- › Gebäude-AfA entsprechend der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) abhängig von tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls.
- › Formale Anforderungen und inhaltliche Kriterien an bzw. für den grundsätzlich geforderten Nachweis.
- › Drei sog. maßgebliche Determinanten für die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer.

geltenden Grundsätzen für die Inanspruchnahme der Regelung.

Bei Gebäuden, bei denen die objektiven Umstände im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer vermuten lassen als die sich aus der Anwendung des typisierten festen AfA-Satzes ergebende Nutzungsdauer, könne – in begründeten Ausnahmefällen – anstelle der AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA vorgenommen werden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Abweichung von den typisierten festen AfA-Sätzen

Für eine Abweichung vom typisierten AfA-Zeitraum bedürfe es einer konkreten Rechtfertigung, die einen – objektiv betrachtet – technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch des Gebäudes vor Ablauf des AfA-Zeitraums begründet. Die alleinige Abbruch- oder Veräußerungsabsicht eines Gebäudes reiche beispielsweise nicht aus, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer zu begründen. Vielmehr müssen laut Finanzverwaltung die Gebäudeab-

Rechtfertigungsgründe

BMF vom 22.02.2023

Nach dem BFH-Urteil vom 28.07.2021 können Steuerpflichtige sich jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises als geeignet erscheint, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu belegen. Mit BMF-Schreiben vom 22.02.2023 nimmt die Finanzverwaltung Stellung zu den aus ihrer Sicht

## 1 Ertragsteuern

bruchsvorbereitungen bereits so weit vorangeschritten sein, dass eine weitere Nutzung nahezu ausgeschlossen ist. Erst wenn der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung des Gebäudes feststehe, könne die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA vorgenommen werden. Ggf. gelte dies auch für Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

## Nachweismethoden

Die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer müsse durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, erbracht werden. Der Gutachtenzweck müsse sich ausdrücklich auf den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer richten und zwingend die maßgeblichen Determinanten berücksichtigen. Aufgrund formaler und inhaltlicher Kriterien des Gutachtens birgt diese Nachweismethode einen hohen, u.a. auch finanziellen Aufwand. Des Weiteren werden die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten oder die Verwendung der Modelle bzw. Modellansätze der ImmoWertV als ungenügend angesehen.

## Kriterien

Maßgeblich für die Schätzung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer sind drei wesentliche Kriterien: der technische Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung und rechtliche Nutzungsbeschränkungen. Ist das gesamte Gebäude wegen technischem Verschleiß der tragenden Teile in seiner Nutzungs-

fähigkeit beeinträchtigt, könne eine verkürzte technische Nutzungsdauer vorliegen und maßgeblich sein. Eine mit wirtschaftlicher Entwertung begründete kürzere tatsächliche Nutzungsdauer könne der AfA nur zugrunde gelegt werden, wenn das Gebäude vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist, d.h. wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist.

Für bestimmte Betriebsgebäude (z.B. Hallen in Leichtbauweise) könne sich jeweils in Abhängigkeit von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung aus den amtlichen AfA-Tabellen eine kürzere Nutzungsdauer auch ohne diese formalen Vorgaben ergeben. Diese Annahme gelte auch für bestimmte Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind. Ebenso können Mietereinbauten und -umbauten eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer aufgrund einer ggf. kürzeren Festlaufzeit des Mietvertrags aufweisen. So ergibt sich für die genannten Ausnahmen ein gewisser Spielraum zur Gestaltung, welche substantiiert zu begründen ist; sobald sich der Steuerpflichtige jedoch auf die in den AfA-Tabellen enthaltenen Richtwerte beruft, sind diese anzusetzen.

Das BMF-Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Im Ergebnis resultieren daraus in einigen Fällen gewisse Chancen, in anderen Fällen aber auch weitere Hürden. Die Inanspruchnahme der Gebäude-AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist somit weiterhin mit erheblichen Unwägbarkeiten und vor allem auch Kosten zur Erfüllung der Nachweispflicht verbunden.

Ausnahmen von der Nachweispflicht



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

## 1 Ertragsteuern

## 1d | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen | Autorin: Jasmin Anger, München

## Key Facts

- › Rechtsnatur von Leasingverträgen in erster Linie nach Mietrecht zu beurteilen.
- › Wartungsgebühren nach der Grundregel des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB vom Leasinggeber zu tragen.
- › Vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzte Wartungskosten sind Teil der „Leasingrate“ und gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG gewerbesteuerlich hinzuzurechnen.
- › Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die Leasingrate aufgrund der Abwälzung entsprechend niedriger ausfällt.

schaftlich zu verstehen, was sich zum einen aus der Rechtsnatur des Leasingvertrags, und zum anderen aus der im Gesetz angelegten Gleichstellung der Leasingraten mit den Miet- und Pachtzinsen ergebe. Zwar handele es sich beim Leasingvertrag um einen atypischen Vertrag. Dieser sei aber in seiner Rechtsnatur unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des BGH in erster Linie nach Mietrecht zu beurteilen. Allein in der vom Leasinggeber erbrachten Finanzierungsdienstleistung liege jedenfalls kein Grund, den Leasingvertrag im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung anders zu behandeln als den Mietvertrag. Es stehe die Gebrauchsüberlassung auf Zeit gegen Entgelt gegenüber allen sonstigen Komponenten – insbesondere kauf- und darlehensvertraglicher Art – eindeutig im Vordergrund. Dies jedenfalls soweit der Leasinggegenstand – wie im Streitfall – weiterhin wirtschaftlich dem Leasinggeber zugerechnet werde. Die im Gesetz angelegte und durch den Klammerzusatz „einschließlich Leasingraten“ ausdrücklich intendierte Gleichbehandlung der unterschiedlichen Vertragsgestaltungen gebiete es daher, den für die Miet- und Pachtzinsen entwickelten Grundsatz des wirtschaftlichen Verständnisses auch bei den Leasingraten zugrunde zu legen und insoweit die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen „Leasingraten“ bzw. „Miet-/Pachtzinsen“ anzugleichen.

Gleichstellung Leasingrate mit Miet- und Pachtzinsen

Beurteilung in erster Linie nach Mietrecht

Grundsatz des wirtschaftlichen Verständnisses

Wartungsgebühren nach der Grundregel des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB vom Leasinggeber zu tragen

BFH vom 20.10.2022  
(AZ: III R 33/21)

In einem Urteil vom 20.10.2022 hatte der BFH zu entscheiden, ob Wartungskosten, die vertraglich der Leasingnehmer zu tragen hat, einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegen.

Urteilsfall

Im Streitfall schloss die Klägerin, eine GmbH, als Leasingnehmerin Leasingverträge über Kraftfahrzeuge mit verschiedenen Unternehmen ab. Gemäß vertraglicher Vereinbarung übernahm die Klägerin in den Streitjahren (2011 und 2012) anfallende Wartungsgebühren. Nach einer Außenprüfung erfasste das Finanzamt die Wartungsgebühren als gewerbesteuerliche Hinzurechnungsbeträge. Diese Kosten seien Teil der Leasingraten. Den Einspruch wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Die anschließende Klage beim Finanzgericht hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Ausgehend von den zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts habe der Vermieter und damit auch der Leasinggeber dem Leasingnehmer nach § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB die Miet-/Leasing-sache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Damit gehörten die Wartungsgebühren nach der Grundregel des § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB zu den vom Leasinggeber zu tragenden Lasten. Es stehe dem Leasinggeber jedoch grundsätzlich frei, von dieser gesetzlichen Grundregel abzuweichen und die Wartungskosten durch die Verpflichtung zur Durchführung der Erhaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen auf den Leasingnehmer abzuwälzen, was im

Wartungsgebühren im Rahmen von Leasinggebühren gewerbesteuerlich hinzuzurechnen

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Zu Recht sei das Finanzgericht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin im Rahmen von Leasingverträgen aufgewendeten und bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzten Wartungsgebühren der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegen.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Begriff der „Leasingraten“ in § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG sei ebenso wie bei den Miet- und Pachtzinsen wirt-

## 1 Ertragsteuern

Überwälzung von  
Nebenkosten auf den  
Leasingnehmer mindert  
typischerweise die  
Leasingrate

Streitfall geschehen sei und auch der üblichen Leasingpraxis entspreche.

Die vertragliche Überwälzung von Nebenkosten vom Vermieter auf den Mieter wirke sich typischerweise in einer Verminderung des „reinen“ Miet- oder Pachtzinses aus, ebenso bei Abwälzung der Wartungskosten auf den Leasingnehmer im Hinblick auf die Höhe der Leasingrate. Wirtschaftlich stellten die besonderen Vergütungen für die War-

tungsarbeiten nichts anderes dar als Teile des Entgelts, das der Leasingnehmer für die Überlassung des Gebrauchs einschließlich der Nutzung und der mit der Nutzung verbundenen Abnutzung zu entrichten habe. Es wäre mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, wenn das für die Wartung zu entrichtende Entgelt verschieden behandelt würde, je nachdem, ob es in der Leasingrate enthalten ist oder gesondert entrichtet werde.



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

### 1e | Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm | Autorin: Marina Obermeier, Regensburg

#### Key Facts

- › Für am Bilanzstichtag noch nicht eingelöste Bonuspunkte bzw. Gutscheine aus einem Kundenkartenprogramm ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn wahrscheinlich ist, dass die Verbindlichkeit entsteht und dass das Unternehmen in Anspruch genommen werden wird.
- › Der zur tatsächlichen Anrechnung des gesammelten Guthabens erforderliche weitere Wareneinkauf bildet lediglich den Rahmen für die Erfüllung der Anrechnungsverpflichtung und damit die Realisierung des vom Karteninhaber bereits verdienten Vorteils.
- › Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG steht der Bildung der Rückstellung nicht entgegen.

einen Gutschein in Höhe des tatsächlichen Guthabens ausgestellt. Sowohl die Bonuspunkte als auch die Gutscheine verfielen nach Ablauf von 36 Monaten.

Die Klägerin bildete in der Bilanz zum 31.12.2010 eine Rückstellung für die gewährten Bonuspunkte und Gutscheine. Nach einer Außenprüfung wurde diese Rückstellung vom Finanzamt nicht anerkannt. Die Einlösungsverpflichtung aus dem Bonuspunktesystem begründete zum Bilanzstichtag weder eine zu passivierende Verbindlichkeit, noch eine ungewisse Verbindlichkeit, die eine Rückstellung rechtfertigt. Der dagegen gerichteten Klage gab das FG Nürnberg nahezu vollumfänglich statt. Das Finanzamt legte Revision ein.

Der BFH bestätigte nun im Revisionsverfahren, dem auch das BMF beigetreten war, die Auffassung des Finanzgerichts, wonach für die am Bilanzstichtag nicht eingelösten Bonuspunkte bzw. Gutscheine eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist. Das notwendige Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Verursachung einer Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag sei mit den Warenkäufen, die für die gewährten Bonuspunkte und Gutscheine ursächlich sind, erfüllt worden. Der weitere Warenkauf sei aus Sicht des Karteninhabers zwar notwendig, um die tatsächliche Anrechnung seines in Gestalt von Bonuspunkten bzw. Gutscheinen gesammelten Guthabens zu erreichen. Allerdings bilde dieser Kauf lediglich den Rahmen für die Erfüllung der Anrechnungsverpflichtung und damit die Realisierung des

Tatbestandsmerkmal  
der wirtschaftlichen  
Verursachung

BFH vom 29.09.2022  
(AZ: IV R 20/19)

Der BFH hatte mit Urteil vom 29.09.2022 zu entscheiden, ob eine Rückstellung für ungewisse Verpflichtungen aus einem Bonuspunktesystem eines Einzelhändlers zu passivieren ist.

Urteilsfall

Im Streitfall gewährte die Klägerin – eine GmbH & Co. KG – ihren Kunden eine Bonuskarte. Den Kunden wurden Bonuspunkte in Höhe von 3 % bzw. 5 % auf den Wert ihres Einkaufs gutgeschrieben. Ab einem Punktstand von 250 Punkten (entspricht € 2,50) konnten die gutgeschriebenen Punkte eingelöst werden. Ab einem Bonuspunktstand von mindestens 600 Punkten (entspricht € 6) erhielt der Inhaber der Bonuskarte

## 1 Ertragsteuern

vom Karteninhaber bereits verdienten Vorteils. In Bezug auf das Entstehen der Verrechnungsverpflichtung sei der Warenkauf – entgegen der Auffassung des Finanzamts und des BMF – daher als wirtschaftlich unwesentliches Tatbestandsmerkmal anzusehen.

Hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aufgrund Erfahrungswerten der Vergangenheit

Auch die Voraussetzung einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit, durch das Bonusprogramm in Anspruch genommen zu werden, sei erfüllt gewesen. Zum einen war die Klägerin verpflichtet, die gesammelten Bonuspunkte einzulösen. Und zum anderen war auf Grund der Erfahrungswerte der Jahre 2006 bis 2009 mit einer 60 bis 80%igen Wahrscheinlichkeit zu rechnen, dass die Kunden die Punkte beim nächsten Einkauf auch einlösen würden.

Wie bereits das Finanzgericht zutreffend entschieden habe, stehe auch das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG der Bildung einer entsprechenden Rückstellung nicht entgegen. Als Begründung führt der BFH an, dass durch die Gewährung der Bonuspunkte bzw. Gutscheine das zum Bilanzstichtag vorhandene und nicht zukünftiges Vermögen der Klägerin belastet werde und somit die Voraussetzungen des Passivierungsverbots nicht erfüllt seien. Außerdem fehle es an einer Erfüllungsbeschränkung, welche an den Anfall künftiger Einnahmen bzw. Gewinne anknüpfe. Der Kunde habe jederzeit weitere Einkäufe tätigen, diese mit den Bonuspunkten bzw. Gutscheinen bezahlen und dadurch die Erfüllungspflicht der Klägerin auslösen können.

Kein Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG



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

## 1f | Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG durch Erbringung einer freiwilligen Einlage |

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

### Key Facts

- › Einlagen i.S.d. § 15a EStG erfassen neben Pflichteinlagen auch freiwillige Einlagen eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen, wenn diese nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig sind.
- › Dementsprechend führt die Buchung einer freiwillig erbrachten Einlage des Kommanditisten auf ein variables Eigenkapitalkonto nur dann zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtlich zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft handelt.

tärin ohne Vermögensbeteiligung war die A-Verwaltungs GmbH. Im Jahr 2006 brachten B, S und K Franchiserechte in die Klägerin ein; zugleich wurde ein Darlehen, welches B und seine Ehefrau zur Finanzierung der zuvor gekauften Franchiserechte aufgenommen hatten, an die Klägerin zu denselben Konditionen weitergegeben.

Ende 2008 schlossen die Klägerin, B und dessen Ehefrau eine Vereinbarung, nach welcher das weitergegebene Darlehen i.H.v. € 185.000 gekündigt und an B und dessen Ehefrau zurückgezahlt werde. In diesem Zusammenhang wurde zugleich vereinbart, dass B eine Einlage in sein variables Kapitalkonto II i.H.v. € 185.000 leistet. Der Vollzug dieser beiden Vereinbarungen erfolgte ohne Zahlungsvorgang durch zeitnahe Umbuchung in der Finanzbuchhaltung der Gesellschaft.

Infolge seiner Einlage wurde der Anteil des B am laufenden Verlust der Klägerin in voller Höhe als ausgleichs- und abzugsfähig behandelt. Demgegenüber vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die im Streitjahr 2008 vorgenommene Einlagebuchung nicht i.S.v. § 15a EStG zu berücksichtigen sei und erhöhte demgemäß (nur) den verrechenbaren

BFH vom 10.11.2022  
(AZ: IV R 8/19)

Der BFH hatte mit Urteil vom 10.11.2022 zu entscheiden, inwieweit ein Kommanditist sein Verlustausgleichsvolumen i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG durch die Erbringung einer freiwilligen Einlage erhöhen kann.

Urteilsfall

Im Streitfall waren an der Klägerin, einer verlusterzielenden GmbH & Co. KG, die natürlichen Personen B und S jeweils zu 40 % sowie K zu 20 % als Kommanditisten beteiligt. Komplemen-

## 1 Ertragsteuern

Verlust. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg.

In der Revision hob der BFH das Urteil der Vorinstanz auf und wies die Klage ab. Zu Unrecht habe das Finanzgericht angenommen, dass B eine Einlage in die KG i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG i.H.v. € 185.000 geleistet und diese in voller Höhe zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der ihm zuzurechnenden Verluste der Klägerin geführt habe.

Entscheidung

Zwar könnten Einlagen i.S.d. § 15a EStG auch über die Pflichteinlage hinaus bzw. neben der Pflichteinlage geleistete, gesellschaftsvertraglich gestattete, freiwillige Leistungen eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen sein. Dem Sinn und Zweck des § 15a EStG folgend setze dies aber voraus, dass die Zuführung entsprechend werthaltiger Sacheinlagen oder Geldmittel zum Gesellschaftsvermögen der KG eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten bewirke. Dies sei indes nur anzunehmen, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Leistung einer freiwilligen Einlage des Kommanditisten zulässig ist. Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage für eine solche Einlageleistung kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung freiwilliger Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein.

Einlagen i.S.d. § 15a EStG umfassen auch geleistete freiwillige Einlagen eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen, wenn diese gesellschaftsvertraglich gestattet sind

Eine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit von freiwilligen Einlagen habe der Gesellschaftsvertrag im Streitfall nicht enthalten. Zwar hätte eine Regelung des Gesellschaftsvertrags für Gesellschafter die Möglichkeit eröffnet, auf Grundlage eines (wirksamen) Gesellschafterbeschlusses freiwillige Einlagen in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu erbringen. Dass ein solcher Beschluss gefasst worden sei, habe das Finanzgericht jedoch nicht festgestellt. Jedenfalls hätten sich, so der BFH, keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Ende 2008 zwischen der Klägerin und B geschlossene schuldrechtliche Vereinbarung zur Ablösung des Darlehens mit entsprechender Gutschrift auf seinem Kommanditkapitalkonto nachfolgend durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss bestätigt worden ist.

Schließlich könne im Streitfall auch eine Zustimmung aller Gesellschafter zu einer freiwilligen Einlage des B nicht aus einer Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter der Klägerin abgeleitet werden. Dies beruhe darauf, dass die im Jahresabschluss der Klägerin zum 31.12.2008 abgebildeten Rechtsverhältnisse in Bezug auf die streitige Einlage alles andere als eindeutig gewesen seien, da die Buchung des Betrags in Höhe von € 185.000 auf dem Konto 904 „Variables Kapital“ nicht durch den Gesellschaftsvertrag gedeckt gewesen sei.

Einlagen i.S.d. § 15a EStG umfassen auch über die Pflichteinlage hinaus bzw. neben der Pflichteinlage geleistete freiwillige Einlagen eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen. Werden von einem Kommanditisten zusätzliche Einlagen geleistet, um sein Verlustausgleichsvolumen zu erhöhen, sollte jedoch sichergestellt werden, dass sich die Zulässigkeit solcher freiwilligen Einlagen in das Gesamthandsvermögen aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt oder zumindest durch einen wirksamen Gesellschafterbeschluss gedeckt ist. Andernfalls besteht das Risiko, dass mangels eindeutiger Indizien betreffend die gesellschaftsvertragliche Zulässigkeit der Einlageleistung eine Einlage i.S.d. § 15a EStG durch die Finanzverwaltung abgelehnt wird.

Vorliegend fehlt es der Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf einem variablen Eigenkapitalkonto sowohl an einer ausdrücklichen gesellschaftsvertraglichen Gestattung...

... als auch an einer (eindeutig) indiziellen gesellschaftsvertraglichen Gestattung durch den von den Gesellschaftern bestätigten Jahresabschluss.

Praxishinweise



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

## 1 Ertragsteuern

## 1g | Aktualisiertes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Forschungszulage | Autoren: StB Dominik Lipp und StB Dr. Hubertus Wolff, beide München

## Key Facts

- ▶ Unternehmen, die lediglich über rein vermögensverwaltende Gesellschaftsstrukturen (z. B. Private Equity Fonds) horizontal miteinander verbunden sind und bei denen sich die Beteiligungsunternehmen untereinander nicht koordinieren können, haben jeweils Anspruch auf den maximalen Förderbetrag.
- ▶ Unternehmen in Schwierigkeiten im Konzernverbund können anspruchsberechtigt sein.
- ▶ Erleichterung bei den Anforderungen an die unternehmensinterne Dokumentation zur Aufzeichnung der durch eigenes Personal geleisteten Arbeitsstunden.
- ▶ Auftragsforschung wird deutlich abgegrenzt von nicht förderfähigen Materialbeschaffungsmaßnahmen.
- ▶ Das BMF plant eine Reform der Forschungszulage, um diese für Unternehmen noch attraktiver zu gestalten.

Unternehmen, die lediglich über rein vermögensverwaltende Gesellschaftsstrukturen (z. B. Private Equity Fonds, Venture Capital Fonds, Business Angels) horizontal miteinander verbunden sind und bei denen sich die Beteiligungsunternehmen untereinander nicht koordinieren können, werden nicht als verbundene Unternehmen i.S.d. § 3 Abs. 6 FZulG angesehen. Diese Neuerung dürfte insbesondere in der Start-Up Szene und in Private Equity Strukturen positiv aufgenommen werden, da nach dem bisherigen Wortlaut nicht klar war, ob Beteiligungsunternehmen mit einem gemeinsamen Mehrheitsinvestor als Unternehmensverbund zu klassifizieren sind und somit hinsichtlich der Ausschöpfung der maximalen Fördersumme konkurrieren. Nach der Klarstellung können solche Unternehmen jeweils die FZul bis zu einer Höhe von € 1 Mio. beantragen. Die Beweislast für die nicht vorhandene Koordinationsfähigkeit liegt jedoch bei den antragstellenden Unternehmen.

Definition verbundener Unternehmen

Gemäß § 9 Abs. 2 FZulG haben „Unternehmen in Schwierigkeiten“ i.S.d. AGVO keinen Anspruch auf die FZul. Fraglich war bisher, ob einzelne antragstellende Unternehmen im Konzernverbund dabei einer isolierten Betrachtungsweise unterliegen oder ob bei der Qualifikation als Unternehmen in Schwierigkeiten auf den Konzernverbund als Ganzes abgestellt wird. Die Finanzverwaltung stellt nun klar, dass der konsolidierte Jahresabschluss der Gruppe maßgeblich ist, sofern das Unternehmen in einem Konzernabschluss vollkonsolidiert wird. In allen anderen Fällen gelte jedoch nach wie vor der Grundsatz der Einzelbetrachtung.

Unternehmen in Schwierigkeiten im Konzernverbund

Die Finanzverwaltung stellt auch klar, dass eine rein unternehmensinterne Dokumentation zur Aufzeichnung der durch eigenes Personal geleisteten Arbeitsstunden für begünstigte FuE-Projekte ausreicht. Für die Praxis dürfte diese Klarstellung von großem Wert sein, da bisher Unsicherheit bezüglich des Formats und des Detailgrads der zu erbringenden Nachweise bestand.

Interne Dokumentation ist ausreichend zur Stundenerfassung

Forschungszulage als steuerliches Förderinstrument

Seit dem 01.01.2020 gibt es mit der Forschungszulage (FZul) ein steuerliches Förderinstrument zur Begünstigung von FuE-Vorhaben. Die technologieoffene Fördermaßnahme ist im Forschungszulagengesetz (FZulG) geregelt und kann in einem zweistufigen Verfahren mit einer derzeit maximalen Fördersumme von bis zu € 1 Mio. pro Wirtschaftsjahr beantragt werden.

BMF vom 07.02.2023 (ersetzt BMF vom 11.11.2021)

In einem ersten BMF-Schreiben vom 11.11.2021 hatte die Finanzverwaltung einige zentrale Anwendungsfragen des FZulG adressiert. Auf der Grundlage von inzwischen gesammelten Erfahrungen aus der Verwaltungspraxis und regelmäßig auftretenden Fragestellungen seitens der Unternehmen wurde das Anwendungsschreiben nunmehr aktualisiert. Das neue BMF-Schreiben ersetzt das bisherige Schreiben und findet in allen noch offenen Fällen Anwendung. Nachfolgend soll ein Überblick über die relevantesten Neuerungen geben werden:

## 1 Ertragsteuern

Finanzamt kann neue Bescheinigung nach § 6 FZulG einfordern

Das Finanzamt kann nach eigenem Ermessen eine neue Bescheinigung gem. § 6 FZulG einfordern. Das aktualisierte BMF-Schreiben präzisiert zu den Grundlagen der Ermessensentscheidung insofern, als bspw. eine wesentliche Überschreitung des ursprünglich geplanten finanziellen oder zeitlichen Rahmens des FuE-Projekts eine solche Neuanforderung rechtfertigt. Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang aber weiterhin, wann eine Abweichung vom bescheinigten Umfang als wesentlich zu erachten ist. Des Weiteren wird dargelegt, in welchen Fällen ein Bescheid über die Festsetzung von FZul für ein verbundenes Unternehmen, auch nachdem er bestandskräftig geworden ist, noch geändert werden kann.

Abgrenzung von Auftragsforschung

Werden bei einem eigenbetrieblichen FuE-Vorhaben Teilbereiche des Vorhabens an einen Dritten in Auftrag gegeben, grenzt das BMF-Schreiben den Begriff der Auftragsforschung deutlich von reinen Beschaffungsmaßnahmen für Material oder Dienstleistungen ab, die nicht förderfähig sind. Von einer Auftragsforschung kann demnach ausgegangen werden, wenn die erforderlichen Personalleistungen und Sachkosten unerlässlich für die Zielerreichung des FuE-Vorhabens sind und ein individueller Vorhabenbezug besteht. Dagegen handelt es sich um eine reine Beschaffungsmaßnahme, wenn der

Auftrag z. B. nur darin besteht, eine für das FuE-Vorhaben benötigte Spezialausrüstung oder Spezialanfertigung zu beschaffen. Letztendlich verweist die Finanzverwaltung darauf, dass die geschilderte Abgrenzungsentscheidung der Bescheinigungsstelle FZul obliegt.

Schlussendlich äußert sich die Finanzverwaltung noch zu Sonderfragen der Gesamtrechtsnachfolge bei Umwandlungsvorgängen (insb. beim Formwechsel) und zum Spezialfall der nicht förderberechtigten Treuhand-KG, die zwar zivilrechtlich als Personengesellschaft, jedoch steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft behandelt wird. Hierzu stellt die Finanzverwaltung klar, dass nur der steuerpflichtige Komplementär (Treugeber) Anspruchsberechtigter ist und ihm die Aufwendungen und Erträge der Treuhand-KG zuzurechnen sind.

Nach heutigem Stand zeigt sich die Politik jedoch mit Blick auf die bisherige Inanspruchnahme des Förderinstruments enttäuscht, da lediglich ein Bruchteil der dafür bereitgestellten Mittel ausgeschöpft wurden. Finanzminister Christian Lindner wirbt deshalb für eine Reform der FZul. Ziel wäre es dabei, u.a. die förderfähigen Kosten auf Materialaufwendungen auszuweiten sowie den Förderanteil zu erhöhen. Ein entsprechender Gesetzentwurf könnte noch in diesem Jahr vorgelegt werden.

Gesamtrechtsnachfolge und Spezialfall der Treuhand-KG

Reform der Forschungszulage in Aussicht



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



## Kurznnews

**1h | Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG |***Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*BFH vom 23.11.2022  
(AZ: I R 25/20)

Mit Urteil vom 23.11.2022 hat der BFH entschieden, dass die im Zuge einer Verschmelzung durch die mittelbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG entstehende Grunderwerbsteuer als Kosten des Vermögensübergangs i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu qualifizieren sind. Der als Betriebsausgabe gebuchte Aufwand war daher im Streitfall als Teil des außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses aus der Aufwärtsverschmelzung dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Zuordnung nach dem  
Veranlassungsprinzip

Die Zuordnung von Kosten zu den „Kosten für den Vermögensübergang“

folge dem Veranlassungsprinzip. Objektbezogene Aufwendungen – wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang eines Grundstücks – erfüllen diese Zuordnungsbedingung nicht. Bei der aufgrund einer sog. Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuer fehle es aber an einem solchen Objektbezug. Denn Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG sei nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand, auf deren Grundlage das Gesetz einen zivilrechtlich nicht eingetretenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiere.

**1i | Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über Kapitalgesellschaft an Besitz-Personengesellschaft – Übergangsregelung |***Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*BFH vom 16.09.2021  
(AZ: IV R 7/18)

Der BFH hatte mit Urteil vom 16.09.2021 entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung entschieden, dass auch eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen ist (vgl. WTS Journal 01/2022). Im Urteilsfall führte das dazu, dass die sog. erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG versagt wurde. Nach der bislang geltenden Rechtsprechung wurde bei einer Beteiligung an einer Besitz-Personengesellschaft, die ausschließlich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft bestand, nach Maßgabe des sog. Durchgriffsverbots weder die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft noch eine damit verbundene Beherrschungsfunktion der Besitzgesell-

schaft zugerechnet, so dass mithin die Voraussetzungen für eine personelle Verflechtung nicht vorlagen.

Laut BMF-Schreiben vom 21.11.2022 wendet die Finanzverwaltung diese neue Rechtsprechung an. Aus Vertrauensschutzgründen soll die danach geänderte Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung aber erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 berücksichtigt werden. Diese Übergangsregelung gilt laut den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22.11.2022 auch für die Gewerbesteuer im Rahmen der Gewährung der erweiterten Grundstückskürzung. Begrüßenswerter Weise gewährt die Finanzverwaltung damit den Betroffenen ein Zeitfenster bis Ende 2023, um ggf. durch entsprechende Gestaltung die Begründung einer Betriebsaufspaltung verhindern zu können.

BMF vom 21.11.2022

Ländererlass  
vom 22.11.2022

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

## 1 Ertragsteuern

**1j | Steuerliche Behandlung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses |**

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

BFH vom 28.09.2022  
(AZ: VIII R 20/20)

Mit Urteil vom 28.09.2022 entschied der BFH, dass einstimmig gefasste, punktuell satzungsdurchbrechende Ausschüttungsbeschlüsse, die nicht mehr angefochten werden können, zivilrechtlich wirksam und bindend sind. In der Folge sind sie der Besteuerung zugrunde zu legen. Nur der Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss Gewinn verteilt wird, verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Dies begründet der BFH u.a. folgendermaßen:

- › Der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines solchen Ausschüttungsbeschlusses stehe es nicht entgegen, wenn die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen der GmbH-Sat-

zung widersprechen. Entscheidend sei, dass der Beschluss einstimmig gefasst wurde und nicht mehr anfechtbar ist.

- › Zudem sei dem in der Gewinnverteilung unberücksichtigt gebliebenen Gesellschafter auch keine vGA gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzurechnen, da es sich um eine offene Gewinnausschüttung an den anderen Gesellschafter handele.
- › Eine zivilrechtlich wirksam beschlossene, inkongruente Ausschüttung sei steuerlich anzuerkennen und stelle auch keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO dar. Denn sie führe zu keinem gesetzlich nicht vorgesehenen Vorteil i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.



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

**1k | Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen virtuellen Währungen |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 14.02.2023  
(AZ: IX R 3/22)

Der BFH hat mit Urteil vom 14.02.2023 entschieden, dass Veräußerungsgewinne, die ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Jahres aus dem Verkauf oder dem Tausch von im Privatvermögen gehaltenen virtuellen Währungen in der Gestalt von Currency Token/Payment Token (wie Bitcoin, Ethereum und Monero) erzielt, der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft unterfallen. Die Veräußerung erfolge, sobald sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht würden.

und die nach der Verkehrsauffassung einer gesonderten selbständigen Bewertung zugänglich seien. Technische Details virtueller Währungen seien für die Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht von Bedeutung.

Auch verfassungsrechtlich ist dies nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit sei nicht zu erkennen. Weder seien gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstünden, noch lägen Anhaltspunkte vor, dass seitens der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden könnten. Dass es in Einzelfällen Steuerpflichtigen trotz aller Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden (z.B. in Form von Sammelauskunftsersuchen) beim Handel mit Kryptowährungen gelinge, sich der Besteuerung zu entziehen, könne ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht begründen.

Kein sog. strukturelles  
Vollzugsdefizit

„Anderes Wirtschaftsgut“ i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Virtuelle Währungen (Currency Token, Payment Token) stellen nach Auffassung des BFH ein „anderes Wirtschaftsgut“ i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Der Begriff des Wirtschaftsguts sei weit zu fassen. Er umfasse neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile, deren Erlangung sich ein Steuerpflichtiger etwas kosten lasse



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

## 1 Ertragsteuern

**11 | Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten im Falle des sog. Bondstripping** | *Autorin: Sabrina Baur, München*

BFH vom 30.11.2022  
(AZ: VIII R 30/20  
und weitgehend  
inhaltsgleich auch  
AZ: VIII R 15/19)

Mit zwei Urteilen vom 30.11.2022 hat der BFH zum sog. Bondstripping von im Privatvermögen gehaltenen Bundesanleihen entschieden, dass die isolierte Veräußerung der Zinsscheine zu Einkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG und die isolierte Veräußerung der Anleihemäntel zu Einkünften gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG führt. Nach der Rechtslage bis zur Einfügung des § 20 Abs. 2 Sätze 4 und 5, Abs. 4 Sätze 8 und 9 EStG durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19.07.2016 seien im Fall des sog. Bondstripping deren Anschaffungskosten noch nicht auf den durch die Trennung entstandenen Anleihemantel und die Zinsscheine aufzuteilen gewesen. Vielmehr habe man die Anschaffungskosten damals noch vollumfänglich bei der Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus der Veräußerung der Anleihemäntel berücksichtigen müssen.

Veräußerungsverlust  
nach tariflicher  
Einkommensteuer

Der BFH bestätigte auch, dass die daraus folgenden hohen Verluste aus der Veräußerung der Anleihemäntel

nach damaligem Recht der tariflichen Einkommensteuer unterlagen und somit zur Verrechnung mit anderen positiven Einkünften zur Verfügung standen, wenn die Anwendung des gesonderten Tarifs ausgeschlossen war. Im Streitfall erfolgte die Veräußerung der Anleihemäntel an eine Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige zu mindestens 10 % beteiligt war. Die damit einschlägige Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG zum Ausschluss des gesonderten Tarifs sei in der bis zum JStG 2020 geltenden Fassung zudem nicht dergestalt teleologisch zu reduzieren gewesen, dass sie keine Anwendung finde, wenn ein Verlust entstehe.

Auch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO lehnte der BFH ab. Vielmehr habe der Kläger eine ihm durch das Gesetz eingeräumte Möglichkeit genutzt. Mithin könne aus der vorliegenden Ausnutzung eines Steuervergälles nicht auf eine missbräuchliche Gestaltung geschlossen werden.



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



## 2a | Vorschläge der EU-Kommission zur Modernisierung der Umsatzsteuer |

Autor: RA Anton A. Appel, Düsseldorf

## Key Facts

- › Vorschläge betreffen grundlegende Veränderungen des Umsatzsteuerrechts in den Jahren 2024 bis 2028.
- › Stufenweise Umstellung auf die elektronische Rechnungsstellung als Regelfall.
- › Signifikant verkürzte Fristen für die Rechnungsstellung und die elektronische Meldung an die Finanzbehörden.
- › Vermeidung von Mehrfachregistrierungen u.a. durch erweiterte Meldemöglichkeiten im (Import-) One-Stop-Shop-Verfahren.
- › Einbeziehung von Schnittstellenbetreibern in die Besteuerung von Beherbergungs- und Personenbeförderungsumsätzen.

Vorschläge vom  
08.12.2022

Mit dem Ziel, der Diskrepanz zwischen den 30 Jahre alten Mehrwertsteuervorschriften und der aktuellen digitalen Realität entgegenzuwirken und das Mehrwertsteuersystem für die Unternehmen effizienter und betrugsresistenter zu machen, hat die Europäische Kommission u.a. Vorschläge zur Änderung der MwStSystRL und der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung vorgelegt.

dung von Papierrechnungen nur noch die Ausnahme darstellen soll.

Gemäß den Vorschlägen sollen sodann ab dem Jahr 2028 die Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige grenzüberschreitende B2B-Umsätze, die dem Übergang der Steuerschuldnerschaft unterliegen, innerhalb von zwei Tagen nach Ausführung des Umsatzes auszustellen sein. Ebenfalls ab 2028 soll die Zusammenfassende Meldung in ihrer jetzigen Gestalt ersetzt werden. Für innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und sonstige grenzüberschreitende B2B-Umsätze, die dem Übergang der Steuerschuldnerschaft unterliegen, soll eine entsprechende elektronische Meldung an die Steuerbehörden innerhalb von weiteren zwei Tagen erfolgen.

Zeitnahe  
Rechnungsstellungs...

Drei Kernelemente

Die Neuausrichtung stützt sich auf drei Säulen: Ausweitung der elektronischen Rechnungsstellung und Einführung digitaler Meldepflichten, Konzept einer einzigen MwSt-Registrierung (Single VAT Registration) sowie eine erweiterte Einbeziehung von Online-Marktplätzen bei der Erbringung von Personenbeförderungsleistungen und der kurzfristigen Vermietung von Unterkünften.

Zur Vermeidung von umsatzsteuerrechtlichen Mehrfachregistrierungen innerhalb der EU ist u.a. die Einführung des Konzepts einer einzigen MwSt-Registrierung vorgesehen, welche eine Erweiterung der bestehenden Systeme der einzigen Anlaufstelle (OSS und IOSS) darstellen wird. Diese Änderungen sollen ab 2025 gelten und sollen u.a. auch die Erfüllung der Meldepflichten angesichts der europaweit zum 31.12.2025

...und Meldepflichten

Konzept einer einzigen  
MwSt-RegistrierungAusweitung der  
elektronischen  
Rechnungsstellung

Bislang ist die Ausstellung von elektronischen Rechnungen von der Akzeptanz des Empfängers abhängig. Durch die vorgeschlagenen Änderungen der MwStSystRL würde das sog. e-Invoicing zeitlich abgestuft modifiziert. Ab 2024 dürften die Mitgliedstaaten vorsehen, dass Rechnungen elektronisch auszustellen sind, während ab dem Jahr 2028 die elektronische Rechnungsstellung den Standard bilden und die Verwen-

## 2 Umsatzsteuer

Entfallen der Konsignationslagerregelung

auslaufenden Konsignationslagerregelung des Art. 17a MwStSystRL (bzw. § 6b UStG) ermöglichen.

Fiktion bei kurzfristiger Beherbergung und Personenbeförderung

Ferner soll eine Einbeziehung von Betreibern elektronischer Schnittstellen in den Leistungsaustausch erfolgen, sofern diese die kurzfristige Vermietung von Unterkünften oder Personenbeförderungen unterstützen. Hierzu würde ab dem Jahr 2025 eine steuerbefreite Leistung des Dienstleisters an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle fingiert und zugleich eine entsprechende Leistungserbringung des Schnittstellenbetreibers an den Kunden unterstellt. Dieser Umsatz würde sodann als steuerpflichtig angesehen und der Schnittstellenbetreiber müsste dem Kunden die Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Praxishinweis

Die Vorschläge hätten grundlegende Veränderungen im deutschen Umsatzsteuerrecht zur Folge. Insbesondere

käme es neben der weitreichenden Einführung von elektronischen Rechnungen und verkürzten Fristen für die Rechnungsstellung auch zu extrem kurzfristigen Meldepflichten gegenüber den Finanzbehörden. Zwar handelt es sich zunächst um Vorschläge, welche noch einer Zustimmung der Mitgliedstaaten bedürfen. Allerdings sei exemplarisch für Deutschland angemerkt, dass das sog. e-Invoicing ohnehin bereits ein Kernelement des Koalitionsvertrags der Parteien der neuen Ampelkoalition bildet (vgl. WTS Journal 05/2021). Es erscheint daher möglich, dass im Zuge der weiteren Abstimmung ggf. nur bestimmte Modalitäten, wie z.B. die Fristen für Rechnungsstellung und Meldepflichten, modifiziert werden. Unternehmen sollten daher zeitnah untersuchen, inwiefern ihr Geschäftsmodell von diesen Maßnahmen betroffen wäre, um den Umstellungsbedarf und -aufwand einschätzen zu können.



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

## 2b | Rs. Luxury Trust Automobil GmbH – Kein Dreiecksgeschäft ohne ordnungsgemäße Rechnung | Autor: StB Dr. Matthias Hiller, Stuttgart

### Key Facts

- › Die Vereinfachungsregelung des Dreiecksgeschäfts setzt einen formell einwandfreien Hinweis in der Rechnung voraus.
- › Eine rückwirkende Berichtigung eines unzutreffenden Hinweises soll nicht möglich sein.
- › Abweichende Tendenzen in der deutschen Finanzgerichtsrechtsprechung dürften damit hinfällig sein.

staaten auf. Sofern diese Ausgestaltung gewählt wird, kann der mittlere Unternehmer verhindern, dass er sich im Bestimmungsmitgliedstaat, am Ende des Transportwegs, für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registrieren lassen muss. Diese Vereinfachung erfolgt dadurch, dass die Besteuerungspflicht des mittleren auf den letzten Abnehmer verlagert wird. Allerdings setzt die MwStSystRL hierfür u.a. voraus, dass bei der Rechnungsstellung vom mittleren Unternehmer an dessen Abnehmer ein entsprechender Vermerk in dem Dokument enthalten ist.

EuGH vom 08.12.2022 (Rs. C-247/21)

Im Hinblick auf die Voraussetzungen für die Anwendung des sog. Dreiecksgeschäfts nach § 25b UStG hat der EuGH zuletzt eine äußerst restriktive Auffassung vertreten.

Vereinfachungsregelung

Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG ist eine Sonderform des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts: Die drei beteiligten Unternehmer sind in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst und treten mit USt-IdNrn. aus verschiedenen Mitglied-

staaten auf. Im Streitfall des Vorlageverfahrens kam der mittlere Unternehmer zwar seinen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten nach, insbesondere erklärte er den Vorgang auch zutreffend in seiner zusammenfassenden Meldung. Allerdings verwendete er in der Rechnung an seinen Abnehmer anstelle des nach Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL vorgesehenen Hinweistextes „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ den Vermerk „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“.

Eckpunkte des Streitfalls

## 2 Umsatzsteuer

Sinn und Zweck der Regelung	Der EuGH kam zu dem Schluss, dass – speziell im Rahmen der für Dreiecksgeschäfte geltenden Sonderregelung – der mittlere Unternehmer eines Dreiecksgeschäfts die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ nicht durch einen anderen Hinweis ersetzen könne. Der Sinn und Zweck der nach Art. 226 MwStSystRL notwendigen Rechnungsangaben bestehe darin, den Rechnungsadressaten über die rechtliche Bewertung des Umsatzes des Rechnungsausstellers zu informieren. Dieser Zweck greife umso mehr, wenn der Rechnungsaussteller, wie beim Dreiecksgeschäft, der Ansicht ist, dass ausnahmsweise nicht er, sondern der Empfänger der Lieferung die Umsatzsteuer schulde.	Rechtsprechung zur Möglichkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung bezog sich auf die Frage des Vorsteuerabzugs, wenn Rechnungen bestimmten formellen Anforderungen nicht entsprochen haben sollten, im Übrigen aber die materiellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug vorlagen. Hingegen liege keine Berichtigung einer Rechnung vor, wenn eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung (hier: der korrekte Hinweis nach Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL) fehlt. Denn das nachträgliche Erfüllen einer für die Steuerschuldverlagerung auf den Empfänger einer Lieferung notwendigen Tatbestandsvoraussetzung sei keine Korrektur, sondern vielmehr die erstmalige Ausstellung der erforderlichen Rechnung.	
Kein Umsetzungs- ermessen der Mitgliedstaaten	Der EuGH stellt darüber hinaus klar, dass unterschiedliche Vorgaben in den Mitgliedstaaten zu der Ausgestaltung des erforderlichen Hinweistextes unbeachtlich sein sollen. Es obliege dabei den nationalen Gerichten, entsprechende Variationen durch eine unionsrechtskonforme Auslegung der nationalen Vorschriften zu verhindern.	In Deutschland kam es vermehrt zu finanzgerichtlichen Urteilen, in denen eine rückwirkende Berichtigungsmöglichkeit unzutreffender Hinweise auf ein Dreiecksgeschäft bejaht wurde. Dem setzt der EuGH mit seinen klaren Aussagen ein Ende. Steuerpflichtige, die als mittlerer Unternehmer in einem Dreiecksgeschäft auftreten, müssen sich daher zur Vermeidung unerwünschter Besteuerungskonsequenzen genau an die entsprechenden Rechnungsvorgaben halten.	Praxishinweis
Keine rückwirkende Berichtigung	Ähnlich restriktiv ist der EuGH bei der Folgefrage, ob ein solcher Fehler in der Rechnungsstellung nicht rückwirkend berichtigt werden könne. Die		 <b>Ihr Kontakt</b> StB Dr. Matthias Hiller, Stuttgart, matthias.hiller@wts.de

## 2c | Rs. P-GmbH – Unrichtiger Umsatzsteuerausweis nicht immer problematisch |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

#### Key Facts

- › Die Haftung für unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer soll die Gefährdung des Steueraufkommens vermeiden.
- › Keine Haftung für unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, wenn die Leistungsempfänger Endverbraucher ohne Recht auf Vorsteuerabzug sind.
- › Die Auffassung des EuGH weicht vom Verständnis der deutschen Finanzverwaltung ab.

ein Unternehmer einen höheren als den gesetzlich geschuldeten Steuerbetrag ausweist (unrichtiger Steuerausweis) und grenzt deren Anwendungsbereich ein.

Die Steuerpflichtige erbrachte Leistungen ausschließlich an Endverbraucher, denen kein Recht auf den Vorsteuerabzug zustand. Die hierfür von ihr ausgestellten Rechnungen wiesen österreichische Umsatzsteuer in Höhe von 20 % aus. Bei zutreffender Beurteilung hätten lediglich 13 % Umsatzsteuer erhoben werden dürfen. Die Steuerpflichtige berichtigte deshalb ihre Mehrwertsteuererklärung und wollte die zu viel bezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben bekommen. Das Finanzamt verweigerte die Berichtigung.

Urteilsfall

EuGH vom 08.12.2022  
(Rs. C-378/21)

In seinem Urteil vom 08.12.2022 befasst sich der EuGH mit der Regelung zur Entstehung einer Steuerschuld, wenn

## 2 Umsatzsteuer



Zum einen sei die Steuerpflichtige nach österreichischem Recht verpflichtet, die höhere Umsatzsteuer (entsprechend des Rechnungsausweises) zu entrichten, da sie die Rechnungen nicht berichtigt habe. Und zum anderen würde sie durch die beantragte Rückzahlung ungerechtfertigt bereichert, da ihre Kunden die Kosten der höheren Mehrwertsteuer getragen hätten.

Im Zuge der Anrufung durch das österreichische Gericht kam der EuGH diesbezüglich zu folgendem Schluss:

Betragsbestimmung  
der streitigen  
Steuerschuld

Nach Art. 203 MwStSystRL wird die Umsatzsteuer, welche trotz fehlendem tatsächlichen, steuerpflichtigen Umsatz in einer Rechnung ausgewiesen wird, vom Rechnungsaussteller geschuldet. Im Streitfall wäre jedoch bei der Rechnungsstellung für die erbrachten Leistungen zumindest ein gesonderter Umsatzsteuerausweis mit 13 % zutreffend gewesen. Folglich könne sich die nach Art. 203 MwStSystRL denkbare Steuerschuld nur auf den Unterschiedsbetrag zwischen den – für die Leistung geschuldeten – 13 % und den – tatsächlich in der Rechnung ausgewiesenen – 20 % beziehen.

Sinn und Zweck  
der Regelung

Die Regelung des Art. 203 MwStSystRL soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich gerade darin manifestiert, dass der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug auf Basis dieser Rechnung begehren könnte. Folglich könne diese Regelung aber nur

dann Anwendung finden, wenn – kumulativ – die Umsatzsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und der Rechnungsempfänger zudem sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Ausweislich des Sachverhalts erbrachte die Klägerin ihre Leistungen aber ausschließlich an Endverbraucher. Diesen stehe jedoch gerade kein Recht auf den Vorsteuerabzug zu, weshalb das Vorliegen einer Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen sei. Folglich begründe die unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer in dieser Konstellation per se schon keine Steuerschuld der Rechnungsausstellerin.

Das Urteil sollte auch für die deutsche Besteuerungspraxis Bedeutung haben. § 14c Abs. 1 UStG führt ebenfalls zur Entstehung einer Steuerschuld in Höhe der unzutreffend ausgewiesenen Umsatzsteuer. Nach Auffassung der Finanzverwaltung und des BFH soll eine zu hoch ausgewiesene Steuer selbst dann vom Rechnungsaussteller geschuldet werden, wenn der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann, vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE. Die weiteren von der Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien für die Berichtigung eines solchen Sachverhalts, nämlich Rechnungsberichtigung und ggf. Rückzahlung des Unterschiedsbetrags (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 5 UStAE), werden daher obsolet, wenn man, wie der EuGH, bereits die Entstehung der Steuerschuld ausschließt.

Keine Anwendbarkeit  
mangels Abzugs-  
berechtigung

Praxisinweis



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

## 2d | Erneute EuGH-Vorlage sowie BFH-Folgeurteil zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft | Autor: RA/StB Dr. Helge Jacobs, München

### Key Facts

- BFH-Vorlage zur Klärung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Innenumsätzen.
- Grundsätzlich hält der BFH für die Annahme der finanziellen Eingliederung am Erfordernis der Stimmrechtsmehrheit fest.
- In bestimmten Fällen könne die finanzielle Eingliederung aber auch bei einem Stimmrechtsanteil von nur 50 % gegeben sein (Änderung der BFH-Rechtsprechung).

Steuerverlusten führen. Diese Gefahr könnte aber – im Vergleich zur Situation bei angenommener Steuerpflicht von Innenumsätzen – bestehen, wenn eine nicht voll zum Vorsteuerabzug berechnete Organträgerin oder Organgesellschaft Leistungen von organschaftszugehörigen Gesellschaften bezieht.

Mit der anderen Folgeentscheidung vom 18.01.2023 hält der BFH zunächst fest, dass die sich aus § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ergebende Steuerschuldnerschaft des Organträgers für die Umsätze der Organschaft – nunmehr durch den EuGH bestätigt – als unionsrechtskonform anzusehen ist. Die weiteren Anforderungen des EuGH an die „Geeignetheit“ des Organträgers als Vertreter des Organkreises, die Willensdurchsetzung bei den Organgesellschaften sowie den Ausschluss der Gefahr von Steuerverlusten, entsprechen der derzeitigen Rechtslage und Anwendungspraxis in Deutschland.

BFH vom 18.01.2023  
(AZ: XI R 29/22  
(XI R 16/18))

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

Mit zwei Urteilen vom 01.12.2022 hatte der EuGH die deutschen Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft teilweise als unionsrechtswidrig eingestuft, bestätigte aber auch die Rechtmäßigkeit der Folgewirkungen, die sich aus dem Vorliegen einer Organschaft ergeben. Rechtsunsicherheit resultiert hingegen aus den Aussagen des EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen zwischen den Gesellschaften eines Organkreises, sog. Innenumsätze (vgl. WTS Journal 05/2022). Mit zwei Entscheidungen hat der BFH nun auf diese EuGH-Urteile reagiert.

Der BFH ändert aber seine Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung im Hinblick auf das Kriterium der Willensdurchsetzung. Nach Auffassung des EuGH ist zur Verwirklichung der finanziellen Eingliederung in Fällen einer Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nicht auch noch zusätzlich eine Stimmrechtsmehrheit erforderlich. Der EuGH widerspricht damit der derzeitigen Finanzverwaltungsauffassung, vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE. Dennoch hält der BFH diesbezüglich grundsätzlich an seiner bisherigen Auffassung insoweit fest, als die Organschaft eine Mehrheit der Stimmrechte des Organträgers an der Organgesellschaft erfordert. Im Hinblick auf die vom EuGH skizzierte Willensdurchsetzung ohne Stimmrechtsmehrheit stellt der BFH aber klar, dass die Merkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung nicht gleichermaßen stark ausgeprägt sein müssen. Trete eines der drei Merkmale einer Eingliederung weniger stark in Erscheinung, soll dies der Annahme einer Organschaft nicht entgegenstehen, sofern sich die Eingliederung deutlich bei den ande-

Änderung der  
BFH-Rechtsprechung

BFH vom 26.01.2023  
(AZ: V R 20/22  
V R 40/19))

Mit Beschluss vom 26.01.2023 legt der BFH dem EuGH die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sog. Innenumsätzen vor. Nach gefestigter BFH-Rechtsprechung und unstreitiger Finanzverwaltungsauffassung sollen solche Umsätze zwischen den Mitgliedern einer Organschaft gerade deshalb nicht der Umsatzsteuer unterliegen, weil die Organgesellschaft als „unselbständiger“ Teil im Gesamtunternehmen des übergeordneten Organträgers angesehen wird. Zweifel an dieser Betrachtung ergeben sich für den BFH aber daraus, dass der EuGH einerseits bejaht hatte, dass eine Organgesellschaft selbständig tätig werden könne, andererseits bislang nicht abschließend darüber entscheiden musste, ob Innenumsätze steuerbar seien. Ferner dürfe nach den Vorgaben des EuGH eine Organschaft nicht zur Gefahr von

Stimmrechtsmehrheit ...

Nichtsteuerbarkeit  
von Innenumsätzen

## 2 Umsatzsteuer

... entbehrlich in speziellen Konstellationen

ren beiden Merkmalen zeigt. Bezogen auf die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Willensdurchsetzung erscheint es dem BFH daher gerechtfertigt, eine Mehrheitsbeteiligung trotz Stimmrechten von nur 50 % als lediglich schwächer ausgeprägte finanzielle Eingliederung anzusehen, wenn sie durch eine Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen von Organträger und Organgesellschaft und somit eine besonders stark ausgeprägte organisatorische Eingliederung ausgeglichen werde. Der Organträger könne seinen Willen bei der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft weiterhin durchsetzen und jedenfalls mit Hilfe seiner Stimmrechte in Höhe von 50 % eine abweichende Weisung durch die Gesellschafterversammlung verhindern.

Praxishinweis

Die Organschaft bleibt somit auch im Anschluss an diese Entscheidungen

eine streitbefangene Materie, angereichert durch augenscheinlich immer wieder neue Fragestellungen, die sich aus der Rechtsprechung von BFH und EuGH ergeben. Sollte der EuGH im Zuge des Vorlageverfahrens entscheiden, dass Innenumsätze entgegen der ständigen BFH-Rechtsprechung steuerbar sind und dann auch steuerpflichtig sein können, hätte dies weitreichende Folgen. Umsatzsteuerrechtlich dient die Organschaft als Gestaltungsinstrument für nicht voll vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer (z.B. Banken und Versicherungen), die nicht zum Kernbereich ihrer Tätigkeit zählende Unternehmensfunktionen (von der IT bis zum Property Management) in selbständige Gesellschaften auslagern. Nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aus der Verrechnung von Intercompany-Dienstleistungen lassen sich bislang durch Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft vermeiden.



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



## Kurznews

### 2e | Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BMF vom 27.02.2023

Die Finanzverwaltung hat die endgültige Fassung eines Schreibens zur Anwendung des Nullsteuersatzes für die Lieferung und Installation von Solarmodulen und zu den entsprechenden Änderungen des UStAE veröffentlicht.

vgl. Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 5 f UStAE.

Im Weiteren enthält das Schreiben zahlreiche Erläuterungen und Beispiele zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen, z.B. den Komponenten, welche dem Nullsteuersatz unterliegen, wer als Betreiber anzusehen ist, den Belegenheitsvoraussetzungen der Photovoltaikanlagen sowie der Nachweisführung, inkl. der Vereinfachungsregelung in § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG für die Anwendung des Nullsteuersatzes.

Erläuterungen der Tatbestandsmerkmale

Privileg gilt nur für Lieferungen

Gem. § 12 Abs. 3 UStG soll der Nullsteuersatz nur für die Lieferung solcher Anlagen Anwendung finden und folglich nicht für deren mietweise Überlassung gelten. Entsprechende Erläuterungen, aber auch Abgrenzungshilfen und Vereinfachungsregelungen zum Umgang mit Sondersachverhalten, wie z.B. dem Mietkauf, werden in Abschn. 12.18 Abs. 1 UStAE erläutert. Der Nullsteuersatz soll auch für die Lieferung von sog. Aufdachphotovoltaikanlagen durch einen Bauträger gelten, wobei diese selbst dann eine eigenständige Lieferung darstellen soll, wenn der Bauträger auch das Gebäude liefert, auf dem sich diese Anlage befindet,

Die Regelungen sollen erstmalig auf Umsätze anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2022 bewirkt werden. Es soll nicht beanstandet werden, wenn die Vorschriften über die Aufteilung des Entgelts bei Leasing- oder Mietkaufverträgen erst ab dem 01.04.2023 angewendet werden.



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

### 2f | EuGH-Vorlage zur Übertragung von Gutscheinen in Leistungsketten |

Autorin: StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg

Steuerentstehung bei Gutscheinen

Seit der Rechtsänderung zum 01.01.2019 entsteht für Einzweckgutscheine (vgl. § 3 Abs. 14 UStG) die Umsatzsteuer bereits mit deren Ausgabe bzw. Übertragung, während bei Mehrzweckgutscheinen (§ 3 Abs. 15 UStG) die tatsächliche Einlösung und der damit verbundene Bezug von Waren und Dienstleistungen zur Steuerentstehung führt. Ein Einzweckgutschein ist anzunehmen, wenn der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.



## 2 Umsatzsteuer

BFH vom 03.11.2022  
(AZ: XI R 21/21)

Im Zuge des Vorlageverfahrens soll der EuGH die Frage klären, ob das Tatbestandsmerkmal „Feststehen des Leistungsorts“ bei Einweckgutscheinen auch die ggf. vorgelagerten Verkaufsstufen des Gutscheins zwischen dem Aussteller, ggf. den übertragenden Unternehmern sowie dem Ausgeber des Gutscheins umfassen soll. Die Finanzverwaltung vertritt insofern die Auffassung, dass es lediglich auf die Bestimmbarkeit des Leistungsorts der Leistung ankomme, auf deren Bezug der Gutschein gerichtet ist (Verkauf des Gutscheins an den Kunden), vgl. Abschn. 3.17 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

Wäre hingegen eine Gesamtbetrachtung der Übertragungskette des Gutscheins bis zu dessen Ausgabe anzustellen, so könnte ein Einweckgutschein nur dann angenommen werden, wenn für jede Übertragung und auch die letzte Ausgabe des Gutscheins der Leistungsort (für die durch den Gutschein beziehbare Leistung) im gleichen Mitgliedstaat liegen würde. Allerdings hält der BFH es für denkbar, dass in diesen Fällen Übertragungen des Gutscheins entlang der Leistungskette dennoch steuerpflichtige Umsätze darstellen könnten, z. B. Vertriebs- oder Absatzförderungsleistung an den ursprünglichen Ausgeber der Gutscheine.

Steuerbare Leistung bei Übertragung von Mehrweckgutscheinen



**Ihr Kontakt**  
StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg, christiane.harwardt-linde@wts.de

## 2g | EuGH-Vorlage zum Direktanspruch in der Umsatzsteuer |

Autor: StB Nils Neuhaus, Köln

BFH vom 03.11.2022  
(AZ: XI R 6/21)

Der sog. Direktanspruch geht auf die Rechtsprechung des EuGH zurück und erlaubt es dem Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen, den Anspruch auf Erstattung eines in der Rechnung zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags direkt an den Fiskus zu richten. Der BFH hat dem EuGH nunmehr tiefergehende Fragen zur Anwendung des sog. Direktanspruchs vorgelegt.

trag vom Leistungsempfänger einfordern könnte, welcher betragsmäßig sogar noch höher wäre.

Ferner soll der EuGH die Rangfolge der Rückzahlungsansprüche im Zusammenhang mit einem Direktanspruch klären. Sofern das Finanzamt die rechtsgrundlos erlangte Steuer nur einmal zu erstatten habe, stellt sich der BFH die Frage, ob deswegen dem gegen das Finanzamt gerichteten Rückzahlungsanspruch des Rechnungsausstellers aufgrund der Rechnungsberichtigung oder einem ebenfalls gegen das Finanzamt gerichteten Direktanspruch des Rechnungsempfängers Vorrang zukommen soll.

Rangfolge der Rückzahlungsansprüche

Kein Direktanspruch bei „anderer“ Steuerforderung

In dem BFH-Verfahren richtet sich der Direktanspruch auf einen unzutreffend ausgewiesenen deutschen Umsatzsteuerbetrag. Bei zutreffender Beurteilung des Leistungsaustauschs hätte italienische Umsatzsteuer ausgewiesen werden müssen. Ein Direktanspruch setzt aber voraus, dass der Leistungsempfänger einen Rückzahlungsanspruch gegenüber dem Leistenden hat. Der BFH hat Zweifel, ob ein solcher vorliege, wenn der Leistende anstelle der unzutreffend ausgewiesenen deutschen Umsatzsteuer die italienische Umsatzsteuer in Rechnung stellen und deswegen einen Steuerbe-

Die Urteile des EuGH in nunmehr zwei anhängigen Verfahren aus Deutschland zu dieser Thematik bleiben mit Spannung abzuwarten, da diese insbesondere Auswirkungen auf die restriktive Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung (vgl. WTS Journal 02/2022) haben könnten.



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

### 3 | Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S. des § 6a GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungen | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

#### Key Facts

- › „Herrschendes Unternehmen“ und „abhängige Gesellschaft“ i.S. des § 6a GrEStG sind jeweils anhand des konkret zu beurteilenden Umwandlungsvorgangs zu bestimmen, für den die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG Anwendung finden soll.
- › Bei einer Aufwärtsverschmelzung ist – unabhängig von der Beteiligungskette – „herrschendes Unternehmen“ die aufnehmende Gesellschaft und „abhängige Gesellschaft“ die untergehende Gesellschaft.
- › Der Fall der Seitwärtsverschmelzung ist vom BFH noch nicht entschieden.

Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung seien dadurch mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen, und erließ einen entsprechend geänderten Bescheid. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück unterliegt zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dieser Erwerb ist aber nach § 6a Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Nach dieser Vorschrift wird die Grunderwerbsteuer für steuerbare Umwandlungsvorgänge u.a. nicht erhoben, wenn an dem Vorgang ein „herrschendes Unternehmen“ und eine „abhängige Gesellschaft“ beteiligt sind und das Beteiligungsverhältnis in Höhe von mindestens 95 % grundsätzlich fünf Jahre vor und fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang bestand bzw. weiter besteht.

Revision des Finanzamts unbegründet

BFH vom 28.09.2022  
(AZ: II R 13/20)

Mit Urteil vom 28.09.2022 hat der BFH seine grundlegende Rechtsprechung zum Geltungsbereich der Vor- und Nachbehaltensfristen im Rahmen von § 6a GrEStG (sog. Konzernklausel) fortgeführt. Generell gilt danach, dass das „herrschende Unternehmen“ und die „abhängige Gesellschaft“ jeweils anhand des zu beurteilenden Umwandlungsvorgangs zu bestimmen sind, für den die Steuerbefreiung Anwendung finden soll.

Wie der BFH bereits früher entschieden hat, bedarf es allerdings der Einhaltung der gesetzlich vorgesehenen Vor- bzw. Nachbehaltensfrist nur, soweit diese auch aus rechtlichen Gründen eingehalten werden kann. Geht im Rahmen einer Verschmelzung die „abhängige Gesellschaft“ unter, entfällt mangels (weiterhin) vorhandener Beteiligungsstruktur die Verpflichtung zur Einhaltung einer Nachbehaltensfrist.

Ausnahmen von der Vor- bzw. Nachbehaltensfrist

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt. Gesellschafterin der Klägerin war eine E-GmbH, deren Anteile wiederum durch eine AG gehalten wurden. Die Beteiligungen bestanden seit mehr als fünf Jahren und betragen jeweils 100 %. Im Jahr 2011 wurde die grundbesitzende Gesellschaft auf die Klägerin verschmolzen. Dadurch gingen die Grundstücke der Gesellschaft auf die Klägerin über. Das zuständige Finanzamt gewährte dafür die Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG.

Wer hierbei in einer mehrstufigen Beteiligungsstruktur als „herrschendes Unternehmen“ und wer als „abhängige Gesellschaft“ anzusehen ist, ist allein nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang zu beurteilen, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Während die Finanzverwaltung in ihren gleich lautenden Ländererlassen vom 22.09.2020 hierbei das oberste Unternehmen in einer mindestens 95%igen Beteiligungskette generell weiterhin als „herrschendes Unternehmen“ ansieht, stellt der BFH vorrangig auf die am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligten Unternehmen ab.

„Herrschendes Unternehmen“ und „abhängige Gesellschaft“ sind anhand des konkret zu beurteilenden Umwandlungsvorgangs zu bestimmen

Aufwärtsverschmelzung

Im Jahr 2013 reduzierte die AG (oberste Gesellschaft der Beteiligungskette) durch einen Verkauf von 26,8 % ihrer Anteile an der E-GmbH auch ihre mittelbare Beteiligung an der Klägerin. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die

## 3 Grunderwerbsteuer

## 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

Vorrangig ist auf die am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligten Unternehmen abzustellen

Wird danach beispielsweise in einer dreistufigen (mindestens 95%igen) Beteiligungsstruktur (Mutter-/Tochter-/Enkelgesellschaft) die Enkelgesellschaft auf die Tochtergesellschaft verschmolzen, ist die Tochtergesellschaft bei diesem Umwandlungsvorgang das „herrschende Unternehmen“ und die Enkelgesellschaft die „abhängige Gesellschaft“ i.S. von § 6a GrEStG. Unerheblich ist, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unter-

nehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Folgerichtig ist daher für die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft keine Nachbehaltensfrist für diesen Verschmelzungsvorgang zu beachten.

Mangels Entscheidungsrelevanz offen gelassen hat der BFH die Frage, wer bei einer Seitwärtsverschmelzung „herrschendes Unternehmen“ ist.



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

#### 4a | Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkung der Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

##### Key Facts

- › Finanzverwaltung äußert sich zu den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen einer Option zur Körperschaftsbesteuerung.
- › Optierende Gesellschaft bleibt für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke grundsätzlich Personengesellschaft, insbesondere erfordert die Begünstigungsfähigkeit keine Mindestbeteiligung.
- › Option grundsätzlich kein Verstoß gegen Behaltensfristen.
- › Besonderheiten sind aber bei Sonderbetriebsvermögen, insbesondere auch bei praktisch relevanten Nießbrauchsgestaltungen zu beachten.

05.10.2022 hat die Finanzverwaltung im Detail zu den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Auswirkungen der Optionsausübung Stellung genommen. Die wichtigsten Kernaussagen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Aus der grundsätzlichen Einstufung als Personengesellschaft folgert die Finanzverwaltung, dass sich die Begünstigungsfähigkeit aus § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ergibt und somit folgerichtig für eine privilegierte Übertragung – anders als bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen – keine Mindestbeteiligungsquote einzuhalten ist. Dies gilt auch bei der Zurechnung von Beteiligungen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung.

Mangels Rechtsträgerwechsels führen im Behaltenszeitraum weder die Option noch die Rückoption zu einem Verstoß gegen die Behaltensfristen. Auch wird in diesen Fällen im Gesamthandsvermögen befindliches Verwaltungsvermögen nicht zu jungem Verwaltungsvermögen und der Zwei-Jahres-Zeitraum für die Bestimmung von jungem Verwaltungsvermögen beginnt nicht erneut zu laufen.

Besonderheiten ergeben sich allerdings für im Zeitpunkt der Option vorhandenes Sonderbetriebsvermögen: Nach Auffassung der Finanzverwaltung gibt es nach der Option nicht nur ertragsteuerlich, sondern auch bewertungsrechtlich kein Sonderbetriebsvermögen mehr. Daraus folgt, dass Wirtschaftsgüter im bisherigen Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, die nicht im

Keine Mindestbeteiligung erforderlich

Option und Rückoption grds. kein Verstoß gegen Behaltensfristen, aber ...

... Besonderheiten beim Sonderbetriebsvermögen, ...

Hintergrund Durch das KöMoG vom 25.06.2021 wurde für Personenhandelsgesellschaften mit Wirkung ab dem 01.01.2022 eine Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsbesteuerung geschaffen (§ 1a KStG). Ertragsteuerlich wird dabei ein Formwechsel fingiert (§ 1a Abs. 2 KStG), zivilrechtlich bleibt die optierende Gesellschaft aber weiterhin eine Personengesellschaft. Dies gilt grundsätzlich auch für die erbschaftsteuerliche Behandlung (§§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG i.V.m. 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 Satz 1 ErbStG bzw. 13b Abs. 1 Nr. 2 sowie Abs. 4 Nr. 5 Satz 5 ErbStG).

Ländererlasse vom 05.10.2022

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom

Rahmen der Option auf die Gesamthand übertragen werden, bei Feststellung des Betriebsvermögens nicht mehr zu berücksichtigen sind. Für diese Wirtschaftsgüter kommt eine Begünstigung nur in Betracht, wenn sie eigenständig begünstigungsfähiges Vermögen darstellen.

Die Ausübung der Option führt nach Verwaltungsauffassung zur Begründung von jungem Verwaltungsvermögen oder jungen Finanzmitteln, soweit Verwaltungsvermögen oder Finanzmittel aus dem bisherigen Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters im Zuge der Option in das Gesamthandsvermögen überführt werden. Bei Finanzmitteln könne die Einlage in das Gesamthandsvermögen mangels mitübertragbarem Sonderbetriebsvermögen zum Bewertungsstichtag nicht mit der korrespondierenden Entnahme aus eben jenem verrechnet werden. Im Zuge der Optionsausübung nicht in das Gesamthandsvermögen überführtes Sonderbetriebsvermögen kann zu einer Betriebsaufgabe oder einer Überentnahme und

damit zu einem Behaltensfristverstoß nach § 13b Abs. 6 ErbStG führen.

Bei Anteilsschenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt, bei denen der Schenker Mitunternehmer bleibt, führt eine spätere Option nach den Erlassen zu einer Überführung des bisher im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Nießbrauchsrechts ins Privatvermögen des Schenkers. Demgemäß liegt bei einem späteren Verzicht auf das Nießbrauchsrecht kein begünstigungsfähiges Vermögen i.S.v. § 13b Absatz 1 Nr. 2 ErbStG mehr vor.

Ferner enthalten die Erlasse u.a. noch Ausführungen zur Lohnsummenregelung, zur Entnahmebegrenzung, zur Investitionsklausel und zur Anteilsbewertung.

Die Auswirkungen auf bestehendes Sonderbetriebsvermögen, insbesondere auch bei der in der Praxis häufigen Anteilsübertragung unter Vorbehalt eines (mitunternehmerischen) Nießbrauchs sollten bei einer angedachten Option sorgfältig beachtet werden.

... insbesondere auch bei Nießbrauchsgestaltungen



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

#### 4b | Risiken bei Umwandlungen im Vorfeld von Unternehmensnachfolgen – Erbschaft- und schenkungssteuerliche Verschärfungen durch die Finanzverwaltung | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Marisa Giesel, beide Köln

##### Key Facts

- › Nach Auffassung der Finanzverwaltung begründen Rechtsträgerwechsel in Bezug auf das Verwaltungsvermögen aufgrund von Umwandlungen eine Umqualifikation in junges (voll steuerpflichtiges) Verwaltungsvermögen.
- › Eine Anrechnung von Zeiten der Zurechnung zum bisherigen Rechtsträger soll nicht erfolgen.
- › Durch Anwendung einer erbschaft- und schenkungssteuerspezifischen Definition von Einlagen und Entnahmen führen Umwandlungen zu der Entstehung von jungen (voll steuerpflichtigen) Finanzmitteln.

steuerlichen Behandlung von (jungem) Verwaltungsvermögen und (jungen) Finanzmitteln bei Umwandlungsvorgängen geäußert. Vor dem Hintergrund, dass junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel vollumfänglich und ohne Begünstigung der Erbschaft- und Schenkungssteuer unterliegen, sind die Erlasse bei Unternehmensnachfolgen von größter Bedeutung.

Gleich lautende Ländererlasse vom 13.10.2022

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.10.2022 hat sich die Finanzverwaltung zur erbschaft- und schenkungs-



Legal-Entity-  
Betrachtung bei der  
Beurteilung der  
Betriebszugehörigkeit

Das Gesetz definiert junges Verwaltungsvermögen als Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (§ 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG). Die Finanzverwaltung verfolgt hierbei trotz der gesetzlich verankerten Verbundvermögensaufstellung eine Legal-Entity-Betrachtung, nach der zum jungen Verwaltungsvermögen gleichermaßen die Wirtschaftsgüter gehören, die innerhalb des Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund eingelegt oder von dieser erworben werden.

Junges Verwaltungsvermögen durch  
Umwandlungsvorgänge

In den gleich lautenden Erlassen vom 13.10.2022 führt die Finanzverwaltung nun aus, dass Rechtsträgerwechsel – selbst innerhalb eines Verbundes – von Verwaltungsvermögen aufgrund von Umwandlungen eine Umqualifikation in junges Verwaltungsvermögen begründen. Eine Anrechnung von Zeiten der Zurechnung zum bisherigen Rechtsträger erfolgt nicht. Wurden bspw. in den zwei Jahren vor einem Erbschaftsteuerstichtag innerhalb eines Verbundes Einheiten – in beliebiger Richtung – miteinander verschmolzen, ist das hierbei übernommene Verwaltungsvermögen bei der aufnehmenden Gesellschaft

als junges Verwaltungsvermögen zu erfassen. Die Einbringung von Mitunternehmeranteilen, Kapitalgesellschaftsanteilen > 25 % und der Formwechsel sind hingegen mangels eines Rechtsträgerwechsels in Bezug auf das Verwaltungsvermögen unschädlich.

Überraschend sind die Ausführungen hinsichtlich der Entstehung von jungen Finanzmitteln. Die Finanzverwaltung definiert in diesem Zusammenhang einen eigenen Einlagebegriff für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke. Durch den speziellen Einlagebegriff soll der Wechsel der betrieblichen Zuordnung von Finanzmitteln durch Umwandlungen zur Entstehung von jungen Finanzmitteln führen. Selbst bei der Aufwärtsverschmelzung ist wohl davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung den Übergang von Finanzmitteln als „Einlage“ wertet.

Für die Praxis ergibt sich aus den gleich lautenden Erlassen bei geplanten Unternehmensnachfolgen die Notwendigkeit eines laufenden Monitorings, das mindestens zwei Jahre vor dem Stichtag beginnt, sowie einer Detailprüfung von Umwandlungsvorgängen in diesem Zeitraum.

Neuer Einlagebegriff  
für die Ermittlung von  
jungen Finanzmitteln?



**Ihr Kontakt**  
StB Ricardo  
Fischner, Köln,  
ricardo.fischner@wts.de

## Kurznews

### 4c | Keine Erbschaftsteuer bei Erwerb durch ausländisches Vermächtnis |

Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

BFH vom 23.11.2022  
(AZ: II R 37/19)

Beschränkt Steuerpflichtige können inländische Immobilien steuerfrei erwerben, sofern der Erwerb nicht im Wege der Erbfolge, sondern über ein (schuldrechtliches) Vermächtnis erfolgt. Dies hat der BFH jüngst in einem Fall bestätigt, in dem eine in der Schweiz ansässige Erblasserin ihrer in den USA lebenden Nichte eine Immobilie in München vermacht hat.

Beschränkte  
Steuerpflicht:  
Inlandsvermögen

In Deutschland belegener Grundbesitz unterliegt als Inlandsvermögen der beschränkten deutschen Steuerpflicht. Der Vermächtnisnehmer erwirbt aller-

dings nicht den Grundbesitz direkt, sondern lediglich einen (schuldrechtlichen) Anspruch gegen den Erben auf Übertragung des Eigentums an der Immobilie. Dieser Sachleistungsanspruch stellt kein Inlandsvermögen i.S.d. beschränkten Steuerpflicht dar.

Für den (schuldrechtlichen) Vermächtniserwerb besteht insoweit eine Regelungslücke, die für den steuerfreien Erwerb inländischer Immobilien zwischen Steuerausländern genutzt werden kann.



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

5a | Lohnsteuerliche Behandlung des 49-Euro-Tickets |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- › Da das 49-Euro-Ticket ausschließlich für den ÖPNV gilt, kann es vom Arbeitgeber gem. § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei erstattet werden.
- › Allerdings muss das Ticket dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.
- › Alternativ ist eine Pauschalierung mit einem Steuersatz von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) möglich.
- › Die Pauschalierung ist auch in Fällen der Gehaltsumwandlung zulässig.
- › Ein Rabatt bei Job-Tickets muss nicht als geldwerter Vorteil erfasst werden.



Hintergrund

Zum 01.05.2023 soll das sog. 49-Euro-Ticket eingeführt werden, das deutschlandweit für den ÖPNV gelten wird. Es gibt bereits Pläne, nach denen das 49-Euro-Ticket mit 5 % rabattiert werden soll, wenn es von Arbeitgebern als Job-Ticket gewährt und von diesen mit mindestens 25 % (d.h. mindestens € 12,25 monatlich) bezuschusst wird. Aus lohnsteuerlicher Sicht gilt hierbei Folgendes:

Wird der Zuschuss für das 49-Euro-Ticket durch eine Gehaltsumwandlung finanziert, kann er mit einem Steuersatz von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) pauschal versteuert werden und ist dann beitragsfrei in der Sozialversicherung. Der pauschal versteuerte Betrag ist nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen und muss daher nicht in der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden.

Pauschalversteuerung bei Gehaltsumwandlung ...

BMF vom 27.01.2004 (Tz. II. 1.)

Der von den Verkehrsbetrieben eingeräumte Rabatt in Höhe von 5 % führt nicht zu Arbeitslohn.

Die Pauschalversteuerung mit 25 % kann auch angewendet werden, wenn der Arbeitgeber auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG verzichtet, weil er die Anrechnung des Arbeitgeberzuschusses auf die Entfernungspauschale vermeiden möchte.

... und bei Verzicht auf die Steuerfreiheit

Zusätzlichkeits-  
erfordernis

Wird der Arbeitgeberzuschuss für das 49-Euro-Ticket zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt, kann er im Rahmen des § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei bleiben und ist dann auch beitragsfrei in der Sozialversicherung. Die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Beträge sind auf die Entfernungspauschale anzurechnen. Die steuerfreien Beträge müssen daher in der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Dies gilt auch, wenn die Fahrkarte ausschließlich für private Fahrten und nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird. Für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG ist es gleichgültig, ob das Job-Ticket als Sachzuwendung zur Verfügung gestellt wird oder ob es sich um einen Barzuschuss zum Erwerb der Fahrkarte handelt.

Wird das Job-Ticket im Fall der Gehaltsumwandlung als Sachbezug zugewendet, kann es auch im Rahmen der monatlichen € 50 - Sachbezugsfreigrenze steuerfrei bleiben. Allerdings mindert der steuerfreie Wert die Entfernungspauschale (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG), so dass auch hier eine Bescheinigung in der Lohnsteuerbescheinigung erforderlich ist (§ 41b Abs. 1 Nr. 6 EStG).

€ 50 - Sachbezugsfreigrenze bei Gehaltsumwandlung

Wird das 49-Euro-Ticket für Dienstreisen genutzt, kann wie bei einer Bahncard im Wege einer Prognose geprüft werden, ob die Summe der Einzelfahrkarten im

Nutzung für Dienstreisen

Gültigkeitszeitraum, d.h. im jeweiligen Monat, die Kosten für das 49-Euro-Ticket übersteigen werden. Ist dies der Fall, kann das 49-Euro-Ticket als Reisekosten steuerfrei erstattet werden. Eine private Mitbenutzung ist in diesem Fall unbeachtlich. Eine Bescheinigung in der Lohnsteuerbescheinigung ist nicht erforderlich.

BMF vom 30.05.2022

Für das in den Monaten Juni, Juli und August 2022 geltende Neun-Euro-Ticket hatte die Finanzverwaltung eine Jahresbetrachtung für die Arbeitgeberzuschüsse zugelassen und beanstande-

te es nicht, wenn in den drei Monaten der Geltung des Neun-Euro-Tickets Arbeitgebererstattungen die Aufwendungen des Mitarbeiters für den ÖPNV ggf. überstiegen, solange – bezogen auf das Kalenderjahr 2022 – insgesamt nicht mehr als die Aufwendungen des Mitarbeiters erstattet wurden. Für das 49-Euro-Ticket ist dem Vernehmen nach keine vergleichbare Regelung geplant, so dass Arbeitgeber, die ihren Mitarbeitern ein Job-Ticket bezuschussen, die Höhe der Erstattungen rechtzeitig überprüfen sollten. Dies gilt insbesondere bei der Erstattung von Jahrestickets.

Praxishinweis



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

## 5b | Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte durch Zuordnung |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

### Key Facts

- › Keine Dokumentation der Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung für steuerliche Zwecke erforderlich.
- › Finanzgerichte können durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel feststellen, ob eine Zuordnungsentscheidung getroffen wurde.
- › Auch wenn arbeitsvertraglich geregelt ist, dass der Mitarbeiter seine Arbeitsleistung an vier verschiedenen Einsatzorten erbringen soll, kann tatsächlich eine Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung erfolgt sein.
- › Bei Angehörigen einer Betriebs-/Werksfeuerwehr gehören auch Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten zu den arbeitsvertraglich geschuldeten Tätigkeiten, die dem Berufsbild der Betriebs-/Werksfeuerwehr entsprechen.

Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Mitarbeiter dauerhaft zugeordnet ist oder an der der Mitarbeiter dauerhaft typischerweise arbeitstäglich, je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit, tätig werden soll (sog. zeitliche Kriterien). Die Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

Erste Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 EStG

Nach der Rechtsprechung des BFH muss die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden. Denn sie kann durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel festgestellt werden und muss ohnehin durch die Finanzgerichte im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

Keine Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Hintergrund

Für die Frage, ob Fahrtkosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden bzw. im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung nach Reisekostengrundsätzen als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, kommt es darauf an, ob diese bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit (Dienstreise) oder einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angefallen sind.

Dies hat der BFH mit Urteil vom 26.02.2022 nochmals bestätigt. Im Urteilsfall war der Mitarbeiter als Feuerwehrmann tätig. Nach seinem Arbeitsvertrag konnte er gemäß arbeits-täglich neu ausübender Weisung des Arbeitgebers an vier verschiedenen Feuerwachen in drei Gemeinden eingesetzt werden, wurde aber im Streitjahr tatsächlich nur an einer dieser

BFH vom 26.02.2022 (AZ: VI R 48/20)

Urteilsfall

Feuerwachen (in B) tätig. In seiner Einkommensteuererklärung machte er die Fahrtkosten dorthin nach Reisekostengrundsätzen als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen nur in Höhe der Entfernungspauschale.

nicht ohne weiteres auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden, wonach es regelmäßig der Lebenswirklichkeit entspricht, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll. Zu beachten ist, dass bei einem Angehörigen der Betriebs-/Werksfeuerwehr auch die Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten, soweit diese an der ersten Tätigkeitsstätte abzuleisten sind, Tätigkeiten i.S. des § 9 Abs. 4 EStG darstellen, die arbeitsvertraglich geschuldet sind und dem Berufsbild der Betriebs-/Werksfeuerwehr entsprechen.

Auch abzuleistende Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten können für die Zuordnung ausreichend sein

Wurde keine Zuordnungsentscheidung getroffen, muss auch geprüft werden, ob auf Grundlage der in diesem Fall erforderlichen Prognose die sog. zeitlichen Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte erfüllt sind.

Zeitliche Kriterien prüfen

Auch wenn nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.2020 zum steuerlichen Reisekostenrecht (dort Rz. 11) die Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung nicht dokumentiert werden muss, sollten Arbeitgeber dies dennoch tun, um solche Streitfälle zu vermeiden.



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

Das Finanzgericht entschied, dass der Mitarbeiter nicht einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung zugeordnet war, so dass keine erste Tätigkeitsstätte vorgelegen habe. Der BFH entschied jedoch, dass die Feststellungen der Vorinstanz nicht ausreichten, um von keiner Zuordnung auszugehen und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Denn auch wenn ein Mitarbeiter auf Weisung seines Arbeitgebers in unterschiedlichen betrieblichen Einrichtungen tätig werden soll, kann er vom Arbeitgeber einer dieser betrieblichen Einrichtungen zugeordnet worden sein.

Daher muss das Finanzgericht nun ermitteln, ob von vorneherein eine Zuordnung vorgelegen hat, bzw. ob eine zunächst fehlende dauerhafte Zuordnung in späteren Jahren durch eine Zuordnung zur Feuerwache B ersetzt worden ist. Dienstpläne können hier allenfalls ein Indiz sein. Auch kann

BFH: Zuordnung kann tatsächlich auch erfolgt sein, wenn der Mitarbeiter an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden soll

## Kurznews

### 5c | Keine Anwendung der Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs des überlassenen Kfz | Autorin: StBin Susanne Weber, München

BFH vom 15.12.2022  
(AZ: VI R 44/20)

Wird einem Mitarbeiter ein betriebliches Kfz auch zur privaten Nutzung überlassen, können als geldwerter Vorteil anstelle des pauschalen 1 %-Werts auch die auf die private Nutzung entfallenden Kfz-Kosten angesetzt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes

Fahrtenbuch und die durch das Kfz „insgesamt entstehenden Aufwendungen“ durch Belege nachgewiesen werden. Der BFH stellt mit Urteil vom 15.12.2022 klar, dass in diesen Fällen die Kfz-Kosten nicht geschätzt werden dürfen. Dies gilt auch, wenn aufgrund eines Sicherheitszuschlags ggf. höhere Kosten versteuert werden, als tatsächlich angefallen sind.



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

**5d | Überprüfung der Auszahlung von Kurzarbeitergeld entfällt künftig bei geringen Beträgen** | Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Bagatellgrenze bei Überprüfung von Kurzarbeitergeld durch neuen § 421c SGB III vom 20.12.2022

Bevor Unternehmen die finalen Unterlagen für Kurzarbeitergeld einreichen, wird dieses bereits bewilligt und ausgezahlt. Durch die anschließende Überprüfung kann es vorkommen, dass Entgeltabrechnungen korrigiert werden müssen. Hierbei kann es zu hohen Nachzahlungen von Steuer und Sozialversicherungsbeiträgen kommen.

§ 421c SGB III eine Bagatellgrenze eingeführt. Die Überprüfung von Anträgen auf Kurzarbeitergeld durch die Bundesagentur für Arbeit entfällt, wenn die Auszahlung des Kurzarbeitergelds (je Arbeitsausfall) € 10.000 nicht überschreitet. Dies gilt für Prüfungen von zwischen März 2020 und Juni 2022 ausgezahltem Kurzarbeitergeld, die ab dem 01.01.2023 beginnen. Eine retrospektive Befreiung für bereits laufende oder abgeschlossene Prüfungen wird nicht gewährt.



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

Wesentliche Inhalte

Um eine unbillige Belastung für kleine und mittelständische Unternehmer zu vermeiden, wurde durch den neuen

**6a | Verfassungsmäßigkeit von Säumniszuschlägen** |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 23.08.2022  
(AZ: VII R 21/21)

Nach einem Urteil des VII. Senats des BFH vom 23.08.2022 in einem Hauptsacheverfahren bestehen auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe des Säumniszuschlags nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO.

Durchsetzung fälliger Steuern und Erfüllung primär eine pönale Funktion.

Die vorliegende BFH-Entscheidung ist deshalb besonders interessant, weil der VII. Senat in einem AdV-Verfahren mit Beschluss vom 26.05.2021 (AZ: VII B 13/21) aufgrund der dabei gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage noch entschieden hatte, dass gegen die Höhe der nach § 240 AO zu entrichtenden Säumniszuschläge für Jahre ab 2012 jedenfalls insoweit erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden, als den Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels zukomme, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion.

Einordnung  
der Entscheidung

Grundsätze des BVerfG zu Erstattungs- und Nachzahlungszinsen nicht übertragbar

Die vom BVerfG in seinem Beschluss vom 08.07.2021 (AZ: 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) zur Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen herausgearbeiteten Grundsätze, nach denen die Verzinsung nach §§ 233a, 238 AO in Höhe von 0,5 % pro Monat für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, lassen sich nicht auf Säumniszuschläge übertragen. Der im Vergleich zu den Zinsen doppelt so hohe Säumniszuschlag sei in erster Linie ein Druckmittel eigener Art zur



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

**6b | Erneute Verlängerung der steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus** |

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

BMF vom 12.12.2022

Mit BMF-Schreiben vom 12.12.2022, das inhaltlich dem BMF-Schreiben vom 15.12.2021 entspricht (vgl. hierzu etwas ausführlicher WTS Journal

01/2022), bringt die Finanzverwaltung die Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen der Jahre 2020, 2021 und 2022 auch im Jahr 2023 zur Anwendung.



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

## 7 | Neues elektronisches Meldeverfahren für grenzüberschreitende Beförderungen von Alkohol, Tabak und Energieprodukten |

Autor: StB Bertil Kapff, Düsseldorf

### Key Facts

- › Umsetzung der neuen Verbrauchsteuersystemrichtlinie RL 2020/262.
- › Warenverkehr von versteuerten Verbrauchsteuerprodukten fällt seit 13.02.2023 unter das EMCS-Verfahren.
- › Beantragung neuer Erlaubnisse als zertifizierter Versender und als zertifizierter Empfänger.
- › Uneinheitliche neue Anforderungen in den Mitgliedstaaten insbesondere hinsichtlich der Abwicklung steuerfreier Erzeugnisse.
- › Neue Heilungstatbestände für Genussmittel unter Steueraussetzung.

Am 13.02.2023 ist das IT-Verfahren EMCS (Excise Movement and Control System) auf grenzüberschreitende Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im steuerrechtlich freien Verkehr ausgeweitet worden. In Deutschland wurden die Rechtsänderungen durch das 7. und 8. Verbrauchsteueränderungsgesetz eingeführt. Zuvor wurden diese Beförderungen mit einem vereinfachten Begleitdokument in Papierform durchgeführt. Seit dem 13.02.2023 müssen alle Lieferungen elektronisch abgewickelt werden.

Hintergrund ist die verpflichtende Umsetzung der Verbrauchsteuersystemrichtlinie RL 2020/262 in allen 27 Mitgliedstaaten. Dieses Regelwerk stellt das Bestimmungslandprinzip im grenzüberschreitenden gewerblichen

Umstellung des steuerrechtlichen Verkehrs auf das EMCS-Verfahren

Umsetzung des Bestimmungslandprinzips



Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Genussmitteln und Energieerzeugnissen sicher. Der Empfänger hat die bezogenen Waren im Bestimmungsland mit der dortigen Verbrauchsteuer zu versteuern, während der Versender bei ordnungsgemäßer Abwicklung des elektronischen Verfahrens einen Entlastungsanspruch für die im Ursprungsland entrichtete Steuer erhält.

Betroffene Erzeugnisse

Betroffen sind alle Unternehmen, die Energieerzeugnisse nach § 4 EnergieStG, Alkohol, Bier, Wein, Schaumwein und Tabak des steuerrechtlich freien Verkehrs zwischen Mitgliedstaaten befördern. Kaffee und tabaksteuerpflichtige Liquids für E-Zigaretten (sog. Substitute für Tabakwaren) fallen als nicht harmonisierte nationale Verbrauchsteuerprodukte nicht unter die Neuregelungen.

Steuerrechtlich freier Verkehr

Unter den steuerrechtlich freien Verkehr fallen Erzeugnisse, die sich nicht in einem Zollverfahren für Nichtunionswaren und nicht unter Steueraussetzung befinden. Damit handelt es sich grundsätzlich um versteuerte oder steuerfreie Waren. Leider unterscheiden sich jedoch die Anforderungen in den einzelnen Mitgliedstaaten insbesondere hinsichtlich der Abwicklung steuerfreier Erzeugnisse. Lediglich für vollständig denaturierten Alkohol ist das neue Verfahren EU-weit per Richtlinie vorgesehen.

Zertifizierter Empfänger und zertifizierter Versender

Für die beiden neuen Rechtsfiguren des zertifizierten Empfängers und des zertifizierten Versenders sind kurzfristig

Bewilligungen zu beantragen. Ohne entsprechende Erlaubnis ist eine Teilnahme am erweiterten EMCS-Verfahren und damit ein Versand oder Empfang der betroffenen Waren ab dem 13.02.2023 nicht mehr möglich.

Der Zoll hat nun mitgeteilt, dass nicht alle Mitgliedstaaten die Vorgaben der EU-Kommission zum 13.02.2023 vollständig umsetzen können. Für Transporte in die Niederlande, nach Griechenland, Nordirland und Litauen sind vorübergehend Sonderregelungen zu beachten.

Bei Beförderungen unter Steueraussetzung ist künftig anstelle eines Ausdrucks des elektronischen Verwaltungsdokuments (e-VD) oder eines Handelspapiers nur noch der Referenzcode (ARC) mitzuführen und auf Verlangen mitzuteilen. Ein Ausdruck des e-VD oder des Handelspapiers kann bei Bedarf vom Hauptzollamt angefordert werden.

Die aus der Energiesteuer bekannten Heilungsmöglichkeiten bei geringfügigen Verfahrensabweichungen im Steueraussetzungsverfahren (z.B. Mehrmengen oder Empfängerwechsel ohne vorherige Übermittlung einer Änderungsanzeige) werden nun auch für den Bereich der Genussmittelsteuern übernommen. Die Verfahrensvereinfachungen können auch dann gewährt werden, wenn erst nachträglich, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, festgestellt wird, dass ein Steueraussetzungsverfahren unwirksam war.

Unvollständige Umsetzung in den Mitgliedstaaten

Wegfall der eVD-Mitführungspflicht

Heilungsmöglichkeiten für Genussmittel im Steueraussetzungsverfahren



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

## Deutschland 8a | Anrechnung ausländischer Quellensteuer – Spezifischer Veranlassungszusammenhang bei der Höchstbetragsberechnung |

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

### Key Facts

- › Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach § 34c EStG gewinnt in der Betriebsprüfungspraxis an Bedeutung.
- › Der BFH hat nun die Vorgaben zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags konkretisiert.
- › § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG setze einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug zwischen den ausländischen Einkünften und den inländischen Betriebsausgaben sowohl in zeitlicher (Abschnittsbesteuerung) als auch in sachlicher Hinsicht voraus.

BFH vom 17.08.2022  
(AZ: I R 14/19)

Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach § 34c EStG gewinnt in der Betriebsprüfungspraxis an Bedeutung. Mit Urteil vom 17.08.2022 hatte der BFH nun über die Höhe anzurechnender ausländischer Quellensteuer zu entscheiden. Streitig war im Hinblick auf die Ermittlung der Höhe der anzurechnenden chinesischen Quellensteuer allein, in welcher Höhe bei der Höchstbetragsberechnung Betriebsausgaben nach § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG anzusetzen sind.

Urteilsfall

Im Jahr 2011 (Streitjahr) erzielte die Klägerin, eine GmbH, aus den an X, einer 100%igen Tochtergesellschaft in China, überlassenen Entwicklungsergebnissen Lizenzeneinnahmen, auf die in China in einer Höhe von 10 % Quellensteuer einbehalten wurde. Im Zusammenhang mit diesen Lizenzeneinnahmen waren im Streitjahr Betriebsausgaben angefallen. Für laufende und noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizenzeneinnahmen aus China geführt haben, waren im Streitjahr bereits weitere Aufwendungen entstanden. Das Finanzamt erfasste im Bescheid über Körperschaftsteuer für das Streitjahr die Lizenzeneinnahmen aus China als Betriebs-

einnahmen der Klägerin, rechnete die chinesische Quellensteuer aber nicht auf die Körperschaftsteuer an. Es vertrat die Auffassung, dass es für Zwecke der Anrechnung gemäß § 34c Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung erforderlich sei, alle Betriebsausgaben bei der Ermittlung der chinesischen Einkünfte zu berücksichtigen, die im Streitjahr aus derselben Einkunftsquelle, nämlich den Einkünften aus Lizenzen mit China, angefallen seien. Dies gehe über eine ausschließlich projektbezogene Ermittlung der Einkünfte hinaus. Die Klägerin beehrte hingegen, die in China gezahlte Quellensteuer in Höhe von 10 % sowie zusätzliche fiktive Quellensteuer in Höhe von 5 % anzurechnen. Die Aufwendungen für die laufenden Entwicklungsarbeiten, deren Ergebnisse erst später zu Überlassungsverträgen mit X geführt hätten, seien für Zwecke der Höchstbetragsberechnung nicht in die Ermittlung der ausländischen Einkünfte aus China einzubeziehen und dementsprechend in den mitgeteilten chinesischen Einkünften nicht zu berücksichtigen.

Das Finanzgericht folgte der Auffassung der Klägerin, dass für Zwecke der Anrechnung gemäß § 34c Abs. 1 EStG Aufwendungen für künftige Einnahmen nicht in die Berechnung einzubeziehen seien. Der BFH hat nun diese Entscheidung der Vorinstanz bestätigt und klargestellt, dass die im Rahmen der Ermittlung der Höhe der anzurechnenden ausländischen Quellensteuern maßgebende Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG mit der Bezugnahme auf die „diesen Einkünften zugrundeliegenden Einnahmen“ einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug enthält, der den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht begrenzt. Der Regelung liegt nach dem BFH aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung eine streng veranlagungszeitraumbezogene Betrachtungsweise zugrunde.

Spezifisch zweckgerichteter Veranlassungsbezug begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht



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

**8b | Besteuerung von Stock Options im Fall des Ansässigkeitswechsels |****Deutschland**

Autoren: StBin Susanne Weber, München, und Dirk Keppler, Düsseldorf

**Key Facts**

- › Zufluss von Stock Options erst bei deren Ausübung.
- › Besteuerung grundsätzlich in dem Land, in dem der Mitarbeiter im Zuflusszeitpunkt ansässig ist.
- › Aufteilung des geldwerten Vorteils entsprechend der Zuweisung des Besteuerungsrechts, wenn der Mitarbeiter im sog. Erdienungszeitraum in mehreren Ländern tätig war.
- › Erdienungszeitraum ist im Regelfall der Zeitraum zwischen Zuteilung und erstmaliger Ausübbarkeit der Aktienoption.
- › Je nach Ausgestaltung des Plans sind auch andere Zeiträume denkbar.

wurden während der gesamten Zeit aus den USA heraus getragen. Ab Mai 2005 war er wieder in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Jahr 2011 übte er Aktienoptionen aus, die ihm zum 01.04.2003 gewährt worden waren und die ab dem 01.04.2005 ausübbar waren. Da er in der Zeit vom 01.04.2003 bis 31.03.2005 an x Arbeitstagen in den USA tätig war, erklärte er den auf diese Arbeitstage entfallenden geldwerten Vorteil in seiner US-Steuererklärung. Das deutsche Finanzamt besteuerte den nicht in den USA versteuerten Teil und lehnte es ab, diesen nur in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt und stellte für die Frage der Ansässigkeit nicht auf das Jahr des Zuflusses (damit das Streitjahr), sondern auf die Ansässigkeit des Klägers in den USA in dem Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und deren erstmaliger Ausübbarkeit (Erdienungszeitraum) ab.

BFH vom 21.12.2022  
(AZ: I R 11/20)

Mit Urteil vom 21.12.2022 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zuflusszeitpunkt von Stock Options und der Aufteilung des geldwerten Vorteils in grenzüberschreitenden Fällen bestätigt und bezüglich des Erdienungszeitraums etwas spezifiziert.

Die Revision des Finanzamts hatte nun Erfolg. Der BFH bestätigte zwar, dass der geldwerte Vorteil aus Stock Options erst zum Zeitpunkt der Ausübung zufließt und in diesem Zeitpunkt zu versteuern ist. Da Stock Options im Regelfall zeitraumbezogen gewährt werden, sind sie in grenzüberschreitenden Fällen der Tätigkeit in den jeweiligen Ländern im sog. Erdienungszeitraum zuzuordnen und ggf. in mehreren Ländern anteilig zu versteuern.

Geldwerter Vorteil erst bei Ausübung der Option zu versteuern

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Mitarbeiter im Streitjahr 2011 in Deutschland seinen einzigen Wohnsitz. In der Zeit von Juni 2001 bis April 2005 war er in den USA tätig und ansässig i.S.d. DBA-USA. In dieser Zeit hielt er sich aber auch in Deutschland und in Drittstaaten für Dienstreisen auf. Die Gehaltskosten

Ansässigkeit im Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte maßgebend

Soweit eine Regelung im DBA an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen anknüpft (z.B. Art. 15 Abs. 1 DBA-USA), ist aber die Ansässigkeit zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte maßgebend, nicht die Ansässigkeit im Erdienungszeitraum. Die Frage der Ansässigkeit werde also mit dem Bezug der Einkünfte verknüpft. Zu welchem Zeitpunkt die Einkünfte bezogen werden, ist nicht im Abkommen geregelt. Hier gilt das nationale Recht (Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils bei Ausübung der Option).

eine individuelle Überprüfung des Aktienprogramms erfolgen, da der Erdienungszeitraum auch länger sein könnte. Wenn z.B. eine ausübbar Option erst mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verfällt, könnte dies ein Indiz dafür sein, dass mit den Stock Options die Tätigkeit bis zur Ausübung der Option vergütet werden soll. Wenn dagegen das konkrete Arbeitsverhältnis endet, ohne dass eine – zu diesem Zeitpunkt noch nicht ausübbar – Option verfällt, könnte dies auch zu einer Verkürzung des Erdienungszeitraums führen.

Längerer oder kürzerer Zeitraum denkbar

Erdienungszeitraum grundsätzlich der Zeitraum zwischen Einräumung und erstmaliger Ausübbarkeit

In Bezug auf den Erdienungszeitraum bestätigte der BFH die bisherige Verwaltungsauffassung, nach der grundsätzlich der Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und der erstmaligen Ausübbarkeit maßgebend ist („grant to vesting“). Allerdings solle

Auf Grundlage des BFH-Urteils sollten gerade bei international tätigen Mitarbeitern, die entsprechenden Vergütungsmodellen teilnehmen, die Besteuerungsrechte der während des Erdienungszeitraums bereisten Länder genau geprüft werden.



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

## Kurznews

### Deutschland

#### 8c | Veräußerung eines Dividendenanspruchs zwischen beschränkt Steuerpflichtigen | Autor: RA/StB Dr. Dirk Niedling, Frankfurt a. M.

BFH vom 15.11.2022  
(AZ: VIII R 21/19)

Der BFH hat mit Urteil vom 15.11.2022 entschieden, dass Dividenden, die einem beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner zufließen, auch dann aufgrund Sperrwirkung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung nicht steuerbar sind, wenn der Gewinn aus der zuvor erfolgten Veräußerung der Dividendenansprüche bei dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht nach § 49 EStG steuerpflichtig ist. Damit bestätigt der BFH, dass nach damals noch geltender Rechtslage bei entsprechender Gestaltung weder der Gewinn aus der Veräußerung der Dividendenansprüche noch die spätere Dividende in Deutschland zu versteuern waren.

zu folgern, dass der Gesetzgeber eine tatsächliche Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Dividendenansprüche zur Voraussetzung für die Sperrwirkung der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG machen wollte. Erst die nicht nur klarstellende Neufassung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG in der Fassung des KroatienAnpG stelle auf die tatsächliche Besteuerung der Veräußerungsgewinne („soweit eine Besteuerung erfolgt ist“) ab.

Die Veräußerung der Dividendenansprüche stelle auch keinen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO dar. Durch die Veräußerung der Dividendenansprüche sei lediglich von der durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit des Verkaufs von Dividendenansprüchen vor der eigentlichen Dividendenausschüttung Gebrauch gemacht worden.

Sperrwirkung nach damaliger Rechtslage noch unabhängig von tatsächlicher Besteuerung

Aus dem Wortlaut, wonach „diese Besteuerung an die Stelle der Besteuerung nach Abs. 1 tritt“, sowie der Gesetzeshistorie der Vorschrift sei nicht



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

## 8d | Aktualisierung der Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV) |

Deutschland

Autor: StB/FBISr Sven Thalmann, München

**Key Facts**

- › Die Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV) wurde aufgrund der Erweiterung der sog. EU-Blacklist im Oktober 2022 entsprechend aktualisiert.
- › Die Abwehrmaßnahmen des Steueroasen-Abwegesetzes finden damit seit dem 01.01.2023 auch in Bezug auf Anguilla, die Bahamas und die Turks- und Caicosinseln Anwendung.
- › Das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs und die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen kommen auf Basis eines zeitlichen Stufenmodells erst später zu Anwendung.

um die Länder Anguilla, Bahamas und die Turks- und Caicosinseln (vgl. WTS Journal 05/2022) wurde die StAbwV durch eine Änderungsverordnung entsprechend aktualisiert. Die StAbwV ist für die Anwendung der Abwehrmaßnahmen und der gesteigerten Mitwirkungspflichten des Steueroasen-Abwegesetzes (StAbwG) maßgeblich. Diese finden grundsätzlich ab dem Beginn des Kalenderjahres Anwendung, das auf das Jahr des Inkrafttretens der Rechtsverordnung folgt. Ausnahmen gelten für die Regelungen zum Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs und zu den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr ist auf den Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres abzustellen. Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die zeitliche Anwendung der Regelungen bezogen auf die einzelnen nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete.

Aktualisierung der Steueroasen-Abwehrverordnung aufgrund der Erweiterung der sog. EU-Blacklist

Aufgrund der Erweiterung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. EU-Blacklist)



Überblick über die zeitliche Anwendbarkeit der Regelungen des Steueroasen-Abwegesetzes

Steuerhoheitsgebiet	Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs	Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung	Quellensteuermaßnahmen	Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen	Gesteigerte Mitwirkungspflichten
Amerikanisch-Samoa (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Anguilla (seit dem 21.12.2022)	Ab dem 01.01.2026	Seit dem 01.01.2023	Seit dem 01.01.2023	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2023
Bahamas (seit dem 21.12.2022)	Ab dem 01.01.2026	Seit dem 01.01.2023	Seit dem 01.01.2023	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2023
Fidschi (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Guam (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Palau (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Panama (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Samoa (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Trinidad und Tobago (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Turks- und Caicosinseln (seit dem 21.12.2022)	Ab dem 01.01.2026	Seit dem 01.01.2023	Seit dem 01.01.2023	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2023
Amerikanische Jungferninseln (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022
Vanuatu (seit dem 24.12.2021)	Ab dem 01.01.2025	Seit dem 01.01.2022	Seit dem 01.01.2022	Ab dem 01.01.2024	Seit dem 01.01.2022

Die EU-Blacklist wurde am 14.02.2023 um die Länder Britische Jungferninseln, Costa Rica, die Marshallinseln und Russland erweitert. Die Abwehrmaßnahmen und gesteigerten Mitwirkungspflichten des StAbwG können auf diese Länder frühestens ab dem 01.01.2024 angewendet werden. Voraussetzung ist, dass diese Länder vor dem Jahresende 2023 durch eine geänderte StAbwV als nicht kooperativ benannt werden.

Weitere Erweiterung der EU-Blacklist



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

## Kurznews

### 8e | Erweiterung der sog. EU-Blacklist nicht kooperativer Länder

(u.a. Aufnahme von Russland) | Autor: StB/FBISTr Sven Thalmann, München

EU

Aktualisierung der  
sog. EU-Blacklist

Der ECOFIN-Rat hat am 14.02.2023 die Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. EU-Blacklist) gebilligt. Neu in die EU-Liste aufgenommen wurden die Britischen Jungferninseln, Costa Rica, die Marshallinseln und auch Russland. Auf der EU-Liste werden damit die folgenden 16 Steuerhoheitsgebiete geführt:

- › Amerikanisch-Samoa,
- › Anguilla,
- › Bahamas,
- › Britische Jungferninseln,
- › Costa Rica,
- › Fidschi,
- › Guam,
- › Marshallinseln
- › Palau,
- › Panama,
- › Russland,
- › Samoa,
- › Trinidad und Tobago,
- › Turks- und Caicosinseln,
- › Vanuatu und
- › Amerikanische Jungferninseln.

Anwendung  
verschiedener  
legislativer  
Abwehrmaßnahmen

Die Aktualisierung der EU-Liste wirkt sich insbesondere auf die Anwendung verschiedener legislativer Abwehrmaßnahmen aus, die die EU-Mitgliedstaaten gegen die nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete eingeführt haben (vgl. bereits WTS Journal 01/2022). In Deutschland werden diese Abwehrmaßnahmen durch das

Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG) umgesetzt. Es ist davon auszugehen, dass Deutschland die Steueroasen-Abwehrverordnung (bis) Ende 2023 aktualisiert und ab dann auch die neu auf die Liste genommenen Länder als Steueroasen im Sinne des StAbwG gelten. Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung der einzelnen Abwehrmaßnahmen kommt dann ein Stufenmodell zur Anwendung (vgl. hierzu den vorhergehenden Beitrag in diesem Heft).

Des Weiteren gilt es zu beachten, dass die Erweiterung der EU-Blacklist – insbesondere um Russland – auch heute schon zu Meldepflichten nach DAC 6 führen kann. Nach § 138e Abs. 2 Nr. 1 lit. a) bb) AO sind Zahlungen an verbundene Empfänger in Staaten, die auf der EU-Blacklist genannt sind, grundsätzlich dann meldepflichtig, wenn sie beim Zahlenden als Betriebsausgabe abziehbar sind. Für Alt-Sachverhalte aus der Zeit vor der Aufnahme auf die EU-Blacklist sollte Bestandsschutz gelten (vgl. BMF-Schreiben vom 29.03.2021, Rz. 163), dessen Reichweite aber im Einzelfall bestimmt werden muss. Für neue Sachverhalte ab dem 14.02.2023 ist mit einer Meldepflicht nach § 138e Abs. 2 Nr. 1 lit. a) bb) AO zu rechnen.

Die nächste Aktualisierung der EU-Liste ist für Oktober 2023 vorgesehen.

Folgen in Bezug auf  
Meldepflichten  
nach DAC 6



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

## OECD 8f | Pillar One – Kostenersparnis und mehr Rechtssicherheit durch Amount B? |

Autor: StB Dr. Achim Roeder, Stuttgart

## Key Facts

- › Erste Überlegungen der OECD zum sog. Amount B im Rahmen von Pillar One.
- › Amount B soll einfache Routine-Vertriebsaktivitäten betreffen.
- › Standardisierung und Vereinfachung könnten kostengünstige und verlässliche Bestimmung von Verrechnungspreisen ermöglichen.



OECD stellt erste Überlegung zu Amount B im Rahmen von Pillar One vor

Im Dezember 2022 legte die OECD das sog. "Public Consultation Document Pillar One – Amount B" vor. Durch Amount B soll grenzüberschreitende Doppelbesteuerung für einfache Vertriebsaktivitäten vermieden bzw. zumindest verringert werden. Dazu strebt die OECD einen vereinfachten und standardisierten Ansatz zur Ermittlung fremdüblicher Gewinne für solche Vertriebsfunktionen an. Vereinfachung und Standardisierung sollen im Vergleich zum aktuellen Ansatz, d.h. der Verwendung individueller Datenbankstudien, zum einen Compliance-Kosten erheblich reduzieren und zum anderen Rechtssicherheit erhöhen.

bankstudien grundsätzlich für den individuellen Steuerpflichtigen und dessen individuelles Funktions- und Risikoprofil erstellt. Durch die Beschränkung auf einfache Vertriebsaktivitäten könnte die bisherige individuelle, einzelfallbezogene Ermittlung von Fremdvergleichswerten durch die Verwendung standardisierter Werte ersetzt werden. Um trotzdem eine hinreichende Berücksichtigung des Einzelfalls sicherzustellen, sollen zudem die Ergebnisse ökonomischer Modelle berücksichtigt werden. So testet die OECD beispielsweise verschiedene relevante Variablen, die das Gewinnniveau unabhängiger Vergleichsunternehmen beeinflussen könnten (z.B. deren Branchenzugehörigkeit oder Kapitalintensität). Die Ergebnisse dieser Analyse könnten dann später den Steuerpflichtigen in Form von Tabellen oder entsprechenden Formeln zum Ablesen oder selbständigen Berechnen des angepassten Fremdvergleichswertes zur Verfügung gestellt werden.

Amount B betrifft einfache Vertriebsaktivitäten („baseline distribution“)

Ausgangspunkt des Vorschlags der OECD sind Vertriebsaktivitäten, die als „baseline distribution“ bezeichnet werden, d.h. einfache Vertriebsaktivitäten. Diese wurden bisher recht eng definiert und beschränken sich im Wesentlichen auf Steuerpflichtige, die nur routinemäßige Vertriebstätigkeiten im engeren Sinne ausüben, d.h. nur in sehr geringem Umfang auch Nebentätigkeiten zum Vertrieb ausüben. Beispielsweise sollen bestimmte Tätigkeiten (z.B. Produktion oder F&E) völlig unzulässig sein. Auch ist vorgesehen, dass externe Kunden überwiegend im Sitzland des Vertriebsunternehmens ansässig sein sollen.

Vor diesem Hintergrund könnte ein sorgfältig konzipierter Amount B zu mehr Rechtssicherheit und Kostenersparnis auch über seine Anwendung im Rahmen des Pillar One hinaus beitragen. Doch nur wenn es für die Steuerpflichtigen keinen Zwang zur Verwendung eines standardisierten Amount B gibt, sondern sie die Wahl haben, Amount B oder einen individualisierten Ansatz zu verwenden, bleibt der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt. Ein solches Wahlrecht gilt bereits für die Vereinfachungen bei sog. low-value-adding Dienstleistungen und sollte auch für den Amount B umgesetzt werden.

Wahlrecht bei Anwendung von Amount B geboten

Standardisierte Bestimmung der Verrechnungspreise für einfachen Vertrieb

Für solche einfachen Routine-Vertriebsfunktionen soll eine standardisierte Vergütung analog zur transaktionsbasierten Nettomargenmethode bestimmt werden. Diese Methode basiert auf der Auswertung öffentlich verfügbarer Finanzinformationen aus Datenbanken. Bisher werden Daten-



**Ihr Kontakt**  
StB Dr. Achim Roeder, Stuttgart,  
achim.roeder@wts.de

## 8g | Wegzugsbesteuerung bei Immogeesellschaften im Verhältnis Österreich/ Deutschland | Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

Österreich

### Key Facts

- › Das Besteuerungsrecht an den Gesellschaftsanteilen einer sog. Immogeesellschaft steht laut dem DBA Deutschland-Österreich dem Belegenheitsstaat der Immobilien zu.
- › Die Veräußerung von Immobilien durch eine Immogeesellschaft kann zu einem Wechsel des Besteuerungsrechts und somit zu einer Wegzugsbesteuerung führen.
- › Eine Protokollbestimmung zum DBA Deutschland-Österreich sieht für die Qualifikation von Gesellschaften als Immogeesellschaften eine Bilanzstichtagsbetrachtung vor.
- › Eine unterjährige Veräußerung von unbeweglichem Vermögen einer Immogeesellschaft kann folglich in der Regel nicht zu einem sofortigen Wechsel des Besteuerungsrechts führen.

des Aktivvermögens in der Handelsbilanz maßgeblich ist.

In EAS 3442 hat das österreichische BMF Stellung bezogen, in welchem Zeitpunkt es bei Verlust des Status „Immogeesellschaft“ zur Wegzugsbesteuerung kommt. Im fraglichen Fall wurde die einzige österreichische Immobilie einer österreichischen GmbH im Lauf des Jahres 2022 veräußert. Der alleinige Anteilseigner war in Deutschland ansässig. Durch die Veräußerung verlor die GmbH den Status der Immogeesellschaft, das Besteuerungsrecht an den Anteilen wechselte somit gem. Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland-Österreich nach Deutschland. Fraglich war nun, ob dieser Wechsel und folglich die Wegzugsbesteuerung bereits im Zeitpunkt der Veräußerung eintrat, oder ob dem Gesellschafter bis zum nächsten Bilanzstichtag Zeit blieb, den Status der Immogeesellschaft durch den Kauf von österreichischem unbeweglichem Vermögen wiederherzustellen bzw. aufrechtzuerhalten..

EAS 3442 vom  
14.12.2022

Österreichische  
Wegzugsbesteuerung  
bei Kapitalvermögen

Umstände, die zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts auf im Privatvermögen gehaltene Gesellschaftsanteile führen, lösen die sog. Wegzugsbesteuerung (§ 27 Abs. 6 Z. 1 öEStG) aus. Der „fiktive“ Veräußerungsgewinn wird in diesem Fall mit einem besonderen Tarif i.H.v. 27,5 % besteuert. Allenfalls kann ein Besteuerungsaufschub bzw. ein Ratenzahlungskonzept angewandt werden. Verliert eine sog. Immogeesellschaft durch den Verkauf von unbeweglichem Vermögen diesen Status, kann dies eine Wegzugsbesteuerung auslösen.

Besteuerungsrecht bei  
Immogeesellschaften

Das Besteuerungsrecht an Anteilen einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht (sog. Immogeesellschaft), liegt gem. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich im Belegenheitsstaat der Immobilien. Ob eine Immogeesellschaft vorliegt, bestimmt sich gem. Abs. 4 des Protokolls zum DBA nach den Verhältnissen des letzten Bilanzstichtags vor der Veräußerung, wobei konkret die Höhe

Nach Ansicht des österreichischen BMF ist die unterjährige Immobilienveräußerung für das Besteuerungsrecht Österreichs unschädlich, da laut der Protokollbestimmung eine Bilanzstichtagsbetrachtung zu erfolgen hat. Würde nämlich nach der Grundstücksveräußerung - aber vor dem nächsten Bilanzstichtag - auch die Beteiligung veräußert, dürfe Österreich die Beteiligungsveräußerung noch gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich besteuern, da das Aktivvermögen der Gesellschaft zum letzten Bilanzstichtag noch überwiegend aus unbeweglichem Vermögen bestand. Somit könne auch im **Zeitpunkt der Grundstücksveräußerung noch keine Wegzugsbesteuerung** eintreten, da das Besteuerungsrecht Österreichs eben noch besteht. Erst wenn im Zeitpunkt der nächsten Bilanzerstellung erneut das Verhältnis des Aktivvermögens ermittelt wird und das in Österreich belegene Vermögen dann nicht mehr überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht, wäre Österreich nach Ansicht des dortigen BMF nicht mehr gemäß Art. 13 Abs. 2

Wann wechselt das  
Besteuerungsrecht?

DBA Deutschland-Österreich steuerungsberechtigt. Es käme daher zu einer **Wegzugsbesteuerung**, wobei die **Veräußerung mit Ablauf dieses Bilanzstichtags fingiert** würde. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall in der Steuererklärung einen Antrag auf Ratenzahlung stellen. Nicht geprüft wurde, ob die deutsche Finanzverwaltung der österreichischen Ansicht folgen würde.

Zu beachten ist, dass sich Klarstellungen betreffend die Bilanzstichtagsbetrachtung bei Immogesellschaften kaum in bzw. zu DBA finden. In diesen Fällen muss deshalb davon ausgegangen werden, dass bereits im Zeitpunkt der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen die Wegzugsbesteuerung ausgelöst wird, wenn es durch die Veräußerung zum Verlust des Status „Immogesellschaft“ kommt.



**Ihr Kontakt**  
StB Matthias  
Mitterlehner, Linz,  
matthias.mitter-  
lehner@icon.at

## Kurznews

### USA 8h | Austausch länderbezogener Berichte mit den USA beschlossen |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Bundestag

Der Bundestag hat am 09.02.2023 dem vom Bundeskabinett eingebrachten Regierungsentwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom 14.08.2020 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika über den Austausch länderbezogener Berichte zugestimmt.

werden, dass die Finanzverwaltungen zur Wahrung der Integrität des Steuerrechts die erforderlichen Informationen erhalten und dass die multinationalen Unternehmen ihren Dokumentationspflichten nach einem einheitlichen Standard nachkommen. Der gegenseitige Austausch länderbezogener Berichte mit den USA kann dann mittels automatischem Informationsaustausch erfolgen.

Hintergrund

Die USA haben die für den internationalen automatischen Austausch erforderliche „Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte“ bisher nicht unterzeichnet. Mit dem Abkommen soll sichergestellt

Bei dem Gesetz handelt es sich um ein sog. Einspruchsgesetz. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 03.03.2023 nicht von seinem Einspruchsrecht Gebrauch gemacht



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

# Are you ready for Pillar Two?

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

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

[wts.com/de](https://wts.com/de)

## Energiepreisbremsen – Aktuelles zu den Entlastungen für Unternehmen |

Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, RA Michael Schulz,  
RAin Helena Schimanowski, RA Yannick Bothe und Kaan Sahin, Düsseldorf

### Key Facts

- › Energiepreisbremsen entlasten alle Letztverbraucher von Strom, Erdgas und Wärme.
- › Unterschiedliche Beihilfekategorien für Strom, Erdgas und Wärme, differenziert nach Jahresverbrauch.
- › Konzernweite Betrachtung aller verbundenen Unternehmen mit allen Abnahmestellen erforderlich.
- › Pflicht zur Selbsterklärung über Beihilfekategorie zum 31.03.2023 und endgültige Bestätigung bis zum 31.05.2024.
- › Kappung des Beihilfebetrags durch die „krisenbedingten Mehrkosten“ beruht auf dem Temporary Crisis Framework der EU.
- › Umfassende, gestaffelte Compliance-Pflichten für Entlastungen über € 2 Mio.

brauchern der vertraglich vereinbarte Arbeitspreis des Unternehmens mit seinen jeweiligen Energielieferanten, bei Direktbeschaffung der gewichtete Spotmarktpreis. Unternehmen, die ganz oder zum Teil Strom oder Erdgas am Spotmarkt beziehen oder noch keine Mengen fixiert haben, müssen für die Berechnung der Entlastungshöhe die Preise für das Kalenderjahr 2023 prognostizieren, was Unsicherheiten in die Berechnung bringt.

Zu den Preisbremsengesetzen gab es Vorläuferregelungen, die ebenfalls Hilfen in der Energiekrise vorsahen. Daher mindern bereits erhaltene Hilfen nach dem Energiekostendämpfungsprogramm (EKDP) oder dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz aus dem Dezember 2022 (EWSG) den Beihilfebetrag. Die Preisbremsen-Hilfen werden unter Vorbehalt gewährt, in 2024 folgt dann eine endgültige Berechnung. Daher sind je nach Sicherheit der Berechnungen und Beihilfenkategorie ggf. Rückstellungen zu bilden. Nachstehend fassen wir die für Letztverbraucher wesentlichen Punkte zusammen.

Bereits erhaltene Hilfen nach dem EKDP und dem EWSG mindern den Entlastungsbetrag

## 2. Geltungsdauer und Novellierung der Gesetze

Beide Regelwerke, das Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz (EWPBG) und das Strompreisbremsegesetz (StromPBG), traten am 24.12.2022 in Kraft und wurden zum 01.01.2023 umgesetzt. Die Preisbremsen sollen vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023 gelten und eventuell bis zum 30.04.2024 verlängert werden.

Geltungsdauer  
01.01.2023 bis  
30.04.2024

Nach dem Gesetzentwurf vom März 2023 sollen Novellierungen verabschiedet werden, die u.a. folgende Regelungen betreffen: Das EWPBG wird dahingehend geändert, dass SLP-Kunden, die mehr als 1,5 Mio. kWh/a verbrauchen, wie industrielle RLM-Großverbraucher entlastet werden. Ferner wird eine Regelung zur Berechnung des Differenzbetrags bei Spotmarktverträgen hinzugefügt. Der Rückforderungsmechanismus hinsichtlich zu viel gezahlter Entlastungen wird erweitert. Es wird eine Vorschrift zur Rechtsfolge bei einem Verstoß gegen das Boni- und

Neue Gesetze werden drei Monate nach ihrem Inkrafttreten bereits wieder novelliert

Hintergrund der neuen Gesetzgebung: Ukraine-Krieg und Energiekrise

Unternehmen, die seit dem Ukraine-Krieg und der hierdurch ausgelösten Energiekrise sowie durch die klimabedingte Stromknappheit in 2022 mit hohen Energiepreisen belastet sind, erhalten durch die sog. Energiepreisbremsen staatliche Entlastungen. Die Auszahlungen sind im März 2023 angelaufen. Dies gilt für Strom, Erdgas und Wärme.

## 1. Beihilfenrechtlicher Hintergrund und grundsätzliche Funktionsweise der Preisbremsenregulierung

Das Regelwerk ist äußerst komplex und durch das EU-Beihilfenrecht geprägt, dem Temporary Crisis Framework (TCF) vom 28.10.2022. Maßgeblich für die Berechnung der Entlastungen sind bei Stromverbrauchern über 30.000 kWh/a und Erdgas- und Wärmeverbrauchern über 1,5 GWh/a die historischen Energieverbräuche in 2021, die noch unbeeinträchtigt von der Krise waren. Aufwändig wird die Berechnung dadurch, dass alle verbundenen Unternehmen einzubeziehen sind (dazu unten 4. in diesem Beitrag). Je mehr Energielieferanten und Abnahmestellen im Spiel sind, desto komplexer die Berechnung und die Abwicklung. Ausgangspunkt der Berechnung ist bei großen Letztver-

EU-Beihilfenrecht „TCF“ setzt den Rahmen



Dividendenverbot aufgenommen, das bei Entlastungssummen über € 25 Mio. greift (siehe unten 6. in diesem Beitrag). Auch wird redaktionell klargestellt, dass auch die Ersatzversorgung (beim Ausfall eines Lieferanten), die auf einer gesetzlichen Grundlage basiert, entlastet wird.

Was die entsprechenden Erstattungen auf Lieferantenseite angeht, ist bisher im StromPBG ein Vorauszahlungsanspruch ausschließlich für Energieversorgungsunternehmen geregelt. Dieser soll nunmehr auch für „sonstige Letztverbraucher“ gelten, die nicht von einem Energieversorgungsunternehmen beliefert werden, sondern selbst Energie beschaffen.

### 3. Kundengruppen und Referenzpreise

Adressaten der Entlastung der Strompreisbremse sind alle Letztverbraucher, also neben den Haushaltskunden sowohl kleine und mittlere Unternehmen als auch große stromintensive Industrieunternehmen. Die Entlastung wird vom Energieversorger über die monatlichen Rechnungen gewährt. Sie berechnet sich unter Heranziehung der Arbeitspreise aus dem Jahr 2023 abzüglich eines vom Gesetz definierten Referenzpreises. Der Referenzpreis ist je nach **Verbrauchs-kategorie** unterschiedlich: Bei Letztverbrauchern, die – prognostiziert oder aus dem Verbrauch in 2021 abgeleitet – **bis zu 30.000 kWh Strom pro Jahr** entnehmen, beträgt der Referenzenergiepreis 40 Cent/kWh. Darin sind Netzentgelte, Messstellenentgelte und staatlich veranlasste Preisbestandteile enthalten. Die Entlastung wird in der Regel für 80 % des für 2023 prognostizierten Verbrauchs gewährt. Handelt es sich um Letztverbraucher mit einer **Abnahmemenge von über 30.000 kWh pro Jahr**, beträgt der Referenzenergiepreis 13 Cent/kWh vor Netzentgelten, Messstellenentgelten und staatlich veranlassten Preisbestandteilen. In diesem

Fall wird die Entlastung in der Regel für 70 % des Verbrauchs gewährt.

Die **Erdgas- und Wärmepreisbremse** gilt ebenfalls für alle Kunden (Haushalte, kleine und mittlere Unternehmen sowie für die Industrie). Zusätzlich werden noch Krankenhäuser, Reha- und Pflegeeinrichtungen sowie Forschungs- und Bildungseinrichtungen berücksichtigt. Hier gelten insgesamt fünf unterschiedliche Referenzpreise: Für Haushalte und kleine und mittlere Unternehmen gilt ab März 2023 und rückwirkend für die Monate Januar und Februar 2023 für ein Kontingent von 80 % des Jahresverbrauchs im Vorjahr für **Erdgas** ein Referenzpreis von 12 Cent/kWh. Bei Erdgas gilt ab Januar 2023 für Industriekunden für 70 % ihres Erdgasverbrauchs im Jahr 2021 ein Referenzpreis von 7 Cent/kWh. Für kleine **Wärmekunden** beträgt der Referenzpreis 9,5 Cent/kWh für 80 % des historischen Verbrauchs, bei großen Wärmekunden 7,5 Cent/kWh für 70 % des Verbrauchs im Jahr 2021. Für Dampfverbräuche über 1,5 GWh/Jahr gilt ein besonderer Referenzpreis von 9 Cent/kWh.

### 4. Entlastung in der Unternehmensgruppe

Zur Berechnung des Entlastungsbetrags sind in einem ersten Schritt alle erwarteten Arbeitspreise und Mengen sämtlicher Netzentnahmestellen des Unternehmens in 2023 im Bereich Strom, Erdgas und Wärme zu betrachten. Aus den bestehenden bzw. erwarteten Arbeitspreisen wird ein sog. Differenzpreis berechnet (Arbeitspreis 2023 abzgl. Referenzpreis, vgl. dazu oben 3. in diesem Beitrag). Diese Berechnung wird für alle oben genannten Energieträger nach Maßgabe der jeweiligen Gesetze für sämtliche Netzentnahmestellen des Unternehmens durchgeführt. Der errechnete Betrag darf in Summe eine relative und/oder absolute Grenze nicht übersteigen. Zur Be-

Alle Kunden sind entlastungsberechtigt, Referenzpreise je nach Kundenkategorie für Strom, Erdgas, Wärme und Dampf unterschiedlich

Gesamtbetrachtung für Entlastungen in der Unternehmensgruppe bzw. bei verbundenen Unternehmen

Welche Unternehmen profitieren von den Energiepreisbremsen?

rechnung der relativen Grenze sind die sog. krisenbedingten Mehrkosten (kMk) nach einer gesetzlich vorgegebenen Formel zu berechnen und heranzuziehen (Verhältnis Mehrkosten 2021 bis 2022 zu 2023, vgl. unten 5. in diesem Beitrag). Die absoluten Höchstgrenzen sind aus dem Gesetz abzulesen. Bei Berechnung der Höchstgrenzen sind sämtliche Netzentnahmestellen von „verbundenen Unternehmen“ mit einzubeziehen. Zur Begrifflichkeit der verbundenen Unternehmen verweist das Gesetz auf das EU-Beihilfenrecht. Hier ist im Rahmen einer Konzernbetrachtung insbesondere zu prüfen, ob ein Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte, beherrschenden Einfluss oder Kontrolle bei einem anderen Unternehmen hat. Aufgrund dieser vorgeschriebenen Berechnungsweise muss das Thema Energiepreisbremse immer im Konzernverbund betrachtet und berechnet werden. Separates Vorgehen einzelner Unternehmen einer Gruppe birgt das Risiko, dass gegen beihilferechtliche Compliance-Pflichten verstoßen werden kann. Hier kann eine verzinste Rückzahlung drohen.

### 5. Wie wird die Entlastung gedeckelt?

Die Entlastungsbeträge der Strompreisbremse und auch der Erdgas- und Wärmepreisbremse werden durch die Berechnung der kMk gedeckelt. Ferner definiert das Gesetz absolute Höchstgrenzen. Hierzu geben die Gesetze mehrere Beihilfekategorien vor, in denen die Deckelung unterschiedlich ist. Hintergrund ist der europäische Beihilfenrahmen (TCF).

Für Letztverbraucher, bei denen eine besondere Betroffenheit (Definition vgl. unten 7. in diesem Beitrag) festgestellt wurde (Feststellung durch Prüfbehörde), betragen die Beihilfekategorien und absoluten Höchstgrenzen:

- › € 150 Mio. – Begrenzung 80 % der kMk
- › € 50 Mio. – Begrenzung 65 % der kMk
- › € 100 Mio. – Begrenzung 40 % der kMk (Auffangtatbestand)

Für sonstige Letztverbraucher betragen die Höchstgrenzen:

- › € 2 Mio. – Begrenzung 100 % der kMk
- › € 4 Mio. – Begrenzung 50 % der kMk

Den Unternehmen steht es frei, sich freiwillig in niedrigere Beihilfekategorien einzuordnen, um den Berechnungs- und

Nachweisaufwand und die besonderen Compliance-Pflichten möglichst gering zu halten.

Bei einer Beihilfesumme von € 150 Mio. muss durch die Prüfbehörde festgestellt werden, dass der Letztverbraucher besonders energieintensiv oder das Unternehmen in einem besonders begünstigten Wirtschaftszweig tätig ist. Für die Kategorie von € 50 Mio. muss durch die Prüfbehörden – neben der besonderen Betroffenheit – festgestellt werden, dass der Letztverbraucher energieintensiv ist.

Nach der Berechnung der Entlastungsbeträge müssen daher die kMk ausgerechnet werden. Diese bilden mit dem jeweiligen Prozentsatz in den Beihilfekategorien die Höchstgrenze der dann tatsächlich gewährten Entlastung.

**Beispiel 1:** Bei einer Entlastungssumme von € 1 Mio. und kMk dieses Letztverbrauchers von lediglich € 0,7 Mio. wird nach den Vorgaben der Preisbremsengesetze die Entlastungssumme auf € 0,7 Mio. begrenzt (100 % der kMk).

**Beispiel 2:** Bei einer Entlastungssumme von € 4 Mio. und kMk von € 7,5 Mio. wird die Entlastungssumme auf € 3,75 Mio. begrenzt (50 % der kMk).

Bei Berechnung der kMk werden die Preise der jeweiligen Monate von 2022 und 2023 (prognostiziert) mit den Preisen aus 2021 verglichen und mit der Menge aus 2021 multipliziert. Somit ist für die Höhe der kMk vor allem die Preisdifferenz zwischen diesen beiden Jahren und dem Preis aus dem Referenzjahr von 2021 von Bedeutung.

### 6. Compliance-Pflichten bei hohen Entlastungssummen

Unternehmen, die eine monatliche Entlastungssumme **von bis zu € 150.000** erhalten (Strom, Erdgas und Wärme im gesamten Unternehmensverbund), haben keine besonderen Compliance-Pflichten nach der Preisbremsen-Regulierung.

Letztverbraucher, die Unternehmen sind und insgesamt **über € 2 Mio. Entlastungssumme** nach der Strompreis- und Erdgas-Wärme-Preisbremse beziehen, müssen der Prüfbehörde bis zum 30.07.2023 einen Nachweis über die Arbeitsplatz-erhaltung vorlegen. Dabei wird jedes Unternehmen eines Unternehmensverbunds separat betrachtet,

Spezielle Höchstgrenzen für energieintensive Letztverbraucher und für Unternehmen in begünstigten Wirtschaftszweigen

Berechnungsbeispiele

Compliance-Pflichten erst ab monatlicher Entlastung von über € 150.000

Arbeitsplatz-erhaltungspflicht

Deckelung der anhand der Referenzpreise ermittelten „absoluten Entlastungssumme“ durch die „krisenbedingten Mehrkosten“

Verzicht auf höhere Beihilfen möglich

da jedes Unternehmen eine eigene Betriebsvereinbarung oder einen Tarifvertrag vereinbaren kann. Besteht keine Tarif- oder Betriebsvereinbarung, so muss das Unternehmen eine Selbstverpflichtungserklärung des Inhalts abgeben, dass es 90 % der Belegschaft bis zum 30.04.2025 erhalten wird. Maßgeblich für die Mitarbeiterzahl ist der Stichtag 01.01.2023. Die Berechnung erfolgt anhand der Arbeitsplatz-Vollzeitäquivalente, um auch Teilzeitkonstellationen zu berücksichtigen. Leiharbeiter und Kurzarbeiter gehören vollständig zur Belegschaft. Wird eine Selbstverpflichtungserklärung nicht fristgerecht bis zum 30.07.2023 vorgelegt, so erlischt der Anspruch auf eine über € 2 Mio. hinausgehende Entlastungssumme. Bleiben bis zum 30.04.2025 nicht 90 % der in der Verpflichtungserklärung genannten Belegschaft erhalten, reduziert sich der Entlastungsbetrag prozentual.

Boni- und Dividendenverbot

Bei Entlastungsbeträgen über € 25 Mio. (Strom, Erdgas und Wärme im gesamten Unternehmensverbund) gilt ein Boni- und Dividendenverbot.

### 7. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Entlastungssumme über € 4 Mio.

Ermittlung der „besonderen Betroffenheit“ durch EBITDA-Vergleich

Um eine Entlastungssumme über € 4 Mio. zu erhalten, müssen die Unternehmen je nach Betroffenheit bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Als „besonders betroffen“ gilt derjenige, dessen EBITDA sich im Entlastungszeitraum je nach Beihilfekategorie um wenigstens 30 % oder wenigstens 40 % gegenüber dem EBITDA im entsprechenden Zeitraum des Kalenderjahres 2021 verringert hat. Unternehmen, die nach diesem EBITDA-Vergleich besonders betroffen sind und zusätzlich energieintensiv, können noch höhere Entlastungen geltend machen. Während bei einem Unternehmen, das lediglich „besonders betroffen“ ist, ein EBITDA-Rückgang in Höhe von mindestens 30 % gefordert wird, jedoch nur 40 % der kMk erstattet werden, werden bei energieintensiven Betrieben und Unternehmen zwischen 65 % und 80 % der kMk anerkannt. Diese Unternehmen müssen dann einen EBITDA-Rückgang von mindestens 40 % vorweisen.

### 8. Prüfverfahren

Die Gesetze sehen vor, dass bei der Inanspruchnahme von hohen Entlastungs-

summen ein Verfahren vor der Prüfbehörde durchgeführt werden muss. Sie prüft u.a., ob eine besondere Betroffenheit hinsichtlich der Inanspruchnahme hoher Energiekosten besteht und das Unternehmen energieintensiv ist. Ob die Prüfbehörde hinzugezogen werden muss, ist vorab von dem Unternehmen selbst zu bewerten. Die Behörde prüft auch die Pflichteneinhaltung des jeweiligen Letztverbrauchers. Darunter fallen u.a. die Einhaltung der Arbeitsplatzhaltungspflicht bei Entlastungen über € 2 Mio. (§ 37 StromPBG). Die Prüfbehörde wird vom Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz bestimmt (BMWK). Zum Redaktionsschluss stand noch nicht fest, wer diese Rolle übernehmen wird. Diesbezüglich steht aber im Raum, dass eine juristische Person des Privatrechts als Beliehener eingesetzt werden könnte.

Beide Preisbremsengesetze sehen zwingend Prüfungen durch einen Wirtschaftsprüfer vor. Dies umfasst u.a. die Prüfung der Jahresabschlüsse von besonders energieintensiven Letztverbrauchern für den Nachweis der EBITDA-Minderung.

### 9. Verfahren und Abwicklung

Letztverbraucher müssen eine Selbsterklärung gegenüber dem jeweiligen Energielieferanten abgeben. Diese Erklärung betrifft nur Unternehmen, deren Entlastungsbetrag an sämtlichen Entnahmestellen aller verbundenen Unternehmen für Strom, Erdgas und Wärme einen Betrag von € 150.000 monatlich übersteigt. Diese Erklärung musste bis zum 31.03.2023 abgegeben werden. Die Angaben sind vorläufig, da sie teilweise auf Prognosen beruhen, und können korrigiert werden. Bis spätestens zum 31.05.2024 müssen dann für die „Spitzabrechnung“ weitere Informationen übermittelt werden.

Auf der Seite des BMWK finden sich weitere Informationen, FAQ sowie ein Link zur Selbsterklärung.

Abzuwarten ist, ob auf der Internetseite des BMWK, des jeweiligen Energielieferanten und/oder der Prüfbehörde weitere Formulare und/oder Tools angeboten werden. Das WTS-Team GreenTax, Energie- und Klimaschutzrecht steht für Rückfragen gern zur Verfügung.

Verfahren vor der Prüfbehörde unter Einschaltung eines Wirtschaftsprüfers bei Beihilfesummen über € 4 Mio. zwingend

Selbsterklärung und weitere Meldepflichten



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

**1a | Implikationen der steigenden Inflation sowie steigender Zinssätze auf Unternehmensbewertungen** | Autoren: Ronald Storp, CFA, CVA, München, und WP/StB Stilianos Kouloxidis, Stuttgart

**Key Facts**

- › Die Folgen der Corona-Pandemie und des Ukraine-Krieges führten jüngst zu historisch hohen Inflationsraten.
- › Als Reaktion erhöhte die EZB den Leitzinssatz.
- › Inflationsraten sowie das gestiegene Zinsniveau haben signifikante Auswirkungen auf die bewertungsrelevanten Parameter „Cashflows“ und „Kapitalkosten“ im Rahmen einer Unternehmensbewertung.

Aktuell liegt der Leitzins bei 3,50 %. Diese Zinserhöhungen ließen auch den sog. risikolosen Basiszins nach der Svensson-Methode auf 2,25 % (gerundeter 3-Monatsdurchschnitt) bzw. stichtagsgenau auf 2,17 % (jeweils zum 16.03.2023) ansteigen. Des Weiteren haben die Leitzinserhöhungen dazu geführt, dass Geschäftsbanken ihre Zinssätze für Kredite erhöhten.

Die anhaltende Inflation sowie das steigende Zinsniveau beeinflussen sowohl die Unternehmensplanungen als auch die Kapitalkosten. Dabei spielen das Geschäftsmodell, die Branche sowie die Marktposition eine maßgebliche Rolle. Die Auswirkungen der Inflation können das Niveau der *bewertungsrelevanten Cashflows* reduzieren, wenn die Preissteigerungseffekte auf der Beschaffungsseite nicht vollständig durch entsprechende Preiserhöhungen auf der Absatzseite an die Kunden weitergegeben werden können. Darüber hinaus führen erhöhte Risiken zu einer höheren Volatilität der Cashflows. Diese Entwicklungen sollten kritisch hinsichtlich ihrer Nachhaltigkeit untersucht werden, um die Auswirkungen auf die Cashflows angemessen zu berücksichtigen. Daher werden Szenarioanalysen bzw. Simulationsanalysen im Bewertungsmodell empfohlen.

Der deutliche Anstieg des allgemeinen Zinsniveaus und der Inflation hat ebenfalls Auswirkungen auf die *Kapitalkosten*

Auswirkungen auf die Unternehmensbewertung

Bewertungsrelevante Cashflows

Kapitalkosten

Vgl. Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 094 vom 10.03.2023

Mit Beginn des russischen Angriffskrieges in der Ukraine hat sich der Trend steigender Inflationsraten seit März 2022 deutlich verstärkt. Haupttreiber dieser Entwicklung ist insbesondere der extreme Anstieg der Energiepreise. Die Inflationsrate in Deutschland lag im Februar 2023 bei +8,7 % (ggü. dem Vorjahresmonat) und verharrt seit elf Monaten oberhalb von 7,0 %. Für das Jahr 2023 prognostiziert das Ifo Institut die Inflationsrate mit 6,2 %.

Vgl. European Central Bank, Combined monetary policy decisions and statement vom 16.03.2023

Vor dem Hintergrund ihres primären Ziels der Preisniveaustabilität mit mittelfristigen Inflationsraten von 2,0 % p.a. erhöhte die Europäische Zentralbank den Leitzins in sechs Schritten und hat damit nach über zehn Jahren der „Null-Zinspolitik“ deren Ende eingeleitet.

## 1 Financial Advisory

(Eigen- und Fremdkapitalkosten), mit denen die bewertungsrelevanten Cashflows abgezinst werden. Zum einen bestehen unmittelbare Auswirkungen auf den Basiszinssatz und die Marktrisikoprämie (beides Komponenten der Eigenkapitalkosten). Die Marktrisikoprämie ergibt sich aus der Differenz von erwarteter Marktrendite und risikolosem Basiszins. Empirisch zeigt sich, dass sich die aus den deutschen bzw. europäischen Aktienmärkten ableitbaren impliziten Marktrisikoprämien seit dem Beginn des Ukraine-Krieges zunächst kurzfristig tendenziell erhöht haben. Durch die Erhöhung des allgemeinen Zinsniveaus sowie die zunehmende Erholung der Aktienmärkte seit Herbst 2022 haben sich die impliziten Marktrisikoprämien dann signifikant reduziert und liegen aktuell mit Werten zwischen

6,0 % und 7,0 % unterhalb der Werte, die vor Beginn des Ukraine-Krieges zu beobachten waren. In Folge der Leitzinserhöhungen steigen zum anderen grundsätzlich auch die Fremdkapitalkosten entsprechend.

Steigende Inflationsraten und Zinsen wirken sich auf beide bewertungsrelevante Parameter (Cashflows und Kapitalkosten) aus. Für jede Unternehmensbewertung müssen entsprechend spezifische Überlegungen angestellt werden, um die derzeitige Entwicklung beider Parameter adäquat abzubilden. In vielen Fällen können sinkende Unternehmenswerte die Folge sein. Bei anstehenden Bewertungsanlässen sollten diese aktuellen Entwicklungen in die weiteren Überlegungen proaktiv einbezogen werden.

Fazit



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

### 1b | Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Krieges in der Ukraine auf die Rechnungslegung | Autoren: WP/StB Hans-Georg Weber und Anna Stadler, beide München

#### Key Facts

- ▶ Auswirkungen auf den Abschluss durch die deutlich gestiegenen Kosten für Wärme in Bezug auf die Heizkostenabrechnung von Unternehmen der Immobilienwirtschaft.
- ▶ Umklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten.
- ▶ Zusammenhang zwischen der Szenariobetrachtung im Rahmen der Feststellung von Wertminderungen nach IFRS 9 und den Sensitivitätsangaben nach IAS 1.

sorgung aufgegriffen. Fraglich ist, ob bereits zum Abschlussstichtag ggf. eine Abschreibung gemäß § 253 Abs. 4 HGB auf die unfertigen Leistungen (noch nicht mit den Mietern abgerechnete Heiz- und Betriebskosten des vergangenen Jahres) vorgenommen werden muss. Maßgebend dafür sind laut dem Grundsatz einer verlustfreien Bewertung unfertiger Leistungen die am Abschlussstichtag voraussichtlich erzielbaren „Preise“. Ist anzunehmen, dass Mieter diese höheren Heizkosten nicht tragen können, sollte dies gemäß IDW bereits am Abschlussstichtag wertmindernd berücksichtigt werden. Nach Durchführung der Heizkostenabrechnung ist bei der Forderungsbewertung dem Umstand erhöhter Kosten ggf. im Rahmen von Einzel- und Pauschalwertberichtigungen angemessene Rechnung zu tragen.

Im Rahmen der IFRS-Bilanzierung kann die Frage der Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte eine Rolle spielen. Eine solche Umklassifizierung kann nur aufgrund eines Wechsels des Geschäftsmodells erfolgen, was aufgrund des Ukraine-Krieges denkbar sein kann (z.B. aufgrund des generellen Verzichts auf Investitionen in Russland).

Umklassifizierung  
finanzieller  
Vermögenswerte

Viertes Update zu den  
Auswirkungen des  
Ukraine-Krieges

Mit dem am 22.12.2022 erschienenen vierten Update zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS hat das IDW seine bereits veröffentlichten fachlichen Hinweise zu diesem Thema erneut in Form von Fragen und Antworten aktualisiert und ergänzt (vgl. WTS Journal 02/2022, 04/2022 und 05/2022).

Bilanzielle Abbildung  
der Heizkosten-  
abrechnungen bei  
Unternehmen der  
Immobilienwirtschaft

Zunächst werden die Auswirkungen der bilanziellen Abbildung der Heizkostenabrechnungen bei Unternehmen der Immobilienwirtschaft aufgrund der gestiegenen Kosten für die Wärmever-

## 1 Financial Advisory

IFRS 9.B4.4.1 enthält die Voraussetzungen dafür. Die beschlossenen Maßnahmen müssen sich nachweislich auf die jeweiligen Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens als Ganzes signifikant auswirken. Die Umklassifizierung kann laut IFRS 9 Appendix A nur prospektiv zu Beginn der folgenden Berichtsperiode nach dem Beschluss des leitenden Managements erfolgen.

IFRS 9 „own use exemption“

Im Weiteren thematisiert das IDW die Bilanzierung von Energiebeschaffungsverträgen vor dem Hintergrund der aktuellen Marktentwicklungen und die Frage, in welchen Fällen solche Verträge aufgrund der „own use exemption“ nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallen. Ist dies so, werden solche Verträge als schwebende nicht-finanzielle Geschäfte behandelt und damit gemäß IAS 37 bilanziert.

Verhältnis zwischen der Szenariobetrachtung und den Sensitivitätsangaben

Auch der Zusammenhang zwischen Szenariobetrachtungen im Rahmen der Ermittlung von Wertminderungen nach IFRS 9 und Sensitivitätsangaben nach IAS 1 wird vom IDW behandelt. Das Wertminderungskonzept für nicht erfolgswirksam zum Fair Value bewertete finanzielle Vermögenswerte nach IFRS 9

erfordert die Erfassung von erwarteten Kreditverlusten. Deren Berechnung sollte auf einer wahrscheinlichkeitsgewichteten Szenariobetrachtung beruhen und zukunftsbezogene Informationen zu makroökonomischen Bedingungen berücksichtigen. Die erfassten Wertminderungen reduzieren den Buchwert der betreffenden finanziellen Vermögenswerte.

IAS 1 fordert Angaben zu den wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten, die dazu führen können, dass eine wesentliche Anpassung des Buchwerts im nächsten Geschäftsjahr notwendig sein wird. Aufgrund der aktuellen Unsicherheiten sind Annahmen und Schätzungen von besonderer Bedeutung. Je mehr Unsicherheit besteht, desto häufiger müssen Entscheidungen aufgrund von Ermessen getroffen werden, was detailliertere Angaben und häufigere Sensitivitätsanalysen erfordert, um den Adressaten die Relevanz der Ermessensentscheidungen zu verdeutlichen. Die Verwendung unterschiedlicher Szenarien im Rahmen der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste gemäß IFRS 9 rechtfertigt dabei nicht einen Verzicht auf erforderliche Sensitivitätsanalysen.



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

### 1c | IDW ES 11 n.F.: Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit – BGH stützt Methodik des IDW S 11 | Autorin: Marie Tierhold, München

#### Key Facts

- › Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit gemäß BGH-Urteil vom 28.06.2022 auch über Finanzplan möglich.
- › BGH-Rechtsprechung untermauert das Modell des IDW S 11 der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit anhand eines Finanzplans.

weise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig geschlossen wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zuzumuten ist.“ Bisher sah der BGH zur Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit eine „Liquiditätsbilanz“ vor, in der innerhalb von drei Wochen flüssig zu machende Finanzmittel (Aktiva II) den innerhalb von drei Wochen fällig werdenden, eingeforderten Verbindlichkeiten (Passiva II) gegenübergestellt werden.

BGH vom 24.05.2005 (AZ: IX ZR 123/04)

Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 InsO ist der Schuldner zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Gemäß BGH-Urteil vom 24.05.2005 ist „regelmäßig von einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen, wenn die innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende Liquiditätslücke des Schuldners 10 % oder mehr beträgt, sofern nicht ausnahms-

Der BGH hat mit Urteil vom 28.06.2022 die Methode zur Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit erweitert und stützt damit die Vorgehensweise des IDW S 11. Die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung stellt nun klar, dass Zahlungsunfähigkeit nicht nur durch

BGH vom 28.06.2022 (AZ: II ZR 112/21)

1 Financial Advisory

Aufstellung einer Liquiditätsbilanz, sondern auch durch einen stichtagsbezogenen Liquiditätsstatus in Verbindung mit einem Finanzplan für den Dreiwochenzeitraum dargelegt werden kann. Eine entscheidende Rolle bei der Aufstellung des Finanzplans spielt die Fortentwicklung fälliger Verbindlichkeiten und verfügbarer Liquidität auf Basis des vorgesehenen Zahlungsverhaltens sowie die darauf aufbauende Erstellung von Plan-Liquiditätsstatus für den Dreiwochenzeitraum. Alternativ kann der Nachweis einer Liquiditätslücke (10 %-Grenze als Schwellenwert) auch durch eine Aneinanderreihung mehrerer stichtagsbezogener Liquiditätsstatus im Dreiwochenzeitraum erfolgen.

die Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit über einen Finanzplan präferiert. Die Methodik der Liquiditätsbilanz und des Finanzplans kommen bzgl. der absoluten Höhe der Liquiditätslücke zwar zu demselben Ergebnis. Allerdings werden bei der Liquiditätsbilanz die vorhandenen liquiden Mittel und erwartete Zahlungseingänge kumuliert und ins Verhältnis zur Summe der fälligen und fällig werdenden Verbindlichkeiten gesetzt. Zahlungen auf fällige und fällig werdende Verbindlichkeiten werden hierbei nicht berücksichtigt. Die Liquiditätsbilanz führt aufgrund des sog. Volumeneffekts relativ betrachtet häufig zu einer geringeren prozentualen Liquiditätslücke. Aus Sicht des Schuldners ist es nicht unproblematisch, dass die Modelle zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Bestimmung der sog. 10 %-Grenze kommen und dadurch mögliche Haftungsgefahren resultieren könnten. Daher sollte der Schuldner die Liquiditätsentwicklung stets kritisch verfolgen und ggf. die Rechenmodelle miteinander vergleichen, um frühzeitig eine Zahlungsunfähigkeit erkennen zu können.

Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit über Finanzplan

Der BGH lässt damit verschiedene rechnerische Modelle zu, mit deren Hilfe die Zahlungsunfähigkeit ermittelt werden kann. Diese Rechtsprechung wird mit dem am 27.09.2022 veröffentlichten Entwurf einer Neufassung des IDW Standards „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen“ (IDW ES 11 n.F.) aufgegriffen und untermauert. Der IDW S 11 hat schon bisher



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

**1d | Integration von ESG-Risiken in die Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) | Autor: Werner Walmrath, Düsseldorf**

**Key Facts**

- ESG als Risikotreiber.
- Integration der ESG-Aspekte entlang des Risikomanagementprozesses.
- Fokus Kreditgeschäft und Sicherheitenbewertung.
- ESG-Impact sehr institutsspezifisch.

Risikoart, sondern als Risikotreiber in Bezug auf die wesentlichen Risiken eines Instituts. Diese sind institutsspezifisch zu identifizieren; sie umfassen i.d.R. zumindest Adressenausfall-, Marktpreis-, Liquiditäts- und operationelle Risiken (vgl. MaRisk – Allgemeiner Teil (AT) 2.2).

ESG als Risikotreiber

Im Rahmen der Umsetzung der siebten Novelle ergänzt die BaFin alle relevanten Prozessschritte der MaRisk um ESG-spezifische Aspekte (ESG: Environmental, Social und Governance). Angefangen bei der Festlegung der Risikostrategie, über den Risikosteuerungs- und Risikocontrollingprozess, das Risikomanagement auf Gruppenebene und das IKS-System, bis hin zur Berichterstattung haben **alle Kreditinstitute** ihr Risikomanagement und ihre Prozesse auf den Prüfstand zu stellen.

Prozesse Kreditgeschäft

Siebte MaRisk-Novelle

Mit der siebten MaRisk-Novelle werden die Vorgaben der Leitlinie der European Banking Authority (EBA) zur Kreditvergabe und -überwachung in das deutsche Aufsichtsrecht für Kreditinstitute übernommen. Als wesentlicher Bestandteil erfolgt die Integration nachhaltigkeitsbezogener Anforderungen an das Risikomanagement in die MaRisk.

EBA-Leitlinie zu Kreditvergabe

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) bewertet Nachhaltigkeitsrisiken nicht als eigenständige

Hervorzuheben sind die ESG-spezifischen Anforderungen an die Prozesse

## 1 Financial Advisory

im Kreditgeschäft inkl. der Bewertung von Sicherheiten (vgl. MaRisk – Besonderer Teil – Untermodul Aufbau- und Ablauforganisation (BTO) 1.2). ESG-Risiken sind bei der Kreditvergabe (z.B. bei der Kreditwürdigkeitsprüfung) zu berücksichtigen – hierzu zählt auch explizit das Einbeziehen von ESG-Risiken in die Bewertung von Immobiliensicherheiten (z.B. in Form der Energieeffizienz der Gebäude). Die konkreten Anforderungen wurden nicht in die MaRisk übernommen, stattdessen erfolgt an allen relevanten Stellen der Verweis auf die EBA-Leitlinie. Dies ist eine Neuerung der siebten Novelle, bisher sind alle Anforderungen an das Risikomanagement in der MaRisk explizit genannt.

Institutsspezifische Auswirkungen

Die Berücksichtigung nachhaltigkeitsbezogener Risiken hat institutsspezifisch zu erfolgen. Jedes Institut hat unter Berücksichtigung des eigenen Geschäftsmodells und Risikoprofils einen angemessenen Ansatz zur Integration

der ESG-Risiken in das bestehende Risikomanagement zu entwickeln.

Neben den nachhaltigkeitsbezogenen Anpassungen werden mit der siebten MaRisk-Novelle auch die weiteren Vorgaben der EBA-Leitlinie u.a. für die Kreditvergabe und -überwachung in deutsches Aufsichtsrecht übernommen.

Die Novelle liegt im Konsultationsentwurf vor, die Konsultationsphase endete am 28.10.2022. Die Veröffentlichung der finalen Fassung wird in Kürze erwartet. Die Umsetzung stellt Anwender vor erhebliche fachliche, prozessuale und technische Herausforderungen. Gerade weniger bedeutende Institute (Less-Significant Institutions – LSI), die noch nicht mit der Umsetzung begonnen haben, sollten aufgrund des zu erwartenden hohen Aufwands und der kurzfristigen Implementierung zeitnah ein adäquates und effizientes Umsetzungsprojekt initiieren.

Status der Umsetzung



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

## 1e | Einfluss einer nachhaltigen Personalpolitik auf M&A-Transaktionen |

Autor: Nikolai Üstündağ, München

### Key Facts

- › Einfluss des Fachkräftemangels auf M&A-Transaktionen.
- › Personalentwicklung als Werttreiber im M&A-Prozess.
- › Kaufpreisoptimierung in M&A-Transaktionen durch eine nachhaltige Personalpolitik.

Hintergrund

Der Fachkräftemangel stellt mittlerweile eine nicht mehr zu ignorierende Herausforderung dar. Für Unternehmen wird es immer schwerer, qualifizierte Mitarbeiter bzw. überhaupt neue Mitarbeiter zu finden. Dennoch wird bei M&A-Transaktionen eine nachhaltige Personalpolitik der zum Verkauf stehenden Unternehmen nicht immer angemessen im Kaufpreis berücksichtigt. Um zu verhindern, dass eine solide und nachhaltige Personalpolitik von potenziellen Käufern nicht ausreichend gewürdigt wird, muss diese klar vermittelt und hervorgehoben werden. Erfahrene M&A-Berater analysieren in der Regel standardmäßig die Personalentwicklung von Unternehmen

vor dem Verkauf und verstehen es, eine solide und für Mitarbeiter attraktive Personalpolitik im Verkaufsprozess als Werttreiber zu vermarkten. Durch zielgerichtete Maßnahmen lässt sich der Bewertungsprozess anhand von Faktoren der Personalpolitik bzw. -entwicklung positiv beeinflussen und kann so zu einem höheren Verkaufserlös führen:

1. Eine belastbare Datengrundlage zur Personalentwicklung: Potenzielle Käufer müssen klar verstehen können, wie die Personalpolitik gelebt wird und wie sich diese über die Zeit entwickelt hat. Dies kann über Auswertungen zur Mitarbeiterbindung, zu Fluktuationsraten, Gehaltsentwicklungen, Schulungsangeboten oder Mitarbeiterempfehlungen geschehen. Anhand von daraus abgeleiteten Kennzahlen lassen sich die Erfolge einer nachhaltigen Personalpolitik transparent und nachvollziehbar darstellen.
2. Vorbereitung eines soliden Due Diligence HR-Streams: Aufbauend auf der Datengrundlage sollte der HR

Datenbasis

Datenaufbereitung

# 1 Financial Advisory

Due-Diligence Prozess vom Verkäufer umfassend vorbereitet werden, indem für einen potenziellen Investor bzw. Käufer detaillierte Informationen über die Personalpolitik und -entwicklung aggregiert werden. Dazu zählen neben quantitativen Analysen und der Aufbereitung von Kennzahlen eine detaillierte Personalliste und Einblicke in qualitative Personalmaßnahmen. Dies soll potenziellen Käufern helfen, den Wert der bestehenden Personalpolitik zu verstehen und den angewandten Personalmaßnahmen den entsprechenden Wert im Kaufpreis beizumessen.

eine knappe Ressource sind, die bei einem Verkauf als wertsteigerndes Argument genutzt werden kann.

Storytelling

3. Einordnung im M&A-Prozess: Sollte sich ein Unternehmen dazu entscheiden, gemeinsam mit M&A-Beratern einen Verkaufsprozess umzusetzen, werden diese eine nachhaltige Personalpolitik als zusätzlichen Teil der Equity-Story (Vermarktungsstrategie) in den Verkaufsprozess einbinden. Denn mittlerweile haben nahezu alle Investoren bzw. Käufer realisiert, dass man sich in einem Arbeitnehmermarkt befindet und qualitativ gute und zufriedene Mitarbeiter

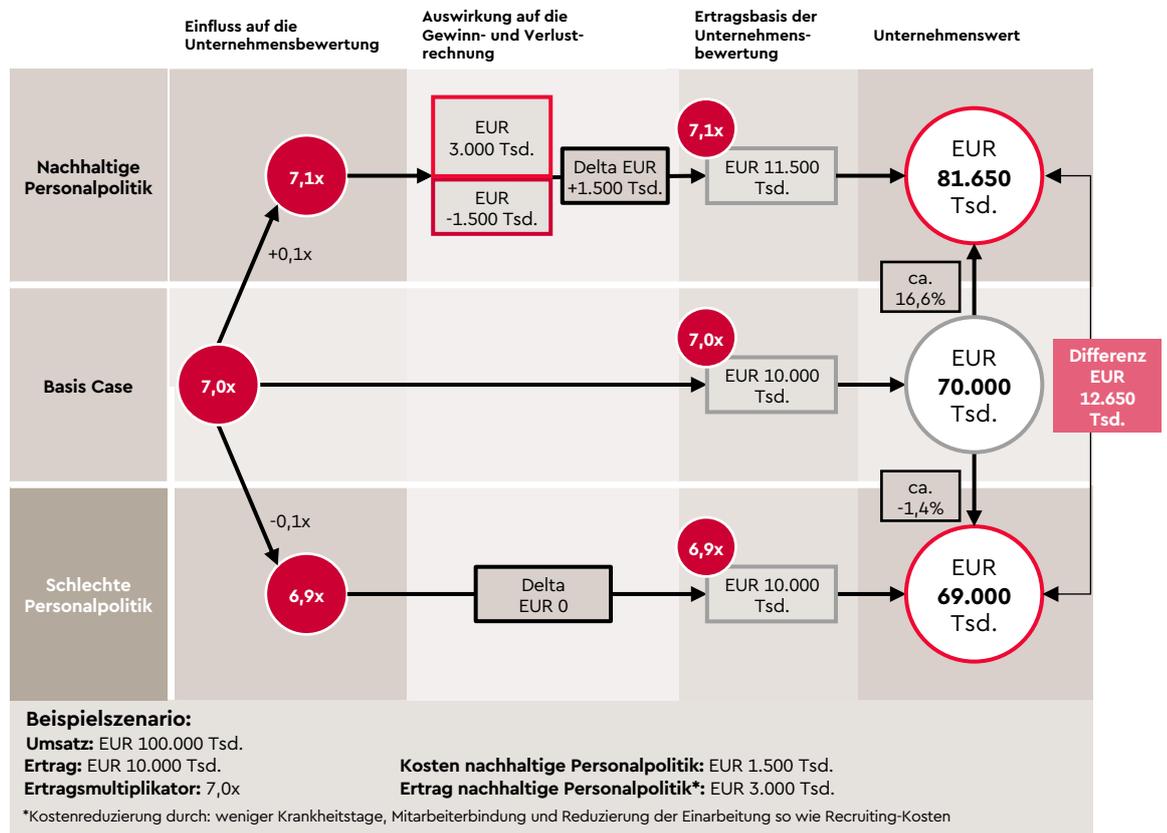
4. Rolle der Personalpolitik im Post-Merger-Prozess: Auch nach Abschluss einer Transaktion nehmen eine nachhaltig gestaltete Personalpolitik sowie die Personalabteilung eine wichtige Rolle ein. Denn eine gute und transparente Kommunikation gegenüber den Mitarbeitern in Bezug auf den Zweck und Nutzen der Transaktion kann dazu beitragen, Mitarbeiter zu motivieren, die Integrationsarbeiten positiv zu begleiten und mitzutragen. Dadurch lässt sich der Integrationsprozess einfacher, schneller und günstiger gestalten.

Umsetzung

Durch die Umsetzung vorstehend dargestellter Maßnahmen können Unternehmen sicherstellen, dass ihre nachhaltige Personalpolitik bei einem Verkauf gebührend (d.h. wertsteigernd) berücksichtigt und so der Kaufpreis optimiert wird. Dies soll nachstehende Beispielrechnung veranschaulichen. Dabei wird von der üblichen Multiplikatorbasierten Bewertungsmethodik ausgegangen.



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



## Kurznews

### 1f | Neuerungen in Konzernlagebericht und Kapitalflussrechnung durch E-DRÄS 13 | Autor: Marcel Wilke, München

DRSC veröffentlicht  
E-DRÄS 13

Im Januar 2023 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee den Entwurf eines Änderungsstandards Nr. 13 (E-DRÄS 13) zur Änderung des DRS 20 *Konzernlagebericht* sowie des DRS 21 *Kapitalflussrechnung* veröffentlicht.

- › Ausweis von Zahlungsströmen aus erhaltenen bzw. gewährten Zuwendungen und Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung des Zuschussempfängers bzw. des Zuschussgebers;
- › Einbeziehung von Cash-Pool („CP“)-Forderungen bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten in den Finanzmittelfonds, einschließlich der damit verbundenen Fragestellung des Ausweises von Zahlungsströmen aus der Veränderung von CP-Forderungen bzw. CP-Verbindlichkeiten;
- › Ausweis von Zahlungsströmen im Zusammenhang mit der Veränderung des Konsolidierungskreises in Bezug auf den übernommenen (bzw. veräußerten) Finanzmittelfonds.

Inhalt und Zielsetzung

Die Änderungen umfassen neben redaktionellen Überarbeitungen eine Anpassung der branchenspezifischen Anlagen des DRS 20 und DRS 21 an die Gesetzeslage: Trotz der expliziten Nennung in § 340 HGB sind Wertpapierinstitute, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute gegenwärtig nicht Gegenstand der branchenspezifischen Konkretisierungen für die Risikoberichterstattung (Anlage 1 des DRS 20) und für die Kapitalflussrechnung (Anlage 2 des DRS 21). Ebenso sind Pensionsfonds bisher nicht in der Anlage 2 des DRS 20 bzw. der Anlage 3 des DRS 21 enthalten. Diese Lücke soll durch den Entwurf geschlossen und damit bestehende Anwenderfragen geklärt und Unklarheiten beseitigt werden.

Ferner wird vorgeschlagen, DRS 21 um Regelungen zu den folgenden Themenbereichen zu ergänzen:

Die Neuregelungen sollen nach Verabschiedung durch das DRSC erstmalig für nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sein. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Interessengruppen sind zur Stellungnahme bis zum 28.04.2023 aufgefordert.



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

## 2 Risk &amp; Compliance

## 2a | Auswirkungen des Vorschlags der EU-Richtlinie zur Sustainability Due Diligence | Autor: WP/StB/CPA Harald v. Heynitz, München

**Key Facts**

- › Vorschlag einer EU-Richtlinie zur Sorgfaltspflicht von Unternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeit liegt vor.
- › Richtlinienvorschlag enthält weitreichendere Anforderungen als das deutsche Lieferkettengesetz.
- › Privatrechtliche Haftung der Unternehmen für eingetretene Schäden.
- › Verstöße gegen das zukünftige nationale Recht stellen für Management und Aufsichtsrat Pflichtverletzungen dar.

Unternehmen zu verpflichten, durch ihre eigene Geschäftstätigkeit und entlang ihrer Wertschöpfungskette verursachte negative Auswirkungen auf Menschenrechte und Umwelt zu ermitteln, zu verhindern oder zu mindern sowie darüber Rechenschaft abzulegen. Um dieser Aufgabe gerecht werden zu können, werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, sicherzustellen, dass die Unternehmen die in Art. 4 des Richtlinienvorschlags kodifizierte Sorgfaltspflicht erfüllen.

Die Einhaltung dieser Sorgfaltspflicht erfordert verschiedene Maßnahmen, die in Art. 5 bis 11 des Richtlinienvorschlags konkretisiert werden. Nach Art. 5 müssen die Unternehmen über eine Strategie zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht verfügen. Dazu zählt die Existenz eines Verhaltenskodexes und die Einrichtung eines Systems zur Überprüfung der Einhaltung dieses Kodexes im Unternehmen und auch entlang der Wertschöpfungskette.

Umsetzung der Maßnahmen zur Sorgfaltspflicht

Unternehmerische Verantwortung für Nachhaltigkeit in der Wertschöpfungskette

Am 23.02.2022 hat die EU-Kommission den Vorschlag für eine Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD; COM(2022) 71 final) vorgelegt. Ziel des Richtlinienvorschlags ist es,



## 2 Risk &amp; Compliance

fungskette. Art. 6 fordert, dass geeignete Maßnahmen ergriffen werden, um tatsächliche und potentielle negative Auswirkungen auf Menschenrechte und Umwelt zu ermitteln, die sich aus eigenen Tätigkeiten der Unternehmen und aus ihren etablierten Geschäftsbeziehungen entlang der Wertschöpfungskette ergeben. Zur Vermeidung bzw. angemessenen Abschwächung ermittelter potentieller negativer Auswirkungen auf Menschenrechte und Umwelt werden die Unternehmen nach Art. 7 verpflichtet, einen Präventionsplan zu erstellen und umzusetzen. Ermittelte tatsächliche negative Auswirkungen auf Menschenrechte und Umwelt sind nach Art. 8 durch geeignete Korrekturmaßnahmen zu beheben oder, sofern dies nicht möglich ist, weitestgehend zu minimieren. Gemäß Art. 9 müssen die Unternehmen ein Beschwerdeverfahren einrichten. Ferner sind die Unternehmen verpflichtet, mindestens einmal pro Jahr die Wirksamkeit ihrer Strategien und Maßnahmen zu überprüfen und eventuell anzupassen (Art. 10) sowie im Rahmen der Berichterstattungspflichten nach der CSRD über die Maßnahmen sowie deren Management und Überwachung zu informieren (Art. 11).

Deutschland wird voraussichtlich das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) zuständig werden. Die Befugnisse des BAFA umfassen Auskunftsverlangen sowie das Recht zu Untersuchungen. Wird bei diesen Untersuchungen ein Verstoß gegen die aufgrund dieser Richtlinie erlassenen nationalen Vorschriften festgestellt, müssen die Unternehmen die festgestellten Verstöße zunächst beseitigen. Nach Art. 20 können zusätzlich verwaltungsrechtliche Sanktionen verhängt werden, die zu veröffentlichen sind („naming and shaming“). Die Sanktionen reichen von Bußgeldern bis zum Ausschluss von öffentlichen Aufträgen und Fördermaßnahmen. Art. 22 sieht darüber hinaus auch eine zivilrechtliche Haftung für Schäden vor, wenn das Unternehmen die Verpflichtungen aus Art. 7 (Vermeidung potentieller negativer Auswirkungen) und Art. 8 (Behebung tatsächlicher negativer Auswirkungen) nicht erfüllt hat und deshalb die negativen Auswirkungen eingetreten sind. Die Einhaltung der Sorgfaltspflicht wird folglich durch eine privatrechtliche Haftung in Kombination mit verwaltungsrechtlichen Durchsetzungsbefugnissen des BAFA sichergestellt.

Reduzierung des Risikos aus Klimawandel als besonderes Ziel der Sorgfaltspflicht

Speziell für die Eindämmung des Klimawandels legt Art. 15 zusätzlich fest, dass die Unternehmen mittels eines Plans sicherstellen müssen, dass ihr Geschäftsmodell und ihre Strategie mit dem Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft und der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,50 C gemäß des Pariser Klimaabkommens vereinbar sind. Sollte der Klimawandel ein Hauptrisiko oder eine Hauptauswirkung der Unternehmenstätigkeit darstellen, müssen die Unternehmen Emissionsreduktionsziele in ihren Plan aufnehmen. Sofern die Vergütung des Managements variable Bestandteile enthält, die an langfristige Interessen und die Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens geknüpft sind, sind die Anforderungen aus Art. 15 in die Ermittlung der variablen Bezüge einzu beziehen.

Aufsicht und Sanktionen

Die Mitgliedstaaten werden eine Aufsichtsbehörde für die Überwachung der Einhaltung der vorstehend beschriebenen Verpflichtungen benennen. In

Zusätzlich werden die einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Gesetze für Geschäftsführer/Vorstände sowie deren Aufsichtsgremien vorschreiben, dass es zu ihren Pflichten gehört, Nachhaltigkeitsaspekte einschließlich der Folgen für Menschenrechte, Klimawandel und Umwelt bei ihren Entscheidungen zu berücksichtigen (Art. 25). Der Richtlinienvorschlag konkretisiert, dass die Einrichtung und Kontrolle der Maßnahmen und insbesondere die Strategie zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht in der Verantwortung der Unternehmensleitung (Vorstand und Aufsichtsrat) liegen. Somit haften die Gremien auch für Verstöße gegen diese Pflichten.

Der vorliegende Richtlinienvorschlag geht somit über das deutsche Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz hinaus, weil er unter bestimmten Voraussetzungen Vorgaben zu Treibhausgasemissionen und zu spezifisch klimabezogenen Risiken enthält sowie eine privatrechtliche Haftung der Unternehmen für Schäden umfasst.

Sorgfaltspflicht wird kodifizierte Pflicht von Management und Aufsichtsrat



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

## 2 Risk &amp; Compliance

## 2b | Nachweispflicht des Vorstands zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Governance Systeme | Autor: Alexander Jansen, Köln

## Key Facts

- › Neuer DCGK 2022 begründet Pflicht zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen Compliance Management Systems (CMS) als Bestandteil des internen Kontrollsystems (IKS) und des Risiko Management Systems (RMS).
- › Beschreibung des IKS und des RMS als zwingender Bestandteil des Lageberichts.
- › Verschärfung der Berichtsanforderungen hinsichtlich RMS und IKS über den rechnungslegungsbezogenen Teil hinaus.

Ob die Änderungen im DCGK zu einer Erweiterung der inhaltlichen Anforderungen der Berichterstattung führen, kann dem Wortlaut der Empfehlung A.5 sowie der Begründung der Kommission nicht eindeutig entnommen werden und bleibt noch abzuwarten.

Durch die Anpassungen des DCGK wird der zentrale Unterschied zwischen der Vorgabe in § 289 Abs. 4 HGB (Beschreibung der wesentlichen Merkmale des IKS und RMS im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess) und der Empfehlung A.5 des DCGK deutlich. Bei der Berichterstattung über RMS und IKS gemäß DCGK sollte nun nicht mehr nur der rechnungslegungsbezogene Teil des IKS im Fokus stehen, sondern das gesamte RMS und IKS. Dennoch kann im Rahmen der Empfehlung A.5 des DCGK auf die zu § 289 Abs. 4 HGB geltenden Anforderungen mit Blick auf die Beschreibung „wesentlicher Merkmale“ zurückgegriffen werden.

§ 289 Abs. 4 HGB:  
Inhalt des Lageberichts

§ 91 Abs. 3 AktG  
i.d.F. des FISG

Nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) im Mai 2021 und der damit verbundenen Einführung des § 91 Abs. 3 AktG sind Vorstände börsennotierter Gesellschaften verpflichtet, „... ein im Hinblick auf den Umfang der Geschäftstätigkeit und die Risikolage des Unternehmens angemessenes und wirksames internes Kontrollsystem und Risiko Management System einzurichten“.

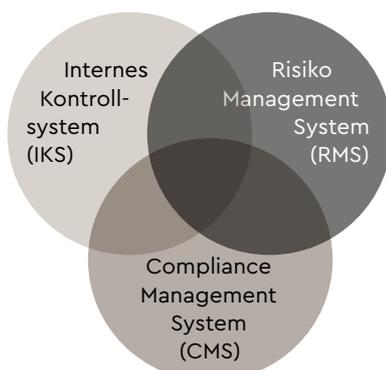
Grundsatz 4 und  
Empfehlung  
A.5 DCGK 2022

Durch das Update des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) 2022 wurde diese Bestimmung nun auch in Grundsatz 4 und der Empfehlung A.5 des DCGK integriert. Empfehlung A.5 führt aus, dass „im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des gesamten IKS und des RMS beschrieben werden“ und „zur Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Systeme Stellung genommen werden“ soll. Zudem ergibt sich aus den Anpassungen der Grundsätze 4 und 5 des DCGK eine Pflicht des Vorstands, ein an der Risikolage des Unternehmens ausgerichtetes, angemessenes und wirksames Compliance Management System im Unternehmen einzurichten.

Grundsatz 4 und 5  
DCGK 2022

Dies bedeutet, dass die Governance Systeme (IKS, RMS und CMS) nicht vollumfänglich und in allen Einzelheiten beschrieben werden müssen. Was im Einzelnen zu beschreiben ist, ist hingegen individuell zu betrachten und hängt insbesondere davon ab, welches Rahmenwerk oder welchen Standard die Gesellschaften bei der Einrichtung der Systeme zugrunde legen. Hat ein Unternehmen beispielsweise das RMS gemäß den Vorgaben des IDW PS 981 (Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen) etabliert, bilden die acht Grundelemente des IDW PS 981 die wesentlichen Merkmale des RMS.

Die Kodex-Änderungen führen insgesamt zu einem Wandel von der in der Praxis bislang üblichen deskriptiven hin zu einer bewertenden Berichterstattung der Governance Systeme. In jüngster Vergangenheit veröffentlichte Geschäftsberichte zeigen erste Umsetzungen bei der Stellungnahme zur Angemessenheit und Wirksamkeit der Governance Systeme. Die aktuelle Berichtssaison wird zeigen, in welchem Ausmaß börsennotierte Unternehmen in ihrer zukünftigen Berichterstattung auch eine inhaltliche Bewertung der Governance Systeme vornehmen werden.



**Ihr Kontakt**  
Malaika Tetsch,  
München,  
malaika.tetsch@  
wts.de

2c | Die digitale Verwaltung externer Arbeitskräfte durch SAP Fieldglass |

Autorinnen: Alicia Meise und Caroline Schmidt, beide Düsseldorf

**Key Facts**

- › Unternehmen sehen sich mit neuen Beschäftigungsstrukturen konfrontiert und greifen zunehmend auf Fremdpersonal zurück.
- › Das Vendor-Management-System SAP Fieldglass ist eine zweiseitig nutzbare Cloud-Plattform sowohl für Auftraggeber als auch für Auftragnehmer.
- › Der gesamte Einsatzzyklus von Fremdpersonal kann über SAP Fieldglass abgebildet und gesteuert werden.
- › Es zeichnet sich durch eine hohe Transparenz und sichere Compliance aus.

Unternehmen dabei hilft, ihre externen Arbeitskräfte und Dienstleistungsanbieter effektiver zu rekrutieren, zu verwalten und zu bezahlen.

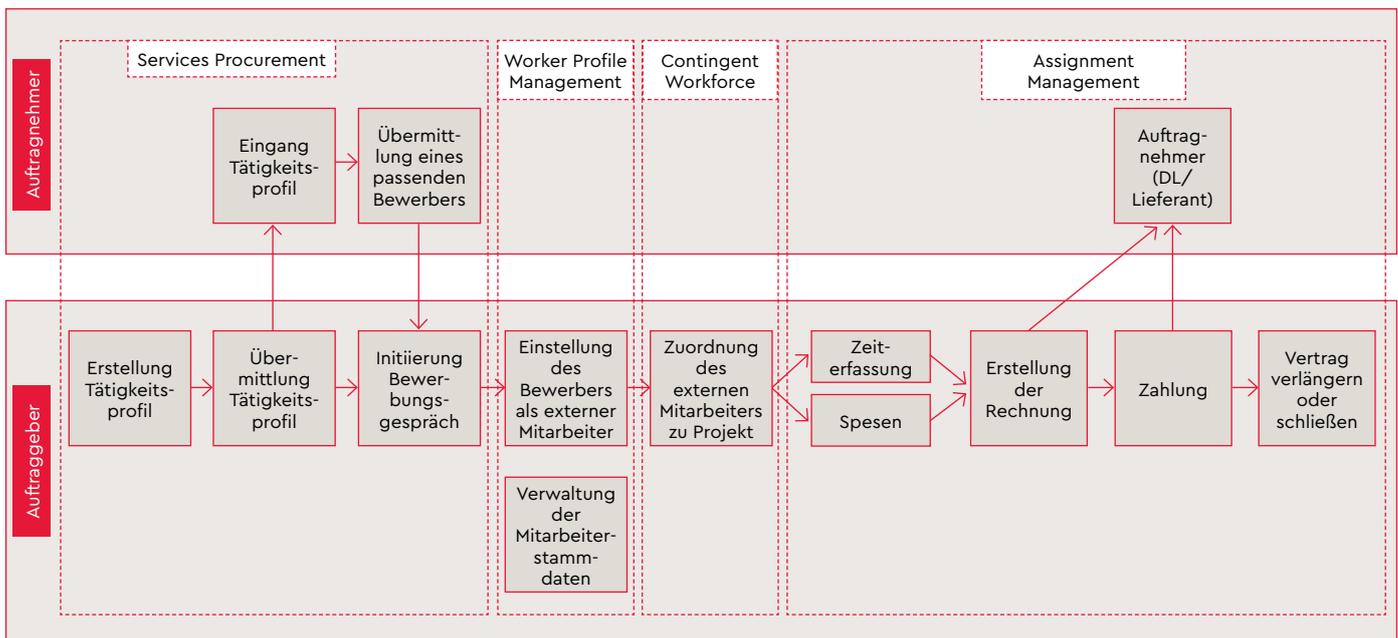
Die Anbindung von SAP Fieldglass kann über verschiedene ERP Systeme wie bspw. Oracle, Microsoft Dynamics, IBM Cognos oder S/4HANA cloudbasiert oder on-premise erfolgen. SAP Fieldglass ermöglicht die Bedienung über sämtliche Eingabegeräte wie Smartphone, Tablet oder Laptop.

Der Einsatzzyklus von Fremdpersonal lässt sich in SAP Fieldglass mit Hilfe von vier verschiedenen Anwendungen steuern: „Services Procurement“, „Worker Profile Management“, „Contingent Workforce Management“ und „Assignment Management“. Im Services Procurement werden Dienstleistungsanfragen erarbeitet, intern genehmigt und an den Auftragnehmer versendet. Die Anzeige und Pflege aller Kontaktinformationen, Werdegänge, Beschäftigungsdauern, Zertifizierungen und mehr finden im Worker Profile Management statt (Single Source-of-Truth). In der Anwendung Contingent Workforce Management erfolgt die Einbindung und das Management externer Ressourcen auf Projekten. Über das Assignment Management erlaubt die Plattform zudem eine Integra-

SAP Fieldglass Anwendungen

Zunehmender Anteil von Fremdpersonal

Externe Arbeitskräfte (u.a. überlassene Arbeitskräfte, Berater, Freiberufler) spielen eine immer größere Rolle im Unternehmensumfeld. Die Beschäftigungsstruktur hat sich in den letzten Jahren fundamental verändert und Unternehmen sind zu höherer Flexibilität in ihrer Personalplanung aufgerufen. Damit diese Flexibilität nicht durch komplexe On- oder Offboarding-Prozesse beeinträchtigt wird, bietet das Vendor-Management-System SAP Fieldglass eine cloudbasierte Plattformlösung, die



## 2 Risk &amp; Compliance

Nachgefragte  
Kompetenzen je nach  
Bedarf sichern

tion der Zeiterfassung, das Zuweisen von Arbeitsaufträgen sowie die Sicherstellung des On- und Offboardings.

SAP Fieldglass bietet Unternehmen Zugang zu einer großen Anzahl von qualifizierten Bewerbern. Zur effizienten Beschaffung von Fremdpersonal werden die Anforderungen an den externen Mitarbeiter in Form eines Tätigkeitsprofils definiert. Das Tätigkeitsprofil umfasst u.a. den Zeitraum des Einsatzes, eine Beschreibung des Aufgabenprofils und den Einsatzort.

Anbindung der  
Dienstleister

Die Dienstleister sind an die Plattform angebunden, so dass Auftragnehmer und Auftraggeber über das System miteinander kommunizieren können. Das Tätigkeitsprofil kann dementsprechend an ausgewählte Dienstleister/Lieferanten übermittelt werden. Diese haben wiederum die Möglichkeit, mit einem passenden Bewerber auf das Tätigkeitsprofil zu antworten.

Der Auftraggeber kann die Bewerber sichten und gemäß seinen Anforderungen und notwendigen Qualifikationen zum Vorstellungsgespräch einladen; dieses kann ebenfalls über die Plattform initiiert werden. Sobald die Auswahl

auf einen Bewerber gefallen ist, wird dieser als externer Mitarbeiter im System angelegt und kann während des gesamten Einsatzzyklus im System verwaltet werden.

Während ihres Einsatzes können externe Mitarbeiter Tätigkeitsnachweise (Zeiten) und Ausgabennachweise (Spesen) digital einreichen. Es besteht die Möglichkeit, ein Zeiterfassungssystem des Auftraggebers anzubinden oder die Zeiterfassung direkt in SAP Fieldglass vornehmen zu lassen.

Aus den eingereichten Nachweisen wird für den Auftragnehmer automatisch eine Rechnung generiert. Die Zahlung kann über eine Schnittstelle durchgeführt werden. So können Unternehmen sicherstellen, dass ihre externen Arbeitskräfte pünktlich und korrekt bezahlt werden. Am Ende der Vertragslaufzeit kann der Arbeitsauftrag schließlich verlängert oder geschlossen werden.

Unternehmen stehen mit Vendor-Management-Systemen, wie SAP Fieldglass, viele Werkzeuge zur Verfügung, die sie insgesamt in die Lage versetzen, ihre Personalressourcen flexibel und agil einzusetzen, um ihren ROI zu maximieren.

Ganzheitliche Sicht auf  
externe Belegschaft



**Ihr Kontakt**  
Norbert  
Simmerling,  
München,  
norbert.simmerling  
@wts.de

## Kurznnews

**2d | Corporate Sustainability Reporting Directive in Kraft getreten |**

Autor: Lukas Klein, Frankfurt a. M.

Inkrafttreten der CSRD

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) ist am 05.01.2023 in Kraft getreten und löst die bisher gültige Non Financial Reporting Directive (NFRD) ab. Bereits am 10.11.2022 hatte das EU-Parlament die CSRD verabschiedet (vgl. WTS Journal 05/2022). Mitgliedstaaten der EU müssen die Richtlinie innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umsetzen.

Verpflichtende  
Standards zur  
Nachhaltigkeits-  
berichterstattung

Die CSRD soll die Regeln zur Berichterstattung über Nachhaltigkeit modernisieren und erweitern, sodass Unternehmen detaillierte Angaben über die Auswirkungen ihrer Aktivitäten in

den Bereichen Umwelt, Soziales und Governance machen müssen. Konkretisiert werden die Inhalte durch die neuen EU-Berichtsstandards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards – ESRS), die zukünftig verpflichtend anzuwenden sein werden.

Die bisher nach der NFRD berichtspflichtigen Unternehmen haben die CSRD ab dem 01.01.2024 anzuwenden. Ab dem 01.01.2025 müssen auch große Kapitalgesellschaften gemäß den Kriterien des § 267 Abs. 3 HGB nach der CSRD berichten.



**Ihr Kontakt**  
Dr. Christian  
Herold, Frank-  
furt a. M.,  
christian.herold@  
wts.de

## Kurznews

**2e | EFRAG Sustainability Reporting Board übergibt verabschiedete ESRS-Entwürfe an Europäische Kommission** | *Autorin: Claudia Sroka, Berlin*

Erste ESRS-Entwürfe

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) veröffentlichte am 29.04.2022 erste Konsultationsentwürfe zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Exposure Drafts of European Sustainability Reporting Standards – ED ESRS). Die darauffolgende Konsultationsphase trug zu einer Verringerung sowohl des Detaillierungsgrads als auch der Offenlegungspflichten gegenüber dem ersten ED ESRS bei.

Am 15.11.2022 übergab das EFRAG Sustainability Reporting Board die überarbeiteten und finalen ESRS-Entwürfe an die EU-Kommission. Die EU-Mitgliedstaaten müssen nun über die erhaltenen ESRS-Entwürfe abstimmen, bevor sie als delegierte Rechtsakte veröffentlicht werden. Werden die delegierten Rechtsakte bis zum 30.06.2023 veröffentlicht, sind die ESRS ab dem 01.01.2024 von Unternehmen im Anwendungsbereich der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) anzuwenden.

Übergabe an EU-Kommission



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

**WTS und powercloud machen Energieversorger fit für die digitale Zukunft |**

Autoren: Juliana Zeidler, München, und Serkan Ucgun, Stuttgart

**Key Facts**

- › Steigende Kosten, sinkende Margen und häufige Änderungen des regulatorischen Umfelds erhöhen den Druck auf Energieversorger in Richtung Technologie-Wandel.
- › Mit einer neuen Software as a Service (SaaS)-Plattform etabliert sich das kleine Startup powercloud immer stärker im Markt für Abrechnungssysteme von Energieversorgern.
- › WTS ist seit vielen Jahren Beratungspartner von powercloud und stellt die Prozess- und Datenqualität im Bereich Finance und Tax sicher.

verwendeten, veralteten, langsamen und starren Systemen überlegen.

Das Unternehmen entwickelte sich vom kleinen Start-Up aus dem Schwarzwald zu einem der Marktführer in Deutschland. Inzwischen werden bereits über 10 Mio. Endkunden und über € 11 Mrd. Umsatz auf dieser SaaS-Plattform abgerechnet. Weitere 20 Mio. Endkunden sollen noch in das System migriert werden.

Unternehmensentwicklung

Das badische IT-Unternehmen bietet eine standardisierte, aber konfigurierbare Software an, mit der die Energieversorger ihren Kunden individuelle Angebotspakete schnüren können. Nach eigenen Angaben reduziert das Unternehmen die Abwicklungskosten („Cost to Serve“) im Massengeschäft seiner Kunden um bis zu 80 % und senkt die Kosten für die Betreuung von Endkunden von rund € 30 auf durchschnittlich nur € 10 pro Endkunde und Jahr.

Kostensenkung durch standardisierte, aber konfigurierbare Software

Für die korrekte und agile Umsetzung neuer Anforderungen im System ist die Zusammenführung unterschiedlicher Kompetenzen entscheidend. Gefordert ist insbesondere Fachwissen hinsichtlich der Vertriebsprozesse bis hin zur Buchhaltung, energiewirtschaftliches Knowhow sowie ein hohes Maß an technischem Verständnis und Umsetzungs-kompetenz. Und nicht zu unterschätzen: Die Fähigkeit, all dieses Knowhow unter einen Hut zu bekommen.

Zusammenführung unterschiedlicher Kompetenzen

Schon im Jahr 2017 wurde die WTS im Rahmen eines Migrationsprojekts für einen großen Energielieferanten ins Boot geholt, um diese Herausforderungen ganzheitlich zu bewältigen. Seit nunmehr sechs Jahren begleiten wir den Steuer- und Finanzbereich eines großen deutschen Energielieferanten bei der Migration seiner B2C-Kunden auf die neue Plattform von powercloud. In dieser Zeit konnte das Digital Transformation Team der WTS umfangreiches Knowhow aufbauen, welches in verschiedenen Rollen erfolgreich im Finance Bereich eingesetzt wird. Unsere Experten bilden die zentrale Schnittstelle zwischen fachlichen Anforderungen

Einbindung von WTS in Migrationsprojekt

Hintergrund

Der Krieg in der Ukraine dauert nun bereits seit über einem Jahr an: Mit den damit einhergehenden Preissteigerungen ist das Thema Energieversorgung wieder stark in den Fokus der Öffentlichkeit gerückt. Doch schon seit Jahren ist im hart umkämpften deutschen Energiemarkt viel Bewegung. Sinkende Margen, erhöhter Kundenwechsel und teils veraltete Technologien haben dazu geführt, dass der Ruf nach flexiblen, kostengünstigen IT-Lösungen immer lauter wurde.

Regulierter Markt mit häufigen Änderungen der gesetzlichen Anforderungen

Darüber hinaus bewegt sich die Energiewirtschaft auf einem stark regulierten Markt mit gesetzlichen Anforderungen, die sich häufig ändern. Um den geltenden Regelungen zu entsprechen, müssen Energieversorger immer wieder schnell und flexibel Prozessänderungen vornehmen.

Software as a Service (SaaS)-Plattform von powercloud

Das Software as a Service (SaaS)-Unternehmen powercloud hat die schwierige Situation, in der sich Unternehmen der Energie- und Versorgungsbranche befinden, frühzeitig erkannt. Seit 2012 bietet powercloud ein Massenprozesssystem für die Abwicklung und Abrechnung von Strom, Gas, Wärme und Abwasser sowie für Produkte und Dienstleistungen im B2C- und B2B-Bereich an. Die angebotene (SaaS)-Plattform von powercloud ist den bisher

und der Weiterentwicklung durch den Softwareanbieter.

Ausweitung der Zusammenarbeit auf Entwicklungsanforderungen

Im April 2022 startete zudem auch die Zusammenarbeit zwischen der WTS und powercloud im Umfeld der von den Kunden gemeldeten Entwicklungsanforderungen. Dabei nehmen wir uns fachlich den Anforderungen rund um das Nebenbuch, der Nebenbuch-Hauptbuch-Schnittstelle und des Zahlungswesens an.

Onboarding und Customizing von Systemen für neue Kunden

Das Tätigkeitsfeld der WTS hat sich mit der Zeit auch auf das Onboarding und Customizing von Systemen für neue Kunden sowie das Produktmanagement im Bereich der Steuervorprozesse erweitert.

Datenqualität von Steuervorprozessen

Aktuell ist WTS von diversen Energieversorgern mandatiert, die Datenqualität von Steuervorprozessen im Zusammenhang mit der Einführung des neuen Abrechnungssystems zu erhöhen. Mit

unserer Unterstützung werden Monats-, Quartals- und Jahresabschlüsse von unseren Mandanten gesichert.

Damit bildet die WTS eine wichtige Schnittstelle zwischen Fachbereich und IT. Gerade mit dem Knowhow zu komplexen Themen, wie der Umsatzsteuersenkung auf die Lieferung von Erdgas und Wärme, der Soforthilfezahlung für den Dezemberabschluss sowie der Energiepreisbremsen, welche in den letzten Monaten schnell und möglichst transparent für die Endkunden umgesetzt werden mussten, war und ist die WTS ein wichtiger Partner für powercloud und unsere Mandanten im Energiemarkt.

Wir freuen uns auf weitere herausfordernde Projekte und darauf, zusammen mit powercloud sowie unseren langjährigen Partnern im Energieversorgermarkt die Zukunft in der Energiewirtschaft erfolgreich zu gestalten.



**Ihr Kontakt**  
Andras Szigeti,  
Düsseldorf,  
andras.szigeti@wts.de

## Impressum

### Herausgeber

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

ISSN 2195-7746 WTS-Journal

### Redaktion

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

### Standorte

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

### Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

### Druck

LOGOPRINT, München

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

© Fotos: Pexels/Ivan Samkov (Seite 1), yume-photography on unsplash (Seite 7), istockphoto/seb\_ra (Seite 11), Pexels (Seite 14), unsplash (Seite 18), chuttersnap on unsplash (Seite 20), istockphoto/George Rudy (Seite 23), Pexels/Ben Mack (Seite 24), Pexels/Andrew Neel (Seite 27), Sebastian Pichler on unsplash (Seite 29), Uliana Kopanytsia on unsplash (Seite 30), pexels/Linda Gschwentner (Seite 34), David van Dijk on unsplash (Seite 36), Pexels/Uva Rova (Seite 40), Verne Ho on unsplash (Seite 43), Malik Shibly on unsplash (Seite 45), Grant Lemons on unsplash (Seite 46), Florencia Potter on unsplash (Seite 48), Xuanyu Han/getty images (Seite 51), Appolinary Kalashnikova on unsplash (Seite 53), istockphoto/ozgurdonmaz (Seite 56), Pexels/cottonbro (Seite 63), Pexels/Maria Orlova (Seite 68), Christopher Burns on unsplash (Seite 70), Letizia Agosta on unsplash (Seite 72); alle anderen Abbildungen © WTS



## Empowering excellence

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

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