

Oktober 2023

wts journal

03/23

Mandanteninformation

wts.com/de

TAX

Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“)

Zinsschranke (§ 4h EStG) erfasst nach geltendem Recht nur Vergütungen für die zeitlich begrenzte Nutzung von Fremdkapital

Rs. Schütte: Direktanspruch in der Umsatzsteuer

Entwurf eines BMF-Schreibens zu Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes („AStG-Erlass“)

Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

LEGAL

Data & AI: Ein Überblick über die europäischen gesetzgeberischen Initiativen

ADVISORY

Finaler Stand der ESRS veröffentlicht – Vereinfachungen sind nicht unumstritten

Neue unternehmerische Lieferketten-Sorgfaltspflichten erfordern umfangreiche Risikoanalyse

DIGITAL

SAP S4/HANA als Chance für die Steuerfunktion

wts

Seite	TAX	Seite
	Steuerpolitik	
7	a Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes	
12	b Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“)	
15	c Regierungsentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG)	
17	d Der Spitzenausgleich und seine Zukunft in Deutschland – Eine beihilferechtliche Herausforderung	
	1 Ertragsteuern	
19	a Zinsschranke (§ 4h EStG) erfasst nach geltendem Recht nur Vergütungen für die zeitlich begrenzte Nutzung von Fremdkapital	
20	b Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.7	
22	c Sachlicher Anwendungsbereich des Verlustverrechnungsverbots des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG bei steuerlicher Rückwirkung einer Umwandlung	
24	d Einbringung in eine gewerbliche Personengesellschaft gegen Gesellschaftsrechte und gesamthänderisch gebundene Rücklage	
25	e Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten	
27	f Unzulässige Richtervorlage zur steuerlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen mit einem starren Rechnungszinsfuß von 6 %	
27	g BMF-Schreiben zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG)	
	2 Umsatzsteuer	
28	a Rs. Schütte: Direktanspruch in der Umsatzsteuer	
30	b Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding	
31	c Billigkeitserlass von Nachforderungszinsen	
	d Kein Aufteilungsgebot bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen	32
	e Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen in Form eines „Kochevents“	34
	3 Grunderwerbsteuer Zur Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs bei einer Kapitalgesellschaft	35
	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer Zinsvorteil bei Gewährung eines niedrig verzinslichen Darlehens unterliegt der Schenkungssteuer	37
	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung	
	a Neues BMF-Schreiben zu häuslichem Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale	38
	b Zufluss von Arbeitslohn bei Wertgut-haben	40
	c Garagenkosten mindern den geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung nur unter bestimmten Voraussetzungen	42
	d Doppelte Haushaltsführung – Welche Kosten sind bei der € 1.000-Grenze zu berücksichtigen? – Ein Überblick über die aktuelle Rechtsprechung	43
	e Summenbeitragsbescheid führt nicht zu Arbeitslohn	44
	6 Energiesteuer Verpflichtung zur Durchführung von Energieaudits für Nicht-KMU bis zum 31.12.2023	45
	7 Internationales	
	a Deutschland: Entwurf eines BMF-Schreibens zu Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes („AStG-Erlass“)	46
	b Deutschland: Überarbeitung der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung und Entwurf eines neugefassten „AStG-Erlasses“	47
	c Deutschland: Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)	49

Seite		Seite
	ADVISORY	
51	d Deutschland: Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung bei Einstellung der Produktion und Fortführung im Ausland	1 Financial Advisory a Finaler Stand der ESRS veröffentlicht – Vereinfachungen sind nicht unumstritten 67
52	e EU: Initiativen-Paket der EU-Kommission mit erneutem Vorstoß zu einer einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage	b ISSB veröffentlicht globale Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards IFRS S1 und IFRS S2 69
54	f EU: Entwurf der EU-Kommission für eine EU-Verrechnungspreisrichtlinie	c Auswirkungen des SanInsKG auf die Fortbestehensprognose 70
56	g Luxemburg/Deutschland: Deutschland und Luxemburg einigen sich auf Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen	d IDW und EFRAG zu IASB ED/2023/2 – Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten 71
56	h OECD: Neues zu Amount B – Stand der Vereinfachungsregeln	e Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS IFA 3) 72
58	i Österreich/Deutschland: Deutschland und Österreich unterzeichnen Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen	f Einfluss von M&A-Transaktionen auf die Aktienkursentwicklung von DAX-Unternehmen 74
59	j Österreich: Gruppenbesteuerung und Ergebnisausgleich zwischen Schwester-gesellschaften? – Aktuelle Rechtsfragen	g Einigung zur Finalisierung von Basel III erzielt 77
60	k Österreich: (Keine) Homeoffice-Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding	h Entwurf ED/2023/3 mit Änderungen an den IFRS für KMU infolge von Pillar Two veröffentlicht 77
62	l Russland: Bestimmte DBA-Regelungen mit 38 Staaten auf Eis gelegt	2 Risk & Compliance Neue unternehmerische Lieferketten-Sorgfaltspflichten erfordern umfangreiche Risikoanalyse 78
63	m Schweiz/Deutschland: Deutschland und die Schweiz unterzeichnen Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen	Themenspecial Pillar Two ready mit SAP PaPM 80
	LEGAL	
	Data Compliance	Digital Trends
64	a Data & AI: Ein Überblick über die europäischen gesetzgeberischen Initiativen	a SAP S4/HANA als Chance für die Steuerfunktion 88
65	b Verstöße im Rahmen von Dienstreisen und Reisekostenabrechnungen – Arbeitsrechtliche Sanktionen	b Grundsteuerreform – Wie geht es nun weiter nach der überstandenen Hauptfeststellung? 90

Der Beginn einer neuen Ära: Generative AI im Steuerbereich



← StB Michel Braun,
WTS Partner

↓ Dr. Jenny Köppe-Karkutsch



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

als Ende November 2022 ChatGPT veröffentlicht wurde, markierte das den Beginn einer neuen Ära im Bereich KI: Die Fähigkeiten von generativer KI wurden plötzlich für eine breite Öffentlichkeit unmittelbar nutzbar und erlebbar.

Seitdem befinden wir uns in einer dynamischen Phase der KI-Entwicklung. So sehen wir gerade riesige Fortschritte bei der Leistungsfähigkeit generativer Sprachmodelle. Die immer größer werdenden Modelle ermöglichen eine schnellere Verarbeitung der Anfragen, eine höhere Qualität der generierten Texte sowie eine Erweiterung des Funktionsumfangs. So können die Modelle mittlerweile auch Bilder und Videos auswerten, Audiodateien analysieren oder sogar ganze Programmcodes schreiben. Die Entwicklung wird dabei nicht nur von OpenAI (den Machern hinter ChatGPT) vorangetrieben, sondern auch von anderen Branchengrößen wie Google oder Microsoft. Aber auch neue Anbieter, wie das Heidelberger Unternehmen Aleph Alpha, drängen in den Markt.

Auch zu den Methoden, mit denen wir den Modellen als Nutzer die besten Antworten entlocken können, gibt es immer neue Erkenntnisse. So kristallisiert sich aktuell mehr und mehr heraus, welche Kombination aus Sprachmodell und menschlicher Eingabe für konkrete Anwendungsfälle die qualitativ hochwertigsten Ergebnisse erzielt.

Dieser Entwicklung öffnen sich derzeit auch viele Unternehmen im deutschsprachigen Raum: In den letzten Wochen und Monaten gab es zahlreiche Pressemitteilungen, mit denen die Implementierung von Sprachmodellen in der unternehmenseigenen Infrastruktur angekündigt wurde – eine Tendenz, die wir auch bei unseren Mandanten beobachten.

Auch im Steuerbereich konnten bereits in der Vergangenheit KI-Projekte er-

folgreich umgesetzt werden. Allerdings galten solche Projekte häufig als relativ zeit- und kostenintensiv mit hohen Anforderungen an die benötigten Daten hinsichtlich Verfügbarkeit und Format. Dies begrenzte die Anwendungsfälle mit echtem Mehrwert für die Steuerfunktion ganz erheblich.

Mit dem Erscheinen der generativen Sprachmodelle hat sich diese Situation nun grundlegend geändert. Zum einen ist es diesen jetzt möglich mit einer größeren Bandbreite von Daten zu arbeiten. Die Modelle verarbeiten sowohl strukturierte Daten, wie Exports aus ERP-Systemen oder Excel-Dateien, als auch unstrukturierte Daten, welche von Gesetzestexten und Richtlinien bis hin zu E-Mails und Präsentationen reichen. Zum anderen werden moderne Sprachmodelle bereits vortrainiert, wodurch sich der Bedarf an übermäßigen Trainingsdaten entscheidend reduziert. Der Wert der generativen KI geht dabei über den einfachen Automatisierungsgedanken hinaus: Die Nutzung von KI wird die Art und Weise, wie wir zusammenarbeiten, verändern, indem die Technologie uns hilft, das Teilen von Wissen zu beschleunigen und neue Ideen zu generieren.

Für die Steuerabteilungen der Unternehmen bietet die aktuelle Situation eine gute Gelegenheit, mit der Nutzung von KI zu starten. Dabei empfiehlt es sich, mit kleineren, klar abgegrenzten Use Cases zu beginnen, um mit kurzen Umsetzungszeiten und überschaubaren Kosten schnell einen erkennbaren Mehrwert für die Steuerfunktion zu erzielen. Ein erster, erfolgreicher Anwendungsfall hilft häufig dabei, weitere Use Cases zu identifizieren und fördert zugleich die Akzeptanz der Technologie bei den Mitarbeitern.

Beispiele für geeignete Anwendungsfälle gibt es viele: So kann ein generatives Sprachmodell z.B. bei komplexen steuerlichen Sachverhalten (wie Pillar

Two oder HR Taxes) dabei helfen, die Themen schneller zu durchdringen. Auch Konsistenz bei der Kommunikation mit den weltweiten Finanzbehörden oder das Thema „Near-Real-Time-Compliance“ im Rahmen der ViDA-Regulatorik gewinnen immer mehr an Bedeutung – Sprachmodelle können hier einen entscheidenden Mehrwert liefern. Eine der größten Stärken der generativen Sprachmodelle ist natürlich die Generierung von Texten, so dass sich ihre Nutzung ganz besonders bei der Erstellung von Reports, wie z.B. Verrechnungspreisdokumentationen, anbietet.

Selbst wenn es noch an einem konkreten Use Case fehlen sollte, unterstützen wir im Rahmen eines „KI Readiness“-Projekts gerne dabei, die notwendigen Prozesse und Daten-

grundlagen zu schaffen, Anwendungsfälle zu identifizieren und notwendige Vorkehrungen in den Bereichen Infrastruktur, Datenschutz und Change Management zu treffen.

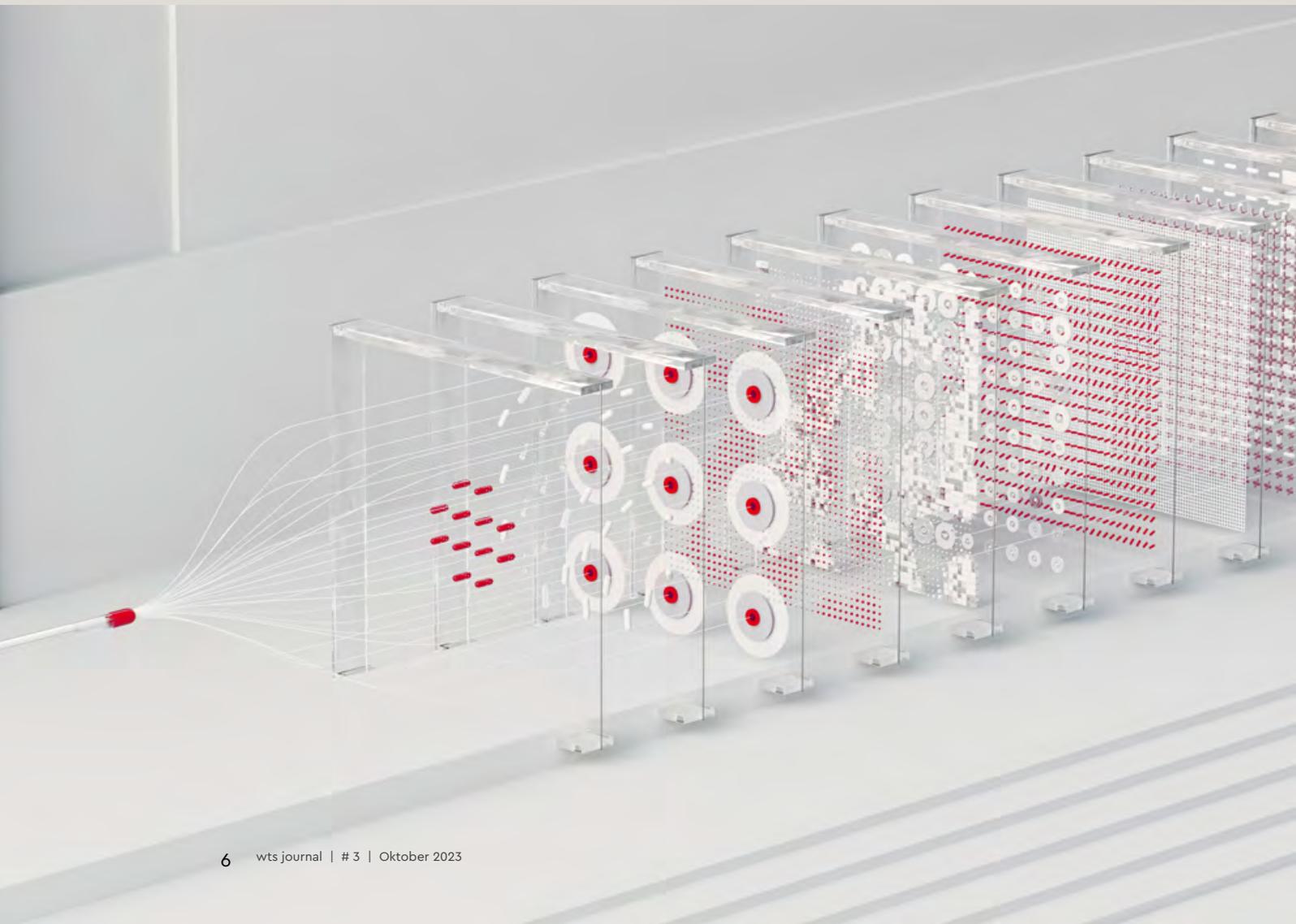
Sprechen Sie uns gerne darauf an!



Ihr Michel Braun



Ihre Jenny Köppe-Karkutsch



a | Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Das Bundeskabinett hat den Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes beschlossen.
- › Gegenüber dem Referentenentwurf haben sich noch einige wesentliche Änderungen ergeben.
- › Die Stellungnahme des Bundesrats wird am 20.10.2023 erwartet.

Gegenüber dem Referentenentwurf (RefE) haben sich im nun beschlossenen Regierungsentwurf (RegE) insbesondere noch folgende wesentliche Änderungen ergeben:

Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf

- › Bei der Investitionsprämie wurde der Förderzeitraum gegenüber dem RefE um zwei Jahre verlängert („vor dem 01.01.2030“ statt „vor dem 01.01.2028“). Der Mindestbetrag für eine förderfähige Investition wurde auf € 5.000 abgesenkt (RefE: € 10.000). Die beantragte Bemessungsgrundlage muss mindestens € 10.000 betragen (RefE: € 50.000). Je Antragsteller können zwischen dem 31.12.2024 und dem 01.01.2032 maximal vier Anträge gestellt werden (RefE: maximal zwei Anträge).

Steuerliche Investitionsprämie für begünstigte Klimaschutz-Investitionen i.S.v. Energieeffizienz-Investitionen

- › Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind, soll anstelle der linearen Abschreibung wieder die degressive Abschreibung i.H.v. bis zu 25 %, höchstens das 2,5-fache der linearen Abschreibung, in Anspruch genommen werden können. Die Regelung wurde neu in den RegE aufgenommen.

Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E)

- › Aufgrund des akuten Wohnraum Mangels sowie der anhaltenden wirtschaftlichen Belastungen durch hohe Baukosten soll als konjunktur-, wirtschafts- oder wachstumspolitische Maßnahme zur Förderung des Wohnungsbaus und zur Unterstützung der Bauwirtschaft befristet die Inanspruchnahme einer geometrisch-degressiven Abschreibung für Gebäude mit fallenden Jahresbeträgen ermöglicht werden. Die neue degressive AfA nach § 7 Abs. 5a EStG-E kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz in Höhe von 6 % vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden. Sie hat im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig zu erfolgen. Solange die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche

Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude mit 6 % befristet auf sechs Jahre (§ 7 Abs. 5a EStG-E)

Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes vom 30.08.2023

Am 30.08.2023 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet (vgl. WTS Journal 02/2023 zum Referentenentwurf vom 14.07.2023).

Hintergrund

Um den Herausforderungen der deutschen Wirtschaft durch aktuelle Krisen, der Dekarbonisierung und dem demographischen Wandel begegnen zu können, sollen auch aus steuerlicher Sicht die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen verbessert werden. Mit dem Gesetz sollen zielgerichtete Maßnahmen ergriffen werden, die die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern und Impulse setzen, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren und mit unternehmerischem Mut Innovationen wagen können. Dies sei wichtig, um die Transformation der Wirtschaft zu begleiten sowie die Wettbewerbsfähigkeit, die Wachstumschancen und den Standort Deutschland zu stärken. Daneben würden Maßnahmen ergriffen, um das Steuersystem an zentralen Stellen zu vereinfachen und durch Anhebung von Schwellenwerten und Pauschalen vor allem kleine Betriebe von Bürokratie zu entlasten. Zudem würden Maßnahmen umgesetzt, die dazu beitragen, unerwünschte Steuergestaltungen aufzudecken und abzustellen und damit das Vertrauen in den Staat zu stärken. Darüber hinaus werde das Steuerrecht im Rahmen des im Koalitionsvertrag Vereinbarten weiter modernisiert.



Abnutzungen nicht zulässig. Soweit diese eintreten, kann zur linearen Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a EStG gewechselt werden.

Die neue degressive AfA wird ausschließlich für Gebäude ermöglicht, die Wohnzwecken dienen, in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind und mit deren Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen wird. Als Beginn der Herstellung bei Gebäuden gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Der Steuerpflichtige trägt die Nachweispflicht. Sollten landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeigen vorgeschrieben sein, hat der Steuerpflichtige zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat. Im Fall der Anschaffung ist die Inanspruchnahme der degressiven Absetzung für Abnutzung nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird. Damit auch in Fällen der Anschaffung nur neue Gebäude von der Regelung umfasst werden, muss der Steuerpflichtige das Gebäude zudem bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung anschaffen. Ein Gebäude ist grundsätzlich fertiggestellt, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Der Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen

Verfüugungsmacht. Das ist regelmäßig der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Für die Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung im Fall der Anschaffung müssen also Fertigstellung und Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in einem Kalenderjahr liegen.

- › Der lineare AfA-Satz für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Wohngebäude wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 auf 3 % angehoben (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Die zugleich im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 noch vorgesehene Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde nicht im Jahressteuergesetz 2022 umgesetzt. Aufgrund der Bezugnahme in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ist Satz 2 in Bezug auf die genannten Jahreszahlen an die im Jahressteuergesetz 2022 vorgenommenen Änderungen in Satz 1 anzupassen.
- › Neu im RegE ist auch die Regelung, wonach der Höchstbetrag für die Inanspruchnahme des Viertels der 1%-Bemessungsgrundlage für die private Nutzung bei rein elektrischen Firmenwagen (inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden, von € 60.000 auf € 80.000 Listenpreis angehoben werden soll.
- › Die im RefE u.a. – unter Einbezug auch der gewerbsteuerlichen Regelung – vorgesehene befristete Aussetzung der sog. Mindestgewinn-

Anpassung in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG-E

Firmenwagenbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG-E)

Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs

besteuerung von 2024 bis 2027 und die ab 2028 vorgesehene Anhebung des Sockelbetrags beim Verlustvortrag auf € 10 Mio. bzw. € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung hat es nicht in den RegE geschafft. Stattdessen soll bei der Mindestgewinnbesteuerung als Maßnahme zur Stärkung der Liquidität des Mittelstands die Prozentgrenze von derzeit 60 % temporär (von 2024 bis 2027) auf 80 % angehoben werden (§ 10d EStG-E und § 10a GewStG-E).

Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E)

- › In Bezug auf die Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E) sind die noch im RefE u.a. vorgesehenen Regelungen zur Verbesserung der Verwendungsreihenfolge, wonach steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig hätten entnommen werden können, nicht mehr im RegE enthalten. Auch die Regelung, wonach ab dem VZ 2025 die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren möglich sein sollte (§ 37 Abs. 3 EStG-RefE), ist nicht mehr vorgesehen.

Reform und Anpassung der Zinsschranke (§ 4h EStG-E)

- › In Bezug auf die Änderungen an der Zinsschranke sind dem RegE im Vergleich zum RefE nochmal erhebliche Änderungen zu entnehmen. Insbesondere wird auf die Streichung der Konzernklausel und des EK-Escapes verzichtet. Unter grundsätzlicher Beibehaltung der beiden Escape-Regelungen sollen diese durch vereinzelte Änderungen u.a. des Stand-Alone-Merkmals an die Vorgaben der ATAD angepasst werden. Die Stand-Alone-Klausel soll danach nur greifen, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staats des Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder der Geschäftsleitung des Steuerpflichtigen verfügt. Ebenso verzichtet der RegE auf die Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag. An der Einführung einer Anti-Fragmentierungsregel wird unverändert festgehalten. Danach kann die Freigrenze i.H.v. € 3 Mio. im Falle von gleichartigen Betrieben nur einmal genutzt werden. Die Neuregelung

der Zinsschranke soll erstmals für Wirtschaftsjahre Anwendung finden, die nach dem Gesetzesbeschluss im Bundestag beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden.

Darüber hinaus ist § 8a Abs. 2 KStG wegen der Modifikation der Stand-Alone-Klausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG-E) entbehrlich geworden und wird gestrichen. Auch in § 8a Abs. 3 KStG-E wird in Reaktion auf BFH-Rechtsprechung eine Anpassung vorgenommen. Mit Urteil vom 11.11.2015 (AZ: I R 57/13) hat der BFH entschieden, dass die Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter bei Prüfung der 10%-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG nicht zusammenzurechnen sind. Dies sei nicht sachgerecht und eröffne Gestaltungsspielräume. Mit der Änderung werde die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 04.07.2008, Rz. 82) wiederhergestellt, wonach die Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter bei Prüfung der 10%-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung zusammenzurechnen sind. Zudem werde die maßgebliche Beteiligungsgrenze an die des § 1 Abs. 2 AStG sowie des Art. 2 Abs. 4 der ATAD („mindestens“ statt „mehr als“ 25 %) angeglichen.

- › Im Zusammenhang mit der Einführung einer Zinshöhenbeschränkung (§ 4l EStG-E) wird im RegE ein neuer § 4l Abs. 2 EStG-E eingefügt. Sofern der Zinssatz den Höchstsatz ausschließlich aufgrund einer dem Vertragsabschluss nachfolgenden Änderung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB überschreitet, soll danach die Zinshöhenbeschränkung erst nach Ablauf eines Monats nach dem Zeitpunkt der Anpassung des Basiszinssatzes Anwendung finden. Somit soll die Abzugsbeschränkung bei einer Anpassung des Zinssatzes innerhalb des Monats insoweit nicht greifen. Die Zinshöhenbeschränkung soll erstmals für Zinsaufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 entstehen.

Einführung einer Zinshöhenbeschränkung (§ 4l EStG-E)

Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen ab dem 01.01.2025 (§ 14 UStG-E)

- › Die bereits aus dem RefE bekannten Vorgaben im Zusammenhang mit der Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen bleiben unverändert. Jedoch wurden die Übergangsregelungen zur elektronischen Rechnungsstellung um eine Fallkonstellation erweitert. War bislang vorgesehen, dass Unternehmer lediglich bis zum 31.12.2025 zunächst noch auf andere Rechnungsformen als die elektronische Rechnung ausweichen können, so ist nunmehr vorgesehen, dass auch im Kalenderjahr 2026 ausgeführte Umsätze bis zum 31.12.2026, z.B. in Form einer Papierrechnung oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, in jeglichem elektronischen Format fakturiert werden können. Diese Vereinfachung soll jedoch nur für Unternehmer gelten, deren Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 800.000 betragen hat (§ 27 Abs. 39 Nr. 2 UStG-E). Daneben wird eine Ermächtigungsgrundlage für das BMF geschaffen, Bestimmungen zur Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats einer elektronischen Rechnung zu erlassen (§ 12 Abs. 6 UStG-E).

Anpassung der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG-E)

- › Nach den Änderungen im RegE im Zusammenhang mit der im RefE vorgesehenen Anpassung der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG-E) sollen Abspaltungen auf eine Schwes-tergesellschaft wieder möglich sein. Verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB sollen nicht als außenstehende Personen angesehen werden. Ebenfalls soll ausdrücklich geregelt werden, dass die mittelbare Veräußerung einer an der Spaltung beteiligten Gesellschaft an außenstehende Personen schädlich für die steuerneutrale Spaltung ist. Laut Gesetzesbegründung soll dies im Einklang mit der bisherigen Rechtslage stehen. Die derzeitige Fassung des § 15 Abs. 2 UmwStG spricht allerdings lediglich von der Veräußerung von „Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft“. Alle Spaltungen, die am 14.07.2023 (Datum des RefE) noch nicht zum Handelsregister angemeldet waren,

sollen von der Neuregelung erfasst sein.

- › Die Regelungen zur Einführung einer Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen sollten nach dem RefE noch ab dem 01.01.2025 Anwendung finden; dann sogar unter Einbeziehung auch solcher Fälle, in denen der erste Schritt einer mitteilungs-pflichtigen innerstaatlichen Steuer-gestaltung nach dem Tag nach der Gesetzesverkündung und vor dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt umgesetzt wurde. Nach der neuen Anwendungsregelung im RegE wird hingegen das BMF ermächtigt, den erstmaligen Anwendungszeitpunkt der neuen Mitteilungspflichten durch ein im Bundesgesetzblatt Teil I bekanntzumachendes Schreiben zu bestimmen (Art. 97 § 33 Abs. 7 EGAO-E). Der Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen unterliegen danach ferner nur solche Steuergestaltungen, hinsichtlich derer das die Mitteilungspflicht aus-lösende Ereignis nach dem durch das BMF zu bestimmenden erstmaligen Anwendungszeitpunkt eingetreten ist. Durch die vorgesehene Zeit-spanne von mindestens einem Jahr zwischen dem Tag der Bekanntma-chung der Anwendungsbestimmung im Bundesgesetzblatt Teil I und dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt soll allen Beteiligten hinreichend Zeit gegeben werden, die zur Anwen-dung der Regelungen der §§ 138l bis 138n AO-E erforderliche IT-Infra-struktur einzurichten. Abschließend wird bestimmt, dass die gesetzlichen Regelungen über eine Mitteilungs-pflicht für innerstaatliche Steuerge-staltungen – sofern das BMF von sei-ner Ermächtigung keinen Gebrauch machen sollte – spätestens nach Ablauf von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres des Inkrafttretens der Neuregelung anzuwenden sind.
- › Der RegE enthält keine Anpassung der zu meldenden Daten des Kassensicherungssystems nach § 146a Abs. 4 AO mehr.
- › Zusätzlich zu den schon im RefE vor-gesehenen Maßnahmen in Bezug auf die steuerliche Forschungsförderung

Einführung einer Mittei-lungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen (insbesondere §§ 138l bis 138n AO-E)

(Keine) Vereinfachung des Meldeverfahrens für Kassen (§ 146a Abs. 4 AO-E)

Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung

soll der förderfähige Wert der geleisteten Arbeitsstunde für die Eigenleistungen auf € 70 je Arbeitsstunde angehoben werden. Unverändert werden maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähiger Aufwand anerkannt. Die Anhebung des Stundensatzes auf € 70 je Arbeitsstunde wird auch für die Begrenzung der förderfähigen Aufwendungen im Rahmen der Tätigkeitsvereinbarung bei Mitunternehmern vorgesehen. Der RegE enthält zudem eine Regelung, wonach KMUs zusätzlich eine Erhöhung der Forschungszulage um 10 Prozentpunkte auf 35 % beantragen können sollen.

Die Steuervergünstigungen des § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG, des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG sowie des § 7 Abs. 2 GrEStG, die auf die Gesamthand abzielen, haben mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) ab dem 01.01.2024 bei Personengesellschaften keinen Anwendungsraum mehr und laufen ins Leere. Um der Wirtschaft zumindest Rechtssicherheit bezüglich der Auswirkungen des MoPeG zum 31.12.2023 auf laufende Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 Satz 1, § 6 Abs. 3 Satz 2 und § 7 Abs. 3 Satz 1 GrEStG zu verschaffen, soll § 23 Abs. 25 GrEStG-E eingefügt werden. Die Regelung stellt klar, dass allein der weitgehende Entfall des Gesamthandsvermögens nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltensfristen führt. Die Nachbehaltensfristen gelten weiter; sie werden verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert.

Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht bei einem Erwerb von Inlandsvermögen durch Vermächtnis (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E)

› In Reaktion auf ein BFH-Urteil vom 23.11.2022 (AZ: II R 37/19), wonach die Voraussetzungen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht bei einem Erwerb von Inlandsvermögen durch Vermächtnis nicht erfüllt sind, soll nun gesetzlich festgeschrieben werden, dass der Erwerb von Inlandsvermögen durch Vermächtnis der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegt.

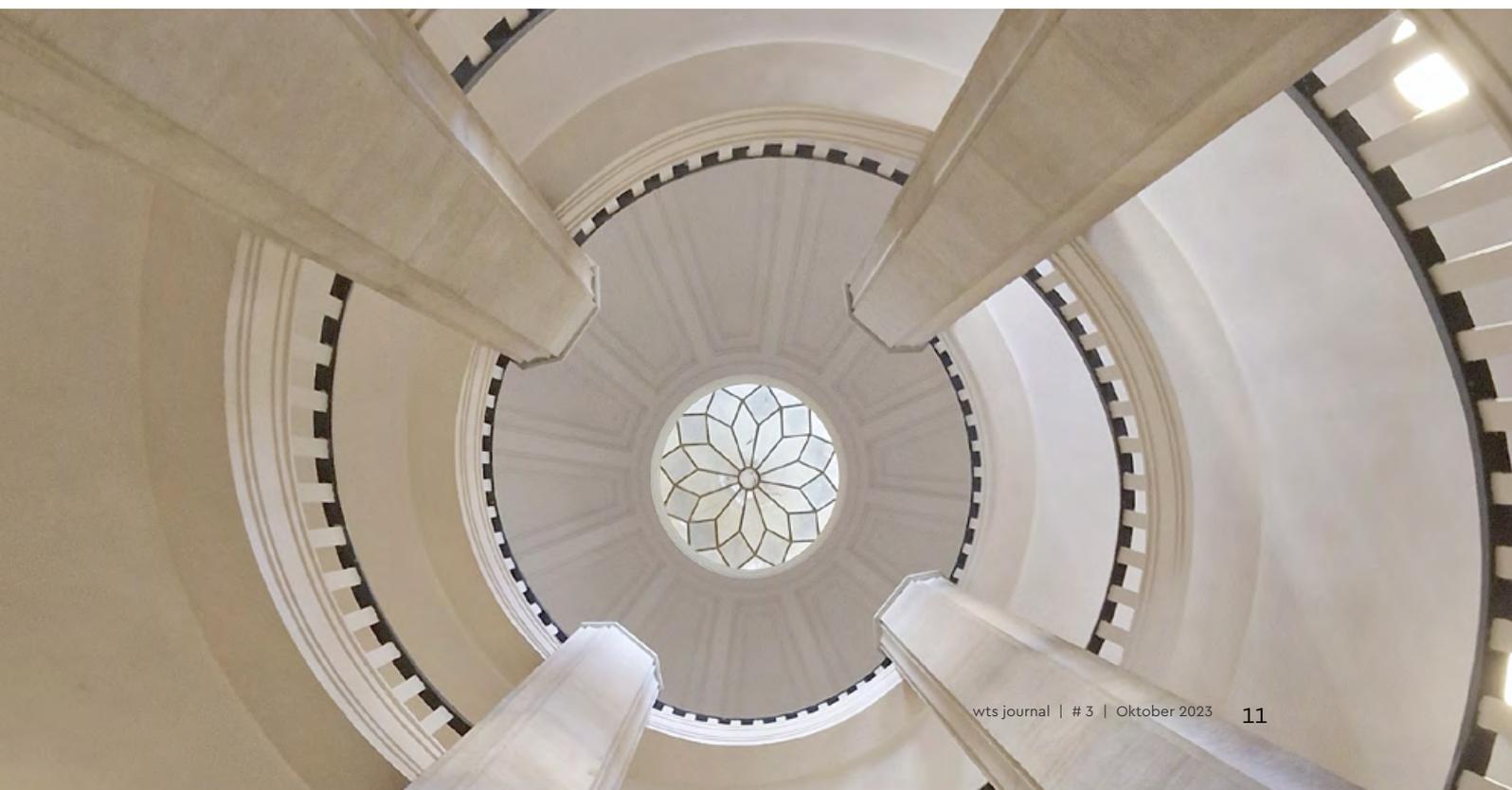
Reaktion auf das MoPeG in Bezug auf die Grunderwerbsteuer (§ 23 Abs. 25 GrEStG-E)

› In Sachen Grunderwerbsteuer sind laut RegE die Erörterungen mit den Ländern in Bezug auf die künftige Ausgestaltung der Steuervergünstigungen und der Ergänzungstatbestände noch nicht abgeschlossen.

Die Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf des Gesetzes wird in seiner Sitzung am 20.10.2023 erwartet. Es ist geplant, dass der Bundestag das Gesetz am 17.11.2023 in 2./3. Lesung beschließt. Das gesamte Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende 2023 abgeschlossen werden.



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



b | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“) | Autoren: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus und RAin/StBin Kelly Schulden, LL.M., beide München

Key Facts

- › Das Bundeskabinett hat den Regierungsentwurf des nationalen Pillar Two-Gesetzes am 16.08.2023 beschlossen. Die diesbezügliche Stellungnahme des Bundesrats wird in seiner Sitzung am 29.09.2023 erwartet.
- › Im Wesentlichen sind dem Regierungsentwurf weitere Konkretisierungen von Definitionen, die Einführung von Begriffsbestimmungen sowie die Umsetzung von Regelungen aus der OECD Agreed Administrative Guidance („AGG“) vom 01.02.2023 zu entnehmen.
- › Einzelne noch im Referentenentwurf angedachte Begleitmaßnahmen (u.a. die Abschaffung der Lizenzschanke (§ 4j EStG) sowie die Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen) wurden im Regierungsentwurf wieder gestrichen.
- › Hingegen blieb die Absenkung der Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG-E) unverändert enthalten.
- › Zusätzlich wurde eine Verschärfung der Wegzugbesteuerung aufgenommen (§ 21 Abs. 3 Satz 2 AStG-E).
- › Nicht im Zusammenhang mit Pillar Two steht die Forderung des Bundesrats, in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Fortgeltung des Gesamthandsprinzips unter MoPeG auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu normieren.

Neben weiterer Konkretisierung von Definitionen, der Einführung von Begriffsbestimmungen sowie der Umsetzung von Regelungen aus der OECD Agreed Administrative Guidance („AGG“) vom 01.02.2023, wie auszugsweise in § 4 MinStG-E zum Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile sowie § 5 MinStG-E zu ausgeschlossenen Einheiten, ergeben sich auch im Bereich der steuerlichen Begleitmaßnahmen wesentliche Änderungen sowie einige Anpassungen im Handelsrecht:

- › Über Staatsfonds gehaltene Beteiligungen werden nun mit einer Direktbeteiligung der öffentlichen Hand gleichgestellt. Mit § 4 Abs. 3 Sätze 2 und 3 MinStG-E wird Punkt 1.4 der AGG umgesetzt. Dies hat insbesondere Bedeutung für die Ermittlung der Umsatzgrenze nach § 1 Abs. 1 MinStG-E.
- › Durch die neu eingefügten Sätze 2 und 3 in § 15 Abs. 1 MinStG-E wird geregelt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses bzw. Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags Effekte aus etwaigem Push-Down-Accounting zu eliminieren sind. Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts von Vermögenswerten und Schulden bei einer Geschäftseinheit, die aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren, sollen nach Satz 2 nicht zu berücksichtigen sein. Satz 3 normiert eine Rückausnahme hiervon, wenn der betreffende Beteiligungserwerb vor dem 01.12.2021 stattfand und es der Unternehmensgruppe nicht möglich ist, den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ohne Berücksichtigung dieser Anpassungen zu bestimmen.
- › Der neu eingeführte § 17 MinStG-E setzt Punkt 2.3 der AGG um und enthält Bestimmungen zur einheitlichen Einstufung von Finanzinstrumenten als Eigen- oder Fremdkapital für den Emittenten und den Inhaber.

Wesentliche Änderungen sowie einige Anpassungen gegenüber dem Referentenentwurf

Staatsfonds sind keine oberste Muttergesellschaft

Keine Berücksichtigung von Push-Down-Accounting bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts

Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten für den Emittenten und den Inhaber

Regierungsentwurf vom 16.08.2023

Am 16.08.2023 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen beschlossen. Dieser nun beschlossene Regierungsentwurf weicht in einigen Punkten von dem nur knapp einen Monat zuvor veröffentlichten Referentenentwurf des BMF ab (vgl. zum Referentenentwurf WTS Journal 02/2023).

Konkretisierung des Dividendenkürzungsbetrags bei zusammengesetzten Finanzinstrumenten

- › Durch Einführung eines Satzes 2 in § 20 Abs. 2 MinStG-E wird der Punkt 2.3 der AGG umgesetzt und geregelt, dass bei zusammengesetzten Finanzinstrumenten der Dividendenkürzungsbetrag nur bezogen auf den Teil der Dividende angewendet wird, der auf die Eigenkapitalkomponente des Finanzinstruments entfällt.

Behandlung steuerlicher Zulagen

- › Mit der Anpassung des § 27 MinStG-E werden einige klarstellende Bestimmungen zur Behandlung steuerlicher Zulagen aufgenommen.

Verschärfung des Konsolidierungswahlrechts für Gruppenbesteuerungssysteme

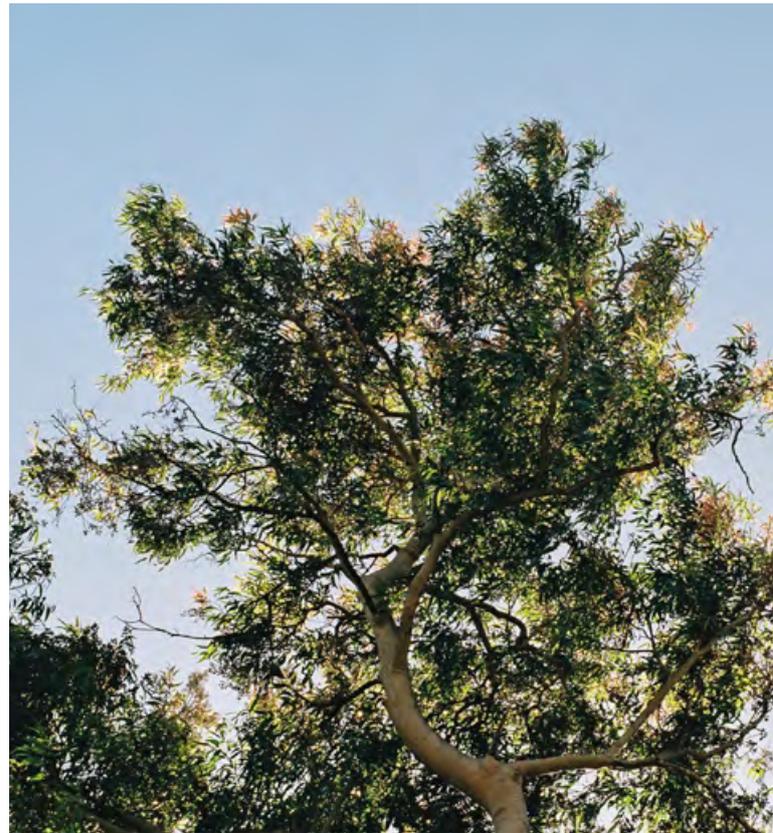
- › Mit dem Wahlrecht nach § 35 MinStG-E kann die berichtspflichtige Geschäftseinheit beantragen, dass die Konsolidierungsgrundsätze der obersten Muttergesellschaft auf Geschäftsvorfälle zwischen den Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets angewendet werden. Die Verschärfung des Wahlrechts liegt darin, dass dies nicht mehr nur zwischen dem Gruppenbesteuerungsregime unterliegenden Geschäftseinheiten (Organkreis) einheitlich ausgeübt werden muss, sondern einheitlich für alle Einheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet.

Handelsbilanz II als möglicher qualifizierter Konzernabschluss für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour

- › In § 84 MinStG-E werden die Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour geregelt. Während im Referentenentwurf auch die Handelsbilanz II als qualifizierter Konzernabschluss anerkannt werden sollte, wird nun allgemeiner auf die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen und ohne Anpassungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E verwiesen.

Einführung einer Auskunftspflicht gegenüber dem Steuererklärungs-pflichtigen

- › Nachdem in § 90 MinStG-E des Referentenentwurfs bisher nur die Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen normiert war, werden mit Einführung des § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-E alle Geschäftseinheiten sowie Joint Venture und Joint Venture-Tochtergesellschaften verpflichtet, gegenüber dem Steuererklärungs-pflichtigen Auskünfte zu erteilen, die dieser zur Erstellung der Steuererklärung benötigt.



Der Regierungsentwurf enthält wichtige Begleitmaßnahmen, die sich auf andere Steuergesetze beziehen:

Begleitmaßnahmen

- › Nach § 4j EStG sind Aufwendungen für die Rechteüberlassungen an nahestehende Personen nicht oder nicht vollständig abzugsfähig, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger einer niedrigen Besteuerung im Sinne des AStG (aktuell: 25 %) unterliegen. Im Referentenentwurf war vorgesehen, dass der § 4j EStG aufgehoben wird. Der Regierungsentwurf lässt von diesem Vorhaben ab und sieht lediglich eine Herabsetzung der Niedrigsteuerschwelle von 25 % auf 15 % vor, um eine Anpassung an die Regelungen des MinStG-E zu erreichen.

Keine Abschaffung der Lizenzschranke § 4j EStG

- › Die im Referentenentwurf vorgesehene Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen wurde ersatzlos gestrichen.

Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen

- › Wie bereits im Referentenentwurf bestimmt, soll auch nach dem Regierungsentwurf die Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG von derzeit 25 % auf 15 % abgesenkt werden.

Abenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG

Verschärfung der Wegzugsbesteuerung

- › Die begünstigte Besteuerung von Dividenden nach § 6 AStG a.F. führte teilweise dazu, dass Ausschüttungen nach einem Wegzug nicht besteuert wurden. § 6 AStG n.F. regelt für Wegzüge nach dem 31.12.2021, dass bei substantziellen Gewinnausschüttungen (mehr als 25 % des gemeinen Werts der Anteile) eine anteilige Festschreibung der Wegzugssteuer und ein Widerruf der Stundung erfolgt. Mit dem neuen § 21 Abs. 3 Satz 2 AStG-E soll diese Regelung nun auch auf Altfälle (Wegzüge vor dem 01.01.2022) ausgeweitet werden. Bis zum Tag des Kabinettsbeschlusses (einschließlich) des vorliegenden Änderungsgesetzes erfolgte Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr sind nicht betroffen (vgl. hierzu auch den gesonderten Beitrag zur Wegzugsbesteuerung in diesem Heft).

Anpassung des Handelsgesetzbuchs im Zusammenhang mit dem MinStG-E

- › § 274 HGB soll dahingehend geändert werden, dass bei der Ermittlung latenter Steuern Differenzen nicht berücksichtigen werden dürfen, die aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder eines ausländischen Umsetzungsgesetzes zur Richtlinie (EU) 2022/2523 resultieren. Darüber hinaus sollen im § 285 HGB (Anhang) sowie § 314 HGB (Konzernanhang) neue Angabepflichten geschaffen werden.

Stellungnahme Bundesrat vom 29.09.2023

Der Bundesrat hat am 29.09.2023 zum Regierungsentwurf Stellung genommen. Bezogen auf die Umsetzung von Pillar Two ergeben sich daraus keine wesentlichen Neuerungen. Der Bundesrat begrüßt das Umsetzungsgesetz, bittet aber die Bundesregierung, die Ergänzung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen. Genannt werden hier eine noch aufzunehmende Ausnahme von der Sekundärerfüllungssteuer, die dauerhafte Verwendung der länderbezogenen Berichte als Grundlage zur Prüfung der Mindeststeuer (CbCR-Safe-Harbour) und Erleichterungen bei den Berichtspflichten; insbesondere für Staaten mit Steuersätzen deutlich über 15 % und für Staaten mit nationaler Ergänzungsteuer solle ein weitgehender Verzicht oder zumindest eine deutliche Vereinfachung der Berichtspflichten geprüft werden. Der Bundesrat bittet die

Bundesregierung auch, sich auf EU- und internationaler Ebene dafür einzusetzen, die Besteuerungssysteme der Mindeststeuer und der Hinzurechnungsbesteuerung mittelfristig aufeinander abzustimmen und zusammenzuführen und damit zur weiteren Vereinfachung beizutragen. Dabei müsse aber sichergestellt werden, dass dies nicht zu Lasten der Haushalte von Ländern und Kommunen gehe. Darüber hinaus erwartet der Bundesrat von der Bundesregierung, dass sie sich auf internationaler Ebene noch stärker für eine einheitliche Umsetzung einsetzt.

Besonders zu erwähnen ist aber eine ganz andere Forderung des Bundesrats, die nicht mit der Umsetzung von Pillar Two in Zusammenhang steht. Inhaltlich geht es dabei um die Anpassung der steuerrechtlichen Regelungen an die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) ab dem 01.01.2024 eintretenden zivilrechtlichen Rechtsänderungen. Die geforderte Änderung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zur Klarstellung, dass das Gesamthandsprinzip ungeachtet der neuen Zivilrechtslage (ab 01.01.2024) weiterhin zu beachten ist, ist bezogen auf die Ertragsteuer schon im Referenten- und Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes enthalten (vgl. hierzu bereits WTS Journal 02/2023). Der Bundesrat will diese Klarstellung ausweiten und ihre Anwendung nun auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer vorsehen. Die Länder wollen so über die bislang im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes hinterlegten Regelungen zum GrEStG hinaus – zumindest für eine erforderliche Übergangszeit bis zur Entscheidung über das Grunderwerbsteuer-Novellierungsgesetz (GrEStNG) – an den Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 5, 6, 7 GrEStG inhaltlich auch für Personengesellschaften festhalten.

Nach den Planungen soll der Bundesrat das Gesetz am 10.11.2023 in 2./3. Lesung beschließen. Es bleibt abzuwarten, welche Änderungen noch aufgenommen werden. Das gesamte Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende 2023 abgeschlossen sein

Fortgeltung des Gesamthandsprinzips auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer (Anpassung aufgrund von MoPeG)



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

c | **Regierungsentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG) |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch steuerrechtliche Regelungen geändert werden.
- › Die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts soll gestärkt und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutender Teil eines starken Finanzplatzes Europa erhöht werden.
- › Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.
- › Aus steuerlicher Sicht sollen insbesondere die Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung verbessert werden.
- › Bundesrat fordert differenzierte Ausgestaltung der Freibetrags-höhe für Vermögensbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG und für sog. Startup-Beteiligungen nach § 19a EStG.

und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutenden Teil eines starken Finanzplatzes Europa zu erhöhen. Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation sollte der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden. Das geplante Gesetz verfolgt hierbei einen umfassenden Ansatz: Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch die steuerrechtlichen Regelungen geändert werden. Durch verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung soll es jungen Unternehmen erleichtert werden, Mitarbeiter zu gewinnen und sich im internationalen Wettbewerb um Talente zu behaupten. Zudem soll die sog. dry-income-Problematik für die Arbeitnehmer weiter entschärft werden.

Aus steuerlicher Sicht haben sich im nun beschlossenen Regierungsentwurf gegenüber dem Referentenentwurf noch kleinere Veränderungen ergeben. Mit Ausnahme der Regelung in § 3 Nr. 71 EStG-E sollen die nachfolgend beschriebenen wesentlichen steuerlichen Maßnahmen des Gesetzentwurfs am 01.01.2024 in Kraft treten:

Enthaltene steuerliche Maßnahmen

Zu § 3 Nr. 39 EStG-E:

- › Anhebung des steuerlichen Freibetrags von € 1.440 auf € 5.000.
- › Während entgegen der aktuellen Rechtslage nach dem Referentenentwurf Entgeltumwandlungen noch vollständig ausgeschlossen werden sollten, muss die Vermögensbeteiligung laut Regierungsentwurf nur noch zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, soweit der Vorteil € 2.000 im Kalenderjahr übersteigt.
- › Nachversteuerung mit Abgeltungssteuersatz bzw. nach dem Teileinkünfteverfahren (bei Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG), wenn Anteile innerhalb von drei Jahren veräußert oder unentgeltlich übertragen werden.

Einkommensteuer

Regierungsentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes vom 16.08.2023

Mitte April 2023 hatten BMF und BMJ den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftsfinanzierungsgesetz – ZuFinG) veröffentlicht (vgl. WTS Journal 02/2023). Aufgrund des mittlerweile beigelegten Haushaltsstreits hatten anschließend alle steuerpolitischen Vorhaben stillgestanden. Am 16.08.2023 hat nun das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Zukunftsfinanzierungsgesetzes beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet.

Zielsetzung und Ansatz

Deutschland benötige Investitionen in nahezu beispiellosem Umfang. Nur so könnten unter den sich verändernden Bedingungen unser Wohlstand gesichert und gleichzeitig Gesellschaft und Wirtschaft zügig auf Digitalisierung und Klimaschutz eingestellt werden. Es sei erforderlich, die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts zu stärken

§ 3 Nr. 71 EStG-E:

Neu im Regierungsentwurf sind Änderungen in Bezug auf die Regelung zur Steuerfreiheit des sog. INVEST-Zuschusses, die erstmals schon für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden sein sollen. Anlass ist die erfolgte Anpassung der INVEST-Förderbedingungen durch die Förderrichtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investierender für junge innovative Unternehmen vom 06.02.2023. Insbesondere folgende Änderungen sind zu erwähnen:

- › Erhöhung des Erwerbszuschusses bei direktem Anteilserwerb von 20 % auf 25 % und bei Wandeldarlehen von 10 % auf 25 %,
- › Einführung eines „INVEST-Budgets“ i.H.v. € 100.000 an Erwerbszuschüssen pro Investierendem,
- › Mindestinvestitionssumme € 10.000 (bisher € 25.000),
- › maximale förderfähige Investitionssumme € 200.000 pro Investment,
- › Anpassung der Begrenzung des EXIT-Zuschusses auf 25 % (bisher 80 %) der Investitionssumme.

Zu § 19a EStG-E:

- › Lockerung der Zugangsbeschränkung auf Mitarbeiter von Unternehmen mit weniger als 1.000 anstatt wie bisher weniger als 250 Mitarbeiter (im Referentenentwurf standen hier noch 500 Mitarbeiter), € 100 Mio. anstatt € 50 Mio. Jahresumsatz und € 86 Mio. anstatt € 43 Mio. Jahresbilanzsumme. Bei diesen Schwellenwerten ist allein auf das Unternehmen des Arbeitgebers abzustellen.
- › Erweiterung auf Fälle, in denen die Gesellschaftsanteile nicht vom Arbeitgeber selbst, sondern den (Gründungs-)Gesellschaftern gewährt werden, und auf Weitergabe von Anteilen an Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften.
- › Ausdehnung des Zeitraums für die unschädliche KMU-Schwellenwert-Überschreitung von zwei auf sieben Jahre.
- › Ausweitung des maßgeblichen Gründungszeitpunkts des Unternehmens

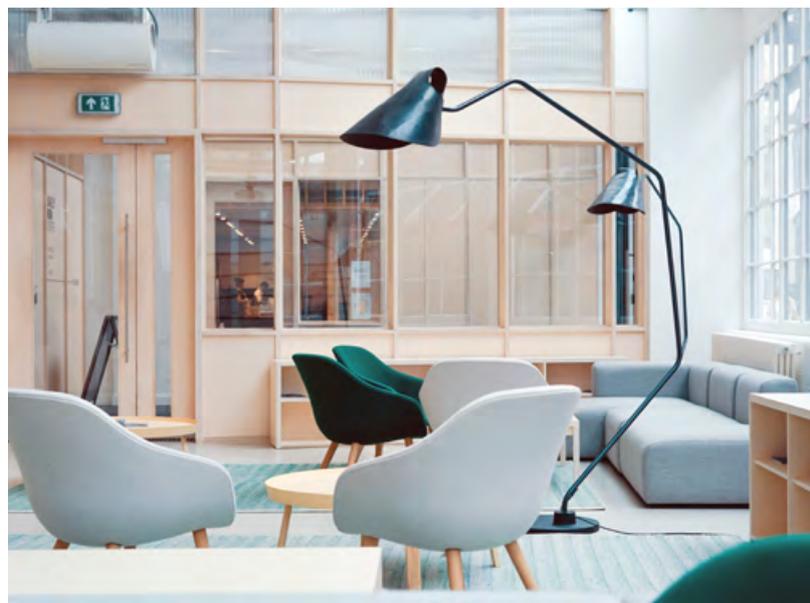
von zwölf Jahren auf 20 Jahre vor dem Beteiligungszeitpunkt.

- › Finale Besteuerung nicht nach zwölf Jahren, sondern erst nach 20 Jahren. Die Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts soll auch für Vermögensbeteiligungen gelten, die vor 2024 übertragen werden bzw. wurden.
- › Für die Besteuerungstatbestände „Ablauf von 20 Jahren“ und „Beendigung des Dienstverhältnisses“ soll künftig keine Besteuerung mehr stattfinden, wenn der Arbeitgeber auf freiwilliger Basis unwiderruflich erklärt, dass er die Haftung für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer übernimmt. In diesen Fällen soll erst der spätere Tatbestand „Verkauf“ eine Besteuerung auslösen.
- › Es soll sichergestellt werden, dass im Falle von sog. Leaver-Events (d.h. Rückwerb der Anteile bei Verlassen des Unternehmens) für die Versteuerung nur die tatsächlich an den Arbeitnehmer gezahlte Vergütung maßgeblich ist, weil diese i.d.R. nicht den Verkehrswert widerspiegelt.
- › Die im Referentenentwurf noch vorgesehene Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % für alle Besteuerungstatbestände (Verkauf, Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens nach 20 Jahren) ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Zu § 4 Nr. 8 UStG-E:

- › Ausdehnung der Steuerbefreiung in Buchstabe a („Gewährung und die Vermittlung von Krediten“) um

Umsatzsteuer



die Verwaltung von Krediten und in Buchstabe g („Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze“) um die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber.

- › Erweiterung der Steuerbefreiung in Buchstabe h hinsichtlich der Verwaltungsleistungen von alternativen Investmentfonds (AIF) gem. § 1 Abs. 3 Kapitalanlagegesetzbuch. Bislang erfasst die Befreiung nur die Verwaltungsleistungen spezieller AIF, welche hierfür den gleichen Wettbewerbsbedingungen wie Investmentfonds im Sinne der OGAW-Richtlinie unterliegen müssen.

Stellungnahme Bundesrat vom 29.09.2023

Der Bundesrat hat am 29.09.2023 zum Regierungsentwurf Stellung genommen und fordert, den Freibetrag in § 3 Nr. 39 EStG lediglich von € 1.440 auf € 2.000 (statt auf € 5.000) zu erhöhen. Die Nutzung des Freibetrags soll dabei weiter vollständig auch mittels Entgeltumwandlung möglich bleiben. Die Forderung geht dahin, einen Freibetrag in Höhe von € 5.000 Euro jährlich lediglich für den eigentlichen Kernbereich des Gesetzes (Förderung von Arbeitnehmern der Startup-Branche) vorzusehen.

Durch die vorgeschlagene differenzierte Ausgestaltung der Freibetragshöhe für Vermögensbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG und für sog. Startup-Beteiligungen nach § 19a EStG könne auf die im Regierungsentwurf vorgesehene dreijährige Haltefrist (§ 17 Abs. 2a, § 20 Abs. 4b und § 43a Abs. 2 EStG-E) der Vermögensbeteiligung für die Gewährung eines einheitlichen Freibetrags von € 5.000 verzichtet werden. Durch eine weitere Ergänzung in § 19a Abs. 1 EStG-E solle darüber hinaus sichergestellt werden, dass § 19a EStG auch für bei Start-ups nahezu ausschließlich gewährten vinkulierten Anteilen anwendbar ist. Der Bundesrat bittet schließlich, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob und gegebenenfalls wie geregelt werden könnte, dass bei Mitarbeiterbeteiligungen auch die Sozialversicherungsbeiträge erst später und sinnvollerweise in zeitlichem Zusammenhang mit der Nachversteuerung anfallen.

Nach den Planungen soll der Bundestag das Gesetz am 17.11.2023 in 2./3. Lesung beschließen. Es bleibt abzuwarten, welche Änderungen noch aufgenommen werden. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende 2023 abgeschlossen sein.



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

d | Der Spitzenausgleich und seine Zukunft in Deutschland – Eine beihilferechtliche Herausforderung | Autorin: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf

Key Facts

- › Läuft der Spitzenausgleich ohne anderweitige Kompensation Ende 2023 tatsächlich aus, würde die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland insbesondere für die energieintensive Industrie weiter geschwächt.
- › Die beihilferechtlichen Vorgaben der EU für eine Verlängerung erfordern umfangreiche Maßnahmen der Begünstigten.
- › Eine energiepolitische Entscheidung ist dringend erforderlich (Verlängerung des Spitzenausgleichs, Absenkung der Stromsteuer und/oder Einführung eines Industriestrompreises).

Die Bundesregierung ist derzeit bestrebt, den sog. Spitzenausgleich (steuerliche Entlastung nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG) ohne eine Nachfolgeregelung zum Ende des Kalenderjahres 2023 auslaufen zu lassen. Eine solche Entscheidung hätte erhebliche Auswirkungen, insbesondere auf die energieintensive Industrie, die bisher von einer jährlichen Steuerrückerstattung in Höhe von insgesamt € 1,5 Mrd. profitierte. Folglich haben diese Absichten auch zu einem Aufschrei in der Industrie geführt. Die Diskussion über eine mögliche Abwanderung von energieintensiven Industrieunternehmen aus Deutschland wurde angeheizt. Dies wiederum hat dann die aktuelle politische Diskussion um eine geeignete Nachfolgeregelung ausgelöst.

Politische Entwicklung rund um das Thema Spitzenausgleich

Neue politische Strategie muss nationalen Gesetzen entsprechen und dem europäischen Beihilfenrecht genügen

Der Spitzenausgleich wurde in der Vergangenheit als regulatorische Subvention betrachtet, für die bestimmte Gegenleistungen der Wirtschaft erforderlich waren. Die geplante Abschaffung dieses Mechanismus erfordert jedoch eine neue politische Strategie, die nicht nur den nationalen Gesetzen entsprechen, sondern auch den Anforderungen des europäischen Beihilfenrechts genügen muss.

Leitlinien für Klimaschutz-, Umwelt- und Energiebeihilfen der EU-Kommission als Rahmen für solche Beihilfen

Die Leitlinien für Klimaschutz-, Umwelt- und Energiebeihilfen der EU-Kommission bieten den Rahmen für solche Beihilfen. Um von der EU-Kommission als angemessen angesehen zu werden, müssen die Beihilfeempfänger ihren CO₂-Fußabdruck beim Stromverbrauch erheblich verringern. Konkret bedeutet dies, dass mindestens 50 % ihres Strombedarfs aus CO₂-freien Energiequellen gedeckt werden müssen. Zusätzlich muss mindestens 10 % dieser Energie durch Termininstrumente wie Strombezugsverträge abgedeckt sein oder mindestens 5 % durch vor Ort oder in der Nähe des Standorts erzeugten Strom.

Gerade für die energieintensive Industrie wäre dies ab 2024 nicht darzustellen, da sie Schwierigkeiten haben wird, diese Anforderungen zu erfüllen. Daher könnte eine andere Option in den Leitlinien für Klimaschutz-, Umwelt- und Energiebeihilfen der EU-Kommission von Bedeutung sein. Beihilfen wären auch zulässig, wenn die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass Beihilfeempfänger mit einem verpflichtenden Energieaudit mindestens eine der folgenden Maßnahmen ergreifen:

- › Umsetzung der Empfehlungen im Audit-Bericht, sofern die Amortisa-

tionszeit für die einschlägigen Investitionen drei Jahre nicht übersteigt und die Kosten angemessen sind.

- › Verringerung des CO₂-Fußabdrucks ihres Stromverbrauchs, indem mindestens 30 % des Strombedarfs aus CO₂-freien Energiequellen gedeckt wird.
- › Investition von mindestens 50 % des Beihilfebetrags in Projekte, die zu einer erheblichen Verringerung der Treibhausgasemissionen der Anlage führen.

Für die Bundesregierung drängt die Zeit, eine beihilferechtlich tragfähige Lösung zu finden, sofern die seit Jahren immer wieder diskutierte deutliche Reduzierung der Stromsteuer auf ein Niveau, das derartige Entlastungen nicht mehr erforderlich macht, doch nicht kommen sollte. Es ist bereits viel Zeit verstrichen und die Industrie benötigt in den nächsten Wochen Klarheit über die zukünftige Ausrichtung, um ihre langfristigen Investitionsentscheidungen treffen zu können. Die Herausforderungen sind zweifellos groß, aber eine sorgfältige Abwägung der verschiedenen Optionen wird entscheidend sein, wenn man die Interessen der Industrie und die Anforderungen des europäischen Beihilfenrechts in Einklang bringen möchte. Nach dem Status Quo läuft der Spitzenausgleich Ende des Jahres 2023 aus. Dies würde die internationale Wettbewerbsfähigkeit der energieintensiven Industrie zusätzlich zu den im internationalen Vergleich hohen Energie- und Arbeitskosten weiter belasten, sofern sich die Bundesregierung nicht doch noch zu einem wettbewerbsfähigen Industriestrompreis durchringt.

Die Zeit für eine beihilferechtlich tragfähige Lösung drängt



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

1 Ertragsteuern

1a | Zinsschranke (§ 4h EStG) erfasst nach geltendem Recht nur Vergütungen für die zeitlich begrenzte Nutzung von Fremdkapital | Autorin: Jasmin Anger, München

Key Facts

- › Übereinstimmendes Verständnis von Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke und der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.
- › Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG sind Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital.
- › „Arrangement fee“ keine Zinsaufwendung i.S.d. § 4h EStG.
- › Gesetzgeber will Zinsbegriff aktuell an die ATAD-Richtlinie anpassen. Dadurch könnten „arrangement fees“ künftig unter den Begriff der Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG fallen.

BFH vom 22.03.2023
(AZ: XI R 45/19)

Der XI. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 22.03.2023 entschieden, dass ein Entgelt, mit dem nicht die Möglichkeit zur Nutzung von Fremdkapital, sondern eine andere Leistung des Kreditgebers vergütet wird, keine Zinsaufwendung i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG darstellt.

Urteilsfall

Die Klägerin und ihre Organgesellschaft (B-GmbH) nahmen im Jahr 2011 ein Darlehen als Konsortialkredit auf. Gegenstand des Streits war eine „arrangement fee“, die im Zusammenhang mit diesem Konsortialkredit gezahlt wurde. Konsortialführerin war die C-Bank. Die im Streitfall gezahlte „arrangement fee“ war eine einmalige Gebühr für die bis zum Abschluss des Kreditvertrages erfolgten Vermittlungstätigkeiten der Konsortialführerin (unter anderem für die Erarbeitung eines Finanzierungskonzepts und eines Informationsmemorandums, Organisation sowie Dokumentation des Signings). Die Gebühr war dafür zu zahlen, dass die C-Bank als Konsortialführerin den Konsortialkredit mit mehreren anderen Banken vermittelt und zustande gebracht hat. Die „arrangement fee“ wurde außerdem nicht nach dem tatsächlich abgerufenen Fremdkapital, sondern nach der vertraglich vereinbarten Darlehenssumme bemessen. Eine anteilige Rückerstattung bei vorzeitiger Beendigung des Darlehensverhältnisses war nicht vereinbart.

Das Finanzamt ging im Zuge einer Außenprüfung davon aus, dass im Rahmen der Anwendung der Zinsschranke nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG auch die „arrangement fee“ als Zinsaufwand i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG anzusehen sei. Hiergegen wandte sich die Klägerin. Durch Teileinspruchsentscheidung nach § 367a Abs. 2a AO wurde die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gem. § 4h EStG (Zinsschranke) ausgeklammert. Das Finanzamt wies darauf hin, dass dieser Teil des Einspruchsverfahrens aufgrund des Antrags der Klägerin nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes ruhe.

Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass die „arrangement fee“ nicht zu den Zinsaufwendungen im Sinne von § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG gehöre und gab der Klage überwiegend statt. Diese Entscheidung hat der BFH nun in der Revision bestätigt. Zinsaufwendungen, die der Zinsschranke unterliegen, werden nach § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG definiert als Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Die Regelung in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG betrifft ihrem Wortlaut nach „Vergütungen für Fremdkapital“. Der Hinzurechnungsstatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG erfasst die „Entgelte für Schulden“. Letztere

„Arrangement fee“ keine Gegenleistung für die Nutzung von Fremdkapital

Rechtsprechung zu gewerbesteuerlichem Hinzurechnungsstatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG auf Zinsbegriff i.S.d. Zinsschranke übertragbar

1 Ertragsteuern

versteht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung als Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung (Überlassung und Nutzung) von Fremdkapital. Der sehr ähnliche Wortlaut der beiden Vorschriften lege ein übereinstimmendes Verständnis nahe, jedenfalls für die von Kreditinstituten üblicherweise verlangten Entgelte. Deshalb spreche auch nichts dagegen, die zu § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG ergangene Rechtsprechung zu einzelnen vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwendungen für die Auslegung des § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG heranzuziehen. Danach komme es für die Einstufung als Zinsaufwendung darauf an, dass sich das Entgelt bei wirtschaftlicher Betrachtung als Gegenleistung für die Nutzung von Fremdkapital darstellt. Entgelte, die für eine andere Leistung oder aus einem anderen Rechtsgrund erbracht werden, stellen keine Zinsaufwendungen dar. Die Bezeichnung des Entgelts, zum Beispiel als Zins oder Gebühr, sei nicht maßgeblich.

vergütet wird, keine Zinsaufwendung i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG ist. Damit fallen Bereitstellungszinsen, Avalgebühren und andere Gebühren nicht unter diese Norm, da es an der Möglichkeit zur Nutzung von Fremdkapital fehlt.

Hinweis: Der Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes vom 30.08.2023 sieht jedoch Änderungen des § 4h EStG und eine Anpassung an die ATAD-Richtlinie vom 12.07.2016 vor (vgl. hierzu den gesonderten Beitrag in diesem Heft). Diese Anpassung umfasst unter anderem die Definition der Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG, die ausgeweitet werden soll, so dass künftig nicht mehr nur Aufwendungen für die „Nutzung“, sondern auch für die „Beschaffung“ von Fremdkapital unter die Vorschrift des § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG fallen sollen. Damit wären die hier im BFH-Urteil noch ausgenommenen Vergütungen, die wirtschaftlich im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital stehen, künftig in die Zinsaufwendungen i. S. d. Zinsschranke mit einzubeziehen. Nach derzeitigem Stand sollen die Änderungen des § 4h EStG für Wirtschaftsjahre Anwendung finden, die nach dem Gesetzesbeschluss im Bundestag beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden.

Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes vom 30.08.2023

ATAD-Richtlinie: Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016



Ihr Kontakt
StB Ina Magdalena Blome, Düsseldorf,
magdalena.blome@wts.de

Zinsaufwendungen sind Gegenleistung für die Nutzung von Fremdkapital

Bezeichnung des Entgelts nicht maßgeblich

Bedeutung über den Einzelfall hinaus

1b | Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.7 |

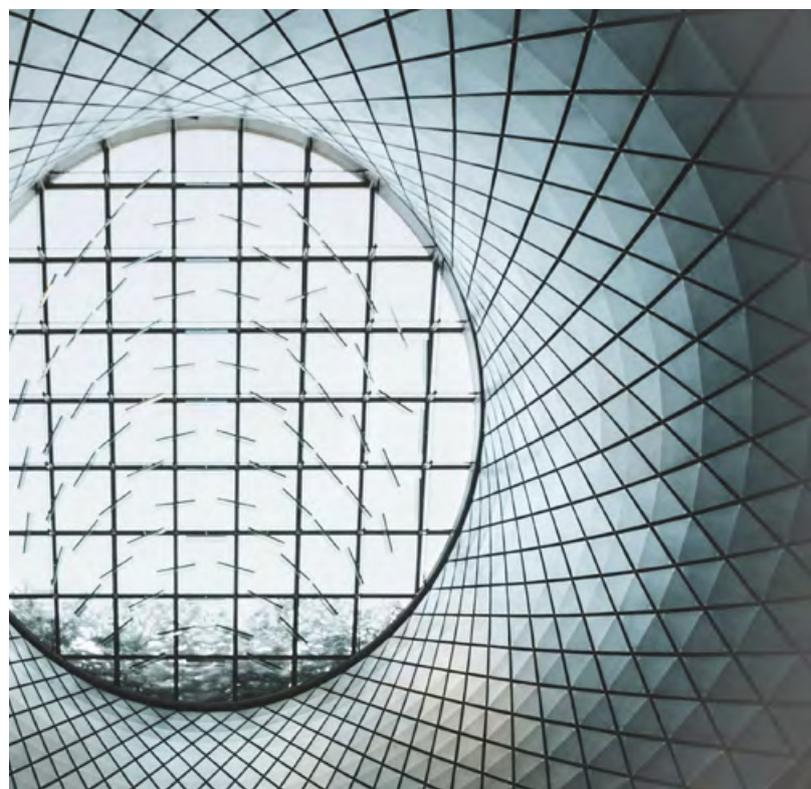
Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- › Änderung bei den Institutsschlüsseln für Pfandbriefbanken.
- › Berücksichtigung eines umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen und Stromspeichern.
- › Einführung einer Position „Abrechnungen, nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Erträge (Photovoltaikanlagen)“.

BMF vom 09.06.2023

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 09.06.2023 (veröffentlicht am 21.06.2023) eine überarbeitete Version der Taxonomien 6.6, die Taxonomie-Version 6.7, mit Stand



1 Ertragsteuern

vom 01.04.2023, zur Übermittlung der E-Bilanz veröffentlicht. Die in dieser Version enthaltenen Neuerungen betreffen in den Modulen GCD (Stammdaten) und GAAP (Bilanz und GuV) im Wesentlichen die Umsetzung von für die E-Bilanz relevanten Gesetzesänderungen, Rückmeldungen aus der Wirtschaft sowie der Finanzverwaltung und beruhen auch auf Anpassungen in der HGB-Taxonomie. Dies gilt auch für die Erweiterungs- und Spezialtaxonomien.

Keine Übermittlung ohne Institutsschlüssel bei Banken

Die Kreditinstitute haben im GCD-Modul Angaben zum Institutsschlüssel vorzunehmen (z. B. Bausparkasse). An die Angabe des Institutsschlüssels ist die Gültigkeit bestimmter Positionen in Bilanz und GuV geknüpft. Somit handelt es sich um ein Mussfeld. Für Pfandbriefbanken gab es bisher drei Auswahlmöglichkeiten. Diese wurden verschlankt und die Institutsschlüssel „Pfandbriefgesetz“ und „Pfandbriefbank & ö.R. Anstalt“ gelöscht. Zur Auswahl steht für Kreditinstitute mit Pfandbriefgeschäften wie bisher die Ausprägung „Pfandbriefbank“.

Anpassungen auf Grund des JStG 2022

Durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) wurde für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen und Stromspeichern ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz eingeführt. Aus diesem Grund wurden im GAAP-Modul betreffend die GuV folgende Positionen eingefügt:

- › „Umsatzerlöse (GKV), in Umsatzerlöse enthaltener Bruttowert, Steuersatz mit 0 % nach § 12 Abs. 3 UStG“
- › „Umsatzerlöse (GKV), in Umsatzerlöse verrechnete Erlösschmälerungen und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern, Steuersatz mit 0 % nach § 12 Abs. 3 UStG“
- › „Umsatzerlöse (UKV), in Umsatzerlöse enthaltener Bruttowert, Steuersatz mit 0 % nach § 12 Abs. 3 UStG“
- › „Umsatzerlöse (UKV), in Umsatzerlöse verrechnete Erlösschmälerungen und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern, Steuersatz mit 0 % nach § 12 Abs. 3 UStG“

Weitere Änderungen in den GAAP-Bereichen „GUV“ und „Bilanzen“

Außerdem sieht das JStG 2022 für Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen bis zu einer bestimmten

Leistung eine Ertragsteuerbefreiung vor, die mit der Position „Abrechnungen, nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Erträge (Photovoltaikanlagen)“ ab dieser Taxonomie-Version im Berichtsteil steuerliche Gewinnermittlung (betrifft Personengesellschaften) berücksichtigt wird.

Aufgrund des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes wurden in der Taxonomie 6.6 bestimmte Positionen im Zusammenhang mit Organschaften zeitlich auf den 31.12.2022 begrenzt. Mit BMF-Schreiben vom 29.09.2022 ist klargestellt worden, dass in bestimmten Konstellationen eine längere Anwendung möglich sein kann. Die Begrenzung der Eingabemöglichkeit wird in dieser Taxonomie auf den 30.12.2023 verlängert. Welche Positionen im Einzelnen betroffen sind, kann dem Änderungsnachweis entnommen werden.

Es wurden auch zeitliche Begrenzungen zum 31.12.2024 der bezüglich der Auflösung von Rückstellungen bzw. der Zuführung zu Pensionsrückstellungen aufgrund geänderter Bewertung durch das BilMoG eingeführten Position analog zum Gesetzestext vorgenommen.

Die vorgenannten Änderungen betreffen grundsätzlich alle Taxonomiearten, z.B. auch die Spezialtaxonomien. Die einzelnen und weiteren Anpassungen können dem Änderungsnachweis zur Taxonomie 6.7 entnommen werden.

Schließlich sei noch auf eine Vielzahl von Änderungen/Ergänzungen in den Berichtsteilen Bilanz, GuV und Anhang der Spezialtaxonomien (FI, PI, INS) verwiesen, die ebenfalls dem Änderungsnachweis zu entnehmen sind.

Grundsätzlich sind die aktualisierten Taxonomien für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, welche nach dem 31.12.2023 beginnen (Wirtschaftsjahre 2024 oder 2024/2025). Sie können aber auch bereits für das Wirtschaftsjahr 2023 oder 2023/2024 verwendet werden.

Die aktualisierten Taxonomien können bei www.eststeuer.de unter den Schnittstellen zur E-Bilanz § 5b EStG abgerufen werden. Sie sollen voraussichtlich ab November 2023 für Testfälle und ab Mai 2024 für Echtfälle zur Verfügung stehen.

Weiterführender Änderungsnachweis unter www.eststeuer.de

Verwendungsübersicht zur jeweiligen Version unter www.eststeuer.de



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

1 Ertragsteuern

1c | Sachlicher Anwendungsbereich des Verlustverrechnungsverbots des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG bei steuerlicher Rückwirkung einer Umwandlung |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- › Anwendung des Verlustverrechnungsverbots des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG unabhängig von einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht.
- › BFH hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- › Rückwirkungszeitraum endet erst mit der Eintragung ins Handelsregister.
- › Regelung gilt auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer.

BFH vom 12.04.2023
(AZ: I R 48/20)

Mit Urteil vom 12.04.2023 hat der BFH über die bis dato ungeklärten Fragen des sachlichen Anwendungsbereichs des Verlustverrechnungsverbots des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG sowohl in Bezug auf Fälle fehlender Missbrauchsabsicht als auch in Bezug auf die Gewerbesteuer entschieden.

Urteilsfall

Im Streitfall wurde mit notarieller Urkunde vom 13.07.2017 die Umwandlung im Wege der Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns zur Neugründung einer GmbH (Ausgliederungsplan) zum Umwandlungsstichtag (Ablauf des 01.01.2017) in die neu zu gründende Klägerin nach § 20 UmwStG erklärt. Die aufnehmende Klägerin machte im Streitjahr 2017 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG geltend. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für die Körperschaftsteuer bzw. des Gewerbeertrags für die Gewerbesteuer ging das Finanzamt von der streitigen Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG aus, wonach ein Ausgleich oder eine Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit nicht ausgeglichenen negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig ist. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage war nur zum Teil erfolgreich. Dabei gelangte das Finanzgericht zu der Auffassung, dass das Verlustverrechnungsverbot bei steuerlicher Rückwirkung einer Umwandlung gem. § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht für

die Gewerbesteuer gelte und ebenfalls nicht, soweit der Verlust des übernehmenden Rechtsträgers auf einem Investitionsabzugsbetrag beruhe. Mangels Zwischenbilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraumes ermittelte das Finanzgericht die positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum im Wege der Schätzung unter zeitanteiliger Berücksichtigung von Jahresabschlusskosten sowie Lohn und Gehalt.

Nunmehr hat der BFH entschieden, dass die Vorschrift des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch bei der streitgegenständlichen Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG anzuwenden ist. Dabei gehe aus dem eindeutigen Wortlaut der Norm hervor, dass die Anwendung unabhängig von einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht bei der Einbringung zu erfolgen habe. Eine teleologische Reduktion der Norm in dem Sinne, dass diese nur Missbrauchsfälle erfasse, sei nicht in Betracht zu ziehen, zumal zu bezweifeln sei, dass entsprechende Missbrauchsfälle überhaupt abgrenzbar beschrieben werden könnten. Diese Auslegung werde auch aus systematischer Sicht bestätigt. Denn nach § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG gelte das Verlustverrechnungsverbot des Satzes 3 nur dann nicht, wenn übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB gewesen seien. Diese Norm nehme demnach nur den dort genannten Fall aus dem Anwendungsbereich u.a. des Satzes 3 aus, ohne Spielraum für eine erweiternde Auslegung dieser Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs zu geben.

Nach Auffassung des Senats schließt § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch den Ausgleich mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers aus dem verbleibenden Rest des Wirtschaftsjahres nach dem Rückwirkungszeitraum aus.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts erstreckte sich der sachliche

Keine teleologische Reduktion der Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auf Missbrauchsfälle

Verlustverrechnungsverbot greift nicht bei vor dem Übertragungsstichtag verbundenen Unternehmen

Auch kein Ausgleich mit Verlusten nach Ende des Rückwirkungszeitraums

Regelung gilt auch für die Gewerbesteuer

1 Ertragsteuern

Anwendungsbereich des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG auch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Es sei zwar zutreffend, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG von „positiven Einkünften“, „negativen Einkünften“ und „verbleibenden Verlustvorträgen“ spreche, während § 10a GewStG die Begriffe „Gewerbeertrag“, „Gewerbeverlust“ und „vortragsfähiger Fehlbetrag“ verwende. Allerdings lasse sich der laufende Gewerbeverlust sprachlich ohne Weiteres als Unterform der „negativen Einkünfte“ verstehen. Zudem ergebe sich die Anwendung der Regelung für die Gewerbesteuer aus einer systematischen Auslegung.

Keine Korrektur der negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers z.B. um Investitionsabzugsbetrag

Des Weiteren sei der Vorinstanz auch darin nicht zu folgen, dass die (negativen) Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers für die Anwendung von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ohne Berücksichtigung eines im Veranlagungsjahr der Übernahme von ihm beantragten Investitionsabzugsbetrags (§ 7g EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) zu bestimmen seien. Der Normwortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG lasse für eine derartige teleologische Reduktion keinen Raum.

Das Finanzgericht sei hingegen zutreffend davon ausgegangen, dass in Bezug auf § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden. Der mit der Norm verbundene Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip sei dadurch gerechtfertigt, dass die Normanwendung nicht zu einem endgültigen Wegfall der Verlustnutzung, sondern nur zu einer Verlagerung der Verlustverrechnung in die Zukunft führe.

Soweit mangels Zwischenbilanz eine Schätzung der positiven Einkünfte des Einbringenden erfolgt ist, sei dies grundsätzlich nicht zu beanstanden. Allerdings seien die Einkünfte des Einbringenden nicht zeitanteilig um Verbindlichkeiten für Jahresabschlusskosten sowie Lohn und Gehalt zu mindern. Die Jahresabschlusskosten betreffen ausschließlich den Jahresabschluss der Übernehmerin. Jedenfalls die Aufwendungen für das Gehalt des Geschäftsführers könnten nur bei der Übernehmerin angefallen sein und seien daher ebenfalls nicht zu berücksichtigen.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf § 2 Abs. 3 Satz 4 UmwStG

Schätzung grundsätzlich möglich bei fehlender Zwischenbilanz zum Ende des Rückwirkungszeitraums



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



1 Ertragsteuern

1d | Einbringung in eine gewerbliche Personengesellschaft gegen Gesellschaftsrechte und gesamthänderisch gebundene Rücklage |

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

Key Facts

- › Die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen (erstmalige) Einräumung einer Mitunternehmerstellung ist als vollentgeltliches Geschäft anzusehen.
- › Dies gilt im Einklang mit der bisherigen BFH-Rechtsprechung auch dann, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird.
- › Ein solcher Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten.
- › Die Kürzungsvorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG bezüglich der späteren Bemessungsgrundlage einer Abschreibung ist folglich mangels (unentgeltlicher) Einlage nicht anwendbar.

Privatvermögen. Mit dem Grundstück wurden zuvor Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und für die Windkraftanlage Absetzungen für Abnutzung (AfA) vorgenommen. Im Zuge der Übertragung wurde der die Einlageverpflichtung übersteigende Wert der Wirtschaftsgüter einem Rücklagenkonto mit gesamthänderischer Bindung gutgeschrieben. Das Finanzamt erkannte in der Folge die von der Klägerin geltend gemachten Abschreibungsbeiträge nicht an. Streitig war insbesondere, ob die Bemessungsgrundlage der AfA für den nach Auffassung des Finanzamts unentgeltlich in die gesamthänderische Rücklage eingelegten Teil nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu kürzen war.

Das Finanzgericht bestätigte die erfolgte Aufteilung der Einbringung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil (sog. Kombinationsmodell) und dementsprechend auch die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Vorinstanzliches Urteil

Dem erteilte der BFH nun jedoch eine Absage und hielt dabei an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Demnach handele es sich bei einer derartigen Einbringung von Wirtschaftsgütern, bei der der Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben werde, um ein tauschähnliches und damit vollentgeltliches Geschäft. Eine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgang finde nicht statt, vielmehr sei eine einheitliche Beurteilung vorzunehmen, handele es sich insgesamt doch um ein Anschaffungsgeschäft für die Gesellschaft. Mangels (unentgeltlicher) Einlage habe § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG im Streitfall nicht zur Anwendung kommen können.

Erfolgreiche Revision

BFH vom 23.03.2023
(AZ: IV R 2/20)

Der BFH hatte mit Urteil vom 23.03.2023 erneut über die Frage zu entscheiden, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen (erstmalige) Einräumung einer Mitunternehmerstellung auch dann insgesamt ein vollentgeltliches Geschäft, also eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird.

Urteilsfall

Im Streitfall ging es konkret um die Frage, ob ein solcher Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist. Die Klägerin, eine GbR, erhielt von ihren Gesellschaftern im Rahmen der Gesellschaftsgründung eine Sacheinlage in Gestalt eines Grundstücks mit aufstehender Windkraftanlage (WKA). Beides kam aus dem

Keine Anwendung von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG

Gilt jedenfalls dann, wenn keine Vermögensverschiebung resultiert

1 Ertragsteuern

sei der auf dem Rücklagenkonto verbuchte Wertanteil Bestandteil der vom Einbringenden im Austausch gegen die Einräumung der Mitunternehmerstellung geschuldeten Leistung und damit Teil des gesamten tauschähnlichen Geschäfts. Auch wenn diese Gutschrift dem Einbringenden anders als eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto keine direkte Vermögensposition zuweise, gewährleiste sie, dass er eine Mitunternehmerstellung in Höhe des Werts des Wirtschaftsguts erhalte.

Der Streitfall zeigt, dass die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Mitunternehmerschaft sorgfältig vorzubereiten und durchzuführen ist. Die steuerlichen Folgen solcher Übertragungen hängen maßgeblich davon ab, auf welchen Kapitalkonten ihre (Gegen-)Buchung stattfindet. Dementsprechend muss vor einer solchen Einbringung das in der Personengesellschaft geltende Kontenmodell geprüft und ggf. angepasst werden, um bei einer Einbringung unerwünschte Folgen zu vermeiden.

Praxishinweis



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

1e | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten | Autor: StB Oliver Saal, München

Key Facts

- ▶ Aufwendungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten unterliegen als Lizenzaufwendungen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG.
- ▶ Rechte i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG sind Rechte, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition (Abwehrrecht) besteht. Maßgeblich ist das Zivilrecht bzw. Urheberrecht.
- ▶ Auch Zahlungen für die befristete Überlassung von Rechten, deren Inhaberschaft beim Rechtsinhaber lediglich aufgrund gesetzlicher Fiktion besteht, unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Auf die Freiwilligkeit der Rechteüberlassung kommt es nicht an.
- ▶ Nachträgliche Vereinbarungen über in der Vergangenheit geleistete Vergütungen begründen keine steuerlich unzulässige Rückwirkung.

jahren 2008 bis 2010 Kabelnetze in Deutschland. Zwischen der X-KG und den öffentlich-rechtlichen und privaten Fernseh- und Hörfunksendern bestanden Einspeiseverträge, nach denen die X-KG verpflichtet war, das jeweilige Programm in das von ihr betriebene Kabelnetz einzuspeisen. Für die Nutzung sog. Kabelweitersenderechte machten diverse Verwertungsgesellschaften Vergütungsansprüche nach § 20b Abs. 2 UrhG bzw. § 13c Abs. 3 UrhWG geltend, deren Bestehen die X-KG bestritt. Die Streitverfahren mit den Verwertungsgesellschaften wurden durch Vertrag bzw. mittels Vergleich, zum Teil erst nach Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraums, beendet, wobei die unterschiedlichen Rechtsauffassungen hinsichtlich des Bestehens der Vergütungsansprüche zwischen der X-KG und den Verwertungsgesellschaften bestehen blieben.

Das Finanzamt vertrat nach einer Betriebsprüfung die Auffassung, dass der X-KG Kabelweitersenderechte überlassen worden seien, für die die X-KG jeweils Zahlungen geleistet habe. Dabei handele es sich um Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, die nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen seien. Die Klage beim Finanzgericht war erfolgreich.

Die Revision des Finanzamts führte nun aber zur Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und zur Abweisung der Klage. Unter Bezugnahme auf das Urheberrecht führt der BFH aus, dass es sich bei

FG Köln vom 14.06.2018
(AZ: 13 K 276/15)

Kabelweitersenderecht
ist ein Recht i.S.d. § 8
Nr. 1 Buchst. f GewStG

BFH vom 23.02.2023
(AZ: IV R 37/18)

Mit Urteil vom 23.02.2023 entschied der BFH über die Hinzurechnung von Lizenzgebühren für Kabelweitersenderechte bei der Gewerbesteuer nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG.

Urteilsfall

Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der X-KG. Diese betrieb in den Streit-

1 Ertragsteuern

den Kabelweitersenderechten um geschützte Rechte i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG handle, da das Kabelweitersenderecht als Teil des Senderechts zum ausschließlichen Recht des Urhebers zur öffentlichen Wiedergabe seines Werks gehöre.

Kabelweitersenderechte sind keine Durchleitungsrechte

Ein Fall der Rückausnahme in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechte liege nicht vor, da die Nutzungsbefugnis an dem Recht auf Kabelweitersendung allein die X-KG als Kabelunternehmen betroffen habe; auf die übertragenen Sendungen und deren Inhalte komme es nicht an, so dass es nicht um die Frage gehe, ob die X-KG den Kabelkunden Rechte überlassen habe.

Freiwilligkeit der Rechteüberlassung für § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG unmaßgeblich

Auch bei den Vergütungen nach § 20b Abs. 2 UrhG, mithin Vergütungen für Rechte, deren Inhaberschaft beim Verwertungsunternehmen lediglich gesetzlich fingiert wird, handle es sich um Zahlungen für die Überlassung von Rechten. In diesem Zusammenhang komme es lediglich darauf an, dass die Aufwendungen dafür geleistet werden, dass das Recht auch in Zukunft weiterhin berechtigterweise überlassen wird. Unerheblich sei demgegenüber, ob die Einspeiseverpflichtung aufgrund geschlossener Einspeiseverträge oder auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen erfolgt, denn § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG enthalte in Bezug auf die Rechteüberlassung nicht das Tatbestandsmerkmal der Freiwilligkeit.

Kabelweitersenderechte zeitlich befristet überlassen

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz seien die Kabelweitersenderechte auch nicht unbefristet überlassen worden. Für eine zeitliche Befristung sei es ausreichend, wenn das Recht an den Übertragenden zurückfallen kann oder wenn bei Vertragsabschluss das Ende der Überlassung ungewiss ist. Für eine zeitliche Befristung genüge auch das Bestehen gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten. Ebenfalls habe auch keine

Gesetzliche Kündigungsmöglichkeit für Befristung ausreichend

sog. verbrauchende Rechteüberlassung vorgelegen, da sich das Recht nicht mit Ausstrahlung des jeweiligen Programms wirtschaftlich erschöpft. Denn laut den zugrundeliegenden Verträgen habe es den Sendeunternehmen freigestanden, einzelne oder alle Werke in beliebiger Reihenfolge zu wiederholen und die X-KG für die Kabelweitersendung zu beauftragen. Nach den Verträgen sei keine „atomisierte“ Betrachtung bezogen auf das einzelne Werk vorzunehmen, sondern die Vergütung für die Kabelweitersenderechte pauschal bezogen auf die Kabelumsätze zu ermitteln gewesen.

Der Umstand, dass die den Vergütungen zugrundeliegenden Vereinbarungen bzw. (gerichtlichen) Vergleiche i.S.d. § 779 BGB mit den Verwertungsgesellschaften erst nach Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraums abgeschlossen worden waren, begründe keine steuerlich unzulässige Rückwirkung. Denn die Vereinbarungen gestalten einen Lebenssachverhalt nicht rückwirkend anders, sondern legen lediglich dessen rechtliche Beurteilung fest. Die X-KG hatte bereits in den Streitjahren Zahlungen geleistet, die aufgrund der unterschiedlichen Rechtsauffassungen vorläufig waren.

Keine steuerlich unzulässige Rückwirkung

Die Entscheidung des BFH zeigt den engen Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Zivilrecht, im vorliegenden Fall des Urheberrechts, auf. So wird in dem Urteil nochmal deutlich, dass der Tatbestand des überlassenen Rechts unter Bezugnahme auf das Zivilrecht eröffnet wird. Der ggf. abweichend etikettierte Wille der Vertragsparteien ist demgegenüber unmaßgeblich. Daher spielt es für die Hinzurechnung von Aufwendungen für die befristete Überlassung von Rechten auch keine Rolle, wenn jene Rechte nicht bestehen oder nicht überlassen werden können, sondern lediglich gesetzlich fingiert werden. Auch dann folgt das Steuerrecht dem Zivilrecht und seiner Fiktion.



Ihr Kontakt
StB Ralf Dietzel,
München,
ralf.dietzel@wts.de



StB Oliver Saal,
München,
oliver.saal@wts.de

Kurznnews

1f | Unzulässige Richtervorlage zur steuerlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen mit einem starren Rechnungszinsfuß von 6 % |*Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*BVerfG vom 28.07.2023
(AZ: 2 BvL 22/17)

Mit am 25.08.2023 veröffentlichtem Beschluss vom 28.07.2023 hat die 3. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG die Vorlage des Finanzgerichts Köln vom 12.10.2017 (AZ: 10 K 977/17) für unzulässig erklärt. Gegenstand der Vorlage war die Frage, ob § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG in der im Jahr 2015 geltenden Fassung insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, als zur Ermittlung der Pensionsrückstellung ein Rechnungszinsfuß von 6 % anzusetzen ist. Im Unterschied zur Handelsbilanz, deren Bewertungsvorschrift nach § 253

Abs. 2 HGB einen dynamischen Rechnungszinsfuß (im Streitjahr 3,89 %) vorsieht, erfolgt die steuerrechtliche Ermittlung der Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG mit einem jährlich anzuwendenden starren Rechnungszinsfuß von 6 %.

Die Vorlage ist nach der Entscheidung des BVerfG unzulässig, weil sie nicht den Anforderungen an die Darlegung eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG genügt. Folglich unterblieb eine weitere inhaltliche Prüfung.



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

1g | BMF-Schreiben zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen*(§ 3 Nr. 72 EStG) | Autorin: StBin Angelika Knaus, Stuttgart*

Mit BMF-Schreiben vom 17.07.2023 hat die Finanzverwaltung zu der ab 2022 eingeführten Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen Stellung genommen. § 3 Nr. 72 EStG gilt für natürliche Personen, Mitunternehmenschaften und Körperschaften und begünstigt Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäuden wie z.B. Gartenhäuser, Garagen, Carports). Begünstigt sind auch dachintegrierte Anlagen und sog. Fassaden-Photovoltaikanlagen. Nicht begünstigt sind Freiflächen-Photovoltaikanlagen. Der Betreiber der Photovoltaikanlage muss nicht Eigentümer des Gebäudes sein.

Die Begünstigung hängt von der Gebäudeart ab:

- › Einfamilienhäuser: maximal 30,00 kW (peak);
- › zu Wohnzwecken dienende Zwei- oder Mehrfamilienhäuser: maximal 15,00 kW (peak) je Wohneinheit;
- › gemischt genutzte Immobilien: maximal 15,00 kW (peak) je Wohn-/Gewerbeinheit;
- › nicht zu Wohnzwecken dienende Gebäude, z.B. Gewerbeimmobilien

mit einer Gewerbeinheit: maximal 30,00 kW (peak);

- › Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten: maximal 15,00 kW (peak) je Gewerbeinheit.

Maßgeblich ist die Bruttoleistung in Kilowatt (peak) laut Marktstammdatenregister.

Insgesamt sind höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmenschaft begünstigt. Wird die Freigrenze von 100 kW (peak) überschritten, ist die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG insgesamt nicht anzuwenden.

War eine im Übrigen vermögensverwaltend tätige Mitunternehmenschaft bislang nur aufgrund des Betriebs einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen i. S. d. § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG gewerblich infiziert, sind sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere Gebäude, auf, an oder in dem sich die Photovoltaikanlage befindet, mit Ausnahme der Photovoltaikanlagen in 2022 zu entnehmen. Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt wird.



Ihr Kontakt
StBin Angelika
Knaus, Stuttgart,
angelika.knaus@
wts.de

2a | Rs. Schütte: Direktanspruch in der Umsatzsteuer |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Auch die zivilrechtliche Verjährung des Rückforderungsanspruchs gegenüber dem Leistenden in Bezug auf die zu hoch ausgewiesene Steuer kann einen Direktanspruch begründen.
- › Die Gefahr einer doppelten Erstattung des Steuerbetrags besteht nicht, wenn der Rechnungsaussteller die Rechnungsberichtigung verweigert hat.
- › Einzelne Aussagen der Finanzverwaltung zum Direktanspruch stehen im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH.

einen Anspruch auf Erstattung eines in der Rechnung zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags direkt an den Fiskus zu richten.

Im Streitfall betrieb der Kläger einen gewerblichen Holzhandel. Die eingekauften Holzmengen wurden ihm von seinem Lieferanten mit 19 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Der Kläger entrichtete diese Steuerbeträge an seinen Lieferanten, welcher sie auch an das Finanzamt abführte. Seine Ausgangsumsätze stellte der Kläger hingegen nur mit 7 % Umsatzsteuer in Rechnung. Das Finanzamt gewährte dem Kläger nur den Vorsteuerabzug in Höhe von 7 % aus den Eingangsrechnungen, da die bezogenen Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterlagen. Der Kläger verlangte von seinem Lieferanten die Korrektur der Rechnungen und die Rückzahlung des Differenzbetrags. Der Lieferant verweigerte dies und berief sich auf die zivilrechtliche Verjährung. Daraufhin stellte der Kläger beim Finanzamt einen Antrag auf Erlass der Rückforderung i. H. v. 12 % sowie der hierauf entstandenen Zinsen aus

Urteilsfall

EuGH vom 07.09.2023
(Rs. C-453/22)

Das EuGH-Urteil vom 07.09.2023 erging aufgrund einer Vorlage des Finanzgerichts Münster und enthält grundlegende Aussagen zu den Anwendungsvoraussetzungen des Direktanspruchs. Dieses Rechtsinstitut geht auf die Rechtsprechung des EuGH zurück und erlaubt es dem Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen,



2 Umsatzsteuer

Billigkeitsgründen. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, der Kläger sei für die Situation selbst verantwortlich – bei gesetzestreuem Verhalten hätte er die unveränderte Ware nicht mit einem veränderten Steuersatz weiterveräußern dürfen.

Vorlagefrage

Das Finanzgericht wollte vom EuGH geklärt wissen, ob dem Kläger ein Anspruch auf Erstattung der zu viel an den Lieferanten gezahlten Umsatzsteuer einschließlich der Zinsen gegen die Finanzbehörde zustehen könne. Der EuGH kam zu dem Schluss, dass dem Kläger sehr wohl ein Direktanspruch auf Erstattung der unzutreffend in Rechnung gestellten Umsatzsteuer i. H. v. 12 % gegenüber dem Finanzamt zustehen könne.

Auch Verjährung kann Direktanspruch begründen

Der EuGH hält zunächst fest, dass ein Erwerber berechtigt ist, einen Antrag auf Erstattung zu Unrecht in Rechnung gestellter und entrichteter Umsatzsteuer unmittelbar gegen die Steuerbehörde zu richten, wenn es für ihn unmöglich oder übermäßig schwierig ist, diese Beträge vom Lieferanten erstattet zu bekommen. Eine derartige Unmöglichkeit bzw. übermäßige Schwierigkeit liege nicht nur dann vor, wenn der Lieferant insolvent sei, sondern könne auch dann bestehen, wenn die Erstattung aufgrund der im nationalen Recht vorgesehenen Verjährung nicht mehr vom Lieferanten gefordert werden könne.

Zinsen als Teil des Direktanspruchs

Was den Umfang eines solchen Erstattungsanspruchs betrifft, hat der EuGH wiederholt entschieden, dass der Anspruch nicht bloß die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer umfasst, sondern auch solche Beträge, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind.

Gefahr der doppelten Erstattung

Ferner nimmt der EuGH zu der vom Finanzgericht aufgezeigten Problematik einer doppelten Erstattung dieser Steuerbeträge Stellung. Dessen Zweifel beziehen sich darauf, dass dem Lieferanten die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung zeitlich unbegrenzt zustehe, so dass diese Berichtigung auch noch vorgenommen werden könnte,

nachdem der Erwerber die Erstattung aufgrund des Direktanspruchs von den Finanzbehörden erhalten habe. Wenn der Lieferant demgemäß den zu viel gezahlten Betrag von den Finanzbehörden zurückverlangt, setze dies die Behörde der Gefahr aus, dieselbe Umsatzsteuer zweimal erstatten zu müssen, ohne beim Erwerber Rückgriff nehmen zu können. Der EuGH hält die Gefahr einer solchen Doppelerstattung, jedenfalls in Konstellationen wie dem Streitfall, für ausgeschlossen. Denn schon nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH gelte, dass der Erstattungsanspruch des Lieferanten aufgrund einer Rechnungskorrektur zu versagen ist, wenn feststehe, dass er von diesem Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich Gebrauch macht. Ein solcher Missbrauch wäre aber zu bejahen, wenn der Lieferant zunächst gegenüber dem Erwerber die Berichtigung der Rechnung im Hinblick auf die Einrede der Verjährung verweigert, im Nachgang zu einer erfolgreichen Geltendmachung des Direktanspruchs durch den Erwerber die Rechnung dennoch korrigiert und die Erstattung der Steuerbeträge zu seinen Gunsten vom Fiskus fordert.

Keine Erstattung bei Missbrauch

Die Finanzverwaltung hatte ihrerseits im April 2022 die Anwendungsvoraussetzungen eines Direktanspruchs im Rahmen eines BMF-Schreibens erläutert. Darin vertritt die Finanzverwaltung bislang u.a. die Auffassung, dass ein Direktanspruch gegenüber dem Fiskus ausscheide, wenn der Rückzahlungsanspruch des Erwerbers gegen den Lieferanten aufgrund einer zivilrechtlichen Verjährung (z.B. nach § 195 BGB) nicht mehr durchgesetzt werden kann. Dies steht in direktem Widerspruch mit den bereits vorliegenden Aussagen des EuGH. Darüber hinaus wird sich der EuGH aufgrund eines Vorlageverfahrens des BFH ohnehin ein weiteres Mal mit den Anwendungsvoraussetzungen des Direktanspruchs befassen müssen. Zudem bleibt festzuhalten, dass der EuGH – anders als das Finanzamt bei der Ablehnung des Billigkeitserlasses – kein fahrlässiges Handeln des Klägers erkennen konnte, welches dessen Direktanspruch ausschließen könnte.

Praxisinweis



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

2b | Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Kein Vorsteuerabzug bei der Verwendung von Eingangsleistungen zur Ausführung von Gesellschafterbeiträgen in Gestalt von unentgeltlichen Dienstleistungen.
- › Der Vorsteuerabzug setzt einen unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit eigenen Umsätzen des Unternehmers voraus.
- › Finden Eingangsleistungen keinen Niederschlag im konkreten Preis für entgeltlich erbrachte Tätigkeiten, zählen sie auch nicht anteilig zu den allgemeinen Kostenelementen des Unternehmers.



BFH vom 15.02.2023
(AZ: XI R 24/22
(XI R 22/18))

Im Anschluss an das Urteil des EuGH vom 08.09.2022 (Rs. C-98/21) im Vorlageverfahren hat der BFH das Folgeurteil zur Frage nach dem Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding gefällt, welche von ihr bezogene Leistungen als unentgeltliche Gesellschafterbeiträge weitergegeben hat.

Urteilsfall

Die Klägerin war als Kommanditistin an zwei Kommanditgesellschaften beteiligt. Diese erbrachten überwiegend umsatzsteuerfreie, vorsteuerschädliche Umsätze mit Grundstücken. Die Klägerin verpflichtete sich in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin zur Erbringung unentgeltlicher Dienstleistungen an diese Kommanditgesellschaften, wie z.B. Architektenleistungen, statische Berechnungen, Generalunternehmer-Dienstleistungen und externe Vertriebsdienstleistungen. Die Leistungen erbrachte die Klägerin teilweise unter Zuhilfenahme von Eingangsleistungen anderer Unternehmen. Daneben bestand eine gesonderte Vereinbarung, wonach die Klägerin auch entgeltliche Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen an die Kommanditgesellschaften erbringen sollte. Nachdem das Finanzamt den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen versagte, gewährte das Finanzgericht diesen mit der Begründung, die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge würden keine steuerbare Tätigkeit darstellen. Die unternehmerische Tätigkeit der Klä-

gerin, welche sich aus deren entgeltlichen Leistungen ergibt, umfasse auch die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge.

Wie bereits zuvor der EuGH, hält auch der BFH einen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen im Zusammenhang mit den Gesellschafterbeiträgen für ausgeschlossen. Die Versagung des Vorsteuerabzugs begründet der BFH damit, dass die Eingangsleistungen nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit von der Holding erbrachten steuerpflichtigen Dienstleistungen, den entgeltlichen Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen, sondern mit den als Gesellschafterbeitrag geschuldeten unentgeltlichen Dienstleistungen stehen. Die bezogenen Eingangsleistungen stehen somit in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den Umsätzen der Tochtergesellschaften.

Ferner fanden die Eingangsleistungen auch keinen Niederschlag in den konkreten Preisen für die an die Kommanditgesellschaften erbrachten entgeltlichen Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen und gehörten auch nicht anteilig zu den allgemeinen Kostenelementen der Klägerin für deren unternehmerische Tätigkeit. Im Einklang mit dem EuGH zeigt auch der BFH die Grenzen des Vorsteuerabzugs bei unternehmerisch tätigen Holdinggesellschaften auf: Selbst wenn diese

Kein Zusammenhang der Eingangsleistungen mit eigenen Umsätzen

Eingangsleistungen gehören nicht zu den Allgemeinkosten

2 Umsatzsteuer

im Hinblick auf die von ihnen gehaltenen Beteiligungen grundsätzlich unternehmerisch tätig sind, berechtige dies dennoch nicht zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die allein für Tätigkeiten aufgrund der Stellung als Gesellschafter bezogen werden und deren Abgeltung durch eine bloße Beteiligung am allgemeinen Gewinn erfolgt.

Praxishinweis

Die Entscheidung des BFH lässt sich wie folgt zusammenfassen: Die Verlagerung der Eingangsleistungen auf eine unternehmerisch tätige Holding und die

anschließende Einlage der eingekauften Leistungen in die Tochtergesellschaften – welche bei einem Direktbezug allenfalls einen beschränkten Vorsteuerabzug geltend machen könnten – ermöglichen keinen Vorsteuerabzug der Holdinggesellschaft aus diesen Leistungen. In der Praxis dürfte das Urteil insbesondere für solche Unternehmen relevant sein, die aufgrund ihrer Ausgangsleistungen nicht oder nur beschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, z.B. im Finanzdienstleistungs-, Immobilien- oder Krankenhausbereich.



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

2c | Billigkeitserlass von Nachforderungszinsen | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- ▶ Ein unterjähriger Liquiditätsvorteil steht dem Erlass von Nachzahlungszinsen nicht entgegen.
- ▶ Bei der Verzinsung nach § 233a AO kann die monatliche bzw. quartalsweise Entrichtung der Umsatzsteuer einer strikten Jahresbetrachtung entgegenstehen.
- ▶ Bei der Erlassentscheidung ist die tatsächliche Dauer des Liquiditätsvorteils zu berücksichtigen.

dementsprechend Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO für die Jahre 2009 bis 2013 festgesetzt. Für die Zinsberechnung stellte es u.a. auf den Erlass der entsprechenden Steuerbescheide bzw. auf die Einreichung entsprechend geänderter Steuererklärungen der Klägerin ab. Folglich kam es zu erheblichen Verzinsungszeiträumen (z.B. 56 Monate für das Streitjahr 2009), obwohl die Steuerbeträge faktisch lediglich einen Monat zu spät erklärt und entrichtet worden waren. Einen hiergegen gerichteten Antrag der Klägerin auf Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen lehnte das Finanzamt ab. Im Anschluss an ein erfolgloses Einspruchsverfahren wurde das Finanzamt vom Finanzgericht zur Neubearbeitung der Zinsfestsetzungen verpflichtet, da es die Festsetzungen als unbillig erachtete.

BFH vom 23.02.2023
(AZ: V R 30/20)

Führt die Festsetzung der Umsatzsteuer zu einem Unterschiedsbetrag hinsichtlich der bisher festgesetzten Steuerschuld, so unterliegt dieser der Verzinsung nach § 233a AO. Die Finanzbehörden können Zinsansprüche gem. § 227 AO ganz oder zum Teil aus Billigkeitsgründen erlassen. Der BFH hat zwischenzeitlich explizit zur Frage der Erlassmöglichkeit von Nachzahlungszinsen Stellung genommen.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Klägerin in den Jahren 2009 bis 2013 monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben. Das Finanzamt stellte fest, dass die Klägerin ihre umsatzsteuerpflichtigen Umsätze fortwährend dem Monat der Rechnungsstellung zugeordnet hatte, obwohl sie 90 % dieser Leistungen bereits im Vormonat erbracht hatte. Zur Korrektur der falschen Zuordnung hat das Finanzamt jeweils 90 % der im Januar des Folgejahres angemeldeten Umsätze dem Vorjahr zugeordnet und

Im Zuge der Revision bestätigte der BFH die Rechtsauffassung des Finanzgerichts.

Ein Billigkeitserlass der Zinsen sei nicht bereits dadurch ausgeschlossen, dass die Klägerin durch die fortlaufend periodenverschobene Meldung der Umsätze, z.B. Erklärung der Umsätze aus März erst im April, auch unterjährige Liquiditätsvorteile erlangt haben könnte. Der Gesetzgeber habe in § 233a Abs. 1 Satz 2 AO zum Ausdruck gebracht, dass eine Verzinsung auf Basis einer einzelnen festgesetzten Vorauszahlung gerade nicht erfolgen solle, sondern für die Erhebung von Nachzahlungszinsen auf die Steuerfestsetzung auf Jahresebene abzustellen sei.

Unterjährige Liquiditätsvorteile nicht schädlich

2 Umsatzsteuer

Tatsächliche Dauer
des Liquiditätsvorteils
relevant

Darüber hinaus stellt der BFH fest, ein Unternehmer müsse es nicht hinnehmen, dass eine lediglich um einen Monat verspätete Steueranmeldung zu einem Verzinsungszeitraum von mehreren Monaten führt. Angesichts der zunächst im Januar des Folgejahres, anstelle im Dezember des Vorjahres erklärten Umsätze, sei der zunächst erlangte Liquiditätsvorteil durch die Anmeldung in der darauffolgenden Umsatzsteuervoranmeldung und die damit verbundene Steuerzahlung zwischenzeitlich wieder entfallen und dies zudem auch noch vor Beginn des Zinslaufs gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO. Auch könne im Bereich der Umsatzsteuer deshalb nicht lediglich auf die nachgeforderte Jahressteuer und den sich hiernach ergebenden Differenzbetrag zur Summe der Vorauszahlungen abgestellt werden.

Möglichkeit offen, die Nachzahlungszinsen auf Basis dieses Liquiditätsvorteils festzusetzen oder aber im Hinblick auf die Leistung der Steuerzahlungen vor Ablauf der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO gänzlich von diesen abzusehen. Eine Reduzierung des Ermessens des Finanzamts auf Null sei somit aber ausgeschlossen gewesen.

Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen aufgrund einer nicht periodenkongruenten Anmeldung von Umsätzen ist der „Klassiker“ im Zusammenhang mit Außenprüfungen. Der BFH hat nunmehr zwar relevante Kriterien dafür aufgezeigt, in welchem Umfang solche Zinsen im Billigkeitswege erlassen werden können. Allerdings sollten Steuerpflichtige dennoch weiterhin auf eine zutreffende Erklärung ihrer Umsätze achten, denn zum einen verbleibt den Finanzbehörden regelmäßig ein Ermessen bzgl. des Umfangs eines Billigkeitserlasses und zum anderen hat der BFH in seinem Urteil auch kurz mögliche strafrechtliche Sanktionen eines bewussten Fehlverhaltens angeschnitten.

Praxishinweis



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

Kein Fall der Ermessens-
reduzierung auf Null

Durch die fortwährend periodenverschobenen Umsatzmeldungen der Klägerin trat dennoch ein jahresübergreifender Liquiditätsvorteil auf Seiten der Klägerin ein. Dem Finanzamt stehe nach Auffassung des BFH daher die

2d | Kein Aufteilungsgebot bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- › Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH war die Vermietung von Grundstücken und damit zusammenhängenden Betriebsvorrichtungen in zwei Vorgänge aufzuteilen (Aufteilungsgebot).
- › Die Vermietung der Betriebsvorrichtungen wurde sodann als steuerpflichtig behandelt.
- › Diese Rechtsprechung hat der BFH nun aufgegeben.
- › Bei unionsrechtskonformer Auslegung enthalte § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG kein Aufteilungsgebot.
- › Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zur Vermietung eines Grundstücks ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.

Im Anschluss an das im Vorlageverfahren ergangene EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 (Rs. C-516/21) hat der BFH nun in der Folgeentscheidung mit Beschluss vom 17.08.2023 seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen als umsatzsteuerpflichtige Leistung anzusehen war, auch wenn sie in Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Vermietung von Gebäuden erfolgte, aufgegeben.

Der Kläger verpachtete Stallgebäude zur Putenaufzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Es handelte sich um spezielle Fütterungsvorrichtungen, besondere Heizungs-, Lüftungs- und Beleuchtungsanlagen. Der Kläger behandelte die Pachteinnahmen insgesamt als umsatzsteuerfrei nach

BFH vom 17.08.2023
(AZ: V R 7/23
(V R 22/20))

Sachverhalt

2 Umsatzsteuer

§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, da ein einheitliches Entgelt für Gebäude und Betriebsvorrichtungen vorlag. Das Finanzamt teilte das Entgelt hingegen in zwei Teile auf, einerseits für die steuerfreie Vermietung des Gebäudes und andererseits für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen, und behandelte letztere als umsatzsteuerpflichtig. Es vertrat die Auffassung, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit sei, allerdings solle dies aufgrund des Aufteilungsgebots in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausdrücklich nicht für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen gelten, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile des vermieteten Grundstücks sind.

Bisherige
Rechtsauffassung

Bislang ging der BFH davon aus, dass sich in Bezug auf Betriebsvorrichtungen aus § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot ergibt. Danach wäre die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nicht von der Umsatzsteuer befreit, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Das Aufteilungsgebot sollte zudem auch unter dem Gesichtspunkt der unselbständigen Nebenleistung keine Einbeziehung der Überlassung von Betriebsvorrichtungen in die Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung zulassen. Dies entspricht auch der aktuell geltenden Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 4.12.10 Satz 1 UStAE.

EU-Recht führt nicht zu
einem Aufteilungsgebot

Der BFH schließt sich nun aber der Rechtsauffassung des EuGH an. Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG begründe diese Norm kein Aufteilungsgebot. Denn bereits die entsprechende Regelung im europäischen Mehrwertsteuerrecht (Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL) führe nicht dazu, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen sei. Stelle die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen daher

eine Nebenleistung zur als Hauptleistung anzusehenden Verpachtung eines Gebäudes dar, so liege eine einheitliche Leistung vor, die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei sei.

Die Beurteilung der Frage nach dem Vorliegen einer Haupt- und Nebenleistung beurteile sich dabei nach den allgemeinen Rechtsprechungsgrundsätzen. Der BFH erachtet es im Streitfall als zutreffend, den Stall als Hauptleistung anzusehen, wobei die Futtermittelanlagen, die Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie das Beleuchtungssystem nur dazu dienen, diesen unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.

Beurteilung als
Nebenleistung

Betroffene Unternehmer sollten überprüfen, ob sich aus diesem Urteil nachteilige Folgen für den Vorsteuerabzug der verwendeten Betriebsvorrichtungen ergeben können. Nach dem nunmehrigen Verständnis des BFH ist auch die Vermietung von Betriebsvorrichtungen von der vorsteuerschädlichen Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umfasst. Es ist wahrscheinlich, dass die Finanzverwaltung das Vertrauen der Unternehmer, die auf der Grundlage der deutschen Regelung den Vorsteuerabzug vorgenommen haben, durch Erlass einer Nichtbeanstandungs- bzw. Übergangsregelung schützen wird. Spätestens nach Ablauf einer solchen Billigkeitsregelung wäre dann jedoch zu prüfen, ob bei mietweiser Überlassung auf die Steuerfreiheit verzichtet und zur Steuerpflicht optiert werden kann. Dies wird jedoch wegen § 9 Abs. 2 UStG nicht für alle Grundstücksüberlassungen möglich sein. Scheitert die Option zur Steuerpflicht, könnte dies auch eine Verpflichtung zur anteiligen Rückzahlung bereits angemeldeter abzugsfähiger Vorsteuer über Vorsteuerberichtigungen gem. § 15a UStG begründen.

Praxisinweis



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

2e | Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen in Form eines „Kochevents“ |

Autorin: RAin Claudia Smoke, München

Key Facts

- › Die Vorsteuer aus für Betriebsveranstaltungen bezogenen Leistungen ist grundsätzlich nur dann abzugsfähig, wenn diese nicht ausschließlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dienen.
- › Allenfalls bei sog. Aufmerksamkeiten könne dann noch ein Vorsteuerabzug in Betracht kommen, der sich nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers richtet.
- › Festgehalten wird an dem bisher maßgebenden Betrag für die Bemessungsgrundlage von Aufmerksamkeit in Höhe von € 110 als Freigrenze.
- › Die Kosten des äußeren Rahmens einer Betriebsveranstaltung sind in die Berechnung einzubeziehen, wenn es sich um eine einheitliche Leistung handelt.

bezogenen Leistungen zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen. Steht eine solche Verwendung bereits bei Bezug der Leistung fest, ist schon das Recht auf den Vorsteuerabzug zu versagen und nicht erst die nachgelagerte Entnahme als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG zu besteuern.

Im Ergebnis versagte der BFH den Vorsteuerabzug aus dem Bezug der Eingangsleistungen für das Kochevent.

Zwar handelte es sich bei der Weihnachtsfeier um ein Teambuilding-Event zur Verbesserung des Betriebsklimas, jedoch erfolgten die Zuwendungen nicht im Rahmen eines vorrangigen Unternehmensinteresses, hinter dem das Interesse der Arbeitnehmer an der Feier zurücktrete. Darüber hinaus bestünde der entscheidende Unterschied zu der Rechtsprechung des EuGH (Rs. C-371/07) zum Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Wertabgaben im vorliegenden Fall darin, dass die Abgabe von Speisen und Getränken im außerunternehmerischen Bereich und nicht während der Dienstzeit erfolgte.

Teambuilding-Event dient ausschließlich dem privaten Bedarf der Mitarbeiter

BFH vom 10.05.2023
(AZ: V R 16/21)

In seinem Urteil vom 10.05.2023 äußerte sich der BFH erneut zur Vorsteuerabzugsberechtigung bei Betriebsveranstaltungen und versagte den Vorsteuerabzug für ein Kochevent im Rahmen einer Weihnachtsfeier.

Ausnahmsweise könne der Vorsteuerabzug dennoch möglich sein, sofern die Zuwendung eine sog. Aufmerksamkeit im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG darstellt. Über den Vorsteuerabzug sei in diesen Fällen nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden. Allerdings belief sich der im Klageverfahren ermittelte Wert pro Teilnehmer auf mehr als € 110, weshalb auch nicht mehr von einer Aufmerksamkeit ausgegangen werden konnte.

Bei Aufmerksamkeiten aber Vorsteuerabzug dennoch möglich

Urteilsfall

Im Dezember 2015 veranstaltete der Kläger für seine Arbeitnehmer eine betriebliche Weihnachtsfeier in Form eines Kochevents. Zur Durchführung mietete der Kläger ein Kochstudio an. Bei dem Event bereiteten die Teilnehmer unter Anleitung von zwei Köchen gemeinsam das Abendessen zu, welches sie anschließend gemeinsam verzehrten.

Leistungsbezug für Unternehmen

Wie der BFH in der Urteilsbegründung ausführt, ist ein Unternehmer, der Leistungen für eine Betriebsveranstaltung bezieht, nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er beabsichtigt, diese Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden. Die bezogenen Leistungen dürfen nicht ausschließlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dienen, sondern müssen durch die besonderen Umstände seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bedingt sein. Andernfalls fehle es an einem unmittelbaren Zusammenhang der

Im Hinblick auf das Vorliegen einer Aufmerksamkeit im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG hält der BFH daran fest, dass der Betrag von € 110 aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als Freigrenze anzusehen ist, auch wenn die einkommensteuerliche Regelung von einem Freibetrag in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ausgeht.

Festhalten am € 110-Betrag als Freigrenze für sog. Aufmerksamkeiten

Im Gegensatz zur Rechtsprechung des VI. Senats des BFH, wonach Kosten des äußeren Rahmens – insbesondere Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveran-

BFH vom 16.05.2013
(AZ: VI R 94/10)

2 Umsatzsteuer

3 Grunderwerbsteuer

Betriebsveranstaltung
als einheitliche
(„komplexe“) Leistung

stalters – grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind, bestätigte der V. Senat nunmehr, dass die umsatzsteuerrechtlich vorrangige Bewertung der Betriebsveranstaltung als eine einheitliche („komplexe“) Leistung der Abspaltung von Kosten des äußeren Rahmens entgegenstehe. Vor diesem Hintergrund waren im vorliegenden Fall sämtliche Kosten in die Berechnung der € 110-Grenze einzubeziehen.

Keine Berücksichtigung
eines No-Show-Anteils

Abschließend bestätigte der BFH auch seine bisherige Auffassung, wonach die Gesamtkosten des Arbeitgebers zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer und nicht auf die angemeldeten Teilnehmer aufzuteilen sind.

Der BFH bewegt sich mit den Aussagen zum Vorsteuerabzug angesichts von Betriebsveranstaltungen entlang seiner bereits bekannten Rechtsprechungslinie. Angesichts der Rechtsprechung des EuGH und des Folgeurteils des XI. Senats zum Vorsteuerabzug bei unentgeltlichen Wertabgaben, stellte der V. Senat nunmehr klar, dass sich diese Entscheidungen lediglich mit dem Kriterium des „unversteuerten Endverbrauchs“ auseinandersetzen. Für die hier maßgebliche Frage, in welchem überwiegenden Interesse – dem wirtschaftlichen Interesse des Unternehmers oder dem privaten Bedarf des Personals – die Leistungen erbracht wurden, soll diesen Urteilen aber gerade keine weitergehende Bedeutung zukommen.

Praxishinweis



Ihr Kontakt
WP/StB Joachim
Strehle, München,
joachim.strehle@
wts.de

3 | Zur Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs bei einer Kapitalgesellschaft | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- › Die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfordert über die zivilrechtliche Aufhebung des Rechtsgeschäfts hinaus eine gegenseitige Entlassung aus den vertraglichen Bindungen dergestalt, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung vollumfänglich wiedererlangt. Hierzu zählt ggf. auch die Erteilung einer unbedingten Löschungsbewilligung des Ersterwerbers für eine Auflassungsvormerkung.
- › Wird die notarielle Antragstellung für die Einreichung einer Löschungsbewilligung von der Rückzahlung des Kaufpreises abhängig gemacht, liegt trotz zivilrechtlich gesicherter Rechtsposition des Veräußerers vor Rückzahlung des Kaufpreises grunderwerbsteuerlich keine vollständige Rückabwicklung i.S.v. § 16 GrEStG vor.
- › Eine Kapitalgesellschaft als Ersterwerber muss sich in einem solchen Fall vor Kaufpreisrückzahlung den auf Grund der Auflassungsvormerkung fortbestehenden Anschein einer Rechtsposition und dessen Ausnutzung durch ihre Geschäftsführer in eigenem wirtschaftlichen Interesse zurechnen lassen.

Mit Urteil vom 25.04.2023 hat der II. Senat des BFH entschieden, dass eine tatsächliche und vollständige Rückgängigmachung von Grundstückskaufverträgen gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG u.a. auch die Löschung einer zugunsten des Erwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung voraussetzt. Wird hierzu eine Löschungsbewilligung in der grundbuchrechtlich geforderten Form erteilt, die Stellung des Antrags auf Löschung jedoch von der Rückzahlung des Kaufpreises abhängig gemacht, ist die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gleichwohl ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber vor Kaufpreisrückzahlung den auf Grund der Auflassungsvormerkung bestehenden Anschein einer Rechtsposition in seinem eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Ist die Ersterwerberin eine Kapitalgesellschaft, muss sie sich die Handlungsweisen und Interessen ihrer Gesellschafter beziehungsweise Geschäftsführer zurechnen lassen.

BFH vom 25.04.2023
(AZ: II R 38/20)

Zurechnung der Verwertungsmaßnahmen von Geschäftsführern für vollständige Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen einer Kapitalgesellschaft i.R.v. § 16 GrEStG

Im Streitfall erwarb die Klägerin und Revisionsklägerin als GmbH in Gründung mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 05.07.2016 Grundbesitz. Zugunsten der Klägerin wurde eine Auflassungsvormerkung bewilligt und im Grundbuch am 15.07.2016 eingetragen. Mit Bescheid vom 25.08.2016 setzte das Finanzamt gegen die Klägerin unter

Urteilsfall



dem Vorbehalt der Nachprüfung Grunderwerbsteuer hierfür fest.

Rückabwicklung des Ersterwerbs

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 09.05.2017 schloss die Klägerin mit der Verkäuferin auf ihre Kosten einen Vertrag über die Aufhebung des Grundstückskaufvertrags vom 05.07.2016. Die Auflassung wurde aufgehoben und die Verkäuferin verpflichtet, den Kaufpreis an die Klägerin zurückzuzahlen. Außerdem bewilligte die Klägerin die Löschung der Auflassungsvormerkung. Die Notarin wurde beauftragt, den Aufhebungsvertrag dem Grundbuchamt und dem Finanzamt erst weiterzureichen, nachdem die Rückzahlung des Kaufpreises an die Klägerin nachgewiesen worden ist. Die Rückzahlung des Kaufpreises erfolgte trotz Anmahnung der Klägerin nicht.

Weitere Verkäufe

Mit notariell beurkundeten Kaufverträgen vom 29.06.2017 wurde der ursprünglich von der Klägerin erworbene Grundbesitz durch die Herren G und H vom ehemaligen Verkäufer erworben. Beide Käufer sind gesellschaftsrechtlich an der Klägerin seit Gründung (mittelbar) beteiligt und deren alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer. Die Kaufpreiszahlung erfolgte unmittelbar an die Klägerin. Die Vertragsverhältnisse wurden Grunderwerbsteuerlich unstrittig veranlagt.

Spätere Löschung der Auflassungsvormerkung

Am 15.01.2018 wurde die Löschung der zugunsten der Klägerin eingetragenen Auflassungsvormerkung aus dem ursprünglichen Kaufvertrag beim Grundbuchamt beantragt und erfolgte am 18.06.2018.

Bereits am 09.06.2017 beantragte die Klägerin die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 25.08.2016 gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Das

Finanzamt lehnte die Aufhebung ab, die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Die Aufhebung einer Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt voraus, dass der Erwerbsvorgang vollständig rückgängig gemacht wird. Das ist dann der Fall, wenn die Vertragspartner sich - über die zivilrechtliche Aufhebung des den Steuerstatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts hinaus - insoweit aus den vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die ursprüngliche Rechtsstellung des Veräußerers vollständig wiederhergestellt wird.

Bei einer Weiterveräußerung desselben Grundstücks und Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags ist entscheidend, ob der Veräußerer neben dem Aufhebungsvertrag die Möglichkeit der Grundstücksverwertung vor dessen Weiterveräußerung vollständig wiedererlangt hat. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG greift daher nicht, wenn der Ersterwerber nach Rückgängigmachung seine verbliebene Rechtsposition oder den Anschein der Rechtsposition in seinem eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Eine Kapitalgesellschaft als Ersterwerberin muss sich dabei die Interessen der für sie handelnden Personen zurechnen lassen.

Da im vorliegenden Fall die Ersterwerberin trotz Aufhebung des Kaufvertrags und Erteilung der Löschungsbewilligung für die eingetragene Auflassungsvormerkung Einfluss auf die Weiterveräußerung nehmen konnte und diese Einflussmöglichkeit auch in ihrem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat, lag hier keine vollständige und damit wirksame Rückgängigmachung im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vor.

Ausnutzung des Rechtsscheins des Grundbuchs durch Geschäftsführer der ersterwerbenden Kapitalgesellschaft wird dieser für eine vollständige Rückabwicklung Grunderwerbsteuerlich zugerechnet



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

4 Erbschaft-/Schenkungssteuer

4 | Zinsvorteil bei Gewährung eines niedrig verzinslichen Darlehens unterliegt der Schenkungssteuer | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und StBin Marisa Giesel, beide Köln

Key Facts

- › Bei Gewährung eines Darlehens mit einem niedrigen Zinssatz unterhalb des Marktniveaus unterliegt der Zinsvorteil der Schenkungssteuer.
- › Die Höhe der Zuwendung bestimmt sich grundsätzlich als Differenz zwischen dem in § 15 Abs. 1 BewG normierten Zinssatz von 5,5 % und dem tatsächlich vereinbarten Zins, jedenfalls dann, wenn kein anderer Wert feststeht.
- › Der Nachweis, dass ein niedrigerer Zins marktüblich ist, kann vom Steuerpflichtigen nur unter Heranziehung vergleichbarer Angebote geführt werden.

Kläger fest. Da der Kläger kein Angebot aus 2016 für eine vergleichbare Refinanzierung vorlegen konnte, ist nach Ansicht des Finanzamts als Marktzins der gesetzliche Zins von 5,5 % heranzuziehen. Der Jahreswert des Nutzungsvorteils beläuft sich demnach auf die Differenz zwischen dem gesetzlichen und dem vereinbarten Zins, also 4,5 % der Darlehenssumme.

Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht als unbegründet ab. Vorliegend sei der subjektive Tatbestand einer freigiebigen Zuwendung – der Wille zur Teilentgeltlichkeit – erfüllt, da der vereinbarte Zins von dem „Marktüblichen“ nicht nur geringfügig abweiche. Das Finanzgericht bezog sich für das „Marktübliche“ in diesem Sinne auf die durchschnittlichen Zinsen laut Statistiken der Deutschen Bundesbank i.H.v. 2,81 % bei ein- bis fünfjähriger Zinsbindung. Wegen der deutlichen Unterschreitung sei das Bewusstsein über die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung anzunehmen. Der Jahreswert des Nutzungsvorteils wurde nach Ansicht des Finanzgerichts zutreffend als Differenz zwischen dem gesetzlichen Zinssatz von 5,5 % und dem vereinbarten Zins von 1 % errechnet. Vorliegend ist der Nachweis eines niedrigeren marktüblichen Zinssatzes durch den Kläger gescheitert, da die Refinanzierungsangebote erst in 2018 angefragt wurden und insbesondere hinsichtlich Laufzeit und Zinsbindung von dem abgeschlossenen Darlehensvertrag abwichen. Das Finanzgericht hat in seinem Urteil aber die Revision zugelassen, welche bereits eingelegt und damit beim BFH anhängig ist.

FG Mecklenburg-Vorpommern schließt sich dem Finanzamt an

Anhängige Revision (AZ: II R 20/22)

Bedeutung für die Praxis



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

Gesetzliche Grundlage

Gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegen freigiebige Zuwendungen unter Lebenden grundsätzlich der Schenkungssteuer. Eine freigiebige Zuwendung kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch in der Gewährung eines zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehens liegen. Bei der Bewertung des Zinsvorteils ist grundsätzlich ein angemessener Zins in Höhe von 5,5 % (§ 15 BewG) anzunehmen, wenn kein anderer Wert feststeht.

FG Mecklenburg-Vorpommern vom 27.04.2022 (AZ: 3 K 273/20)

Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat mit Urteil vom 27.04.2022 darüber entschieden, wie die Höhe der Zuwendung bei Gewährung eines Darlehens mit einem unter dem Marktniveau liegenden Zinssatz zu bewerten ist.

Urteilsfall

Im Streitfall wurde zwischen dem Kläger (Darlehensnehmer) und seiner Schwester (Darlehensgeberin) ein Darlehensvertrag über ca. € 1,8 Mio. ab dem 01.01.2016 geschlossen. Als Zinssatz vereinbarten die Geschwister einen Festzins von 1 % pro Jahr. Die Darlehenssumme wurde durch Grundschulden besichert. Eine feste Laufzeit des endfälligen Darlehens wurde nicht vereinbart, die erstmalige Kündigungsmöglichkeit bestand nach vier Jahren.

Finanzverwaltung setzte Schenkungssteuer fest

Mit Bescheid vom 29.11.2017 setzte das Finanzamt Schenkungssteuer gegen den

Für die steuerliche Beratungspraxis empfiehlt es sich, bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf die Einholung von Refinanzierungsangeboten hinzuwirken. Hierbei ist insbesondere auf die Vergleichbarkeit der Vertragsmodalitäten, z.B. Laufzeit, Besicherung, Zinsbindung, Kündigungsmöglichkeiten und Tilgung, zu achten. Nur durch Vorlage eines solchen Angebots kann der Darlehensnehmer einen niedrigeren marktüblichen Zinssatz nachweisen.

5a | Neues BMF-Schreiben zu häuslichem Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale | Autorin: RAin (Syndikus) Ina Gugel, Nürnberg

Key Facts

- › Das neue BMF-Schreiben gilt ab 2023; für Kalenderjahre bis einschließlich 2022 ist das BMF-Schreiben vom 06.10.2017 weiterhin anwendbar.
- › Neues Wahlrecht, die tatsächlichen Aufwendungen oder eine Jahrespauschale als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusetzen, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.
- › Die sog. Homeoffice-Pauschale kann angesetzt werden, wenn kein Arbeitszimmer vorliegt.
- › Besonderheiten bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung.

Ab 2023 dürfen die tatsächlichen Kosten nur noch dann geltend gemacht werden, wenn ein häusliches Arbeitszimmer vorhanden ist und dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt. Auf das Nichtvorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes kommt es nicht mehr an. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen für das Arbeitszimmer kann ohne Nachweis von Kosten ein Betrag von € 1.260 (Jahrespauschale) für das Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht vorliegen, ermäßigt sich die Jahrespauschale um ein Zwölftel.

Neu: Jahrespauschale anstelle der tatsächlichen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Wahlrecht des Steuerpflichtigen)

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass Aufwendungen für Arbeitsmittel, Telefon und Internet nicht zu den Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers gehören, sondern zusätzlich geltend gemacht werden können. Nutzt der Steuerpflichtige das Arbeitszimmer für die Erzielung unterschiedlicher Einkünfte, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Aufwendungen oder die Jahrespauschale insgesamt einer Tätigkeit zugeordnet werden.

Wie bisher bildet ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, wenn die dort vorgenommenen Handlungen und erbrachten Leistungen für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Dabei handelt es sich um eine inhaltliche (qualitative) Betrachtung. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Übt ein Steuerpflichtiger nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit aus, die in qualitativer Hinsicht gleichwertig sowohl im häuslichen Arbeitszimmer als auch am außerhäuslichen Arbeitsort erbracht wird, liegt der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszim-

Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

BMF vom 15.08.2023, vom 09.07.2021 und vom 06.10.2017

Da sich die gesetzlichen Voraussetzungen zur Berücksichtigung der betrieblichen und beruflichen Betätigung in der häuslichen Wohnung als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten ab 01.01.2023 geändert haben, erläutert die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 15.08.2023 die nun geltenden Regelungen. Für Kalenderjahre vor 2023 sind die BMF-Schreiben vom 06.10.2017 und vom 09.07.2021 weiterhin anzuwenden. Die Begriffe des häuslichen Arbeitszimmers und des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung entsprechen im Wesentlichen den bisher geltenden Begriffen und werden weitgehend unverändert auch in dem neuen BMF-Schreiben verwendet. Daneben sind Regelungen zur sog. Homeoffice-Pauschale aufgenommen worden. Diese war durch das Jahressteuergesetz 2020 für die Jahre 2020 und 2021 eingeführt (damals € 5 täglich, maximal € 600 im Kalenderjahr) und mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz bis zum 31.12.2022 verlängert worden. Ab 2023 beträgt sie € 6 täglich und ist auf € 1.250 im Kalenderjahr begrenzt. Eine steuerfreie Arbeitgebererstattung bleibt weiterhin ausgeschlossen.

mer, wenn er mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer tätig wird.

Homeoffice-Pauschale

Hat der Steuerpflichtige kein häusliches Arbeitszimmer, kann er für jeden Kalendertag, an dem er die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufsucht, einen Betrag von € 6 (Tagespauschale), höchstens € 1.260 Euro im Kalenderjahr, abziehen. Dies gilt auch, wenn ihm ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine Dienstreise am jeweiligen Tag ist unschädlich, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zeitlich überwiegend (d.h. mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit) in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird.

Dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz

Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. In diesem Fall kommt es auch nicht auf den zeitlichen Umfang der Tätigkeit zuhause an. Für die Prüfung des Kriteriums der Dauerhaftigkeit ist in diesem Zusammenhang anhand einer Prognose für die voraus-

sichtliche Dauer der jeweiligen Tätigkeit und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (z. B. dienst- oder arbeitsrechtliche Vereinbarungen sowie Weisungen und Absprachen) zu entscheiden, ob dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung steht dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz auch dann zur Verfügung, wenn er diesen nur tage- oder wochenweise nutzen kann (z.B. Poolarbeitsplatz).

Auch Poolarbeitsplatz ist Arbeitsplatz

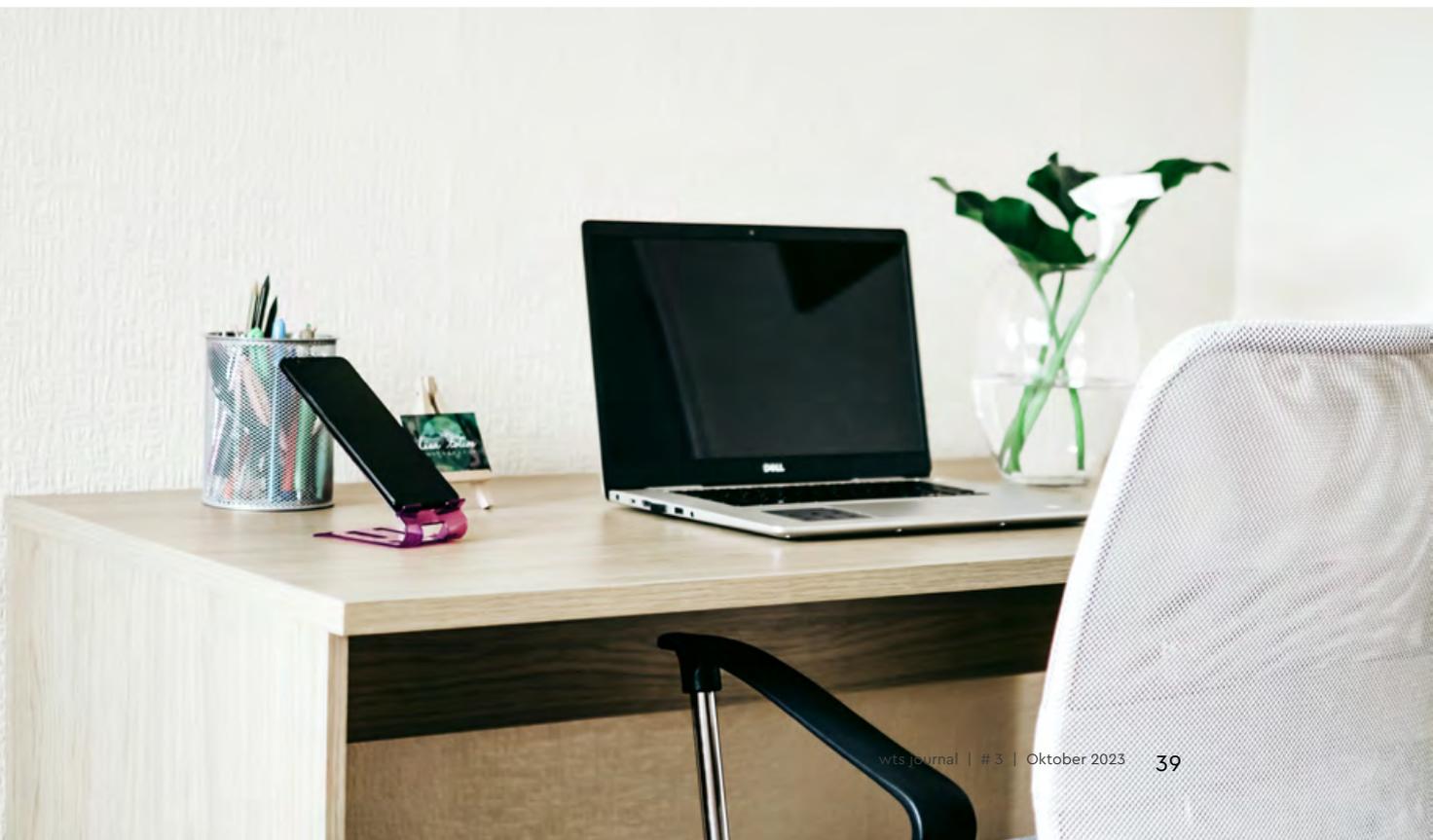
Dass kein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht, muss der Steuerpflichtige konkret darlegen. Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Zusätzliches Indiz kann eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers sein.

Nachweis

Können für eine Zweitwohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, ist ein Abzug der Homeoffice-Pauschale nicht zulässig. Wird dagegen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt, kann sie abgezogen werden, soweit die weiteren Abzugsvoraussetzungen vorliegen.



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



5b | Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthaben |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- › Die Zuführung zum Zeitwertkonto ist kein Arbeitslohn, wenn der Betrag voraussichtlich durch Freistellung verbraucht werden wird.
- › Bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses kann der Zufluss von Arbeitslohn vermieden werden, wenn anstelle einer lohnsteuerpflichtigen Auszahlung des Wertguthabens ein Übertrag an den neuen Arbeitgeber oder die DRV Bund erfolgt.
- › Zu einem Zufluss von Arbeitslohn kommt es nach Rechtsprechung des BFH auch dann nicht zwingend, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten.
- › Dabei hat der BFH nun auch die Verwendung einer Abfindung für das Zeitwertkonto anerkannt.
- › Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die Entscheidung allgemein anwenden wird.

konto zugeführt werden dürfen, wenn feststeht, dass diese durch Freistellung vollständig aufgebraucht werden können.

Endet das Dienstverhältnis vorzeitig, kann das Wertguthaben – anstelle einer Auflösung und (steuerpflichtigen) Auszahlung – an den neuen Arbeitgeber oder an die DRV Bund übertragen werden:

- › Bei der Übertragung des Guthabens an den neuen Arbeitgeber tritt der neue Arbeitgeber an die Stelle des alten Arbeitgebers und übernimmt im Wege der Schuldübernahme die Verpflichtungen aus der Zeitwertkontenvereinbarung. Der neue Arbeitgeber muss bei Auszahlung den Lohnsteuerabzug vornehmen.
- › Die Übertragung des Guthabens auf die DRV Bund ist gem. § 3 Nr. 53 EStG steuerfrei und die DRV Bund ist bei Auszahlung zum Lohnsteuerbehalt verpflichtet (§ 38 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Übertragung

... an den neuen Arbeitgeber (§ 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB IV)

... an die DRV Bund (§ 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB IV)

Der BFH entschied mit Urteil vom 03.05.2023, dass auch dann kein Zufluss von Arbeitslohn vorliegt, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten, sofern alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen.

BFH vom 03.05.2023 (AZ: IX R 25/21)

Im Streitfall bestand eine Betriebsvereinbarung zum Langzeitkonto, in der sich der Arbeitgeber verpflichtet hatte, die angesparten Geldbeträge in einer aufgeschobenen Rentenversicherung (Gruppenversicherung) bei einer Versicherung anzulegen. Die Mitarbeiter konnten die Langzeitkonten nur für eine vollständige oder teilweise Freistellung unter Fortzahlung der Vergütung vor der Inanspruchnahme von gesetzlicher Altersrente nutzen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses sollte das Guthaben grundsätzlich in einem Betrag ausbezahlt oder ohne Abzug von Lohnsteuer

Urteilsfall

Zeitwertkonten

Bei Zeitwertkonten vereinbaren Arbeitgeber und Mitarbeiter, dass künftig fällig werdender Arbeitslohn beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst und erst im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses an den Mitarbeiter ausgezahlt wird. Insofern entspricht der steuerliche Begriff des Zeitwertkontos dem Begriff der Wertguthabenvereinbarungen i.S.d. § 7b SGB IV. Wenn die im BMF-Schreiben vom 17.06.2009 genannten Voraussetzungen erfüllt sind, führen weder die Vereinbarung eines Zeitwertkontos noch die Wertgutschrift auf diesem Konto zum Zufluss von Arbeitslohn. Der Arbeitslohn muss erst bei Auszahlung des Guthabens während der Freistellung versteuert werden. Zu den Voraussetzungen gehört z.B., dass Zahlungen nur dann unbesteuerter dem Zeitwert-

BMF vom 17.06.2009

Arbeitslohn erst bei Auszahlung

er unter den Voraussetzungen von § 7f SGB IV auf den neuen Arbeitgeber oder die DRV Bund übertragen werden.

Einbringung von Abfindungen in ein Langzeitkonto...

Im Rahmen von Personalabbaumaßnahmen wurde in einem Sozialplan unter anderem bestimmt, dass die Mitarbeiter ihre Abfindung in das Langzeitkonto einbringen konnten. Hiervon machten im Streitjahr vier Mitarbeiter Gebrauch und beantragten vor Beendigung der Arbeitsverhältnisse, die Abfindungszahlung (teilweise) ihrem Langzeitguthaben zuzuführen und dieses nach Beendigung ihrer Beschäftigung auf die DRV Bund zu übertragen. Abweichend hiervon zahlte der Arbeitgeber die dem Langzeitkonto zuzuführenden Beträge nicht bei Fälligkeit an die Versicherung, sondern erst mit zeitlicher Verzögerung und zusammen mit den Beträgen aus dem Langzeitkonto direkt an die DRV Bund.

... erfüllt nicht die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 17.06.2009

Das Finanzamt vertrat im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung die Auffassung, dass eine steuerfreie Übertragung an die DRV Bund nicht möglich sei, da die Zuführung zum Zeitkonto wegen der fehlenden Möglichkeit, die Beträge durch Freistellung zu verbrauchen, nicht wirksam war. Die Abfindungen seien den Mitarbeitern bei Fälligkeit zugeflossen und zu versteuern.

Zuführung zum Wertguthaben auch bei sozialversicherungsrechtlicher Unwirksamkeit nicht zwingend Arbeitslohn

Der BFH sieht es jedoch im Ergebnis nicht als entscheidend an, ob die Abfindungen wirksam dem Zeitkonto zugeführt werden konnten. Denn auch bei Anwendung der allgemeinen Voraussetzungen zum Zufluss von Arbeitslohn lag dieser im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abfindung nicht vor. Nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Im Urteilsfall waren die Beteiligten von der Zulässigkeit und Wirksamkeit der getroffenen Vereinbarungen ausgegangen, haben sich dementsprechend verhalten und haben (in gutem Glauben) das Vereinbarte eintreten und bestehen lassen.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise und tatsächliche Durchführung entscheidend

Zwar wurde dadurch vom Vereinbarten abgewichen, dass die Abfindungen tatsächlich nicht mehr dem Gruppenversicherungskonto bei der Versicherung zugeführt, sondern vom Arbeitgeber direkt an die DRV Bund überwiesen wurden. Dies sei aber nur eine steuerlich unbeachtliche Abkürzung des Zahlungswegs gewesen. Der Sachverhalt sei danach so zu beurteilen, als ob der Arbeitgeber zunächst an die Versicherung gezahlt und die Versicherung das Guthaben danach auf die DRV Bund übertragen hätte.

Abgekürzter Zahlungsweg

Auch bei Unwirksamkeit der Wertguthabenvereinbarungen konnten die Mitarbeiter zum Fälligkeitszeitpunkt nicht über die Abfindungsbeträge verfügen, da die Voraussetzungen, unter denen sie Leistungen aus dem Langzeitkonto hätten in Anspruch nehmen können, nicht vorlagen. Es lag auch keine zu einem Zufluss führende Lohnverwendungsabrede der Mitarbeiter vor. Denn der Arbeitgeber erfüllte mit den Zuführungen zu dem Wertguthabenkonto weder Verbindlichkeiten der Mitarbeiter gegenüber Dritten noch handelte es sich bei der Wertguthabenvereinbarung um ein Rechtsgeschäft, bei dem sich der Arbeitgeber und die ausscheidenden Mitarbeiter wie fremde Dritte gegenüberstanden und zu dessen Erfüllung der Mitarbeiter seinen Barlohn verwendete. Durch die Zahlung an die DRV Bund hatte der Arbeitgeber den Mitarbeitern auch keinen unentziehbaren Anspruch gegen einen Dritten verschafft. Anders als bei einer Direktversicherung begründet die Übertragung von Wertguthaben auf die DRV Bund gemäß § 7f SGB IV keinen Anspruch des Mitarbeiters gegen die DRV Bund. Diese ist, wie zuvor die Versicherung, bei der die Wertguthaben angelegt waren, Treuhänderin des Arbeitgebers und als solche in rechtlicher Hinsicht nur dem Arbeitgeber verpflichtet. Das Guthaben bleibt bis zum Zufluss beim Mitarbeiter Vermögen des Arbeitgebers.

Mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht des Mitarbeiters kein Zufluss

Kein Anspruch gegen einen Dritten

Es bleibt nun abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das Urteil über den Einzelfall hinaus allgemein anwenden wird.



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

5c | Garagenkosten mindern den geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung nur unter bestimmten Voraussetzungen | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- › Garagenkosten mindern den geldwerten Vorteil nur, wenn der Mitarbeiter gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet ist, den Firmenwagen in einer Garage unterzustellen.
- › Die Verpflichtung, das Fahrzeug sorgfältig zu behandeln, reicht nicht aus.
- › Pauschale oder kilometerbezogene Zahlungen an den Arbeitgeber oder im abgekürzten Zahlungsweg an Dritte können wie bisher vom geldwerten Vorteil abgezogen werden.



BFH vom 04.07.2023
(AZ: VIII R 29/20)

Der BFH lehnt es ab, den geldwerten Vorteil um vom Mitarbeiter getragene Kosten einer Garage (Miete, Abschreibung, Schuldzinsen) zu mindern, wenn es an einer rechtlichen Verpflichtung des Mitarbeiters gegenüber dem Arbeitgeber fehlt, das Kfz in einer Garage unterzustellen.

Urteilsfall

Im Streitfall durfte der Kläger zwei Firmenwagen auch privat nutzen. Für beide Fahrzeuge wurde der geldwerte Vorteil nach der 1%-Regelung ermittelt. In der Einkommensteuererklärung machte er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen in Höhe der AfA für die Garage, in der die beiden Fahrzeuge eingestellt waren, als Minderung des geldwerten Vorteils aus der Fahrzeugüberlassung geltend.

Entscheidung

Da der Mitarbeiter gegenüber dem Arbeitgeber nicht verpflichtet war, das überlassene Fahrzeug in seiner Garage unterzustellen, wurde die Minderung des geldwerten Vorteils in Höhe der Garagen-AfA abgelehnt. Die allgemein gehaltene Vorgabe, das Geschäftsfahrzeug sorgfältig und unter Beachtung der Betriebsanleitung zu behandeln, war nicht ausreichend, um die Garagenkosten als vorteilsmindernde Ausgabe zu beurteilen.

Damit bestätigt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung, die folgende Zahlungen als Nutzungsentgelt anerkennt:

- › ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale, zeitraumbezogene (Einmal-) Zahlungen),
- › ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale),
- › die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten,
- › und bei der pauschalen Nutzungswertmethode die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Mitarbeiter.

BMF vom 03.03.2022
(dort Rz. 53)



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

5d | Doppelte Haushaltsführung – Welche Kosten sind bei der € 1.000-Grenze zu berücksichtigen? – Ein Überblick über die aktuelle Rechtsprechung |

Autorin: Tsovinar Hovsepyan, Stuttgart

Key Facts

- › Die € 1.000-Grenze gilt nur für die Unterkunftskosten der Zweitwohnung. Dazu gehören insbesondere Miete, Betriebskosten, Reinigung und Rundfunkgebühren.
- › Möbel, Einrichtungsgegenstände und Hausrat gehören nicht mehr dazu.
- › Derzeit sind Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob die Kosten für einen separat angemieteten Stellplatz und die Zweitwohnungssteuer unter die € 1.000-Grenze fallen und ob die Grenze auch gilt, wenn der Mitarbeiter gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet ist, in einer größeren Wohnung zu wohnen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.2020 bezieht die Finanzverwaltung die folgenden Kosten in den monatlichen Höchstbetrag von € 1.000 ein:

BMF vom 25.11.2020
(dort Rz. 108)

- › Miete
- › Betriebskosten (bspw. Kosten für Wasser, Strom, Gas, Kanalisation, Straßenreinigung, Müllabfuhr, Hausreinigung, Schornsteinfeger, Kabelanschluss, Gebäudeversicherung, Gartenpflege und öffentliche Lasten)
- › Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Unterkunft
- › Rundfunkbeitrag
- › Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze (nicht separat angemietet)
- › Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten)

Die Finanzverwaltung hatte ursprünglich Möbel sowie Einrichtungsgegenstände und Hausrat der Zweitwohnung in die € 1.000-Grenze einbezogen. Nach der Entscheidung des BFH vom 04.04.2019 (AZ: VI R 18/17) sind diese Kosten nicht mehr einzubeziehen, sondern als sonstige Mehraufwendungen abziehbar.

Höchstbetrag für Unterkunftskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und Satz 4 EStG

Bei Vorliegen einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung können neben den Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Umzugskosten auch die nachgewiesenen Kosten für die Zweitwohnung bis zu € 1.000 monatlich in der Steuererklärung des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Was gilt als Zweitwohnung?

Als Zweitwohnung gilt nicht nur eine Mietwohnung, sondern auch ein Hotelzimmer, ein möbliertes Zimmer oder eine Baracke auf einer Baustelle.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind in den monatlichen Höchstbetrag von € 1.000 alle tatsächlich entstandenen Kosten einzubeziehen, die für die Nutzung der Zweitwohnung erforderlich sind. Wird eine Wohnung zusammen mit einer anderen Person genutzt (z. B. Wohngemeinschaft), sind nur die Kosten anzusetzen, die anteilig auf den genutzten Wohnraum des Steuerpflichtigen entfallen. Steht die Zweitwohnung im Eigentum des Arbeitnehmers, gehören zu den Aufwendungen z. B. auch Abschreibungen, Schuldzinsen, Betriebs- und Reparaturkosten.

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige eine möblierte oder teilmöblierte Zweitwohnung anmietet, hat der BFH in dem o.g. Urteil Folgendes entschieden: Da für die Nutzung einer möblierten oder teilmöblierten Wohnung in der Regel eine höhere Miete zu entrichten ist, kann – sofern der Mietvertrag keine Aufteilung der Miete für die Nutzung vorsieht – die gezahlte Miete im Schätzungswege nach § 162 AO aufgeteilt werden. Die Wohnungsnutzung ist dann auf € 1.000 monatlich begrenzt abziehbar, die Möbelnutzung darüber hinaus.

Möblierte oder teilmöblierte Zweitwohnung

Wenn die Anschaffungskosten für Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung (ohne Arbeitsmittel) insgesamt nicht den Betrag von € 5.000 einschließlich Umsatzsteuer übersteigen, geht die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass es sich um notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung handelt.

Notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung

Aktuelle Revisionsverfahren

Nach einer Entscheidung des FG München vom 26.11.2021 (AZ: 8 K 2143/21) gehört die Zweitwohnungssteuer nicht zu den Unterkunftskosten, die bis zu einem Höchstbetrag von € 1.000 monatlich als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Vielmehr kann die Zweitwohnungssteuer zusätzlich als "sonstige Aufwendungen" im Rahmen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Zu dieser Entscheidung ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

Ebenfalls beim BFH in einem Revisionsverfahren anhängig ist die Frage, ob bei Zuweisung einer Dienstwohnung im Ausland mit der Verpflichtung, diese zu beziehen, die hierfür anfallenden Kosten unabhängig von der Wohnfläche als Unterkunftskosten oder notwendige Mehraufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgezogen werden können. Im Urteilsfall kürzte das Finanzamt die Werbungskosten eines im Ausland tätigen deutschen Botschafters für die ihm zugewiesene Zweitwohnung, da diese unangemessen groß sei (Größe zwischen 186 und 249 qm). Das Finanzamt legte als Bemessungsgrundlage für die abzugsfähigen Kosten die durchschnittliche Miete für eine 60 qm große Wohnung zugrunde und kürzte die geltend gemachten Gesamtkosten um den die 60 qm übersteigenden Anteil. Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 22.06.2021 (AZ: 3 K 1255/20) entschieden, dass das Finanzamt die Kosten zu Unrecht gekürzt hat und die Kosten für die Zweitwohnung in voller Höhe notwendige Mehraufwendungen darstellen. Die BFH-Entscheidung bleibt abzuwarten.

Anhängige Revision (AZ: VI R 20/21) zur Wohnflächenbegrenzung, wenn vom Arbeitgeber verpflichtend eine größere Wohnung zur Verfügung gestellt wird

Anhängige Revision (VI R 30/21) zur Zweitwohnungssteuer

Anhängige Revision (AZ: VI R 4/23) zu den Kosten für einen separat angemieteten Stellplatz

Aktuell beim BFH anhängig ist auch noch die Frage, ob die Kosten für einen separat angemieteten Stellplatz im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zu den sonstigen Mehraufwendungen gehören oder in die monatliche € 1.000-Grenze der Unterkunftskosten einzubeziehen sind. Das FG Saarland hatte mit Urteil vom 20.05.2020 entschieden, dass diese Kosten zu den abzugsfähigen sonstigen Mehraufwendungen gehören und nicht in die € 1.000-Grenze einzubeziehen sind. Auch das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 16.03.2023 entschieden, dass die Kosten für einen separat angemieteten Stellplatz zu den sonstigen Mehraufwendungen gehören. Hierzu



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

Kurznews

5e | Summenbeitragsbescheid führt nicht zu Arbeitslohn |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

BFH vom 15.06.2023 (AZ: VI R 27/20)

Werden Sozialversicherungsbeiträge mittels eines Summenbeitragsbescheids nach § 28f Abs. 2 SGB IV festgesetzt, führt die Übernahme der Arbeitnehmeranteile nicht zu einem zu versteuernden Vorteil für den Mitarbeiter. Das hat der BFH mit Urteil vom 15.06.2023 entschieden. Im Streitfall hatte ein Arbeitgeber Sachzuwendungen an seine Mitarbeiter anhand von bestimmten Buchhaltungskonten nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal versteuert, ohne sie individualisiert im Lohnkonto zu erfassen. Nach der Entscheidung

handelt sich beim Summenbeitragsbescheid nicht um "fremdnützige" Leistungen zugunsten der Mitarbeiter, sondern um "systemnützige" Zahlungen zum Vorteil der Sozialkassen. Ein Summenbescheid führt zwar für die beteiligten Versicherungsträger zu Einnahmen, die Mitarbeiter können hieraus aber keine Leistungen beanspruchen, da die pauschaliert erhobenen Arbeitnehmeranteile keinen individuellen Beitragskonten zugeordnet werden können.



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

6 Energiesteuer

6 | Verpflichtung zur Durchführung von Energieaudits für Nicht-KMU bis zum 31.12.2023 | Autor: StB/FB Zoll/VerbSt Bertil Kapff, Düsseldorf

Key Facts

- › Energiedienstleistungsgesetz (EDL-G) verlangt alle vier Jahre Energieaudits nach DIN EN 16247-1.
- › Ausnahmen bei geringem Energieverbrauch sowie bei bestehenden Zertifizierungen nach ISO 50001 oder EMAS.
- › Neuerungen durch EDL-G-Novelle 2019.
- › Handlungsempfehlungen für betroffene Unternehmen, um Verbesserungspotenziale durch Energieaudits zu nutzen.

Dringender Handlungsbedarf für große Unternehmen

Das Fristende für die Durchführung von Energieaudits für Unternehmen, die nicht als Klein- oder Mittelunternehmen (KMU) gelten, rückt näher. Bis spätestens zum 31.12.2023 müssen diese Unternehmen ihre Wiederholungsaudits abgeschlossen haben, um den gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden. Seit 2015 müssen Unternehmen, die nicht als KMU gelten, regelmäßig Energieaudits durchführen. Diese Pflicht wurde mit dem Ziel eingeführt, die Energieeffizienz zu steigern und einen Beitrag zum Klimaschutz zu leisten.

Die aktuelle Frist und ihre Grundlagen

Die bis zum 31.12.2023 laufende Frist hat ihre Grundlage im Energiedienstleistungsgesetz (EDL-G), das Unternehmen dazu verpflichtet, alle vier Jahre Energieaudits durchzuführen. Die DIN EN 16247-1 dient als Standard für die Durchführung dieser Audits. In diesem Prozess werden die Energieflüsse eines Unternehmens erfasst und analysiert, um Potenziale zur Steigerung der Energieeffizienz zu identifizieren.

Besonderheiten und Ausnahmen

Unternehmen, die zwar nicht als KMU gelten, jedoch einen Gesamtenergieverbrauch von unter 500.000 kWh pro Jahr aufweisen, sind von der verpflichtenden Durchführung der Audits befreit. Hierbei ist der Gesamtenergieverbrauch entscheidend. Eine Übersicht über relevante Energieträger findet sich im BAFA-Merkblatt zum Gesamtenergieverbrauch. Unternehmen, die bereits ein Energiemanagementsystem gemäß ISO 50001 oder ein Umweltmanage-

mentsystem nach EMAS implementiert haben, sind ebenso nicht verpflichtet, ein Energieaudit durchzuführen.

Die Novelle des EDL-G im Jahr 2019 hat einige Änderungen mit sich gebracht, die Unternehmen bei ihren Wiederholungsaudits berücksichtigen müssen. Zum einen werden nun höhere Anforderungen an den Inhalt und den Aufbau des Energieauditberichts gestellt. Zum anderen müssen Energieauditoren regelmäßig Fortbildungen nachweisen, um die Qualität der Audits zu gewährleisten. Die Unternehmen selbst müssen eine Meldepflicht gegenüber dem BAFA einhalten und entsprechende Nachweise erbringen.

Neuerungen im Energiedienstleistungsgesetz

Angesichts der bis Ende 2023 laufenden Frist sollten betroffene Unternehmen frühzeitig handeln. Zunächst ist es wichtig, die eigene Betroffenheit zu überprüfen. Unternehmen, die nicht als KMU gelten, müssen sich auf die Suche nach einem qualifizierten Energieeffizienz-Experten begeben, der befugt ist, das Energieaudit nach DIN EN 16247-1 durchzuführen. Im Vorfeld können messtechnische Untersuchungen erforderlich sein, um relevante Daten zu erfassen.

Konkrete Handlungsempfehlungen für betroffene Unternehmen

Nach den Untersuchungen folgt der eigentliche Auditprozess. Dieser kann je nach Komplexität des Unternehmens mehrere Monate in Anspruch nehmen. Die Daten werden erfasst, analysiert und in einem Bericht zusammengefasst. Dieser Bericht bildet die Grundlage für die Identifikation möglicher Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz. Unternehmen sollten hierbei eng mit den Energieauditoren zusammenarbeiten, um die besten Lösungen zu finden.

Energieaudit nach DIN EN 16247-1

Die Energieaudits sind nicht nur zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben erforderlich, sondern können auch zur Steigerung der Energieeffizienz und zur Teilnahme am Klimaschutz beitragen. Die Identifikation von Einsparpotenzialen ermöglicht es Unternehmen, gezielte Maßnahmen zur Optimierung bestehender Prozesse oder zur Investition in moderne Technologien umzusetzen. Dadurch können nicht nur Kosten gesenkt, sondern auch der CO₂-Ausstoß reduziert werden.



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

Deutschland 7a | Entwurf eines BMF-Schreibens zu Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes („AStG-Erlass“) | Autor: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus, München

Key Facts

- › Die Finanzverwaltung hat am 19.07.2023 den Entwurf für einen neugefassten Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEASTG-Entwurf) veröffentlicht.
- › Der AEASTG-Entwurf hat mit der Hinzurechnungsbesteuerung und der Wegzugsbesteuerung zwei wichtige Schwerpunkte.
- › Damit nimmt die Finanzverwaltung erstmals zur Novelle der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD-Umsetzungsgesetz Stellung. Darüber hinaus sind gegenüber dem AEASTG 2004 aber auch zahlreiche weitere Anpassungen an den aktuellen Rechtsstand enthalten.

Nach der Neufassung des § 7 Abs. 2 AStG liegt eine Beherrschung im Sinne des Absatzes 1 vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Nach dem AEASTG-Entwurf sollen bei der Beherrschungsfrage auch gesonderte vertragliche Vereinbarungen berücksichtigt werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können auch hybride Finanzierungselemente wie Genussrechte, partiarische Darlehen oder stille Beteiligungen einen Anspruch auf den Gewinn oder Liquidationserlös und somit eine Beherrschung i. S. d. § 7 Abs. 2 AStG vermitteln. Hinsichtlich des Nahestehens von Personen durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG) führt der Entwurf aus, dass es keiner ausdrücklichen (vertraglichen) Vereinbarung bedarf. Vielmehr soll es bereits ausreichen, wenn sich ein abgestimmtes Verhalten aus den Gesamtumständen ergibt.

Neuer Beherrschungstatbestand (§ 7 Abs. 1 bis 4 AStG i.d.F. ATAD-UmsG)

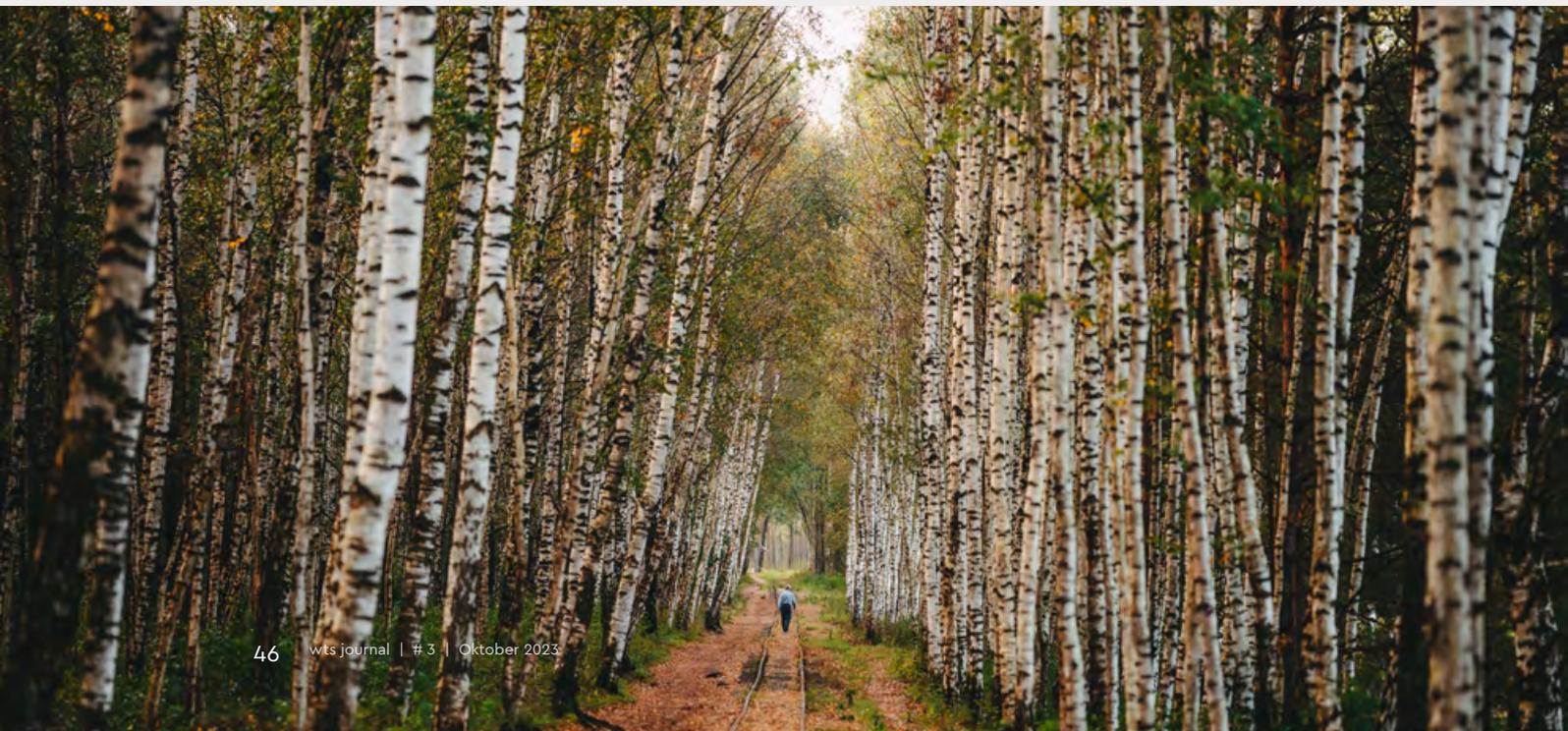
AEASTG-Entwurf vom 19.07.2023

Am 19.07.2023 hat die Finanzverwaltung einen Entwurf für die Neufassung des Anwendungserlasses zum Außensteuergesetz (AEASTG-Entwurf) zur Stellungnahme an die Verbände gesendet. Dieser bildet die Auffassung der Finanzverwaltung zum AStG sowie die gesetzlichen Anpassungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz ab. Der Schwerpunkt liegt dabei insbesondere auf der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 ff. AStG.

Hinzurechnungsbesteuerung

Der Aktivkatalog in § 8 Abs. 1 AStG wurde durch das ATAD-UmsG teilweise neu gefasst. Im AEASTG-Entwurf folgt

Veränderungen des Aktivkatalogs (§ 8 Abs. 1 AStG)



die Finanzverwaltung nunmehr zunächst der funktionalen Betrachtungsweise des BFH (Urteil vom 18.12.2019, AZ: I R 59/17), wonach Tätigkeiten mit erheblichem wirtschaftlichen Eigengewicht separat zu beurteilen sind, auch wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten besteht.

Weiter enthält der AEASTG-Entwurf für die Praxis wichtige Ausführungen zum Handelstatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG, insbesondere zur schädlichen Mitwirkung. So wird klargestellt, dass weder die Existenz einer Konzernrichtlinie noch die Übernahme von Monitoring-, Compliance- oder ähnlichen untergeordneten Hilfs- und Unterstützungstätigkeiten eine Mitwirkung begründen.

§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG nimmt ausländische Gesellschaften von der Hinzurechnungsbesteuerung aus, für die nachgewiesen wird, dass sie einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, was insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraussetzt. Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet worden ist. Der Nachweis der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach dem AEASTG-Entwurf tätigkeitsbezogen zu führen, d.h. für jede Tätigkeit segmentiert. § 8 Abs. 2

Motiv- oder Substanzausnahme (§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG)

bis 4 AStG greift nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt (Outsourcing).

Da der AEASTG-Entwurf die aktuelle gesetzliche Regelung behandelt, wird von dem noch geltenden Schwellenwert für die Niedrigbesteuerung von 25 % ausgegangen. Die vom Gesetzgeber ab 2024 geplante Absenkung des Grenzwerts von 25 % auf 15 % (entsprechend dem KSt-Satz und auch dem Grenzwert im Rahmen der globalen Mindeststeuer – Pillar Two) ist noch nicht abgebildet. Bezüglich der Prüfung der Niedrigbesteuerung stellt die Finanzverwaltung klar, dass hypothetische Steuern auf hypothetische Einkünfte (z. B. spätere Veräußerungsgewinne) nicht zu berücksichtigen sind.

Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG)

Nach dem AEASTG-Entwurf ist der Hinzurechnungsbetrag für jede Zwischengesellschaft getrennt zu ermitteln. Eine Verrechnung von positiven und negativen Zwischeneinkünften aus verschiedenen Quellen einer Zwischengesellschaft soll - anders als bisweilen die Praxis in einigen Betriebsprüfungen - möglich sein, eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten unterschiedlicher Zwischengesellschaften hingegen nicht.

Zwischeneinkünfte (§ 10 Abs. 3 Satz 1 AStG)

Ebenfalls ausführlich nimmt der AEASTG-E zur Wegzugsbesteuerung Stellung (vgl. diesbezüglich auch den nachfolgenden Beitrag). Hier stehen die praktisch besonders relevanten Rückkehrer-Fälle im Zentrum der Novelle (Rückkehrabsicht, tatsächliche Rückkehr, Steuerstundung).



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

7b | Überarbeitung der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung und Entwurf eines neugefassten „AStG-Erlasses“ | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Key Facts

- › Gesetzgeber plant, die grundlegend überarbeitete Neuregelung zur Wegzugsbesteuerung in zwei Punkten nochmals ändern.
- › BMF-Entwurf zur Neufassung des Anwendungserlasses zum AStG lässt auch bei der Wegzugsteuer noch einige Fragen offen.

Mit Wirkung zum 01.01.2022 wurde § 6 AStG, der die sog. Wegzugsbesteuerung regelt, grundlegend überarbeitet, wobei für Altfälle grundsätzlich auch noch die Altregelung Anwendung finden sollte. Mit dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen wurden diesbezüglich aktuell nochmal zwei Änderungen in das

Deutschland

Regierungsentwurf vom 16.08.2023

Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Eine dieser beabsichtigten Änderungen stellt sich als Verschärfung dar.

Elektronische Meldung

Die geplante Änderung in § 6 AStG selbst betrifft eigentlich nur die Form, in der die Meldung über Ereignisse, die zum Wegfall der beantragten Ratenzahlung bzw. Stundung der Steuerzahlung führen, erfolgen muss. Hier soll künftig die Meldung in der Regel auf elektronischem Wege getätigt werden.

Missbrauchsbekämpfung rückwirkend auch für Altfälle

Die zweite geplante Änderung betrifft zwar nur die Anwendungsvorschriften in § 21 AStG, dürfte aber in Einzelfällen von erheblich höherer Bedeutung sein. Während man bis dato davon ausgehen konnte, dass bei Wegzug bis einschließlich 31.12.2021 vollumfänglich die Altfassung des Gesetzes Anwendung findet, soll dies nun eingeschränkt werden. Minderungen des Vermögenszuwachses bei Veräußerungen nach dem 24.03.2021 sollen nun nicht mehr zu berücksichtigen und auch Stundungen nach der Altfassung des Gesetzes zu widerrufen sein, soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr in einer Größenordnung stattfinden, die auch nach neuem Recht den Steueranspruch endgültig machen würde. Letzteres soll allerdings nur für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr gelten, die nach dem Tag des Kabinettsbeschlusses (also nach dem 16.08.2023) erfolgen.

AEASTG-Entwurf vom 19.07.2023

Vielfach angemahnte Änderungen, die auch mit dem Sinn und Zweck der Regelung absolut vereinbar wären und die ggf. auch allein im Erlasswege hätten gelöst werden können, wie z.B. die Beschränkung der Besteuerung auf die Fälle, in denen Deutschland tatsächlich sein Besteuerungsrecht verliert, haben bisher leider weder Eingang in ein Gesetzgebungsverfahren noch in den vorgelegten Entwurf für die Neu-

fassung des Anwendungserlasses zum Außensteuergesetz (AEASTG-Entwurf) gefunden. Es sollte zumindest eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass es, wenn in der Tat die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auslösendes Moment für die Besteuerung ist, nicht auf die rein abstrakte, sondern die tatsächliche Beschränkung ankommen muss. Auch sollte nur ein aktives Tun des Steuerpflichtigen Auslöser für die Besteuerung sein können und somit die rein passive Entstrickung, die z.B. alleine durch Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens eintreten könnte, nicht erfasst werden.

Sehr zurückhaltend bleibt der AEASTG-Entwurf zudem nach wie vor zu der Frage, wann es auf den Nachweis einer Rückkehrabsicht ankommt. Laut einer BFH-Entscheidung noch zum alten Recht ist das Tatbestandsmerkmal der "nur vorübergehenden Abwesenheit" unabhängig von einer "Rückkehrabsicht" jedenfalls dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens von fünf Jahren nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Der AEASTG-Entwurf stimmt dem zwar in Rz. 129 auch in Bezug auf das neue Recht für die initiale Siebenjahresfrist zu, setzt aber in Rz. 128 und 130 jeweils nach wie vor eine Rückkehrabsicht voraus, die dann insbesondere bei einer Verlängerung der Frist von sieben Jahren auch dokumentiert werden muss. Es wäre wünschenswert, wenn man allein schon in dem Antrag auf Fristverlängerung die Rückkehrabsicht sehen würde. Das würde sicherlich dann auch für weniger Streitanzahl sorgen.

Insgesamt bleibt abzuwarten, ob § 6 AStG in seiner heutigen Form auch vor dem EuGH Bestand haben wird. Bis hier Klarheit herrscht, ist die Regelung aber jedenfalls zu beachten.

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



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

7c | Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungssinkongruenzen (§ 4k EStG)

Autoren: StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M., und StBin Dr. Kristin Kerschbaum, Nürnberg

Deutschland

Key Facts

- › Entwurf eines Anwendungsschreibens zu § 4k EStG lässt noch zahlreiche Anwendungsfragen offen.
- › Besteuerung i.S.v. § 4k Abs. 1 EStG auch bei Einbezug in die Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung.
- › Doppelter Betriebsausgabenabzug i.S.v. § 4k Abs. 4 EStG auch bei Berücksichtigung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung (Unklarheiten i.Z.m. GILTI).

Begriff der strukturierten Gestaltung und zu Besteuerungssinkongruenzen.

Vor die Klammer gezogen enthält der BMF-Entwurf Ausführungen zur zeitlichen Anwendung. § 4k EStG ist gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG rückwirkend auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstanden sind. Auf Aufwendungen, die zwar nach dem 31.12.2019 entstanden sind, rechtlich aber vor dem 01.01.2020 verursacht wurden, kommt die Vorschrift nur insoweit zur Anwendung, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrundeliegt und die Aufwendungen nach dem 31.12.2019 ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Hintergrund Die Regelung des § 4k EStG beruht auf der Umsetzung von Art. 9 und 9b der ATAD-Richtlinie vom 12.07.2016 und wurde durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021 eingeführt, um Besteuerungssinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen entgegenzuwirken. Da hierbei maßgeblich auf die Behandlung von Aufwendungen und Erträgen im Ausland Bezug genommen wird, bedürfen zahlreiche Anwendungs- und Auslegungsfragen einer Klärung.

Der persönliche Anwendungsbereich ist gem. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG eröffnet, wenn ein Sachverhalt zwischen nahestehenden Personen gem. § 1 Abs. 2 AStG vorliegt, der Sachverhalt zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird, oder es sich um eine strukturierte Gestaltung gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG handelt. Klare Ausführungen, wann eine strukturierte Gestaltung vorliegt, insbesondere in welchen Fällen darauf geschlossen werden kann, dass die Beteiligten einen steuerlichen Vorteil erwarten konnten, lassen sich dem BMF-Entwurf nicht entnehmen.

Persönlicher Anwendungsbereich

BMF-Entwurf vom 13.07.2023

Am 13.07.2023 hat die Finanzverwaltung den Entwurf eines Anwendungsschreibens veröffentlicht und an die Verbände zur Stellungnahme bis zum 10.08.2023 gesendet. Dieser BMF-Entwurf gibt die Auffassung der Finanzverwaltung wieder und enthält Definitionen zum Anwendungsbereich, u.a. zum

Das Abzugsverbot des Abs. 1 erfasst Aufwendungen im Bereich von Finanzinstrumenten, deren entsprechende

§ 4k Abs. 1 EStG



Erträge aufgrund einer Besteuerungsinkongruenz nicht oder niedriger besteuert werden (Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen). Zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung äußert sich der BMF-Entwurf in den Rz. 27 ff. und 30. Dabei soll auch der Einbezug in die Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung eine Besteuerung sein.

Gem. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG soll § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG nicht anzuwenden sein, soweit die Besteuerungsinkongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird. Unklar bleibt allerdings die Reichweite eines „künftigen Besteuerungszeitraums“, da der BMF-Entwurf hierzu keine Klarstellung trifft.

§ 4k Abs. 2 EStG

Das Abzugsverbot des Abs. 2 betrifft regelmäßig Qualifikationskonflikte in Bezug auf die Behandlung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, die zu Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen führen. Hierbei stellt der BMF-Entwurf in Rz. 38 klar, dass der Begriff Aufwendungen nicht auf Zahlungen beschränkt ist, sondern vielmehr Aufwendungen aller Art umfasst. Auch AfA-Beträge könnten unter das Abzugsverbot fallen.

Zur Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge (§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG) wird dargestellt, wo die Erträge anfallen müssen, um als den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge desselben Steuerpflichtigen zu gelten. Im Einklang mit der Gesetzesbegründung wird auch der Organträger in Bezug auf die von der Organgesellschaft als Einkommen zugerechneten Erträge von der Ausnahme erfasst (Rz. 52 im BMF-Entwurf). Die doppelt berücksichtigten Erträge des Steuerpflichtigen müssen in keinem Zusammenhang mit den von § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG erfassten Aufwendungen stehen. Sie müssen weder in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Aufwendungen stehen noch auf der gleichen Veranlassung beruhen (Rz. 53 im BMF-Entwurf).

§ 4k Abs. 3 EStG

Das Abzugsverbot des Abs. 3 umfasst insbesondere Zahlungen an umgekehrt hybride Rechtsträger und Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten (Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen). Im Beispiel 13 des BMF-Entwurfs wird klargestellt, dass nach Auffassung der Fi-

nanzverwaltung eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösendes Moment für das Abzugsverbot nach § 4k EStG sein soll.

Liegt ein doppelter Betriebsausgabenabzug vor (Double-Deduction-Inkongruenz), verbietet Abs. 4 den Abzug in Deutschland. Unter doppelter Berücksichtigung ist eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu verstehen. Das soll – entgegen der Gesetzesbegründung (ATAD-UmsG, BT-Drucks. 19/28652 vom 19.04.2021) – auch bei einer Berücksichtigung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung der Fall sein (Rz. 74 im BMF-Entwurf). Soweit die den Aufwendungen gegenüberstehenden Erträge auch doppelt berücksichtigt werden, entfällt das Abzugsverbot (§ 4k Abs. 4 Satz 3 EStG). Auch im Fall einer Hinzurechnungsbesteuerung wird der Ertrag oftmals doppelt erfasst sein, so dass die Ausnahme greifen könnte. Sofern sich allerdings Zurechnungskonflikte ergeben, also nicht derselbe Steuerpflichtige betroffen ist, kann ggf. das Verständnis der Finanzverwaltung zum Verbot des Betriebsausgabenabzugs führen. Insbesondere im Hinblick auf GILTI (eine Art Mindestbesteuerung in den USA) bleiben zahlreiche Fragen offen.

§ 4k Abs. 4 EStG

Bei importierten Besteuerungsinkongruenzen sieht Abs. 5 ein Abzugsverbot vor. Erfasst werden hier insbesondere Lieferungs- und Leistungsketten, wobei hier kein wirtschaftlicher Zusammenhang erforderlich ist (Rz. 94 im BMF-Entwurf). Wird in Deutschland und in einem anderen Staat der Abzug von Aufwendungen nach Abs. 5 bzw. vergleichbaren Regelungen versagt, wird das Abzugsverbot aufgeteilt (Rz. 115, 116 im BMF-Entwurf).

§ 4k Abs. 5 EStG

Da es sich bei der Prüfung der Abzugsverbote um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt, verweist der BMF-Entwurf in Rz. 119 auf die erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten. Unterlagen, die möglicherweise vorzulegen sind, werden in Rz. 121 genannt. Darunter fallen Unterlagen aus der Buchhaltung der beteiligten Rechtsträger und Auskünfte der ausländischen Finanzbehörde. In Fällen der Ausnahmetatbestände trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast (Rz. 122 im BMF-Entwurf).



Ihr Kontakt
StB Daniel Blöchle,
Frankfurt a. M.,
daniel.bloechle@
wts.de



StBin Dr. Kristin
Kerschbaum,
Nürnberg,
kristin.kersch-
baum@wts.de

7d | Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung bei Einstellung der Produktion und Fortführung im Ausland | Autoren: StB/FBStR Prof. Dr. Axel Nientimp,

Mark Heitfeldt und Tabea Vonbrunn, alle Düsseldorf

Deutschland

Key Facts

- ▶ Nach einem Urteil des FG Niedersachsen vom 16.03.2023 liegt eine Funktionsverlagerung nicht vor, wenn weder Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile oder Geschäftschancen übertragen werden.
- ▶ Voraussetzung ist zudem eine kausale Verknüpfung zwischen der Übertragung von Vorteilen im weitesten Sinne und der Befähigung, eine Funktion auszuüben.
- ▶ Das Urteil bezieht sich auf den alten Rechtsstand, hat jedoch ebenso Bedeutung für die verschärften Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung ab dem Veranlagungszeitraum 2022.

weder eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) noch eine Funktionsverlagerung i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. vorgelegen habe.

Im ersten Schritt lehnte das FG Niedersachsen eine vGA in Form einer verhinderten Vermögenmehrung durch Überlassung einer Geschäftschance ab. Die bloße Einstellung einer gewinnbringenden Produktion führe nicht zu einer vGA, solange nicht nachgewiesen werden könne, worin die konkrete Überlassung einer Gewinnchance als vermögenswerte Position bestehe. Da ihre Produktion und deren Umfang hauptsächlich von der Konzernmutter gesteuert wurden, die deutsche Gesellschaft keinen eigenen Kundenstamm hatte und sie somit keine rechtlich abgesicherte Position bezüglich bestimmter Auftragsmengen hatte, konnte sie nach Auffassung des Gerichts keine eigenständigen Chancen übertragen.

Keine verdeckte Gewinnausschüttung mangels Übertragung einer Geschäftschance

FG Niedersachsen vom 16.03.2023 (AZ: 10 K 310/19)

In seinem Urteil vom 16.03.2023 beschäftigte sich das FG Niedersachsen mit der Frage, ob aufgrund der Schließung einer inländischen Produktionsstätte und Weiterführung der Produktion im Ausland eine Funktionsverlagerung i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. vorliegt und somit ein Transferpaket hätte berechnet werden müssen.

In einem zweiten Schritt kam das Gericht zu der Überzeugung, dass auch keine Funktionsverlagerung vorgelegen habe. Hier hat es sich systematisch mit den Tatbestandsmerkmalen auseinandergesetzt. Eine Funktionsverlagerung erfordere, dass Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile einschließlich der damit zusammenhängenden Chancen und Risiken übertragen oder überlassen werden, damit das übernehmende Unternehmen die Funktion des Verlagernden ausüben kann. Dies sei im vorliegenden Fall jedoch nicht nachgewiesen worden.

Keine Funktionsverlagerung mangels Übertragung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen

Urteilsfall

Die Klägerin ist ein Unternehmen eines weltweit agierenden Konzerns. Der Konzern beschloss, die Produktion einer deutschen Tochtergesellschaft einzustellen und die Produktion stattdessen an dem Produktionsstandort einer ausländischen Konzerngesellschaft durchzuführen. Soweit Produktionsanlagen der deutschen Tochtergesellschaft nicht mehr benötigt wurden, sind diese größtenteils an weitere Schwesterunternehmen verkauft worden. Die Betriebsprüfung sah darin eine Funktionsverlagerung auf die ausländische Konzerngesellschaft. Sie berechnete daher ein Transferpaket und erhöhte das Einkommen der Klägerin. Diese legte hiergegen Einspruch ein und erhob schließlich Klage gegen die Steuerbehörde.

Neben Produktionsanlagen seien auch keine Kundenbeziehungen zu Dritten auf die ausländische Konzerngesellschaft übertragen worden. Letztere hätte bereits vorher Zugriff auf diese Kundenbeziehungen gehabt. Vertragsbeziehungen zu Fremdkunden machten nur einen unwesentlichen Teil aus und gingen durch die Einstellung der Produktion unter. Ebenso seien weder Know-how noch Schutzrechte ins Ausland übertragen worden, da die ausländische Konzerngesellschaft vertraglich darauf bereits zugreifen können. Sonstige Vorteile seien ebenfalls nicht übertragen worden.

Entscheidung

Das FG Niedersachsen gab der Klage statt, da nach Auffassung des Gerichts

Fehlende kausale Verknüpfung zur Ausübung der Funktion

Darüber hinaus betonte das Gericht, dass es keine kausale Verknüpfung zwischen der hypothetischen Übertragung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen und der Ausübung einer Funktion durch die ausländische Konzerngesellschaft gegeben habe. Letztere hätte die Funktion schon vor der inländischen Produktionseinstellung ausüben können. Eine Gewinnkorrektur aufgrund einer Funktionsverlagerung in der Fassung vor 2022 setze aber eben eine solche Kausalität voraus.

Die Schließung eines Produktionsstandorts führt nicht automatisch zu einer Funktionsverlagerung. Chancen und Risiken sowie Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile müssen tatsächlich übertragen werden. Zudem muss die Übertragung kausal mit der Funktionsausübung verknüpft sein. Das Urteil bezieht sich auf § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (a.F.). Die Entscheidung dürfte aber auch Bedeutung für den aktuellen Rechtsstand des § 1 Abs. 3b AStG haben. Die Revision ist bereits beim BFH anhängig (AZ: I R 43/23).

Praxishinweis und Ausblick



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

EU 7e | Initiativen-Paket der EU-Kommission mit erneutem Vorstoß zu einer einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- › Die EU-Kommission hat ein Initiativen-Paket zur Vereinheitlichung steuerlicher Normen und zur Reduzierung der Befolgungskosten für große, grenzüberschreitend tätige Unternehmen in der EU angenommen und veröffentlicht.
- › Zentrale Komponente dieses Initiativen-Pakets ist der Vorschlag der sog. Business in Europe: Framework for Income Taxation-Richtlinie (BEFIT-Richtlinienvorschlag) zur Einführung eines einheitlichen Regelwerks zu einer einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage von Unternehmensgruppen innerhalb der EU.
- › Darüber hinaus umfasst das Initiativen-Paket u.a. auch einen Vorschlag für ein "Head Office Tax System" (HOT-Richtlinienvorschlag), das speziell auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) abzielt.

Richtlinienvorschlag) und den Vorschlag für ein "Head Office Tax System" (HOT-Richtlinienvorschlag). Enthalten ist zudem auch der Entwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung des Verrechnungspreissystems innerhalb der EU (vgl. hierzu den nachfolgenden Beitrag).

Zentrale Komponente des Pakets der EU-Kommission ist der BEFIT-Richtlinienvorschlag. Die Richtlinie soll ein einheitliches Regelwerk zu einer einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage von Unternehmensgruppen innerhalb der EU einführen und damit Unternehmen und Steuerbehörden das Leben erleichtern. Der Vorstoß greift ein langjähriges Anliegen der EU-Kommission auf. Ziel ist es dabei, einen funktionierenden und wettbewerbsfähigen Binnenmarkt zu unterstützen. Frühere Entwürfe, wie zur CCTB (Common Corporate Tax Base) und zur CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base), wurden nun in diesem Zusammenhang zurückgezogen.

BEFIT-Richtlinienvorschlag

Der BEFIT-Richtlinienvorschlag orientiert sich eng an der Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung. Er soll verpflichtend gelten für große inländische oder multinationale Unternehmensgruppen, die in zwei der letzten vier Wirtschaftsjahre einen konsolidierten Jahresumsatz von mindestens € 750 Mio. ausweisen. Ist die oberste Muttergesellschaft außerhalb der EU ansässig, können die innerhalb der EU erzielten Umsätze der innereuropäi-

Enge Anlehnung an Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung

Initiativen-Paket der EU-Kommission vom 12.09.2023

Die EU-Kommission hat am 12.09.2023 ein wichtiges Initiativen-Paket zur Vereinheitlichung steuerlicher Normen und zur Reduzierung der Befolgungskosten für große, grenzüberschreitend tätige Unternehmen in der EU angenommen und veröffentlicht. Dieses Initiativen-Paket umfasst den Vorschlag der sog. Business in Europe: Framework for Income Taxation-Richtlinie (BEFIT-

BEFIT-Gruppe	<p>schen Einheiten den BEFIT-Regelungen unterliegen. Dies setzt voraus, dass diese Umsätze mehr als 5 % des Gruppenumsatzes und mehr als € 50 Mio. in zwei der letzten vier Wirtschaftsjahre betragen. Innerhalb von Unternehmensgruppen sollen nur EU-Gesellschaften zur BEFIT-Gruppe gehören, an denen die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt mindestens 75 % der Anteile oder Gewinnbezugsrechte hält. Die oberste Muttergesellschaft gehört ebenfalls zur BEFIT-Gruppe, wenn sie in der EU ansässig ist. Für kleinere Gruppen ist eine optionale Anwendung vorgesehen. Sie können sich für die Anwendung der Regeln entscheiden, sofern sie einen konsolidierten Abschluss erstellen.</p>	<p>gehörenden verbundenen Unternehmen sollen aber auf einer Risikobewertung basierende Vereinfachungen bei der Anwendung von Verrechnungspreisregelungen gelten. Auch für Transaktionen innerhalb der BEFIT-Gruppe sind Erleichterungen vorgesehen, dies im Sinne einer Komfortzone.</p>	<p>Vereinfachungen und Erleichterungen in Bezug auf Verrechnungspreise</p>
Optionsmöglichkeit für kleinere Unternehmensgruppen	<p>Die Unternehmen innerhalb der BEFIT-Gruppe sollen ihre steuerliche Bemessungsgrundlage zunächst gemäß einheitlichen EU-Regeln ermitteln. Die Einzelergebnisse würden sodann zu einer einzigen Besteuerungsgrundlage zusammengefasst. Dies führt im Ergebnis auch zu einer grenzüberschreitenden EU-Verlustverrechnung innerhalb der BEFIT-Gruppe. Jedem Gruppenmitglied wird ein Prozentsatz der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage zugewiesen. Dieser Prozentsatz basiert auf dem Durchschnitt der steuerpflichtigen Ergebnisse der letzten drei Jahre. Nach dem Anteil am Gesamtergebnis der BEFIT-Gruppe würde sich dann auch der Anteil des jeweiligen Sitzstaats des Gruppenmitglieds an dem Steueraufkommen richten. Quellensteuern innerhalb der BEFIT-Gruppe sollen entfallen.</p>	<p>In Bezug auf Steuererklärungen soll die oberste Muttergesellschaft oder ein ermächtigtes Gruppenmitglied eine "BEFIT information return" für die gesamte Unternehmensgruppe nur bei der eigenen Steuerbehörde abgeben (One-Stop-Shop-Verfahren). Diese Steuerbehörde teilt die Informationen dann mit Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten, in denen die BEFIT-Gruppe operiert. Jedes Gruppenmitglied muss auch lokale Steuererklärungen einreichen, die Informationen zur Zusammensetzung des steuerlichen Ergebnisses der BEFIT-Gruppe und zum Anteil der betreffenden Gesellschaft enthalten.</p>	<p>One-Stop-Shop-Verfahren</p>
Zusammenrechnung der Einzelergebnisse in der BEFIT-Gruppe führt zu grenzüberschreitender Verlustverrechnung innerhalb der EU	<p>Die Bemessungsgrundlage basiert auf dem handelsrechtlichen Jahresabschluss gem. IFRS oder einem in der EU anerkannten Rechnungslegungsstandard. Eine begrenzte Anzahl steuerlicher Anpassungen (Zu- oder Abrechnungen) wäre vorzunehmen (z. B. für steuerliche Abschreibungen, Betriebsstättenergebnisse oder ergänzende Steuern im Rahmen der Mindeststeuer). In Bezug auf Verrechnungspreise wird insgesamt an der Maßgeblichkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes festgehalten. Für Transaktionen von BEFIT-Gruppenmitgliedern mit nicht zur BEFIT-Gruppe</p>	<p>Nach den Planungen der EU-Kommission soll die BEFIT-Richtlinie am 01.07.2028 in Kraft treten. Allerdings ist noch unklar, ob die EU-Mitgliedstaaten zustimmen werden. Erste Reaktionen aus nationalen Finanzverwaltungen lassen erkennen, dass Bedenken hinsichtlich des Vereinfachungseffekts und der Machbarkeit bestehen. Die Reaktionen der Mitgliedstaaten auf diesen weitreichenden Vorschlag der EU-Kommission bleiben daher abzuwarten.</p>	<p>Weitere zeitliche Planung</p>
Bemessungsgrundlage		<p>Darüber hinaus präsentierte die EU-Kommission auch einen Vorschlag für ein "Head Office Tax System" (HOT-Richtlinienvorschlag), das speziell auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) abzielt. Dieser Vorschlag soll es im EU-Ausland tätigen KMUs ermöglichen, unter bestimmten Bedingungen mit nur einer Steuerverwaltung, nämlich der ihres Hauptsitzes, zu interagieren. Die Umsetzung und Anwendung in den Mitgliedstaaten ist für den 01.06.2026 vorgesehen. Die EU-Kommission betrachtet diesen Vorschlag für KMUs als ergänzend zur BEFIT, da beide Initiativen Erleichterungen für Unternehmen unterschiedlicher Größe bieten.</p>	<p>HOT-Richtlinienvorschlag</p>



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

EU 7f | Entwurf der EU-Kommission für eine EU-Verrechnungspreisrichtlinie |

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

Key Facts

- › Die EU-Kommission hat einen Entwurf für eine Verrechnungspreisrichtlinie veröffentlicht.
- › Ziel ist eine EU-weite Implementierung des Fremdvergleichsgrundsatzes und eine Harmonisierung und Vereinfachung der Verrechnungspreisregeln.
- › Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sollen hierfür in EU-Recht implementiert werden.

Um diese ehrgeizigen Ziele zu erreichen, schlägt die EU-Kommission insbesondere vor,

- › den Fremdvergleichsgrundsatz in EU-Recht zu übernehmen,
- › die wichtigsten Verrechnungspreisregeln in der EU zu harmonisieren,
- › die Rolle und den Status der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu klären,
- › eine Möglichkeit zu schaffen, gemeinsame und verbindliche Regeln zu bestimmten Verrechnungspreisaspekten innerhalb der EU festzuschreiben.

Kernelemente des Richtlinienvorschlags

Entwurf einer EU-Verrechnungspreisrichtlinie vom 12.09.2023

Am 12.09.2023 hat die EU-Kommission im Rahmen der BEFIT-Initiative (Business in Europe: Framework for Income Taxation) auch einen Entwurf für eine EU-Verrechnungspreisrichtlinie veröffentlicht.

Neben diesen materiellen Verrechnungspreisfragen ist auch eine einheitliche EU-weite Definition für "verbundene Unternehmen" in Art. 5 des Richtlinienvorschlags geplant, bei denen eine Korrektur der Verrechnungspreise gemäß den Grundsätzen der Richtlinie in Frage kommt. Von einer Verbundenheit ist ab einem direkten oder indirekten Anteil von mehr als 25 % der Anteile, Stimmrechte oder Gewinne auszugehen. Daneben kann auch eine bedeutsame Einflussmöglichkeit zu einer Verbundenheit führen. Auch Betriebsstätten sollen nach dem Richtlinienvorschlag als verbundene Unternehmen zählen. Somit soll klar gestellt werden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch für die Betriebsstättengewinnabgrenzung innerhalb der EU gilt.

Verbundene Unternehmen und Betriebsstätten

Ziel des Richtlinienvorschlags

Durch diesen 49-seitigen Richtlinienvorschlag sollen die wesentlichen Verrechnungspreisprinzipien in das EU-Recht übernommen werden. Ziel ist die Vereinfachung der Festlegung von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen innerhalb der EU durch verbindliche Regeln sowie eine verpflichtende Bezugnahme auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Auf diese Weise hofft die EU-Kommission, dass es zu einem deutlichen Rückgang von Verrechnungspreisstreitigkeiten kommt und sich die ständig steigende Anzahl von Verständigungsverfahren zwischen den Mitgliedstaaten reduziert.

Art. 6 des Richtlinienvorschlags beschäftigt sich mit Verrechnungspreisanpassungen durch eine Betriebsprüfung in einem Staat und insbesondere mit korrespondierenden Gegenberichtigungen im anderen Staat zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Neben der Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens soll ein „fast-track“ Gegenberichtigungsverfahren für zweifelsfreie Verrechnungspreiskorrekturen eingeführt werden. Dieses Verfahren setzt jedoch voraus, dass entsprechende Nachweise vorgelegt werden. Beachtenswert ist auch, dass der Mitgliedstaat innerhalb von 30 Tagen nach Antragstellung dem Steuerpflichtigen mitteilen muss, ob die erforderlichen Nachweise vorliegen oder innerhalb einer Mindestfrist von 30 Tagen nachgebessert werden müs-

Korrespondierende Gegenberichtigungen

Komplexität der Verrechnungspreisregeln als Binnenmarkthemmnis

Die EU-Kommission sieht Verrechnungspreise im Vergleich zu anderen Gebieten des Steuerrechts als subjektiver und daher anfälliger für Steuerstreitigkeiten an. Im Ergebnis ist das Risiko für Doppelbesteuerung, aber auch für Gewinnverlagerungen sehr hoch. Darüber hinaus sind die Steuerpflichtigen mit hohen Compliance-Kosten konfrontiert. Diese Steuerhemmnisse beeinträchtigen die Funktion eines gemeinsamen Binnenmarkts. Der Richtlinienvorschlag beabsichtigt, die Regeln für steuerliche Verrechnungspreise zu vereinfachen und zu vereinheitlichen und damit die Rechtssicherheit für Unternehmen in der EU zu erhöhen.



sen. Sobald alle erforderlichen Informationen vorliegen, soll der Mitgliedstaat innerhalb von 180 Tagen über den Antrag entscheiden. Ein solches Verfahren kann grundsätzlich dazu beitragen, die Auflösung von Doppelbesteuerungskonflikten aufgrund von Verrechnungspreisstreitigkeiten zu beschleunigen.

Weiterhin sollen in Art. 7 des Richtlinienvorschlags „compensating adjustments“ wie Jahresendanpassungen durch die Steuerpflichtigen und deren Bedingungen in der EU einheitlich geregelt werden. Auch hierdurch würden sich positive Impulse für Unternehmen ergeben, da deren Behandlung bisher in der Jurisdiktion sehr uneinheitlich ist.

Verrechnungspreismethoden

In den weiteren Artikeln werden die aus den OECD-Verrechnungspreisleitlinien bekannten Verrechnungspreismethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, TNMM und der Profit Split) sowie andere Bewertungsmethoden, die im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehen, und die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode geregelt. Ob die deutschen Regelungen zum hypothetischen Fremdvergleich, insbesondere bei Funktionsverlagerungen, hierunter fallen, ist nicht eindeutig. Die bisherige praktische Erfahrung spricht jedenfalls gegen eine einheitliche Anwendung innerhalb der EU. Art. 11 des Richtlinienvorschlags beschäftigt sich

mit der Vergleichbarkeitsanalyse zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Wie die deutsche Regelung in § 1 Abs. 3a AStG, stellt auch der Richtlinien-vorschlag auf die Einengung der beobachteten Fremdvergleichswerte durch die Interquartilsbandbreitenmethode ab. Hierbei werden die 25 % der kleinsten und die 25 % der größten Beobachtungswerte für steuerliche Zwecke eliminiert, so dass die 50 % der mittleren Beobachtungswerte übrigbleiben. Ebenso soll für eine Verrechnungspreis-anpassung in der Regel der EU-Median rechtlich vorgeschrieben werden, sollte das Ergebnis eines Steuerpflichtigen außerhalb der Interquartilsbandbreite liegen.

Interquartilsbandbreite und Anpassung auf den Median

Für die Verrechnungspreisdokumentation sollen Mindestanforderungen vorgegeben werden. Weiterhin soll die EU-Kommission die Möglichkeit erhalten, Einzelheiten der Verrechnungspreisdokumentation, wie Vorlagen oder Anforderungen an die Sprache regeln.

Verrechnungspreisdokumentation

Die Mitgliedstaaten sollen die Richtlinie bis zum 31.12.2025 in nationales Recht umsetzen und erstmals ab dem 01.01.2026 anwenden. Derzeit ist nicht absehbar, ob die Mitgliedstaaten den Entwurf unterstützen und wann eine (einstimmige) Entscheidung zu erwarten ist.



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

Kurznws

**Luxemburg/
Deutschland**Änderungsprotokoll
zum DBA abgeschlossenEckpunkte des
Änderungsprotokolls**7g | Deutschland und Luxemburg einigen sich auf Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen** | Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, und Dirk Keppler, Düsseldorf

Luxemburg und Deutschland haben am 06.07.2023 in Berlin ein Änderungsprotokoll zum gemeinsamen DBA abgeschlossen. Das Änderungsprotokoll zu dem bestehenden DBA soll zur gegenseitigen Rechts- und Planungssicherheit beitragen.

Die Eckpunkte des Änderungsprotokolls lassen sich kurz wie folgt beschreiben:

- › Für grenzüberschreitend Beschäftigte wird die Ausübung der Tätigkeit insbesondere im Homeoffice steuerlich vereinfacht. Die bestehende Bagatellregelung für grenzüberschreitend tätige Beschäftigte wird in das DBA implementiert und auf 34 Tage pro Kalenderjahr ausgeweitet. Zudem wird eine vergleichbare Regelung für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes geschaffen. Diese beiden Regelungen gelten ab 2024.
- › Darüber hinaus werden die bestehenden Vereinbarungen zu Abfindungen und zu einem pauschalierten Aufteilungsmechanismus integriert. Letzteres sorgt für eine vereinfachte Aufteilung der Vergütung, wenn das Besteuerungsrecht bei Beschäf-

tigten im Bereich des Güter- und Personentransports aufgrund eines (mehrfachen) Grenzübertritts innerhalb eines Tages wechselt.

- › Die beiderseitigen Auswahlscheidungen zum Multilateralen Instrument werden implementiert, um Steuerumgehungen mittels DBA entgegenzuwirken.
- › Zudem werden Anpassungen im Hinblick auf Änderungen im deutschen Recht, konkret die Investmentsteuerreform, die in § 1a KStG eingeführte Optionsmöglichkeit sowie im Hinblick auf den Real Estate Investment Trust (REIT) vorgenommen.

Wenn das Gesetzgebungsverfahren noch in diesem Jahr abgeschlossen wird und auch die Ratifikationsurkunden im Anschluss rechtzeitig vor Jahresende ausgetauscht werden, würde das Änderungsprotokoll noch in diesem Jahr in Kraft treten. Die Änderungen wären dann grundsätzlich zum 01.01.2024 anwendbar. Einige Regelungen finden sogar unabhängig vom Zeitpunkt des Inkrafttretens ab dem 01.01.2024 Anwendung.



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



Dirk Keppler,
Düsseldorf,
dirk.keppler@
wts.de

OECD 7h | Neues zu Amount B – Stand der Vereinfachungsregeln |

Autor: StB Dr. Achim Roeder, Stuttgart

Key Facts

- › OECD veröffentlicht neuen Diskussionsstand zu Vereinfachungsregeln des Amount B.
- › Umsatzrenditen für einfachen Vertrieb grundsätzlich zwischen 1,50 % und 5,50 %.
- › Auswirkungen auch auf andere Transaktionsarten erwartet.

Im Juli 2023 veröffentlichte die OECD ihr zweites „Public Consultation Document“ zur Ausgestaltung der Vereinfachungsregeln des Amount B im Zusammenhang mit Pillar One. Mit der Einführung dieser Regeln soll die Bestimmung von Verrechnungspreisen für einfache Routinemarketing- und -vertriebstätigkeiten unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes vereinfacht und vereinheitlicht werden. Zugleich soll so eine Verringerung von

Umsetzung
Vereinfachungsregeln
wohl 2024

verbreiteten Verrechnungspreisrisiken und eine Reduzierung von Streitfällen in Betriebsprüfungen erreicht werden. Laut aktueller Planung sollen die Vorarbeiten an den Vereinfachungsregeln bis zum Ende des Jahres 2023 abgeschlossen werden. Eine Umsetzung der Vereinfachungsregeln soll im Jahr 2024 durch ihre Aufnahme in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien erfolgen.

Einzelhandel und Vertrieb von Dienstleistungen und Rohstoffen ausgenommen

Die Anwendung der Vereinfachungsregeln scheint nicht auf die Konzerne beschränkt zu werden, für die Pillar One Amount A zur Anwendung kommt, sondern grundsätzlich allen Steuerpflichtigen offenzustehen, soweit bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. So muss es sich beispielsweise um einfache Vertriebsaktivitäten handeln (sog. „baseline distribution“). Der Vertrieb im Einzelhandel und der Vertrieb von Dienstleistungen und Rohstoffen ist ausgenommen. Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger für die Anwendung des vereinfachten Ansatzes, so hat er sein Wahlrecht stetig, d.h. mindestens für drei Jahre in Folge, auszuüben. Zudem wird der Abschluss eines schriftlichen Vertrages empfohlen.

Umsatzrenditen zwischen 1,50 % und 5,50 %

Um die Verrechnungspreise für diese einfachen Vertriebsaktivitäten zu überprüfen, hat die OECD auf Basis einer globalen Datenbankstudie eine Matrix fremdüblicher Umsatzrenditen ermittelt. Dem Steuerpflichtigen wird abhängig von dessen Branche und verschiedener Kennzahlen (z.B. seiner Asset-Intensität) eine von zwölf Umsatzrenditen zugeordnet. Diese Renditen reichen von 1,50 % bis 5,50 %. Gegebenenfalls erfolgt auch noch eine Anpassung der Standardrenditen, um besondere Länderrisiken zu berücksichtigen. Jedoch darf sich der Steuerpflichtige insgesamt nur in einer Bandbreite von Berry-Ratios zwischen 1,05 und 1,50 bewegen. Sollte die Anwendung der Preismatrix im individuellen Fall zu einer höheren bzw. niedrigeren Berry-Ratio führen, wäre

eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

Sollten die Vereinfachungsregeln zu Amount B wie gegenwärtig geplant umgesetzt werden, so sind die folgenden Aspekte von besonderer Bedeutung:

(1) Es ist zu erwarten, dass die regelmäßige Veröffentlichung und Anwendung der neuen Preis-Matrizen die Erwartungen von Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen im Hinblick auf fremdübliche Bandbreiten von Umsatzrenditen im Zeitablauf zunehmend prägen wird. Dieses Phänomen war schon mit der zunehmenden Verbreitung von Datenbankstudien seit Beginn der 2000er Jahre zu beobachten und dann auch mit der Einführung der Low-value-adding-services.

OECD-Preismatrix wird Erwartungen prägen

(2) Die Preis-Matrix stellt keine Bandbreite im üblichen Sinne dar, sondern eine Menge von einzelnen relevanten Umsatzrenditen. Um Fremdüblichkeit nachzuweisen, müssen Steuerpflichtige ihre Verrechnungspreise so aussteuern, dass es ihnen gelingt, die Werte der Matrix mit einer Genauigkeit von plus/minus 0,5%-Punkten zu treffen. Dies wird in aller Regel nur zufällig oder systematisch mit Hilfe von Jahresendajustierungen gelingen.

Jahresendajustierungen erforderlich

(3) Letztlich geht die Berry-Ratio als Profit Level Indikator der Umsatzrendite vor und normiert für die der Vereinfachungsregel unterliegenden einfachen Vertriebsaktivitäten - wie bereits für die Low-value-adding-services - einen Mindestgewinn in Höhe von 5 % der Kosten der eigenen Wertschöpfung des Vertriebsunternehmens. Diese Regelung stärkt letztlich weiter die Kostenaufschlagsmethode mit ihrer Messung der Wertschöpfung in Form von buchhalterisch ermitteltem Ist-Aufwand. Zudem läge künftig eine Anwendung auch für andere Funktionen und Aktivitäten (z.B. Auftragsfertigung) nicht fern.

Bedeutung von Berry-Ratio steigt



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

Kurznws

**Österreich/
Deutschland**Änderungsprotokoll
zum DBA unterzeichnetAnpassung und
Ausweitung der Grenz-
gängerregelung**7i | Deutschland und Österreich unterzeichnen Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen** | Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, und Dirk Keppler, Düsseldorf

Am Rande eines Treffens der deutschsprachigen Finanzministerinnen und Finanzminister (DEU, AUT, CHE, LUX, LIE) haben Österreich und Deutschland am 21.08.2023 ein Änderungsprotokoll zu ihrem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet.

Das Änderungsprotokoll zu dem bestehenden DBA trägt durch die Anpassung der Grenzgängerregelung und deren Ausweitung auf im öffentlichen Dienst Beschäftigte der veränderten Arbeitswelt und dem damit verbundenen flexibleren Arbeiten und der Nutzung der Homeoffice-Möglichkeiten Rechnung. Damit wird Beschäftigten in der Grenzzone mehr Flexibilität eingeräumt. Zukünftig erfüllen Personen bereits dann die Grenzgängereigenschaft, wenn sie in der Grenzzone arbeiten und ihren Hauptwohnsitz haben. Ein tägliches Pendeln über die Grenze ist nicht mehr erforderlich. Arbeitstage im Homeoffice sind dann keine schädlichen Tage im Sinne der Grenzgängerregelung mehr. Die Bestimmung der Grenzzone wird zudem

administrativ vereinfacht und geographisch leicht ausgeweitet.

Schließlich werden die beiderseitigen Auswahlscheidungen zum Multilateralen Instrument (BEPS) implementiert, um Steuerumgehungen mittels DBA entgegenzuwirken. Zudem werden weitere Anpassungen des Abkommens an die aktuelle deutsche Verhandlungspolitik vorgenommen.

Das nun unterzeichnete Änderungsprotokoll bedarf zu seinem Inkrafttreten noch der Ratifikation, d. h. nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland und in Österreich sind die Ratifikationsurkunden auszutauschen. Es wird nach seinem Inkrafttreten in beiden Vertragsstaaten ab dem 01.01. des Kalenderjahres anzuwenden sein, das dem Jahr folgt, in dem das Änderungsprotokoll in Kraft getreten ist. Die angepasste Grenzgängerregelung ist ab dem 01.01.2024 anzuwenden, auch wenn das Inkrafttreten des Protokolls später erfolgt.

Auswahlscheidungen zum Multilateralen Instrument und Anpassung an aktuelle deutsche Verhandlungspolitik



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



Dirk Keppler,
Düsseldorf,
dirk.keppler@
wts.de

7j | Gruppenbesteuerung und Ergebnisausgleich zwischen Schwestergesellschaften? – Aktuelle Rechtsfragen | Autoren: StB Gerhard Heidrich und Lukas Gahleitner, beide Linz

Österreich

Key Facts

- › Aktuelle Entwicklungen zur Gruppenbesteuerung in Österreich mit EU/EWR-ansässigen Muttergesellschaften.
- › Die österreichische Finanzverwaltung lehnt eine Unternehmensgruppe einer deutschen GmbH mit österreichischen Tochtergesellschaften bei fehlender inländischer Zweigniederlassung ab.
- › Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat entschieden, dass die Forderung einer inländischen Zweigniederlassung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt und schlägt, basierend auf EuGH-Rechtsprechung, eine horizontale steuerliche Integration der inländischen Gruppenmitglieder vor.
- › Gegen die Entscheidung des BFG hat die österreichische Finanzverwaltung Amtsrevision eingelegt. Die Entscheidung liegt nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH).

setzen. Einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft wurde die Bildung einer steuerlichen Unternehmensgruppe mit Verweis auf eine fehlende Zweigniederlassung in Österreich verwehrt. Neben der deutschen Muttergesellschaft (als Gruppenträgerin) sollten zwei österreichische Kapitalgesellschaften (Schwestergesellschaften) in die Gruppe einbezogen werden. Gegen den negativen Bescheid der Finanzverwaltung erhob die deutsche Muttergesellschaft Beschwerde. Insbesondere wurde eingewendet, dass die österreichischen Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung gegen die unionsrechtlich gebotene Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde jedoch als unbegründet ab, woraufhin die „verhinderte Gruppenträgerin“ einen Vorlageantrag an das BFG stellte.

Nach Auffassung des BFG wirke sich das Erfordernis einer Zweigniederlassung des Gruppenträgers in Österreich beschränkend auf die wirtschaftliche Tätigkeit der deutschen Gesellschaft aus und verwies dabei auf EuGH-Rechtsprechung (etwa EuGH vom 14.05.2020, Rs. C-749/18). Das Abstellen auf eine verpflichtende inländische Zweigniederlassung für EU/EWR-Gruppenträger verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit und somit gegen Unionsrecht. Vielmehr sei es nach Auffassung des BFG im beschwerdegegenständlichen Fall den beiden inländischen Gruppenmitgliedern zu gestatten, ihre steuerlichen Ergebnisse im Wege eines horizontalen Ergebnisausgleichs zusammenzurechnen. Im Ergebnis war daher dem vorliegenden Gruppenantrag stattzugeben.

Gegen die Entscheidung des BFG legte die österreichische Finanzverwaltung eine Amtsrevision beim VwGH ein.

Die obige BFG-Entscheidung wurde vom VwGH zunächst wegen eines Verfahrens- bzw. Zustellfehlers aufgehoben (AZ: Ro 2022/13/0015), woraufhin im fortlaufenden Verfahren eine quasi gleichlautende BFG-Entscheidung vom 31.03.2023 (AZ: RV/7100758/2023)

BFG vom 31.03.2022
(AZ: RV/7104573/2020)

Verfahrensstand
beim VwGH

Gesetzeslage
in Österreich

Finanziell verbundene Körperschaften können sich in Österreich nach Maßgabe des § 9 öKStG zu einer körperschaftsteuerlichen Unternehmensgruppe zusammenschließen. Im Rahmen einer solchen Unternehmensgruppe werden die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder dem Gruppenträger (Muttergesellschaft, Beteiligungsgemeinschaft) zugerechnet. Das gesamte Gruppenergebnis unterliegt auf Ebene des Gruppenträgers der Körperschaftsteuer.

Auch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften können als Gruppenträger fungieren, sofern sie in der EU oder im EWR ansässig und in Österreich mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind. Zudem müssen die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern der Niederlassung zurechenbar sein.

Die Rechtssache

In 2022 hatte sich das österreichische BFG mit einer strittigen Rechtsfrage zur Gruppenbesteuerung auseinanderzu-

ergangen ist, die nun neuerlich beim VwGH anhängig ist. Inhaltlich wird sich das Höchstgericht daher erst mit dieser zweiten Amtsrevision auseinandersetzen. Die Entscheidung ist derzeit noch offen.

Fazit Sollte sich der VwGH der Entscheidung des BFG anschließen, würde daraus eine

wesentliche Änderung bei der Gruppenbesteuerung in Österreich resultieren. Inländische Tochtergesellschaften ausländischer EU/EWR-Mutterunternehmen könnten dann nämlich auch ohne Teilnahme der ausländischen Muttergesellschaft zu einer körperschaftsteuerlichen Unternehmensgruppe zusammengefasst werden



Ihr Kontakt
StB Gerhard
Heidrich, Linz,
gerhard.heidrich@
icon.at

Österreich 7k | (Keine) Homeoffice-Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding |

Autor: StB Dr. Erich Schaffer, Wien

Key Facts

- › Die österreichische Finanzverwaltung vertritt bislang eine tendenziell strenge Ansicht zur Homeoffice-Betriebsstätte.
- › Nach der neuen EAS 3445 soll jedoch keine faktische Verfügungsmacht – und damit keine Homeoffice-Betriebsstätte – vorliegen, wenn dem Mitarbeiter ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber zur Verfügung steht und dieser auch tatsächlich genutzt wird (konkret: drei Tage pro Woche).
- › Jedoch explizite Beschränkung der Aussagen auf den Ausgangsfall. In vergleichbaren Fällen wird weiterhin eine umfassende Würdigung der Sachverhaltselemente erforderlich sein.

ausgegangen, oder hat ein solches zumindest nicht explizit verneint. Begründet wurde dies mit Verweis auf die OECD-Grundsätze zum Vorliegen einer „Verfügungsmacht“. Dabei ist das öBMF regelmäßig vom Vorliegen einer „faktischen Verfügungsmacht“ des Arbeitgebers über die Räumlichkeiten seiner Angestellten ausgegangen, wenn es die Möglichkeit oder auch (pandemiebedingte) Notwendigkeit gab, im Homeoffice arbeiten zu dürfen/müssen. Unter Berücksichtigung dieser Aussagen wäre daher regelmäßig eine Homeoffice-Betriebsstätte anzunehmen.

Das öBMF stellt in einem nächsten Schritt jedoch auch auf die Nutzungsintensität des Homeoffice ab und berücksichtigt dabei auch die Ausnahmen für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Insbesondere soll die Homeoffice-Tätigkeit nicht bloß gelegentlich ausgeübt werden. Zur Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit wurden folgende Zweifelsregeln aufgestellt (Rz. 262 der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien, öVPR):

Zweifelsregeln
zur erforderlichen
Nutzungsintensität

- › weniger als 25 % › grundsätzlich bloß gelegentliche Nutzung
- › mehr als 50 % › jedenfalls keine gelegentliche Nutzung
- › dazwischen › Einzelfallbetrachtung

Abgesehen von diesen Zweifelsregeln gab es nur wenig konkrete Aussagen der Finanzverwaltung, unter welchen Voraussetzungen eine Homeoffice-Betriebsstätte anzunehmen oder auszuschließen ist. Begründend wird häufig angeführt, dass eine international abgestimmte Lösung erforderlich ist und nationale Alleingänge dafür nicht zielführend seien.

Einleitung Auch in Österreich ist die Frage der Begründung einer Homeoffice-Betriebsstätte – insbesondere seit der Coronapandemie 2020 – eine der am meisten und wohl auch emotionalsten diskutierten Fragen des internationalen Steuerrechts. Im Zentrum der Diskussion steht die Frage, ob Angestellte durch ihre (dauerhafte oder gelegentliche) Tätigkeit im Homeoffice für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte in einem anderen Land begründen können, was einen wesentlichen Compliance-Aufwand für die Unternehmen zur Folge hätte.

Österreichische
Verwaltungspraxis

Die österreichische Verwaltungspraxis hat in den bislang veröffentlichten Stellungnahmen eine strenge Ansicht vertreten (etwa auch im Vergleich zu Deutschland) und ist häufig vom Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte

EAS 3445 vom
07.07.2023 –
Sachverhalt

Mit der EAS 3445 (Express Antwort Service) hat das öBMF jedoch neue klarstellende Aussagen zur Homeoffice-Betriebsstätte getätigt. Laut Sachverhalt übte eine im Rechnungswesen tätige Mitarbeiterin einer in Deutschland ansässigen geschäftsleitenden Holding-AG ihre Tätigkeit dauerhaft drei Tage in der Woche in den Räumlichkeiten der AG in Deutschland und zwei Tage in ihrer Privatwohnung in Österreich aus.

Ausführungen der EAS

Die EAS hält zunächst fest, dass bei Arbeitsausübung von zwei Tagen pro Woche von keiner gelegentlichen Tätigkeit im Homeoffice auszugehen ist. Zudem sei im gegenständlichen Fall bei Tätigkeiten im Rechnungswesen von keinen Hilfstätigkeiten auszugehen, da eine geschäftsleitende Holding selbst keine operativen Tätigkeiten erbringt, sondern eine Vielzahl typischer Zentraldienstleistungen für verbundene Unternehmen.

Ergebnis der EAS:
Keine Homeoffice-
Betriebsstätte

Jedoch wäre auf Grundlage des OECD-Musterkommentars in der geltenden Fassung 2017 eine „faktische Verfügungsmacht“ grundsätzlich zu verneinen, wenn der Arbeitgeber vom Mitarbeiter die Tätigkeit im Homeoffice nicht verlangt, sondern dem Mitarbeiter einen Arbeitsplatz zur ständigen Benutzung zur Verfügung stellt und dieser auch tatsächlich genutzt wird. Bei einer Tätigkeit von drei Tagen pro Woche an einem ständig zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz beim Arbeitgeber wird davon auszugehen sein, dass der Arbeitgeber das Arbeiten im Homeoffice nicht verlangt und daher keine faktische Verfügungsmacht über das Homeoffice vorliegt. Somit wird keine Homeoffice-Betriebsstätte begründet.

Abschließend hält die EAS fest, dass es offen ist, ob das Kriterium des „Nicht-Verlangens“ bei Führungspersonal oder leitenden Angestellten (wie etwa einer Finanzvorständin) gleichermaßen gegen die Begründung einer Betriebsstätte spricht. Allein der Umstand, dass die Homeoffice-Tätigkeit auf Wunsch der Mitarbeiterin erfolgt, sei für die Beurteilung nicht maßgeblich.

Zu begrüßen ist jedenfalls, dass das öBMF in der EAS erstmals in dieser Form darauf abstellt, ob der Arbeitgeber vom Mitarbeiter das Homeoffice verlangt. Da neben dem Homeoffice auch ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber zur Verfügung steht und dieser auch regelmäßig genutzt wird, soll keine Homeoffice-Betriebsstätte vorliegen. Dieses Argument kann auch in vielen vergleichbaren Fällen gegen das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte vorgebracht werden. Somit ist die EAS als weiterer richtiger Schritt zu werten, dass wohl kein komplettes Ausufern beim Begründen von Homeoffice-Betriebsstätten erfolgen soll.

Andererseits darf die EAS nach unserer Einschätzung auch nicht überinterpretiert werden in Richtung einer generellen Absage an die Homeoffice-Betriebsstätte. Vielmehr ist die EAS explizit darauf bedacht, ausschließlich die konkreten Sachverhaltselemente zu bewerten (zwei Tage pro Woche im Homeoffice, Rechnungswesen-Tätigkeit, geschäftsleitende Holding). Bei weiteren vergleichbaren Fällen wird weiterhin eine umfassende Risiko-Abwägung erforderlich sein.

Weitere Hinweise als
„Disclaimer“ in der EAS

Auswirkungen der EAS



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



Russland 71 | Bestimmte DBA-Regelungen mit 38 Staaten auf Eis gelegt |

Autor: RA Dr. Igor Fleischmann, Düsseldorf

Key Facts

- › Einseitige Aussetzung wesentlicher Teile der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland sowie weiteren 37 als „unfreundlich“ bezeichneten Staaten.
- › Es kann davon ausgegangen werden, dass die DBA-Bestimmungen von russischen Steuerbehörden und Gerichten ab dem 08.08.2023 nicht mehr angewendet werden.
- › Hervorzuheben sind die Auswirkungen im Bereich der Quellensteuern und auf die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte in Russland.
- › Als Folge der Aussetzung werden sich aus den meisten Geschäftsbeziehungen mit Russland künftig wesentlich höhere steuerliche Auswirkungen in Russland ergeben.

- › Auf Zinsen, Lizenzgebühren und Zahlungen für in Russland erbrachte Dienstleistungen entfällt eine Quellensteuer von 20 %, die Reduzierung auf 0 % ist nicht mehr möglich.

Vor dem 08.08.2023 war in der Praxis eine Quellensteuerreduktion unproblematisch möglich. Als Voraussetzung musste lediglich eine apostillierte deutsche Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt werden. Ab dem 08.08.2023 kann die russische Quellensteuer auch mit vorgelegter Ansässigkeitsbescheinigung nicht mehr verhindert werden.

Neben den nachteiligen Quellensteuerfolgen ändern sich auch die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte in Russland, da auch die Bestimmungen von Art. 5 DBA Deutschland/Russland nicht mehr gelten. Vor allem bei Bau- und Montageprojekten ist zu beachten, dass die in Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland/Russland enthaltene Betriebsstättenfrist von zwölf Monaten nicht mehr zur Anwendung kommt. Somit wird bei etwaigen Bau- und Montageprojekten in der Zukunft eine Betriebsstätte bereits nach 30 Tätigkeitstagen in Russland begründet.

Insgesamt sind 38 Staaten von der Aussetzung der DBA-Regelungen betroffen. Neben Deutschland handelt es sich u.a. um die anderen EU-Mitgliedstaaten, die USA, UK, Australien, die Schweiz, Singapur und Japan. Auch im Verhältnis zu diesen Staaten wird zukünftig nur das nationale russische Recht zur Anwendung kommen. Dementsprechend werden die Quellensteuerfolgen im Verhältnis zwischen Russland und diesen Staaten ebenso wie im Verhältnis zu Deutschland sein.

Aufgrund der erfolgten Aussetzung der DBA-Regelungen werden sich aus den meisten Geschäftsbeziehungen mit Russland künftig wesentlich höhere steuerliche Auswirkungen in Russland ergeben. Für die Gestaltung von zukünftigen Geschäftsbeziehungen mit Russland ist es wichtig, diese steuerlichen Folgen vertraglich zu optimieren sowie zutreffend in den Preisen einzukalkulieren.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte in Russland

Insgesamt 38 DBAs betroffen

Praxishinweis



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

Aussetzung der DBA per Präsidentenerlass ab dem 08.08.2023

Russland hat mit Erlass des Präsidenten vom 08.08.2023 die wesentlichen Teile der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Deutschland sowie weiteren 37 als „unfreundlich“ bezeichneten Staaten ausgesetzt. Grundsätzlich haben die Präsidentenerlasse in Russland eine mit Gesetzen gleichgestellte rechtliche Wirkung. Daher ist davon auszugehen, dass die DBA-Bestimmungen von russischen Steuerbehörden und Gerichten ab dem 08.08.2023 nicht mehr angewendet werden. Dies gilt trotz der Tatsache, dass der Erlass die Erstellung eines ausführenden Gesetzes zur Aussetzung der DBA vorsieht.

Auswirkungen auf das DBA Deutschland/Russland

Im DBA mit Deutschland (DBA Deutschland/Russland) sind die ganz wesentlichen Regelungen in den Art. 5 bis 22 und Art. 24 betroffen. Zukünftig wird somit im klaren Widerspruch zu den DBA-Regelungen bei grenzüberschreitenden Zahlungen aus Russland in den meisten Fällen stets die russische Quellensteuer erhoben:

Quellensteuer

- › Dividenden nach Deutschland besteuert Russland mit 15 % Quellensteuer, die mögliche Ermäßigung auf 5 % entfällt.

Kurznews

7m | Deutschland und die Schweiz unterzeichnen Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen | Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, und Dirk Keppler, Düsseldorf

Revisionsprotokoll zur Änderung des DBA unterzeichnet

Am Rande des Treffens der deutschsprachigen Finanzministerinnen und Finanzminister (DEU, AUT, CHE, LUX, LIE) haben auch die Schweiz und Deutschland am 21.08.2023 ein Revisionsprotokoll zur Änderung des deutsch-schweizerischen Abkommens vom 11.08.1971 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet. Das Abkommen war zuletzt im Jahr 2010 geändert worden.

Anpassung an BEPS-Ergebnisse, OECD-Musterabkommen und aktuelle Verhandlungspolitik

Das abgeschlossene Revisionsprotokoll wird das DBA an zwischenzeitliche Ergebnisse der internationalen Arbeiten gegen „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“ und an Entwicklungen im OECD-Musterabkommen und der Abkommenspolitik der beiden Vertragsstaaten anpassen. Von den abkommensbezogenen Empfehlungen des G20/OECD-Aktionsplans gegen BEPS ist u. a. die Aufnahme einer Generalklausel gegen Abkommensmissbrauch (Principal Purpose Test – PPT) und die Verpflichtung zur Gegenberichtigung von Gewinnkorrekturen bei verbundenen Unternehmen vorgesehen. Zudem ist auch ein klarstellender Hinweis auf die Anwendbarkeit künftiger innerstaatlicher Mindestbesteuerungsregeln enthalten, die der sog. Global Anti-Base Erosion-Regelung nach der internationalen Zwei-Säulen-Lösung zu den steuerlichen Herausforderungen der

Digitalisierung entsprechen. Weiter wurden Anpassungen an das aktuelle OECD-Musterabkommen für Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen.

Ferner wurde u. a. Einigkeit über eine Definition des öffentlichen Dienstes in Abgrenzung von unternehmerischer Tätigkeit öffentlicher Arbeitgeber sowie zum Komplex der Besteuerung von Ruhegehältern im öffentlichen Dienst erzielt. Damit wird eine ausgewogene und praktikable Aufteilung der Besteuerungsrechte in zwei Bereichen ermöglicht, die durch grundlegende Systemunterschiede zwischen beiden Staaten gekennzeichnet sind.

Schließlich wird das Protokoll zum Abkommen um den Inhalt verschiedener, in der Vergangenheit von den zuständigen Behörden zur Beilegung von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens (insbesondere zur Grenzgängerregelung) abgeschlossener Konsultationsvereinbarungen ergänzt.

Nach der Unterzeichnung ist auf beiden Seiten die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften einzuholen und die Ratifikationsurkunden sind auszutauschen. Angestrebt wird ein Inkrafttreten des Änderungsabkommens im Jahr 2024, so dass die Änderungen grundsätzlich ab dem 01.01.2025 anzuwenden wären.

Schweiz/ Deutschland

Definition öffentlicher Dienst/Ruhegehälter im öffentlichen Dienst



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



Dirk Keppler,
Düsseldorf,
dirk.keppler@wts.de

a | Data & AI: Ein Überblick über die europäischen gesetzgeberischen Initiativen

| Autoren: RA Dr. Tobias Fuchs und RA Adrian Merklinger, beide München

Key Facts

- › Mit der EU-Datenstrategie will die EU den Austausch und die gemeinsame Nutzung von Daten ermöglichen, um Innovationen unternehmens- und sektorenübergreifend zu fördern.
- › Durch den Data Governance Act soll ein innovationsfördernder Rechtsrahmen für Datenaustausch in den Bereichen B2B, B2C und B2G eingeführt werden (Stichwort: Datenwirtschaft).
- › Daneben sollen durch den Data Act zukünftig Daten aus vernetzten Produkten und Diensten (IoT-Geräte) auch für Drittunternehmen – vornehmlich zugunsten KMU – durch Pflichten zur Weitergabe zugänglich werden.
- › Die Entwicklung und der Einsatz Künstlicher Intelligenz (KI) soll ausgehend von KI-Risikogruppen mittels der KI-Verordnung erstmals reguliert werden.

Stellen. Nach dem Leitbild der EU sollen sog. Datenvermittlungsdienste neutrale Vermittlungsdienstleister zwischen Dateninhaber und -nutzern zum Zweck der gemeinsamen Datennutzung sein (bspw. in Form eines Datenmarktes). Die Verordnung definiert dazu spezifische Anforderungen, wie Neutralitäts-, Anmelde- und Dokumentationspflichten, um einen sicheren Austausch und die gemeinsame Nutzung von Daten zu ermöglichen.

Die EU-Datenstrategie

Der Zugriff auf und die Nutzung von Daten wird für viele Unternehmen immer mehr zu einem wirtschaftlichen Erfolgsfaktor. Zur Förderung der sog. Datenwirtschaft hat die Europäische Kommission im Jahr 2020 die „EU-Datenstrategie“ vorgestellt. Teil dieser Strategie sind neben anderen Gesetzesvorhaben v.a. der Data Governance Act (DGA) und der Data Act (bisher noch nicht in Kraft). Mit diesen eng verbunden ist auch der aktuell viel besprochene Entwurf der sog. KI-Verordnung (AI Act), da die Verfügbarkeit von Trainingsdaten eine zentrale Voraussetzung für die Entwicklung vieler KI-Systeme ist.

Data Governance Act
– Datenvermittlungsdienste als zentrale Akteure der Datenwirtschaft

Der am 23.06.2022 in Kraft getretene DGA findet seit September 2023 Anwendung und dient der Schaffung von Prozessen und Strukturen, die Datengenerierung und Datenverkehr vereinfachend ermöglichen sollen. Er reguliert u.a. die Arbeit von Datenvermittlungsdiensten, fördert den sog. Datenaltruismus (Spenden von Daten zum Allgemeinwohl) und die fortgesetzte Nutzung von Daten aus öffentlichen



Data Act – Spannungsverhältnis zwischen Innovationsförderung und Schutz von Geschäftsgeheimnissen

Der DGA wird durch den Entwurf des Data Act (DA-E) aus dem Jahr 2022 ergänzt, der die Interoperabilität zwischen Systemen durch einen erleichterten Austausch von und faireren Zugang zu Daten fördern soll. Dabei liegt der Fokus auf dem Zugang zu industriellen Daten, die bei der Nutzung eines Produktes oder verbundenen Dienstes (IoT-Geräte) generiert werden. Zentral für die Erlangung solcher Daten ist das durch den Entwurf nunmehr statuierte Recht der Nutzer auf Weitergabe der erzeugten Daten an Dritte, was insbesondere der Verhinderung sog. Lock-In-Effekte dient. Mit dem DA-E werden daneben Anreize für die Investition in Datenmarkt geschaffen und Wettbewerb im Datenmarkt gefördert. Im Hinblick auf den Schutz eigener Geschäftsgeheimnisse, die durch die im DA-E ausgewiesenen Pflichten (insbesondere die Pflicht zur Weitergabe) bedroht sein könnten, hat der Gesetzgeber vielfältige Beschränkungen vorgesehen und auch Pflichten für die Datenempfänger definiert.

Entwurf der KI-Verordnung (AI Act) – Verhandlungen über die global erste Regulierung von KI-Systemen dauern an

Die Europäische Kommission hat im April 2021 einen Vorschlag für eine „Verordnung zur Festlegung harmonisierter Vorschriften für Künstliche Intelligenz“ vorgelegt. Der Entwurf des AI Acts definiert im Wesentlichen spezifische Anforderungen an die Datenqualität und an Data-Governance-Strukturen, die neben anderen Pflichten (bspw. Registrierungspflichten) die Entwicklung und Bereitstellung sicherer und

vertrauenswürdiger KI-Anwendungen fördern sollen. Maßgeblich für die Anforderungen bei der Entwicklung und dem Einsatz von KI-Systemen sind dezidierte KI-Risikogruppen, denen das spezifische KI-System zugeordnet wird. Der vorliegende Entwurf baut auf einem jahrelangen Diskussionsprozess auf und knüpft insbesondere an die Ergebnisse der High-Level Expert Group on AI der Europäischen Kommission und des White Papers von 2020 an.

Das Vorbringen von Bedenken hinsichtlich des geplanten AI Act ebbt jedoch nicht ab: Kritiker sehen die europäische Digitalpolitik zu sehr im Modus des „Verhinderns“ als des „Befähigens“. Nach ihrer Einschätzung sollte sich Regulierung an den Grundsätzen der Nutzung von Potentialen ausrichten und nicht im ersten Schritt Verbote definieren und so ergebnisoffene Innovation im Vornherein eingrenzen. Die Gesetzgebung müsse berücksichtigen, dass sich die EU und ihre Unternehmen bei der Nutzung und Entwicklung von KI-Systemen in einem sich verschärfenden globalen Wettbewerb befindet. Wesentliche Treiber für die Nutzung und Entwicklung von KI sind Länder wie die USA und China. Im Ergebnis wird es folglich als erforderlich anzusehen sein, einen Rahmen zu schaffen, in dem Innovationspotenziale durch Datennutzung und KI mobilisiert und gleichzeitig Wettbewerb, Grundrechte und Datensicherheit nicht gefährdet werden.



Ihr Kontakt
RA Dr. Tobias Fuchs, München,
tobias.fuchs@wts-legal.de



RA Adrian Merklinger, München,
adrian.merklinger@wts-legal.de

b | Verstöße im Rahmen von Dienstreisen und Reisekostenabrechnungen – Arbeitsrechtliche Sanktionen | Autorinnen: RAin/FAin für Arbeitsrecht Nathalie Polkowski und Anastasia Schuster, beide München

Key Facts

- › In der Praxis häufen sich Fälle von Arbeitszeit- und/oder Spesenbetrug im Zusammenhang mit Dienstreisen. Innerbetriebliche Prozesse zur Identifizierung derselben und der richtige Umgang damit sind essentiell.
- › Eine Kombination von Verdachts- und Tatkundigung ist möglich und häufig sinnvoll.

Im Zusammenhang mit Dienstreisen kommt es in Unternehmen regelmäßig zu arbeitsrechtlichen Konfliktfällen, insbesondere zu unbewusst oder bewusst unrichtigen Angaben von Arbeitnehmern zu Dauer und Kosten einer Dienstreise.

Soweit keine abweichende Vereinbarung existiert, gilt im Grundsatz, dass vergütungspflichtige Arbeitszeit dann vorliegt, wenn die Dienstreise innerhalb der regulären Arbeitszeit liegt. Liegt sie ganz oder teilweise außerhalb der

Hintergrund

Grundsätze für die Annahme vergütungspflichtiger Arbeitszeit bei Dienstreisen

regulären Arbeitszeit, kommt es auf eine Einzelfallbetrachtung an. Ist das Reisen Teil der vertraglichen Hauptleistungspflicht, handelt es sich um vergütungspflichtige Arbeitszeit. Andernfalls liegt grundsätzlich keine vergütungspflichtige Arbeitszeit vor, außer es handelt sich um eine „Mehrleistung“, die vom regulären Gehalt abgegolten ist.

Arbeitsrechtliche Sanktionen für Verstöße

Unternehmen ist zu raten, auftretende Verstöße detailliert zu prüfen und in begründeten Fällen zu sanktionieren. In Betracht kommen, je nach Schwere des Verstoßes, insbesondere der Ausspruch einer Abmahnung oder einer außerordentlichen Kündigung. Flankierend ist nach entsprechender Einzelfallprüfung ein strafrechtliches Vorgehen denkbar.

Außerordentliche Kündigung

Eine außerordentliche Kündigung erfordert das Vorliegen eines „an sich“ wichtigen Grundes. Eine Einzelfallprüfung muss erfolgen. Sowohl beim Spesenbetrug als auch beim Arbeitszeitbetrug kann bereits ein einmaliger Verstoß als wichtiger Grund ausreichen. Im Rahmen der Interessenabwägung ist die Position des betroffenen Mitarbeiters zu berücksichtigen: Handelt es sich um eine besondere Vertrauensstellung, wie zum Beispiel bei Außendienstmitarbeitern, verstärkt dies den Vertrauensbruch. Eine außerordentliche Kündigung muss gem. § 626 Abs. 2 Satz 1 BGB innerhalb einer Frist von zwei Wochen ausgesprochen werden. Die Frist beginnt gem. § 626 Abs. 2 Satz 2 BGB, sobald der Kündigungsberechtigte eine zuverlässige und möglichst vollständige Kenntnis vom Kündigungssachverhalt hat, die ihm die Entscheidung über die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ermöglicht. Dies wird oftmals eine Aufklärung des Sachverhalts inklusive Anhörung des Arbeitnehmers erfordern.

Gerade in den Fällen „heimlicher“ Straftaten, wie beim Betrug, kommt neben der Tat Kündigung auch eine Verdachtskündigung in Betracht. Der Arbeitgeber kann wegen desselben Sachkomplexes beide Kündigungen – sogar mit demselben Kündigungsschreiben – aussprechen. Der Verdacht muss sich dabei auf eine erhebliche Verfehlung beziehen, durch objektive Tatsachen begründet und dringend sein. Dringend ist er nur dann, wenn eine große Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass der Arbeitnehmer die Straftat oder Pflichtverletzung begangen hat. Die Verdachtskündigung dient als Sicherheitsnetz: Ist das Gericht vom vollen Tatbeweis nicht überzeugt, kann der Verdacht bei einem einhergehenden Vertrauensverlust doch zu einer rechtswirksamen außerordentlichen Kündigung führen. Im Bereich des Verdachts von Spesen- und Arbeitszeitbetrug und bei bestehender Wiederholungsgefahr kann ein Abwarten bis zum Ende der Kündigungsfrist unzumutbar sein. Wichtig für die Wirksamkeit der Verdachtskündigung ist es, dem betroffenen Mitarbeiter die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen und diesen anzuhören.

Zur Identifizierung und Aufarbeitung von Verdachtsmomenten in Zusammenhang mit unbewusst oder bewusst unrichtigen Angaben von Arbeitnehmern ist es essentiell, dass Unternehmen innerbetriebliche Prozesse installieren. Nachforschungen müssen unkompliziert erfolgen können und belastbare Angaben müssen ermittelbar sein, damit Einzelfallprüfungen zügig erfolgen können. Nur auf diese Weise kann im Einzelfall auch die angesprochene zweiwöchige Kündigungsfrist eingehalten werden.

Kombination von Verdachts- und Tat Kündigung



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

1 Financial Advisory

1a | Finaler Stand der ESRS veröffentlicht – Vereinfachungen sind nicht unumstritten | Autor: Werner Walmrath, Düsseldorf

Key Facts

- › Stärkere Verankerung des Wesentlichkeitsvorbehalts.
- › Erhöhte „Proportionalität“ bei der Anwendung.
- › Ausweitung der Vereinfachungen bei der Erstanwendung (Phase-In).
- › Anpassungen teilweise nicht unumstritten.

besser zu berücksichtigen, ohne die Ziele der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beeinträchtigen. Sie umfassen zusätzliche Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung („Phase-In“), eine Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts sowie die Einstufung einiger Angaben als freiwillig.

Die Ausweitung des „Phase-In“ zielt darauf ab, kleineren Unternehmen Erleichterungen bei der Umsetzung zu gewähren.

Erleichterungen/
Phase-In

Hintergrund Die EU-Kommission hat am 31.07.2023 den delegierten Rechtsakt zum finalen Stand der ESRS-Standards (European Sustainability Reporting Standards – Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung) veröffentlicht. Im Vergleich zu den Entwürfen der EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) enthalten die finalen Standards zahlreiche Vereinfachungen. Sie erleichtern die Anwendung der Standards, sind aber nicht unumstritten.

Infolge der Ausweitung des Wesentlichkeitsvorbehalts unterliegen nun die Berichtsanforderungen zu allen zehn themenspezifischen ESRS der unternehmensspezifischen Wesentlichkeitsprüfung. Der letzte Entwurf der EFRAG sah dagegen vor, dass die Angaben des ESRS E1 (Klimaschutz) sowie zahlreiche Angaben des ESRS S1 (eigene Belegschaft) verpflichtend zu veröffentlichen sind. Gerade diese Vereinfachung hat Kritik hervorgerufen, da die Vergleichbarkeit der Berichte zwischen Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Berichtsinhalte erheblich eingeschränkt werden dürfte.

Wesentlichkeits-
vorbehalt

Proportionalität Die Vereinfachungen zielen darauf ab, die „Proportionalität“ der Berichtsanforderungen je nach Unternehmensart und -größe bei der Anwendung der ESRS

Risiko eingeschränkter
Vergleichbarkeit

1 Financial Advisory

Herausforderungen für
Finanzdienstleister

Eine weitere Herausforderung ergibt sich für Kreditinstitute, Versicherungen und weitere Finanzdienstleister im Anwendungsbereich der SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation) bzw. CRR (Capital Requirements Regulation) und der EU-Benchmark-Verordnung. Denn anders als im Entwurf der EFRAG vorgesehen, wird der Wesentlichkeitsvorbehalt auch auf Berichtsanforderungen dieser Rechtsakte ausgeweitet. Als Folge können Finanzdienstleister ihren Informationspflichten ggf. nur unzureichend nachkommen, wenn betroffene Unternehmen relevante Informationen mangels Wesentlichkeit möglicherweise nicht veröffentlichen.

Angabepflichten

Die betroffenen Unternehmen müssen jedoch angeben, welche Informationen im Zusammenhang mit der SFDR, der EU-Benchmark-Verordnung oder den sog. Säule 3-Anforderungen nach der CRR als nicht wesentlich eingestuft und damit unterlassen wurden. Ergänzend ist eine Tabelle mit den betroffenen Angabepflichten vorzulegen.

Darüber hinaus hat die EU-Kommission weitere Angaben als freiwillig eingestuft. So ist z.B. die Einbeziehung der Standorte des Unternehmens bei der Wesentlichkeitsanalyse hinsichtlich der Auswirkungen auf Umweltverschmutzung, auf Wasser- und Meeresressourcen sowie auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft nicht mehr verpflichtend. Ferner sind Angaben zu Übergangsplänen im Bereich Biodiversität sowie die Angabe bestimmter Parameter zu nicht-angestellten Beschäftigten innerhalb der Belegschaft nun freiwillig. Aus der Ausweitung der freiwilligen Informationen resultieren erhebliche Erleichterungen für die betroffenen Unternehmen.

Mit der Veröffentlichung hat die zweimonatige Prüfungsfrist für das Europäische Parlament und den Europäischen Rat begonnen (sog. Scrutiny Period). Diese Frist kann einmalig um weitere zwei Monate verlängert werden, so dass der delegierte Rechtsakt aller Voraussicht nach rechtzeitig für die Berichtszeiträume ab 01.01.2024 in Kraft treten kann.

Weitere freiwillige
Angaben

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

1 Financial Advisory

1b | ISSB veröffentlicht globale Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards IFRS S1 und IFRS S2 | Autor: Neil Genilke, Berlin
Key Facts

- › Veröffentlichung der globalen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards ist ein wichtiger Schritt hin zu einer globalen Nachhaltigkeitsberichterstattung.
- › Entscheidender Schritt zur Integration der Nachhaltigkeit in die Finanzberichterstattung.
- › Überblick über Gesamtwert und Engagement eines Unternehmens im Bereich der Nachhaltigkeit.
- › Trotz anfänglicher Herausforderungen bei der Umsetzung bieten IFRS S1 und IFRS S2 Vorteile, wie z. B. die Verbesserung des Zugangs zu nachhaltiger Finanzierung.

Veröffentlichung von IFRS S1 und IFRS S2

Das International Sustainability Standards Board (ISSB) hat am 26.06.2023 die Nachhaltigkeitsberichtsstandards IFRS S1 und IFRS S2 veröffentlicht. Die IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS) sollen im Gegensatz zu den nur in Europa verbindlichen European Sustainability Reporting Standards (ESRS) eine weltweit einheitliche – aber auf dieser Ebene noch freiwillige – Berichterstattung zu nachhaltigkeitsbezogenen Risiken und Chancen ermöglichen. Diese Standards markieren einen signifikanten Schritt in der globalen Rechnungslegungslandschaft, da sie der Notwendigkeit Rechnung tragen, dass Unternehmen über ihre Nachhaltigkeitsleistung umfassend und einheitlich berichten.

IFRS 1: Grundsteinlegung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

IFRS S1 mit dem Titel "General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information" (Allgemeine Vorschriften für die Angabe von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen) legt den Grundstein für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsthemen. Er enthält Leitlinien für Unternehmen zur Offenlegung der Auswirkungen ihrer Tätigkeiten auf Umwelt, Gesellschaft und Unternehmensführung (ESG) und gibt einen Rahmen für die Berichterstattung über Treibhausgasemissionen, Ressourcenverbrauch, Mitarbeiterwohlstand und mehr vor. Der Standard zielt darauf ab,



Transparenz und Rechenschaftspflicht zu fördern und es den Stakeholdern zu ermöglichen, fundierte Entscheidungen auf der Grundlage vergleichbarer Daten zu treffen.

IFRS S2 mit dem Titel "Climate-Related Disclosures" (Klimabezogene Angaben) befasst sich mit klimabezogenen Risiken und Chancen. Er orientiert sich an den Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) und verlangt von den Unternehmen, dass sie offenlegen, wie klimabezogene Faktoren ihre finanzielle Leistung beeinflussen können. Durch die Einbeziehung von Klimaüberlegungen in die Finanzberichterstattung können Unternehmen Risiken besser einschätzen und Chancen für ein nachhaltiges Wachstum erkennen.

IFRS 2: Adressierung von klimabezogenen Finanzangaben

Die Einführung dieser Standards unterstreicht, dass nachhaltige Geschäftspraktiken für das Überleben und die Widerstandsfähigkeit von Unternehmen

Ein Paradigmenwechsel in der Unternehmensberichterstattung

1 Financial Advisory

unerlässlich sind. Indem sie neben den Finanzergebnissen auch die Nachhaltigkeitsleistung ausweisen, können Unternehmen nun einen umfassenden Überblick über ihren Gesamtwert und ihr Engagement für eine nachhaltige Entwicklung geben.

den Zugang zu nachhaltigen Finanzierungsmöglichkeiten und den (guten) Ruf des Unternehmens.



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

Herausforderungen
und Vorteile

Die Einführung von IFRS S1 und IFRS S2 dürfte anfängliche Herausforderungen für Unternehmen mit sich bringen, insbesondere für solche, die noch keinen Rahmen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung haben. Weitreichende Änderungen bei Meldeverfahren, der Datenerfassung und den entsprechenden Prozessen sind zu erwarten. Jedoch unterstützen die Standards die Erfüllung der Erwartungen der Stakeholder, die Stärkung des Vertrauens der Anleger,

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Veröffentlichung von IFRS S1 und IFRS S2 durch das ISSB ein wichtiger Schritt im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf globaler Ebene ist. Im Gegensatz zu den ESRS ist keine doppelte Wesentlichkeit vorgesehen. Die Harmonisierung globaler Berichterstattungspraktiken und die Förderung größerer Transparenz ermöglicht die langfristige Unterstützung von nachhaltigen Geschäftsmodellen.



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

Die neuen Standards treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen.

1c | Auswirkungen des SanInsKG auf die Fortbestehensprognose |

Autoren: Marie Tierhold und Maximilian Plönissen, beide München

Key Facts

- › Geopolitische und wirtschaftliche Herausforderungen veranlassten den Gesetzgeber zu einer temporären Anpassung des Insolvenzrechts.
- › Der auf vier Monate verkürzte Prognosezeitraum für die Fortbestehensprognose soll mit Jahresbeginn 2024 wieder auf zwölf Monate verlängert werden.
- › Ab September 2023 kann der Zwölfmonatszeitraum bereits relevant werden, wenn absehbar ist, dass auf Grundlage einer ab dem 01.01.2024 zu erstellenden Prognose eine Überschuldung bestehen wird.

auf den Energie- und Rohstoffmärkten ausgelösten finanziellen Belastungen der Unternehmen zu beseitigen bzw. abzumildern.

Eine der wesentlichen Regelungen des SanInsKG betrifft die befristete Anpassung der gesetzlichen Vorschriften zur Insolvenzantragspflicht bei einer vorliegenden Überschuldung des Unternehmens (§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO). Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SanInsKG wird der Prognosezeitraum für die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose von zwölf auf vier Monate verkürzt, um den Prognoseunsicherheiten bei der Planung Rechnung zu tragen. Diese Regelung hat zur Folge, dass die Gesellschaft lediglich für einen Zeitraum von vier Monaten über ausreichend finanzielle Mittel verfügen muss, um ihre Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu bedienen (sog. Durchfinanzierung). Die Verkürzung des Prognose- und Planungszeitraums betrifft auch die Eigenverwaltungsplanung (§ 270a Abs. 1 Nr. 1 InsO) und den Finanzplan bei der Stabilisierungsanordnung im Rahmen der Restrukturierungsplanung (§ 50 Abs. 2 Nr. 2 StaRUG).

Verkürzung des Prognosezeitraums von zwölf auf vier Monate

Temporäre Anpassung
des Insolvenzrechts im
Rahmen des SanInsKG

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 09.11.2022 das „COVID-19-Insolvenzsetzungsgesetz“ (COVInsAG) in das „Gesetz zur vorübergehenden Anpassung sanierungs- und insolvenzrechtlicher Vorschriften zur Abmilderung von Krisenfolgen“ (SanInsKG) umbenannt und um wesentliche temporäre Regelungen ergänzt. Das Ziel dieses Gesetzes besteht darin, die (insolvenzrechtlichen) Folgen der durch den Ukraine-Krieg und die Preissteigerungen

Der verkürzte Prognosezeitraum ist gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 SanInsKG nur bis zum 31.12.2023 zugrunde zu legen. Die künftige Rückkehr zum Zwölfmo-

Anwendung des verkürzten Prognosezeitraums nur noch bis zum 31.12.2023

1 Financial Advisory

natszeitraum sollte von den Unternehmen jedoch schon ab September 2023 berücksichtigt werden, insbesondere wenn absehbar ist, dass auf Grundlage einer ab dem 01.01.2024 wieder auf einen Zwölfmonatszeitraum zu beziehenden Prognose eine Überschuldung bestehen wird. Zwar stellt die Verkürzung des Prognosezeitraums eine Entschärfung des Insolvenzantragsgrunds der Überschuldung dar. Jedoch ersetzt sie keineswegs die Auseinandersetzung

mit der mittel- bis langfristigen Unternehmensplanung. Diese sollte auch weiterhin über den Viermonatszeitraum hinaus aufgestellt, regelmäßig auf ihre Plausibilität überprüft und bei Änderungen der Umstände angepasst werden. Dies empfiehlt sich nicht nur aufgrund des voraussichtlich zeitnahen Endes der gesetzlichen Regelung, sondern bereits vor dem Hintergrund der Pflicht zur Krisenfrüherkennung gemäß § 1 StaRUG im Vorfeld der Insolvenzantragspflicht.



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

1d | IDW und EFRAG zu IASB ED/2023/2 – Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten | Autoren: Lilian Jindi, Hannover, und Florian Schmahl, Hamburg

Key Facts

- › Das IDW und die EFRAG nehmen Stellung zu den Änderungsvorschlägen an IFRS 9 und IFRS 7 zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten.
- › Die vorgeschlagenen Änderungen des IASB werden trotz bestehendem Verbesserungspotential grundsätzlich begrüßt.
- › In Anbetracht der zunehmenden Relevanz sollten insbesondere die Klarstellungen zur bilanziellen Behandlung von Finanzinstrumenten mit Zahlungsströmen, die an ESG-Merkmale gebunden sind, vom IASB priorisiert behandelt werden.
- › Die vorgeschlagenen Änderungen der bestehenden Regelungen des IFRS 9 können zu Änderungen der bisherigen Klassifizierung bestimmter finanzieller Vermögenswerte führen.
- › Beide Institutionen stellen fest, dass die vorgeschlagenen Offenlegungsanforderungen mit einem erhöhten Aufwand für die Unternehmen verbunden sind.

Der Änderungsentwurf konnte bis zum 19.07.2023 kommentiert werden und behandelt die folgenden vorgeschlagenen Anpassungen an IFRS 9 und IFRS 7:

- (a) Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit, die durch elektronische Übertragung beglichen wird: Einem Unternehmen soll es gestattet sein, die finanzielle Verbindlichkeit vor dem Erfüllungstag als erfüllt anzusehen, selbst wenn das Unternehmen noch keine Barmittel geliefert hat, sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind.
- (b) Bereitstellung zusätzlicher Anwendungsleitlinien zur Anwendung des Zahlungsstromkriteriums, u.a. für die Klassifizierung von Finanzinstrumenten mit ESG-Bedingungen.
- (c) Ergänzungen der Angabepflichten für Investitionen in Eigenkapitalinstrumente, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und für Finanzinstrumente mit Vertragsbedingungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme verändern können.

Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7

Das IDW und die EFRAG begrüßen in ihren Stellungnahmen grundsätzlich die Ergänzungen und Klarstellungen zu IFRS 9 und IFRS 7. Gleichwohl äußern sie Verbesserungsmöglichkeiten an den Änderungsvorschlägen.

Stellungnahmen des IDW und der EFRAG

IASB ED/2023/2 Im März 2023 hat das International Accounting Standards Board (IASB) seine Änderungsvorschläge an IFRS 9 und IFRS 7 zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (ED/2023/2) veröffentlicht. Das IASB reagiert mit dem Änderungsentwurf auf das Feedback, das im Rahmen des Post-Implementation Review (PIR) von IFRS 9 (Phase 1) vorgebracht wurde.

Den vorgeschlagenen Änderungen in (a) stimmen das IDW und die EFRAG im Wesentlichen zu. Sie weisen jedoch darauf hin, dass der Querverweis auf Paragraph B3.1.6 des IFRS 9 lediglich erläutert, wie ein Unternehmen die Bi-

1 Financial Advisory

Anwendungsleitlinie zur Klassifizierung von Finanzinstrumenten mit ESG-Merkmalen

lanzierung zum Erfüllungstag auf finanzielle Vermögenswerte anwenden sollte. Erläuterungen in Bezug auf finanzielle Verbindlichkeiten fehlen gänzlich und sollten daher hinzugefügt werden.

Ferner stimmen IDW und EFRAG den Änderungen in (b) grundsätzlich zu, da die vorgeschlagenen Klarstellungen eine gute Grundlage für die Beurteilung der Frage bieten, ob die vertraglichen Zahlungsströme von finanziellen Vermögenswerten mit ESG-gebundenen oder ähnlichen Merkmalen das sog. Zahlungsstromkriterium (Solely Payments of Principal and Interest - SPPI) erfüllen. Vor dem Hintergrund ständig steigender Investitionen in Finanzinstrumente mit ESG-bezogenen Merkmalen ermutigen das IDW und die EFRAG das IASB, der Veröffentlichung der vorgeschlagenen Änderungen zu den allgemeinen SPPI-Anforderungen Vorrang vor den anderen Änderungen an IFRS 7 und IFRS 9 einzuräumen, damit die Unternehmen diese so früh wie möglich anwenden können. Zwar wird in diesem Zusammenhang der vom IASB verfolgte prinzipienbasierte Ansatz befürwortet, da diese Vorgehensweise für mehr Robustheit sorgen wird, wenn neue Instrumente mit ähnlichen Merkmalen entwickelt werden. Aller-

dings weist das IDW darauf hin, dass die Einführung neuer Begriffe und Kriterien in das bestehende Konzept von IFRS 9 nicht nur zu Herausforderungen bei der Auslegung und Anwendung führen, sondern voraussichtlich auch die aktuelle Klassifizierung bestimmter finanzieller Vermögenswerte verändern wird. Demzufolge empfiehlt das IDW dem Standardsetzer, statt einer Änderung von bestehenden Regeln des IFRS 9 die Einführung spezifischer Regeln für den bilanziellen Umgang mit ESG-gebundenen Instrumenten in Erwägung zu ziehen.

Mit den in (c) vorgeschlagenen Offenlegungsanforderungen sind die EFRAG und das IDW ebenfalls grundsätzlich einverstanden. Sie stellen jedoch fest, dass die vorgeschlagenen Angabepflichten zu erheblichen operativen Herausforderungen und damit zu erhöhten Implementierungskosten führen dürften. Aus diesem Grund empfehlen sowohl EFRAG als auch IDW, einige Vorschriften des Änderungsentwurfs zu streichen oder deren Umfang zu beschränken.

Das IASB entscheidet nun unter Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen, wie es mit den vorgeschlagenen Änderungen fortfahren wird.

Erweiterte Offenlegungsanforderungen



Ihr Kontakt
Ulrich Sommer,
CPA/CVA,
Stuttgart,
ulrich.sommer@
wts.de

1e | Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS IFA 3) | Autor: Marcel Buchner, München

Key Facts

- › Abgrenzung von Anlagevermögen zu Umlaufvermögen hinsichtlich des Ausweises von Immobilien.
- › Ausweis von Bauvorbereitungskosten und Baukosten.
- › Ausweis von Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen.
- › Ausweis bei der Veräußerung von Immobilien.

in der Handelsbilanz) sowie den IDW RS HFA 31 n.F. (Aktivierung von Herstellungskosten). Die Verlautbarung enthält Grundsätze zur Abgrenzung von Immobilien des Anlagevermögens von solchen des Umlaufvermögens, zum Ausweis von sog. Bauvorbereitungskosten und Baukosten sowie von Kosten, die bei der Erstellung oder umfassenden Sanierung bzw. Modernisierung von baulichen Anlagen angefallen sind. Zudem beantwortet IDW RS IFA 3 Zweifelsfragen zum Ausweis im Rahmen der Veräußerung einer Immobilie.

Hintergrund

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW verabschiedete am 20.01.2023 die Stellungnahme „Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS IFA 3)“. Sie ergänzt den IDW RS IFA 2 (Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens

Immobilien können im Anlage- oder im Umlaufvermögen ausgewiesen werden. Gemäß § 247 Abs. 2 HGB sind in das Anlagevermögen nur diejenigen Vermögensgegenstände aufzunehmen, die mit dem Zweck angeschafft oder hergestellt wurden, dauerhaft dem Geschäfts-

Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

1 Financial Advisory

betrieb zu dienen. Ist eine dauerhafte, wiederkehrende Nutzung nicht möglich, so findet der Ausweis im Umlaufvermögen statt.

Änderung der Zweckbestimmung

Maßgebend für den Ausweis ist der Abschlussstichtag und die an diesem Tag vorherrschenden Verhältnisse. Treten nach dem Stichtag in Bezug auf die Zweckbestimmung erhellende Umstände ein, so sind diese ebenfalls zu berücksichtigen. Die Zweckbestimmung kann sich im Laufe der Zeit ändern, was eine Umgliederung vom Anlage- in das Umlaufvermögen oder umgekehrt zur Folge hat, sofern die Änderung bis zum Abschlussstichtag eingetreten ist.

Dem Erstellungsprozess vorgelagerte Maßnahmen

Weiterhin geht die Stellungnahme darauf ein, wie mit dem Erstellungsprozess vorgelagerten Maßnahmen umzugehen ist. Beim Kauf eines Grundstücks entstehende Notar- und Grundbuchkosten sowie die Grunderwerbsteuer stellen Anschaffungsnebenkosten des später zugehenden Grund und Bodens dar. Bauvorbereitungskosten wie Planungs-, Erschließungs- und Parzellierungskosten fallen i.d.R. bereits vor der Durchführung der ersten Baumaßnahmen an und sind als Teil des Grundstücks oder des zu errichtenden Gebäudes zu aktivieren.

Ausweis im Anlagevermögen

Hinsichtlich des bilanziellen Ausweises der aktivierten Bauvorbereitungskosten und der anfallenden Baukosten gilt: Es ist eine Umgliederung vom Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB) in den Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich Bauten auf fremden Grundstücken“ (§ 266 Abs. 2 A.II.1. HGB) erforderlich, sobald die bestimmungsgemäße Nutzung der baulichen Anlage möglich ist. Hierfür wird auf die Abnahme des Bauherrn oder die Bezugsfertigkeit abgestellt. Mit dem Zeitpunkt der Feststellung der bestimmungsgemäßen Nutzbarkeit unterliegt die bauliche Anlage der handelsrechtlichen Abschreibung.

Ausweis im Umlaufvermögen

Aktiviert Herstellungskosten für die Errichtung eines Gebäudes des Umlaufvermögens sowie die aktivierten Bauvorbereitungskosten sind bis zur bestimmungsgemäßen Nutzbarkeit unter dem Posten „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.2 HGB) auszuweisen und anschließend in den

Posten „fertige Erzeugnisse und Waren“ (§ 266 Abs. 2 B.I.3 HGB) umzubuchen. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden sowohl das Grundstück als auch die aktivierten Baukosten gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB innerhalb der GuV-Position „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ erfasst. Zuvor ist der korrespondierende Materialaufwand bzw. Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke zu erfassen. Eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 4 HGB ist dann erforderlich, wenn davon auszugehen ist, dass die Kosten, die nach dem Stichtag noch anfallen werden, die kalkulierten Baukosten überschreiten werden, und demzufolge der Buchwert am Abschlussstichtag den beizulegenden (Zeit-)wert überschreitet.

Die Stellungnahme geht schließlich noch auf die bilanzielle Abbildung von umfassenden Sanierungs- oder Modernisierungsarbeiten und auf den Fall der Veräußerung von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens ein. Bei Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen muss hinsichtlich der Bilanzierung der hierbei anfallenden Kosten zwischen aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und nicht aktivierungsfähigem Erhaltungsaufwand unterschieden werden. Im Falle von Veräußerungen muss festgestellt werden, ob es sich bei der verkauften Immobilie um ein Produkt im Sinne des § 277 Abs. 1 HGB handelt oder nicht, d.h. ob regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit veräußert wird oder nicht. Entsprechend hat der Ausweis der Verkaufserlöse als Umsatzerlöse oder als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfolgen.

Der IDW RS IFA 3 spielt vor allem für die Wohnungsunternehmen eine wichtige Rolle, die die „Jahresabschluss Wohnungsunternehmen-Verordnung“ (JAbschlWUV) zu beachten haben. Ein wesentlicher Unterschied zwischen dem HGB und dieser Verordnung liegt in der Bezeichnung und der Gliederung bestimmter Bilanz- und GuV-Positionen.

Die finale Fassung des IDW RS IFA 3 entspricht weitestgehend dem Entwurf vom 03.02.2022 und ist erstmalig auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten

Veräußerung von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

Wohnungsunternehmen



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

1f | Einfluss von M&A-Transaktionen auf die Aktienkursentwicklung von DAX-Unternehmen | Autor: Marius Matis, München

Key Facts

- › Effektive Kommunikation einer Transaktion ist wesentlich.
- › Crossborder-Transaktionen werden positiver beurteilt als inländische Unternehmenserwerbe.
- › Je größer der Unternehmenswert des zu erwerbenden Unternehmens ist, desto negativer sind die sog. abnormalen Renditen.

Doch die tatsächliche Realisierung von „Synergiegewinnen“ gestaltet sich oft schwierig. Gründe für die Kluft zwischen erwarteten und tatsächlichen Synergien sind vielfältig. Die Integration von Kulturen und Prozessen kann schwieriger sein als gedacht. Die daraus resultierende Komplexität erfordert eine sorgfältige Planung und Umsetzung der Transaktion (und der Integration des zu übernehmenden Unternehmens). Unerwartete Herausforderungen (wie regulatorische Hindernisse, Ressourcenmangel oder Marktveränderungen) erschweren dies zusätzlich. Die Vergangenheit zeigt, dass Transaktionen vom Markt nicht immer positiv beurteilt werden und es neben positiven Kursentwicklungen in Folge von Akquisitionen auch zu entgegengesetzten Effekten kommen kann.

Hintergrund Der Bereich Mergers & Acquisitions (M&A) zählt heute zu den bedeutsamsten Strategiefeldern von Unternehmen. Bereits die Bekanntmachung eines beabsichtigten Unternehmenserwerbs stellt für den Kapitalmarkt ein wichtiges Ereignis dar, bei dem es zu Kursanomalien sowohl auf der Seite des zu kaufenden Unternehmens als auch auf der Seite des Käufers kommen kann.

Der Einfluss von M&A-Transaktionen auf die Aktienkursentwicklung von DAX-Unternehmen wird im Folgenden auf Basis einer wissenschaftlichen Arbeit der Frankfurt School of Finance & Management aus 2023 näher erläutert.

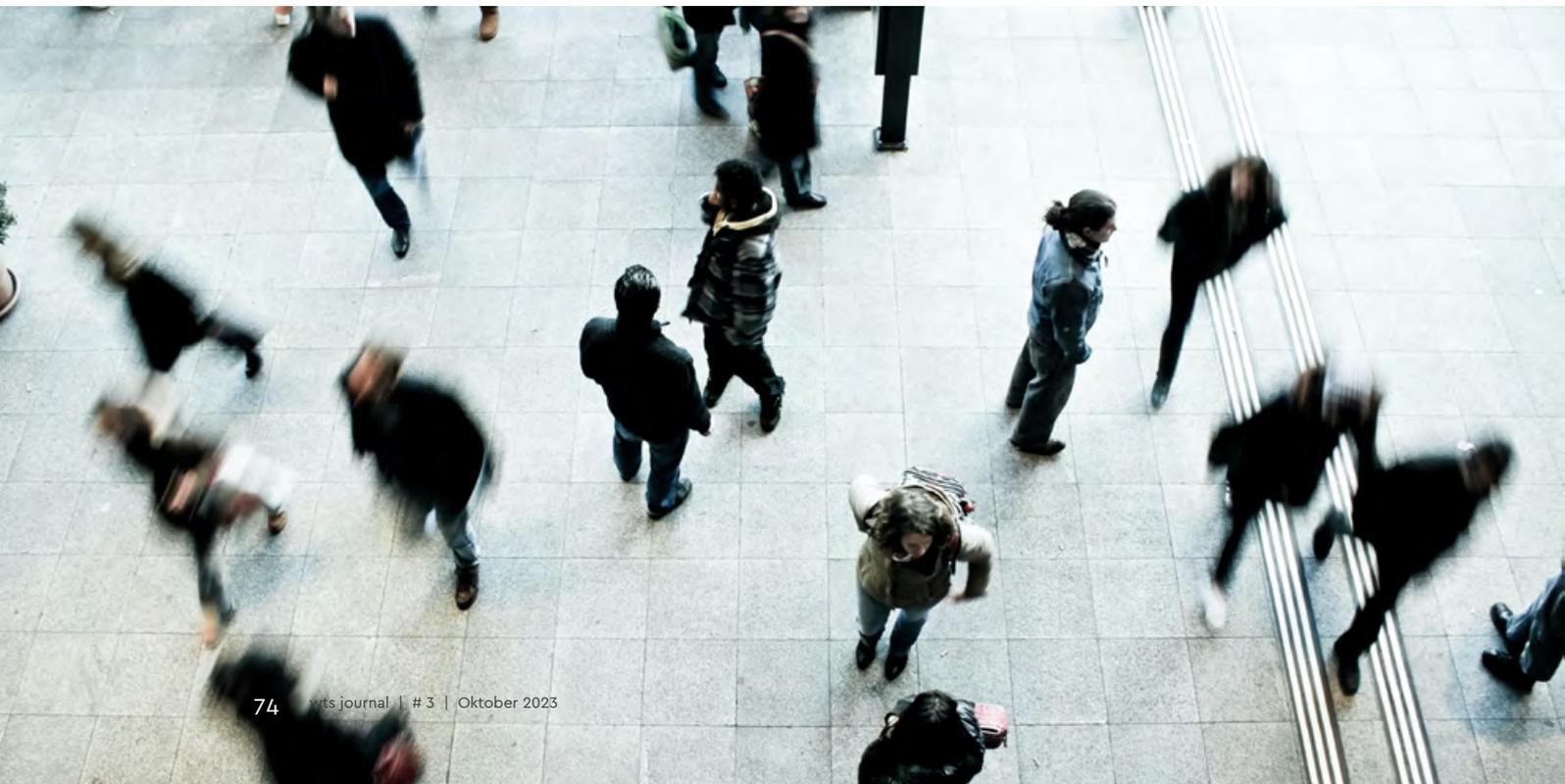
Wissenschaftliche Studie

Synergieeffekte als maßgeblicher Werteeinfluss

Bei der Einschätzung, ob Transaktionen wirtschaftlich sinnvoll sind, ist ein Verständnis für die individuellen Strategieüberlegungen und Beweggründe der erwerbenden Unternehmen entscheidend. Bei Unternehmensfusionen und -übernahmen strebt der Käufer i.d.R. Vorteile an, insbesondere eine gesteigerte Effizienz durch Synergien.

Zur Ermittlung der Effekte am Kapitalmarkt wurden sog. Eventstudien verwendet. Die Event Study-Analyse ist eine Methode, um zu verstehen, wie eine Ankündigung oder ein Ereignis

Statistisches Verfahren



1 Financial Advisory

den Aktienmarkt beeinflusst. Bei dieser Methode betrachtet man, wie sich die Aktienkurse von Unternehmen vor und nach einem Ereignis verhalten, wie z.B. bei einer Übernahme. Man vergleicht die tatsächlichen Veränderungen der Aktienkurse mit dem, was man erwartet hätte, wenn das Ereignis nicht stattgefunden hätte.

Dafür verwendet man mathematische Modelle. Ein Modell namens "Market-Model" soll vorhersagen, wie sich eine Aktie normalerweise verhalten würde, also ohne besondere Ereignisse. Man untersucht dann, wie die tatsächlichen Kursbewegungen von diesem Modell abweichen. Diese Abweichungen nennt man "Abnormal Returns". Man addiert diese Abweichungen über einen Zeitraum hinweg, um den "Cumulative Average Abnormal Return" (CAAR) zu bekommen. Ein positiver CAAR bedeutet, dass die Aktien besser abschneiden als ohne das Ereignis zu erwarten war, ein negativer CAAR bedeutet das Gegenteil.

Daten und Datenerhebung

Beobachtet wurden alle Transaktionen in dem Zeitraum zwischen dem 01.01.2000 und dem 31.12.2020, die durch DAX-Unternehmen angekündigt wurden. Dabei wurden Auf- und Abstiege von Unternehmen in und aus dem Leitindex, sowie Namensänderungen, Fusionen etc. mitberücksichtigt.

Die kumulativen abnormalen Renditen (CAARs) wurden 30 Tage um den Ankündigungszeitpunkt [-30 /+30], also für einen Zeitraum von insgesamt 61 Tagen betrachtet. Der Ankündigungszeitpunkt ist der Tag, an dem das DAX-Mitglied seine ad-hoc-Meldung zur möglichen Übernahme eines Unternehmens veröffentlicht hat. Die Datenerhebung greift auf 1.587 relevante Transaktionen zurück.

Das Gesamt-Sample von 1.587 relevanten Transaktionen verteilt sich auf 335 (21,1 %) Inlands-Transaktionen und 1.252 (78,9 %) Crossborder-Transaktionen. Auffällig ist, dass deutsche Unternehmen überwiegend auf Targets im Ausland setzen. Es ist deutlich zu erkennen, dass Crossborder-Transaktionen am Kapitalmarkt positiver assoziiert werden als Inlands-Transaktionen. Plausible Begründungen dafür, dass die Inlands-Transaktionen negativere CAARs als Crossborder-Transaktionen haben, können folgende sein: (i) Bei DAX-Unternehmen ist von einer großen Marktdurchdringung im eigenen Land auszugehen, weshalb Crossborder-Transaktionen vom Markt tendenziell häufiger als positive Expansion in neue Märkte assoziiert werden könnten. (ii) Aufgrund der hohen Standards im deutschen Markt vermutet man bei Unternehmenstransaktionen in anderen Ländern erzielbare Kostenvorteile (z.B. Personal- und Energiekosten, geringere Regulatorik).

Geografische Auswertung (Inland vs. Crossborder)

Inlands-Transaktionen kritischer betrachtet

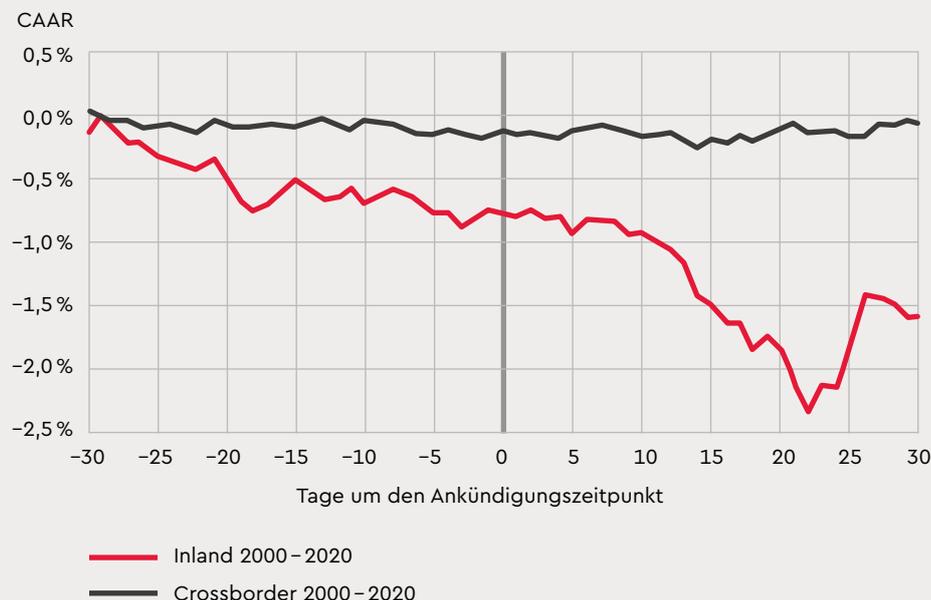


Abbildung 1: CAAR – Übersicht von erwerbenden DAX-Unternehmen bei Inland- vs. Crossborder-Transaktionen 2000 – 2020

1 Financial Advisory

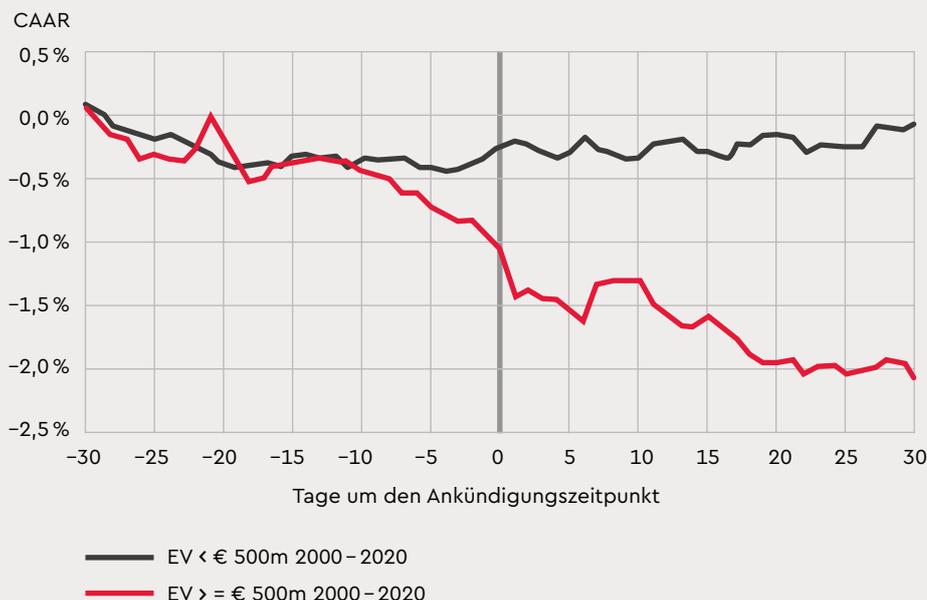


Abbildung 2:
CAAR – Übersicht
von erwerbenden
DAX-Unternehmen
nach Enterprise Value
2000-2020

Größenabhängige
Auswertung (Unterneh-
menswert größer und
kleiner als € 500 Mio.)

Das Gesamt-Sample von 1.587 Transaktionen beinhaltet 673 Transaktionen, bei denen keine Unternehmensgröße bekannt ist. Die verbleibenden 914 relevanten Transaktionen teilen sich in 619 (67,7 %) Transaktionen mit einem Unternehmenswert (Enterprise Value bzw. EV) von weniger als € 500 Mio. und 295 (32,3 %) Transaktionen mit einem EV von mindestens € 500 Mio. auf. Es wird deutlich, dass in ausnahmslos allen Zeiträumen die CAARs bei Transaktionen mit einem Unternehmenswert größer/gleich € 500 Mio. negativ waren. Auf der anderen Seite finden sich bei den Transaktionen mit einem EV < € 500 Mio. keinerlei Signifikanzen und auch die CAARs bewegen sich tendenziell eher um Null. Daraus lässt sich schlussfolgern, dass allem Anschein nach Transaktionen mit einem niedrigeren EV marktseitig nicht signifikant kritisch beurteilt werden. Hingegen werden Großtransaktionen (EV >= € 500 Mio.) mit Skepsis beurteilt.

Fazit Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die analysierten DAX-Unternehmen mit insgesamt 1.587 Unternehmensakquisitionen von 2000 bis 2020 im Durchschnitt negative abnormale Renditen

(CAARs) aufweisen. Dadurch ist letztlich eine „Wertvernichtung“ durch die Akquisitionen erkennbar. Die geografische Analyse zeigt, dass Crossborder-Transaktionen positiver am Kapitalmarkt bewertet werden als Inlands-Transaktionen. Die Größenanalyse deutet darauf hin, dass Transaktionen mit höherem Unternehmenswert (>= € 500 Mio.) negativ bewertet, während solche mit niedrigerem Wert (< € 500 Mio.) weniger kritisch beurteilt werden.

Die wichtigste Erkenntnis ist jedoch, dass die mangelnde positive Marktreaktion vielfach auf eine unzureichende Kommunikation an sich guter Transaktionen zurückzuführen sein dürfte. Dies ist der wohl größte Unterschied zu Transaktionen von U.S.-Unternehmen, bei denen überwiegend positive abnormale Renditen zu verzeichnen sind. Mangelnde wertfördernde Kommunikation in Deutschland scheint oftmals den Kapitalmarkt daran zu hindern, angemessen positiv zu reagieren. Dies zeigt die Bedeutung einer guten und effektiven Transaktionskommunikation, um eine korrekte Wahrnehmung und Bewertung durch den Kapitalmarkt zu gewährleisten.



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

Kurznews

1g | Einigung zur Finalisierung von Basel III erzielt |

Autorin: Laura Schulze Brockhausen, Berlin

Einigung Trilog-
verfahren

Am 27.06.2023 erfolgte auf EU-Ebene die Einigung zur Anpassung der Eigenkapitalverordnung CRR III (Capital Requirements Regulation) und Eigenkapitalrichtlinie CRD VI (Capital Requirements Directive), mit dem weitreichende Basel III-Reformen umgesetzt werden. Übergeordnetes Ziel der Reformen ist die Stärkung der Resilienz des europäischen Bankensektors. Die wesentlichen Neuerungen umfassen neben der Verschärfung der Eigenmittelanforderungen das Management von Kredit-, Markt- und operationellen Risiken. Kleine Institute werden

durch Verhältnismäßigkeitsregelungen entlastet. Im Zuge der Umsetzung wird die Europäische Bankenaufsichtsbehörde EBA regulatorische und technische Standards ausarbeiten und veröffentlichen, um aktuell noch offene Fragen zu adressieren. Die CRR-Änderungen gelten voraussichtlich ab 2025, mit schrittweiser Einführung bestimmter Elemente. Änderungen der Kreditinstitutsaufsicht werden durch die CRD bis voraussichtlich Mitte 2026 umgesetzt. Der genaue Anwendungszeitpunkt hängt von der Veröffentlichung im europäischen Amtsblatt ab.



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

1g | Entwurf ED/2023/3 mit Änderungen an den IFRS für KMU infolge von Pillar Two veröffentlicht |

Autoren: WP/StB Nina Blume, Hannover, und Thorben Hain, Hamburg

Änderungsentwurf
ED/2023/3 zum
IFRS für KMU

Das IASB schlägt mit seinem am 01.06.2023 veröffentlichten Änderungsentwurf ED/2023/3 zum IFRS für KMU vorübergehende Ausnahmeregelungen bzw. Erleichterungen bei der Bilanzierung latenter Steuern in Abschnitt 29 des IFRS für KMU vor. Hiermit soll eine Angleichung an die im Mai 2023 vorgeschlagenen Änderungen des ED/2023/1 zu IAS 12 „Ertragsteuer“ erreicht werden. Konkret sieht der Änderungsvorschlag die folgenden Erleichterungen vor:

- › Keine Bilanzierung von aktiven und passiven latenten Steuern auf Pillar Two-Effekte und keine entsprechenden Angaben dazu,
- › Angabe, dass die Ausnahmeregelungen angewendet wurden,
- › Informationen darüber, welche Konsequenzen („nature and financial effect“) sich im Hinblick auf die laufenden und latenten Steuern aus gültigen und angekündigten

Erleichterungen in
Bezug auf latente
Steuern im Zusammen-
hang mit Pillar Two

Rechtsvorschriften zur Pillar Two-Gesetzgebung ergeben,

- › separater Ausweis des laufenden Ertragsteueraufwands im Zusammenhang mit Pillar Two-Effekten.

Die Ausnahmeregelungen sollen sofort nach Veröffentlichung rückwirkend und vorerst auf unbestimmte Zeit angewendet werden. Die Vorschrift zum separaten Steuerausweis ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen. Das IASB geht jedoch davon aus, dass diese Vorschrift frühestens ab dem 01.01.2024 zur Anwendung kommt, wenn die Pillar Two-Gesetze in vielen Ländern in Kraft getreten sind.

Die Kommentierungsfrist für die geplanten Änderungsvorschläge endete am 17.07.2023. Die Veröffentlichung der finalen Änderungen des IASB am IFRS für KMU ist im September 2023 erfolgt.

Anwendung der
Ausnahmeregelungen
rückwirkend nach
Veröffentlichung



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

2 | Neue unternehmerische Lieferketten-Sorgfaltspflichten erfordern umfangreiche Risikoanalyse | Autor: Martin Fleischmann, München

Key Facts

- › Pflicht zu einer sowohl jährlichen als auch anlassbezogenen Risikoanalyse der Lieferketten ab 2023 für Unternehmen, die in der Regel mindestens 3.000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen.
- › Zu überprüfen sind unmittelbare Lieferanten und bei Vorliegen von Anhaltspunkten (substantiierte Kenntnis) auch mittelbare Lieferanten.
- › Bei festgestellten Rechtsverstößen unmittelbarer Lieferanten sind unverzüglich angemessene Abhilfemaßnahmen zu ergreifen.
- › Auch im Rahmen einer anlassbezogenen Risikoanalyse in Bezug auf mittelbare Zulieferer sind vom Unternehmen angemessene Präventionsmaßnahmen zu ergreifen.
- › Sorgfaltspflichten begründen eine Bemühens- und keine Erfolgspflicht. Verletzungen können mit Geldbußen von bis zu € 800.000 bzw. bis zu zwei Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes geahndet werden.

hindert bzw. aufgedeckt und minimiert oder beendet werden können. Dazu gehören z.B. Risiken in Bezug auf Kinderarbeit oder Verstöße gegen das Basler Übereinkommen über die Kontrolle der grenzüberschreitenden Verbringung gefährlicher Abfälle und ihrer Entsorgung vom März 1989.

Für unmittelbare Zulieferer muss einmal im Jahr eine Risikoanalyse durchgeführt werden. Außerdem muss bei einer wesentlich veränderten oder erweiterten Risikolage in der Lieferkette des Unternehmens, etwa durch die Einführung neuer Produkte, eine anlassbezogene Analyse durchgeführt werden. Bei Vorliegen tatsächlicher Anhaltspunkte, die eine Verletzung einer menschenrechtsbezogenen oder einer umweltbezogenen Pflicht bei mittelbaren Zulieferern möglich erscheinen lassen (substantiierte Kenntnis), müssen darüber hinaus die mittelbaren Zulieferer (aus einem bestimmten Land, einer bestimmten Lieferkettenstufe oder einer bestimmten Rohstofflieferkette) überprüft werden, also Lieferanten, die Teil der Lieferkette sind, aber keine direkte Beziehung zum Unternehmen haben.

Jährliche und anlassbezogene Risikoanalyse

Anwendungsbereich des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG)

Am 01.01.2023 ist das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) als Artikel 1 des in 2021 beschlossenen Gesetzes über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16.07.2021 in Kraft getreten. Es ist anzuwenden auf alle Unternehmen (unabhängig von ihrer Rechtsform), die in der Regel mindestens 3.000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen, und deren Hauptverwaltung, Hauptniederlassung oder satzungsgemäßer Sitz im Inland liegt. Zum 01.01.2024 erweitert sich der Anwendungsbereich auch auf Unternehmen, die in der Regel mindestens 1.000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen.

Anforderungen des LkSG

Eine wesentliche Anforderung des LkSG ist die Beurteilung der menschenrechtlichen und umweltbezogenen Risiken innerhalb der gesamten Lieferkette eines Unternehmens. Damit sollen Verstöße gegen Menschenrechte und gegen umweltbezogene Anforderungen ver-

Bezüglich des Umfangs der Risikoanalyse gibt der Gesetzgeber lediglich vor, dass die entsprechenden Ressourcen zielgerichtet einzusetzen und die wichtigsten und dringendsten Themen aus Risikosicht des Unternehmens zuerst anzugehen sind. Der genaue Umfang der Analyse ist also nicht näher definiert und wird je nach Branche variieren. Die Einrichtung eines angemessenen und wirksamen Risikomanagements ist unerlässlich, um fortlaufend die Compliance-Anforderungen zu erfüllen.

Umfang der Risikoanalyse

Das LkSG stellt bei der Risikoanalyse die eigenen Mitarbeiter, die Beschäftigten in der Lieferkette und Dritte, die durch das Handeln des Unternehmens beeinflusst werden, in den Mittelpunkt. Nicht relevant ist hier, wie sich die jeweiligen Risiken auf den Geschäftserfolg des Unternehmens auswirken, d.h. ob eine finanzielle Belastung oder ein Reputationsschaden für das eigene Unternehmen entstehen kann.

Fokus der Risikoanalyse



Im Rahmen der Risikoanalyse werden konkret länder- und branchenspezifische Risiken betrachtet, je nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit, nach Eintrittswahrscheinlichkeit, Grad und Anzahl der Betroffenen sowie der Einflussmöglichkeiten des Unternehmens. Die konkrete Priorisierung der Risikobetrachtung erfolgt anhand einer konsistent angewandten Systematik, z.B. durch eine sog. Heatmap, in der die Risiken nach ihrer Signifikanz kategorisiert werden. Systematisch dokumentiert wird beispielsweise anhand eines Risikoinventars. Grundsätzlich kennen Unternehmen bereits die Risiken ihrer Geschäftstätigkeiten. Sie müssen diese nun jedoch auf Basis des LkSG vertieft prüfen. Eine enge Abstimmung mit dem Enterprise Risk Management ist daher empfehlenswert.

Heatmap

Risikoinventar

Präventions- und
Abhilfemaßnahmen

Bei festgestellten Rechtsverstößen von unmittelbaren Lieferanten sind unverzüglich angemessene Abhilfemaßnahmen zu ergreifen. Bei mittelbaren Zulieferern müssen im Rahmen der

anlassbezogenen Risikoanalyse angemessene Präventionsmaßnahmen vom Unternehmen ergriffen werden.

Die Sorgfaltspflichten begründen jedoch nur eine Bemühens- und keine Erfolgspflicht. Verletzungen der Sorgfaltspflichten können mit Geldbußen von bis zu € 800.000 sanktioniert werden, bei Unternehmen mit einem durchschnittlichen Jahresumsatz von mehr als € 400 Mio. mit bis zu zwei Prozent des durchschnittlichen Jahresumsatzes. Bei der Ermittlung des durchschnittlichen Jahresumsatzes ist der weltweite Umsatz der letzten drei Geschäftsjahre, die der Behördenentscheidung vorausgehen, zugrunde zu legen.

Geldbußen

Die Risikoanalyse ist eine wesentliche Anforderung des LkSG und sollte wie dargestellt systematisch aufgesetzt werden. Die Ergebnisse sowie ggf. ergriffene Maßnahmen zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten müssen in einem jährlichen Bericht auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht werden.



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

StB Franz Prinz zu Hohenlohe, München,
StB Ingo Soßna, Hannover,
Alexander Kehler, Düsseldorf

Pillar Two ready mit SAP PaPM

Die Einführung von Pillar Two, welche die Etablierung einer globalen Mindestbesteuerung regelt, stellt Unternehmen vor große Herausforderungen.

15 %

Pillar Two soll eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % in jedem Land mit wirtschaftlicher Aktivität gewährleisten, sofern der Konzern einen jährlichen Umsatz von € 750 Mio. überschreitet. Liegt der effektive Steuersatz in einem Land unter 15 %, wird in dem entsprechenden Land die Besteuerung mithilfe einer Top-up Tax auf 15 % angehoben. Aktuell geht ein Großteil der Konzerne davon aus, nicht oder nur unwesentlich von Pillar Two betroffen zu sein, da für die meisten Länder eine Steuerquote von über 15 % angenommen wird. Hierbei wird allerdings außer Acht gelassen, dass grundsätzlich für alle Länder mit wirtschaftlicher Tätigkeit des jeweiligen Unternehmens – auch für solche, in denen eine Besteuerung von über 15 % gegeben ist – die aus Pillar Two resultierenden Compliance- und Dokumentationsanforderungen zu erfüllen sind.

Die fachliche Auseinandersetzung mit den inhaltlich komplexen Model Rules und den daraus resultierenden Compliance-Anforderungen stellt die Konzerne und ihre Berater vor große Herausforderungen. Aus diesem Grund setzt man sich bereits mit der Entwicklung neuer Prozesse und Richtlinien zur internen Abbildung der neuen Compliance-Anforderungen sowie mit ihrer technischen Umsetzung auseinander. Auf diesem Weg sollen die notwendigen Daten und Informationen gesammelt werden, die für den zukünftigen Pillar Two-Prozess benötigt werden. Die korrekte Umsetzung der Model Rules setzt voraus, dass eine Vielzahl von Informationen und Daten in kürzester Zeit zur Verfügung steht, insbesondere zu Reporting-Zeitpunkten (wie der Jahresabschlusserstellung), wo der Zeitrahmen bereits jetzt knapp bemessen ist. Hierunter fallen unter anderem auch Daten, die den Unternehmen bisher noch nicht in erforderlicher Form und Detailtiefe

vorliegen, nun aber für die Erfüllung der Pillar Two-Vorschriften benötigt werden. Daraus resultiert das Erfordernis einer möglichst hohen Automatisierung des gesamten Pillar Two-Prozesses von der Datensammlung und Aggregation bis hin zur Analyse, Berechnung und zum abschließenden Reporting.

Um den zukünftigen Anforderungen, die aus Pillar Two resultieren, zu entsprechen, ist ein einheitlicher Prozess für die konzernweite Datenbeschaffung unumgänglich. Dies erfordert die Identifikation von bestehenden Informationslücken, das Schließen dieser Lücken, und die Definition eines Pillar Two-Ziel-Datenmodells sowie notwendiger Änderungen an den derzeitigen Rechnungslegungs- und Reportingprozessen. Auch ein solides fachliches Verständnis der Pillar Two-Regularien sowie der daraus resultierenden Compliance-Anforderungen sind essentiell. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die unter-

nehmensspezifischen Anwendungen der Pillar Two-Vorschriften (z.B. Scoping) zwingend erforderlich, um auch bestehende Tax CMS-Dokumentationen hinsichtlich der Auswirkungen von Pillar Two entsprechend anzupassen und zu aktualisieren. Sobald die erforderlichen Maßnahmen ergriffen wurden, um dies sicherzustellen, müssen die (Tax) Accounting und Reporting-Prozesse so gestaltet werden, dass sie zukünftig die neuen Pillar Two-Vorschriften erfüllen. Folglich müssen bestehende Dokumentationen und Richtlinien aktualisiert und kommuniziert sowie das Fachpersonal geschult werden. Weiterhin muss mit der Implementierung einer Softwarelösung begonnen werden, welche im Idealfall zu einer möglichst hohen Automatisierung des gesamten Pillar Two-Prozesses sowie des anschließenden Steuererklärungsprozesses führt.

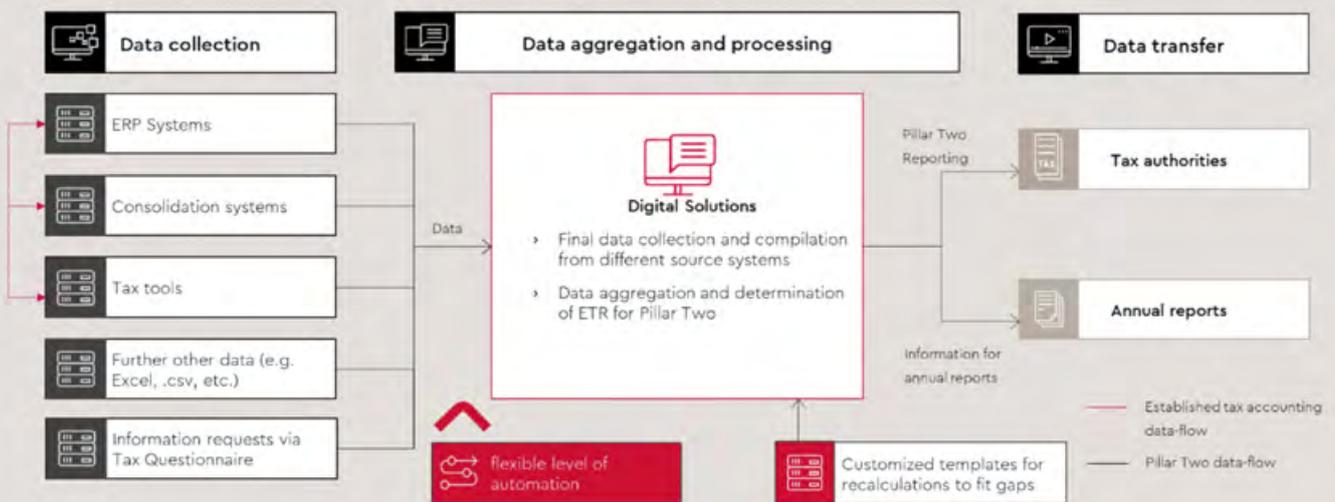
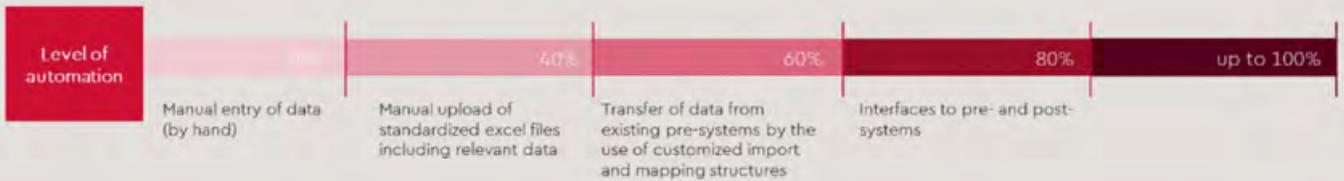
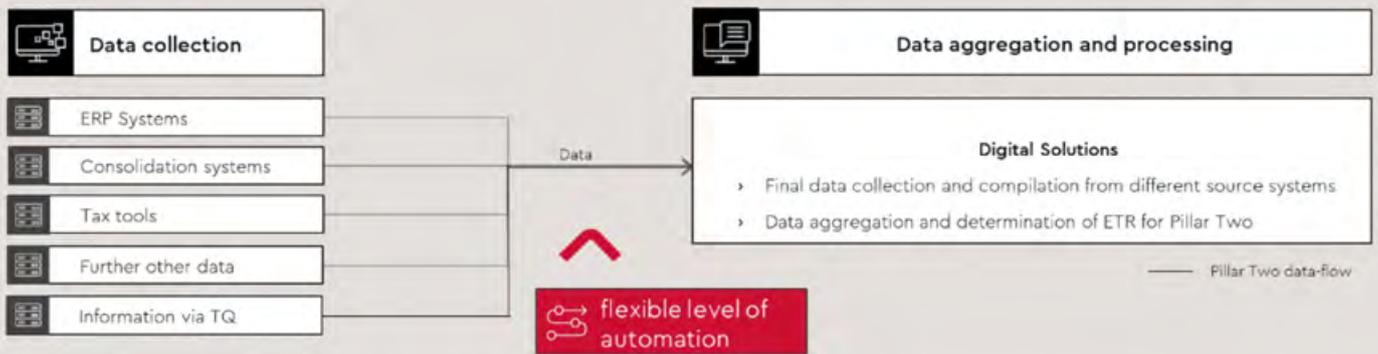
Dies bedeutet auch, dass für eine sorgfältige Erfüllung der Pillar Two-Anforderungen eine verstärkte interdisziplinäre Zusammenarbeit zwischen einer Vielzahl von Abteilungen eines Konzerns erforderlich ist. Diese Zusammenarbeit umfasst nicht nur die Bereiche Steuern, Rechnungswesen und Digital, sondern auch das Projekt- und Change-Management, welches während des gesamten Pillar Two-Projekts eingebunden sein sollte.

Pillar Two als Beschleuniger für die Digitalisierung des (Einkommen-)Steuerprozesses

Die steuerlichen Compliance-Prozesse, insbesondere die Ertragsteuerberechnung sowie die Erstellung von Steuererklärungen, erfolgten in der Vergangenheit und erfolgen auch heute noch fast ausschließlich manuell. Die Ursache liegt hier in dem Umstand, dass die notwendige Datentiefe und -qualität in den meisten Fällen nicht gegeben ist und der Nutzen eines automatisierten Prozesses – im Vergleich zu den hohen Implementierungs- und Wartungskosten – verhältnismäßig niedrig eingeschätzt wird. Weiterhin gab es für die Unternehmen bisher keinen Anreiz, die steuerlichen Compliance-Prozesse zu digitalisieren, da sich der finanzielle Aufwand hierfür aufgrund verschiedener steuerlicher Vorschriften (z.B. die unterschiedliche Behandlung von nicht

abzugsfähigen Betriebsausgaben oder verschiedene Regelungen bezüglich steuerfreier Einkünfte) nicht lohnte. Aber nicht nur die Steuergesetze und damit die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unterscheiden sich in den einzelnen Ländern. Auch die unterschiedlichen ERP-Systeme, Datenquellen und Schnittstellen, die für die Übermittlung der Steuererklärungen an die jeweilige Finanzverwaltung verwendet werden, unterscheiden sich von Land zu Land.

Mit der Einführung von Pillar Two gibt es nun erstmalig ein weltweit weitestgehend einheitliches Besteuerungssystem, welches auf global einheitliche Rechnungslegungsstandards (z.B. IFRS) zurückgreift. Eine manuelle Datenerfassung und Datenverarbeitung wird daher zukünftig nicht weiter die effizienteste Vorgehensweise sein. Durch den erhöhten Compliance-Aufwand sowie durch limitierte personelle Ressourcen sind die Unternehmen dazu gezwungen, die Pillar Two-Prozesse weitestgehend zu automatisieren. Hierbei ist die adäquate Datenhaltung nur einer der erforderlichen Prozessschritte. Für die Pillar Two-Berechnungen wird ein Großteil der erhobenen Daten für die einzelnen Länder benötigt und kann daher mehrfach verwendet werden. Ein Beispiel hierfür ist die Berechnung von latenten Steuern. Bisher waren latente Steuern fast ausschließlich für den Konzernabschluss relevant. Daher hatte die korrekte Ermittlung der latenten Steuern bisher einen untergeordneten Stellenwert. Im Rahmen von Pillar Two ist die korrekte Berechnung der latenten Steuern jedoch von allerhöchster Bedeutung, da diese einen direkten Einfluss auf die Höhe der Steuerquote der Konzerngesellschaften und im Falle einer Niedrigbesteuerung auf die Höhe der Top-up Tax haben. Aus diesem Grund werden mit Pillar Two diverse Regelungen im Hinblick auf latente Steuern eingeführt, mit denen strenge Compliance-Anforderungen einhergehen. Diese stellen einen Anreiz für die Konzernsteuerabteilungen dar, den Prozess für die Ermittlung der latenten Steuern zu automatisieren, da diese Informationen nun für mehrere Reportingverpflichtungen verwendet werden können und auch für die Pillar Two-Berechnung einen integralen Bestandteil darstellen.



Die Symbiose von Datenbereitstellung und -nutzung

Die benötigten Daten und Informationen für die Pillar Two-Berechnung und die korrespondierende Pillar Two-Erklärung stammen aus verschiedensten Quellen. Hierzu gehören zum einen die ERP-Systeme, Konsolidierungssysteme, Tax Tools sowie Informationen, die mithilfe von Tax Questionnaires zur Verfügung gestellt wurden. Der Tax Questionnaire gewährleistet die Bereitstellung relevanter Daten, die nicht in den Vorsystemen vorhanden sind (z.B. ob Transaktionen stattgefunden haben, welche nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen). Der

Tax Questionnaire sollte in der Lage sein, Daten effizient zu erfassen und diese automatisch zu verarbeiten. Der Großteil der Informationen und Daten (ca. 80 %) stammt jedoch aus den ERP- und Konsolidierungssystemen. Hierfür nutzt ein Großteil der großen Multinationals SAP. Daher liegt es nahe, SAP auch als eine geeignete Lösung für die Pillar Two-Berechnung in Betracht zu ziehen. Unterstützt wird diese Option durch leistungsstarke Schnittstellen zwischen SAP als Vorsystem und SAP als Pillar Two-IT-Lösung, indem ein möglichst effizienter Datentransfer und die korrespondierende Datenverarbeitung zwischen den betroffenen Systemen gewährleistet wird.

Anforderungen an eine gute Pillar Two-IT-Lösung

Da die genaue Ausgestaltung der Pillar Two-OECD Model Rules erst kürzlich veröffentlicht wurde, sind die angebotenen IT-Lösungen auf dem Markt aktuell noch rar und dürften mangels abschließender Veröffentlichung eines Pillar Two-Gesetzes noch Änderungen erfahren. Zu den derzeit auf dem Markt existierenden Produkten gehören sowohl bestehende Lösungen für das Tax Reporting, welche um Pillar Two erweitert wurden, als auch völlig neue

Produktentwicklungen. Bestehende Tax Reporting-Lösungen bieten den Vorteil, dass Benutzeroberflächen bereits bekannt sind und vorhandene Stammdaten und Reportingdaten sowie Schnittstellen effizient genutzt werden können. Neuentwickelte Lösungen bieten hingegen den Vorteil, dass sie speziell für die Bedürfnisse des Unternehmens praxisnah entwickelt wurden. Grundsätzlich sollte eine Pillar Two-IT-Lösung folgende Anforderungen erfüllen:



Hohe Flexibilität

Die Pillar Two-IT-Lösung muss sich an die individuellen Daten-, IT- und Prozessstrukturen in verschiedenen Konzernen anpassen können. Daher sollte das Tool mit verschiedenen Quellsystemen arbeiten können. Weiterhin ist ein hohes Level an Flexibilität notwendig, da es jederzeit zu Anpassungen des Steuerrechts oder zu Veränderungen im konzerninternen Umfeld kommen kann.



Hoher Grad an Automatisierung

Der Datenimport, die Datenaufbereitung sowie die für den Pillar Two-Prozess notwendigen Berechnungen sollte größtmöglich automatisiert und durch das Tool vorgenommen werden können. Anhand der Ergebnisse sollte für den Anwender erkenntlich sein, in welcher Höhe eine gegebenenfalls anfallende Top-up Tax im Jahresabschluss gebucht werden muss. Gleichzeitig muss jedoch auch eine manuelle Bearbeitung und fachliche Würdigung der Daten zu jeder Zeit gewährleistet sein.



Leistungsfähig

Die Pillar Two-IT-Lösung sollte in der Lage sein, große Datenmengen auf effiziente und flexible Weise zu verarbeiten. Dazu gehören neben der Aggregation von Daten auch die Berechnungen sowie die Möglichkeit einer anschließenden Datenauswertung.



Nutzerfreundlichkeit

Die Benutzeroberfläche der Pillar Two-IT-Lösung sollte intuitiv und einfach zu bedienen sein. Das Tool sollte den Endanwender Schritt für Schritt durch den gesamten Berechnungsprozess leiten, sodass die nächsten Aufgabenschritte zu jeder Zeit eindeutig sind.



Verschiedene Nutzerperspektiven

Die Pillar Two-IT-Lösung sollte unterschiedliche Nutzerperspektiven abbilden können, sodass die verschiedenen unternehmens- und länderspezifischen Berechnungen durchgeführt werden können. Hierbei sollten die Rolle des „Preparers“ und des „Reviewers“ implementiert werden. Der „Preparer“ führt die Berechnungen initial durch, der „Reviewer“ prüft anschließend die Ergebnisse und gibt diese frei. Idealerweise ist auch die Verwaltung und Pflege der Stammdaten innerhalb der Lösung möglich.



Praxisorientiert

Bei der Entwicklung des Tools sollten Probleme und Herausforderungen aus der Praxis berücksichtigt werden, sodass die Praxisnähe des Tools sichergestellt ist.

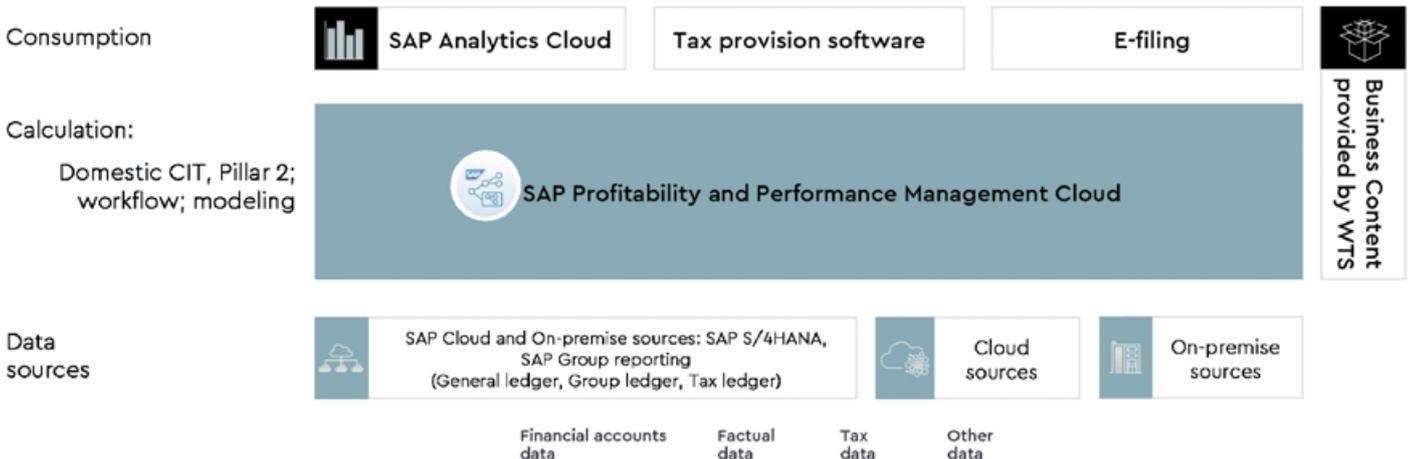


SAP Architektur der Pillar Two IT Lösung

Der Pillar Two-Prozess betrifft nicht nur die Steuerabteilung, sondern erfordert die Kooperation verschiedenster Abteilungen. Aus diesem Grund bietet SAP eine End-to-End Architektur, die es Kunden nicht nur ermöglicht, eine flexible Modellierungsplattform (SAP PaPM) einzusetzen, um eine nahtlose Pillar Two-Berechnung zu erreichen. Zusätzlich lässt sich SAP PaPM standardmäßig in SAP S/4 HANA und SAP Group Reporting integrieren, sodass alle relevanten Daten direkt und ohne Nachbildung aus den Transaktionssystemen verwendet werden können. Dies ermöglicht eine einfachere und effizientere Einhaltung der steuerlichen Vorschriften, macht eine manuelle Ab-

stimmung überflüssig und schafft einen Audit Trail mit der Möglichkeit zur Anzeige von Transaktionsdetails. Diese Architektur ermöglicht es unseren Kunden, ein Repository zu erstellen, welches als einzige Informationsquelle die benötigten Daten für die Steuerberechnung, Simulationen und für die Verbesserung der Transparenz von Steuerdaten bereitstellt. Dies ist ebenfalls eine skalierbare Plattform für weitere Anwendungsbereiche, welche mithilfe der SAP PaPM-Lösung vervielfältigt werden kann (z.B. operative Verrechnungspreise).

Um die Automatisierungs- und Berechnungsprozesse noch gesetzeskonformer zu gestalten, bietet SAP ebenfalls Lösungen für **Tax Compliance und Prozessmanagement** an.



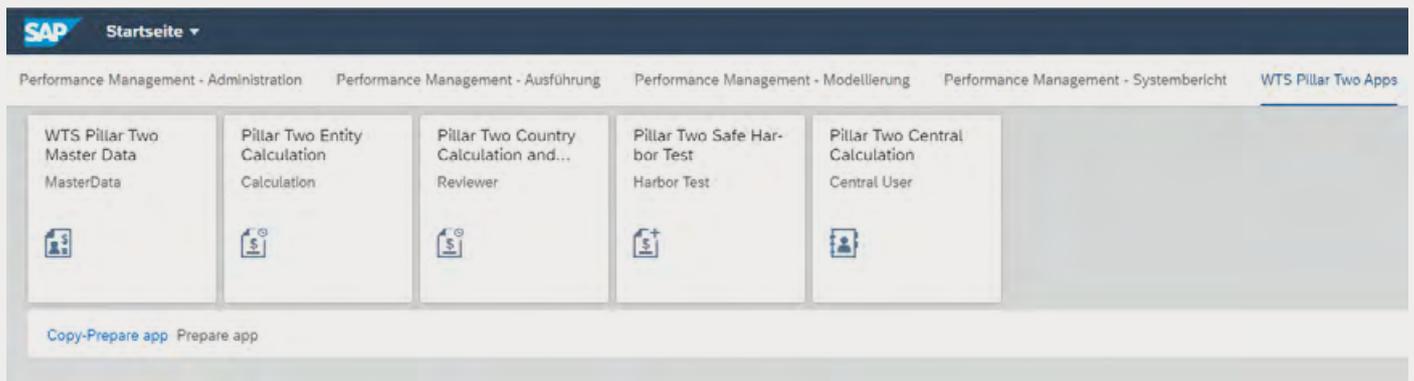


WTS Lösung basierend auf SAP-Technologie

Im Laufe des letzten Jahres haben wir in SAP Profitability and Performance Management (PaPM) eine mit einer modernen SAP Fiori Benutzeroberfläche kombinierte Pillar Two-IT-Lösung entwickelt. Die Entwicklung wurde in enger Zusammenarbeit mit einem großen deutschen internationalen Konzern durchgeführt, um einen möglichst praxisorientierten Ansatz zu gewährleisten. Neben der Möglichkeit der Entwicklung von Standardfunktionalitäten bietet PaPM den Vorteil, dass flexible Anpassungen an gruppenspezifische Bedürfnisse erfolgen können. PaPM bietet sich besonders für Unternehmen mit einer breit gefächerten ERP-Landschaft an, da

es mit einer Vielzahl von Vorsystemen kompatibel ist (z.B. MS Excel, Nicht-SAP-ERP-Systeme sowie unterschiedliche Konsolidierungssysteme).

PaPM fungiert als Datenaggregator, Rechenmaschine, Simulationssoftware und Analyse-Tool in einem. Es ist in der Lage, sehr große Datenmengen effizient und flexibel zu verarbeiten. Mit unserer IT-Lösung in PaPM können sämtliche Pillar Two-Anforderungen umgesetzt werden. Mit allen für die Pillar Two-Berechnung notwendigen Apps an einem Ort bietet unsere Lösung eine effiziente und einfache Möglichkeit, die komplexen Pillar Two-Anforderungen zu erfüllen, sowie dem Anwender eine möglichst intuitive und anwenderfreundliche Benutzeroberfläche zu bieten.



WTS Pillar Two Calculation

Version: 01 | Fiscal Year: 2023 | Period: 12 | Entity: []

Navigation: Overview | GloBE Income/Loss | Covered Taxes | Side Calculations | Carry Out Amounts | Further Adjustments | Results

Search: my [X] [Q] [Import] Copy from Prior Period Confirm All

Country	Entity	Name	Entity Status	GloBE Income/Loss	Covered Taxes	Carve Out Amounts	Further Adjustments	Results	Due Date	Comment
MY	MY02	Penang Automation Sdn Bhd	⚠	⚠	⊕	⊕	⊕	⚠		
MY	MY01	Kuala Lumpur Machinery Wo	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
MY	MY03	Johor Bahru Mechatronics	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕		
MY	MY04	Melaka Tooling Sdn Bhd	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕		
MY	MY05	Ipoh Hydraulics Sdn Bhd	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕	⊕		

Mithilfe eines umfassenden und geführten Prozesses leitet unsere Lösung den Benutzer Schritt für Schritt durch den gesamten Berechnungsprozess. Dank der benutzerfreundlichen und intuitiven Oberfläche stellt unsere Lösung sicher, dass der Anwender zu jedem Zeitpunkt des Prozesses anhand von Farbindikationen weiß, welche Aufgabe als nächstes auszuführen ist. Darüber hinaus ist eine illustrative Statusverfolgung jederzeit möglich.

Unsere Lösung stellt mithilfe von verschiedenen Nutzerperspektiven sicher, dass neben der Rolle eines Entity-Preparers, welcher die Berechnungen auf Gesellschaftsebene durchführt, zusätzlich auch ein Country-Preparer existiert, der die erforderlichen Berechnungen auf Landesebene vornimmt und die Ergebnisse der einzelnen Gesellschaften reviewt, was einen zentralen Schritt bei der Pillar Two-Berechnung darstellt. Weiterhin wurde auch die Rolle eines Central Users implementiert, welcher einen Überblick über den Bearbeitungsstand aller Gesellschaften und Länder hat und bei Bedarf tätig werden kann. Zusätzlich findet auch die Stammdatenverwaltung (z.B. Scoping, Mapping etc.) innerhalb des Tools statt.

Auf Knopfdruck können die Daten importiert und verarbeitet werden. Aber auch manuelle Anpassungen und das Einfügen von Kommentaren sind in jedem Prozessschritt möglich. Unsere Lösung kann alle notwendigen Pillar Two-Berechnungen durchführen: Von der Ermittlung des GloBE Einkommens, der Adjusted Covered Taxes und der Effective Tax Rate bis hin zur Top-up Tax und der Verteilung der Top-up Tax auf die einzelnen Länder – korrespondierend mit den Pillar Two-Vorschriften. Auch die Safe Harbour-Berechnungen sind mithilfe des Tools möglich. Durch die Möglichkeit der Erzeugung von diversen Reports können die Ergebnisse der Berechnungen flexibel in den Reportingprozess integriert werden. Somit erfüllt unsere Lösung alle Anforderungen der komplexen Pillar Two-Regeln.

Kontakt

Franz Prinz zu Hohenlohe
Member of the Board
+49 151 19476582
franz.hohenlohe@wts.de

Ingo Soßna
Partner WTS Digital
+49 160 95272722
ingo.sossna@wts.de

Alexander Kehler
Director WTS Digital
+49 151 40785470
alexander.kehrer@wts.de



a | SAP S4/HANA als Chance für die Steuerfunktion |

Autor: Dr. Markus Fütterer, Regensburg

Key Facts

- › SAP S4/HANA verändert die Steuerabteilung.
- › Breite Betroffenheit über Steuerarten und steuerrelevante Prozesse hinweg.
- › Projektansatz zur Unterstützung einer erfolgreichen Transformation.
- › SAP S4/HANA als Chance - Kurzporträt: Tax-Ledger.

Eine neue Ära -
SAP S4/HANA

SAP S/4 HANA überzeugt neben einer modernisierten Benutzeroberfläche (Fiori-Apps) insbesondere durch die neue *In-Memory-Datenbanktechnologie* („HANA“), welche erhebliche Performance-Verbesserungen in der Datenverarbeitung ermöglicht. Der Kerngedanke besteht darin, Programm- und Systemstrukturen zu vereinfachen („S“ wie „simple“) und eine innovative Nutzung der Unternehmensdaten zu ermöglichen (z.B. Analyse von Echtzeitdaten). Vor dem Hintergrund des auslaufenden Sup-

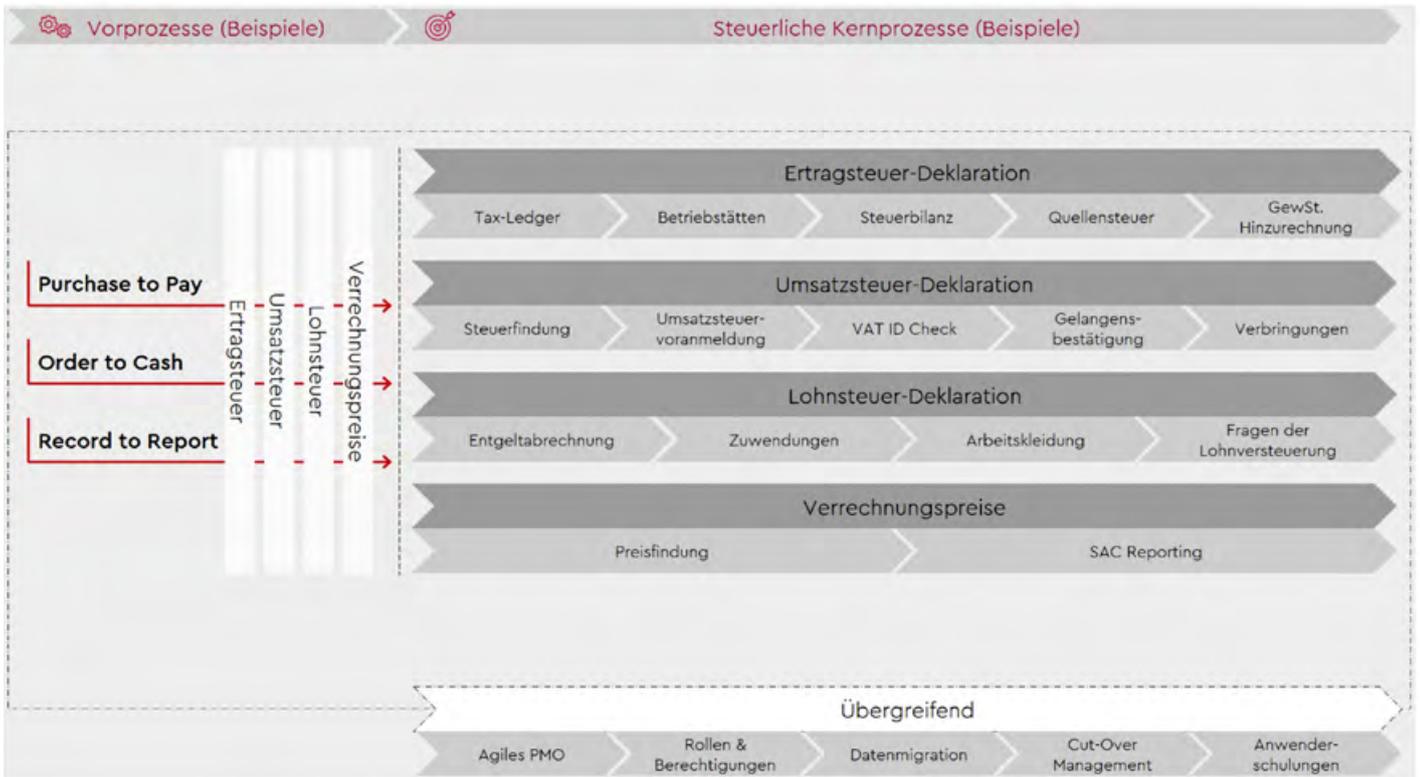
ports der Vorversion „SAP R/3“ in 2027 sieht sich eine stetig steigende Zahl von Unternehmen mit der Systemumstellung (Transformation) konfrontiert.

Ein SAP S4/HANA Transformationsprojekt wirkt sich in seiner Tragweite auf sämtliche Unternehmensbereiche aus. Nach unserer Erfahrung wird die Steuerfunktion leider oft erst viel zu spät in die zentralen Projekte einbezogen. So bleiben mögliche steuerliche Anforderungen sowie Potentiale zunächst unentdeckt und ungenutzt. Es empfiehlt sich daher, als Steuerfunktion auf eine unmittelbare Berücksichtigung in der Projektorganisation zu bestehen. Nur so kann sichergestellt werden, dass alle steuerlichen Anforderungen, die oft in Vorprozessen (Beschaffung, O2C, P2P, etc.) umgesetzt werden müssen, auch tatsächlich ihre angemessene Berücksichtigung finden.

Auswirkungen auf
die Steuerfunktion

Betroffene Themenfelder innerhalb der steuerlichen Kernprozesse sind breit gestreut und erstrecken sich über ver-





schiedene Steuerarten hinweg. Neben notwendigen Anpassungen zur Überführung des aktuellen Status Quo („*lift and shift*“) bei sich ändernden Rahmenbedingungen (z.B. Kontenlogik, Steuerfindungslogik, Stammdatenverwaltung) bietet SAP S4/HANA relevante Potentiale zur Digitalisierung und (Teil-)Automatisierung (z.B. SAP Analytics Cloud, Tax-Ledger, automatisierte Berichte wie steuerlicher Rückstellungsspiegel etc.). Schließlich ist auch insbesondere die Akzeptanz der operativen Mitarbeiter für die Systemumstellung von entscheidender Bedeutung, welche durch begleitendes Change-Management und flankierende Anwenderschulungen unterstützt werden sollte. Die obestehende Abbildung gibt einen kurzen Überblick klassischer steuerlicher Themenstellungen im Rahmen einer SAP S4 HANA Transformation.

den steuerlichen Anforderungen bilden anschließend den Ausgangspunkt für die nachfolgende technische Lösungsfindung und Umsetzung. Zur Qualitätssicherung und Gewährleistung der Funktionalität bildet das Testmanagement den letzten Schritt zur finalen Implementierung der steuerlichen Anforderung. Parallel zu den steuerspezifischen Fragestellungen erfolgt die Bearbeitung übergreifender Themen (wie zugehöriges Rollen- und Berechtigungskonzept sowie aktives Change-Management). Die Durchführung des Gesamtprojekts erfolgt üblicherweise agil. Kunden werden individuell unterstützt, von einem schlanken „Workshop-basierten Ansatz“ zur Diskussion der fachlichen Anforderungen bis hin zur vollständigen Repräsentation der Steuerabteilung in der Projektorganisation einschließlich der Erstellung sämtlicher Projekt- und Ergebnisunterlagen.

Projektansatz Zu Projektbeginn erfolgt zunächst die Identifikation betroffener steuerrelevanter Prozesse und Schnittstellen. Basierend auf dieser Grundgesamtheit leitet sich dann aus einer Detailanalyse der aktuellen Prozesse, verbunden mit den technologischen Änderungen durch S4/HANA sowie potentiellen Optimierungsschritten, der jeweilige steuerliche Zielprozess ab. Die daraus resultieren-

Die notwendigen Anpassungen im Rahmen eines SAP S4/HANA Projekts repräsentieren gleichzeitig eine Chance, Prozesse neu zu denken oder unternehmensweit zu harmonisieren und aktuelle Technologien nutzbar zu machen. Eine wesentliche Neuerung in SAP S4/HANA ist die verpflichtende Einführung der Ledger-Technologie, welche es er-

SAP Transformation als Chance am Beispiel des Tax-Ledger

laubt, mehrere parallele Hauptbücher je Rechnungslegungsstandard zu führen. Das steuerliche Hauptbuch, das sog. Tax-Ledger, schafft daher die Möglichkeit, die steuerliche GuV und Bilanz je nach Kundenwunsch in SAP abzubilden. Die Vorteile dieser Technologie liegen zum einen in erhöhter Transparenz durch Führung eines eigenen Verzeichnisses (Journals) sämtlicher steuerlicher Buchungen inklusive Digitalisierung der dazugehörigen Belege zur unkomplizierten Prüfung der Wertermittlung für die Steuerbilanz. Zum anderen ermöglicht die Abbildung innerhalb SAP eine (Teil-) Automatisierung steuerlicher Prozesse in Bezug auf beispielsweise latente Steuern (sog. Ledgervergleich), steuerliche Berichterstattung (z.B.

Rückstellungsspiegel, Beteiligungsspiegel) oder steuerliche Bewertung (z.B. Definition spezifischer Nutzungsdauern und Abschreibungsschlüssel im Anlagevermögen, automatisierter Bewertungsprogramme für Vorräte oder Fremdwährungen, etc.). Voraussetzung hierfür ist jedoch die buchhalterische Erfassung der steuerlichen Abweichungen im Vergleich zum Handelsrecht in SAP. Neben der reduzierten Fehleranfälligkeit durch die beschriebenen Automatisierungskomponenten trägt das Tax-Ledger schließlich durch ein klar geregeltes Zugriffs- und Berechtigungskonzept in SAP S4/HANA zu einer verbesserten steuerlichen Governance- und Compliance-Situation unter Einhaltung der *Segregation of Duties* (SoD) bei.



Ihr Kontakt
Sascha Schöben,
Düsseldorf,
sascha.schoeben
@wts.de



Michael Schüemann,
Stuttgart,
michael.schuemann@wts.de

b | Grundsteuerreform – Wie geht es nun weiter nach der überstandenen Hauptfeststellung? | Autorin: Antje Pollack, Berlin

Key Facts

- › Neue Herausforderungen infolge der Grundsteuerreform auch nach Abgabe der Feststellungserklärungen.
- › Große Immobilienbestände verlangen automatisierte Lösungen.
- › Effektive Verwaltung von Änderungen im Immobilienbestand erfordert kontinuierliche und gut durchdachte Herangehensweise.

nungsgrundlage für die Grundsteuer herangezogen werden.

Von der Grundsteuerreform sind ca. 36 Mio. wirtschaftliche Einheiten (bebaute und unbebaute Grundstücke sowie Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) in ganz Deutschland betroffen. Die Reform stellt damit eines der größten Projekte in der deutschen Nachkriegsgeschichte dar.

Die Grundsteuer ist eine wichtige Einnahmequelle für Gemeinden und Kommunen in Deutschland und dient der Finanzierung von kommunalen Aufgaben. Die Reform sollte sicherstellen, dass die Grundsteuer weiterhin gerecht und verfassungskonform erhoben wird.

Damit die Städte und Gemeinden auf Basis der neuen grundsteuerrechtlichen Bewertung wirksam ihre Grundsteuer ab dem 01.01.2025 erheben können, bedurfte es für jede einzelne wirtschaftliche Einheit einer Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts gegenüber dem Finanzamt.

Das stellte natürlich viele Mandanten, insbesondere Immobilieneigentümer, Steuerberater und Unternehmen, vor große Herausforderungen. Im Folgenden finden sich einige der größten

Herausforderungen im Zusammenhang mit der Hauptfeststellung

Rückblick und Hintergrund

Das Bundesverfassungsgericht hatte am 10.04.2018 die grundsteuerrechtliche Bewertung anhand von Einheitswerten für verfassungswidrig erklärt und eine gesetzliche Neuregelung verlangt. Bund und Länder einigten sich im November 2019 auf das Grundsteuer-Reformgesetz, welches das sog. Bundesmodell regelt. Gleichzeitig erhielten die Länder die Möglichkeit, vom Bundesmodell abweichende Regelungen zu treffen (Länderöffnungsklausel).

Für alle gilt: Die Einheitswerte auf den 01.01.1935 (neue Länder) und 01.01.1964 (alte Länder) verlieren im Zuge der Grundsteuerreform am 31.12.2024 ihre Gültigkeit und dürfen ab dem 01.01.2025 nicht mehr als Berech-

Herausforderungen, mit denen in den letzten Monaten zu kämpfen war:

- Komplexität › Die Grundsteuerreform hat zu verschiedenen Berechnungsmethoden geführt, die je nach Bundesland variieren können. Die unterschiedlichen Regelungen und Vorschriften können komplex sein und erforderten eine genaue Kenntnis der örtlichen Bestimmungen.
 - Datenbeschaffung und -management › Die Reform erfordert aktuelle und genaue Informationen über die Immobilien, die besteuert werden. Mandanten mussten sicherstellen, dass sie die erforderlichen Daten effizient verwalten und aktualisieren können. Gerade bei einem großen Immobilienbestand bedeutete das eine zeitintensive Bindung vieler Ressourcen.
 - Steuerplanung › Die Änderungen in der Grundsteuer können Auswirkungen auf die Steuerlast haben. Mandanten mussten und müssen möglicherweise ihre Steuerplanung anpassen, um die Auswirkungen der Reform zu minimieren.
 - Finanzielle Auswirkungen › Je nach Immobilienportfolio und Standort kann die Reform zu unterschiedlichen finanziellen Auswirkungen führen. Es ist wichtig, die Kosten und die finanzielle Belastung zu analysieren und gegebenenfalls die richtige Strategie für die Zukunft festzulegen.
 - Kommunikation › Es musste vermehrt mit lokalen Steuerbehörden in Kontakt getreten werden, um Fragen zur Grundsteuerreform zu klären oder Informationen bereitzustellen.
 - Rechtliche Herausforderungen Es waren aber auch rechtliche Herausforderungen zu meistern, insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten im Hinblick auf die Bewertung oder Berechnung der Grundsteuer. Dies erforderte rechtliche Unterstützung und viel Fingerspitzengefühl auf Beraterseite.
- Insgesamt verlangte die Grundsteuerreform eine sorgfältige Planung, effiziente Datenerfassung und -management, Datenvalidierung sowie eine genaue Berechnung, um sicherzustellen, dass Mandanten die gesetzlichen Anforderungen erfüllen und ihre Steuerlast op-

timieren können. Vor allem bei großen Immobilienbeständen und Massendaten kam man nicht um eine digitale Lösung herum.

Große Hürden sind gemeistert worden und viele Mandanten haben es geschafft, ihre Feststellungserklärungen rechtzeitig vor Fristende einzureichen. Eine kurze Verschnaufpause war allen gegönnt, doch nun warten neue Herausforderungen ganz unterschiedlicher Art auf alle Beteiligten.

Als erstes gilt es natürlich, die Flut an Bescheiden zu meistern und dabei den Überblick zu behalten. Die Prüfung von Grundsteuerwert- und Grundsteuermessbescheiden verlangt Sorgfalt und Aufmerksamkeit, um sicherzustellen, dass die berechneten Beträge korrekt sind und den geltenden Vorschriften entsprechen. Denn diese Bescheide sind gleichzeitig Grundlage für die Grundsteuerbescheide, die die Kommunen und Gemeinden im kommenden Jahr erlassen werden. Um eventuelle finanzielle Belastungen zu minimieren, ist es wichtig, keine Fristen zu verpassen und bei Unstimmigkeiten angemessen zu reagieren.

Gerade bei großen Immobilienbeständen ist die Prüfung von Bescheiden ohne eine automatisierte Lösung fast unmöglich. Bei WTS haben wir daher eine Lösung gebaut, die es ermöglicht, in kürzester Zeit Bescheide zu scannen, Daten aus den Bescheiden auszulesen und diese mit der abgegebenen Erklärung zu vergleichen. Des Weiteren können in Verbindung mit einem Ticketmanagement die Anfragen der Finanzämter effizient verwaltet und administriert werden. Die Vorteile liegen klar auf der Hand:

- › Bescheide, die nicht von der Erklärung abweichen, können ohne viel Aufwand als überprüft abgehakt werden.
- › Es kann genau analysiert werden, welcher Prozentsatz an Bescheiden noch ausstehend ist und welche Anfragen der Finanzämter noch nicht abgeschlossen sind.
- › Ein Überblick über Bescheide mit Abweichungen und deren Einspruchsfristen ist gewährleistet.

Was ist jetzt wichtig zu wissen?

Bescheidprüfung

Automatisierte Lösung

Transparenz

Bessere Planbarkeit

- › Durch den transparenten Überblick der Bescheide mit Abweichungen kann auch der Aufwand für den Review von Abweichungen besser geplant werden.
- › Kann man zusätzlich noch die aktuellen Bescheidaten mit den derzeit existierenden Einheitswerten verbinden, ist auch eine Analyse der Auswirkungen der Grundsteuerreform auf die finanzielle Lage des Unternehmens gut zu bewerkstelligen. Folglich kann auch leichter entschieden werden, ob ein Einspruch gegen die Bescheide mit Blick auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit sinnvoll sein könnte.
- › Gut vorbereitet ist man außerdem für die zukünftige Prüfung von Grundsteuerbescheiden. Da die Grundsteuerbescheide den Grundsteuermessbescheid als Grundlagenbescheid heranziehen und diese Daten bereits in der Tool-Lösung vorliegen, muss nur noch ein Abgleich mit den Hebesätzen der Gemeinde erfolgen. Ein Kinderspiel bei einer automatisierten Lösung.

Änderungen im Immobilienbestand

Aber die Bescheidprüfung wird in den kommenden Monaten nicht die einzige Herausforderung sein, die es zu bewältigen gilt. Auch Änderungen im Immobilienbestand müssen Berücksichtigung finden. Die effektive Verwaltung von Änderungen im Immobilienbestand erfordert eine kontinuierliche und gut durchdachte Herangehensweise. Durch sorgfältige Planung, Dokumentation und Organisation kann sichergestellt werden, dass auch die kommenden Fristen für die Meldung von Änderungen im Immobilienbestand eingehalten

werden. Nachfolgend ein paar wichtige Hinweise:

- › Bereits für die Hauptfeststellung wurde damit begonnen, eine umfassende Dokumentation über alle Immobilien anzulegen. Diese sollte Informationen über Standort, Größe, Nutzung, Baujahr, Ausstattung, aktuelle und frühere Mieter, Mietverträge, Wartungs- und Renovierungsarbeiten sowie alle relevanten Unterlagen und Dokumente enthalten. Nun gilt es, diese Informationen zu vervollständigen und anzupassen.
- › Es muss sichergestellt werden, dass alle Änderungen im Immobilienbestand zeitnah erfasst werden. Dies umfasst Neuerwerbungen, Verkäufe, Vermietungen, Umbauten, Renovierungen oder andere wesentliche Veränderungen.
- › Klare Verantwortlichkeiten für die Verwaltung und Pflege des Immobilienbestands innerhalb eines Unternehmens oder einer Organisation sind wichtig. Dies kann einen Immobilienmanager, Facility Manager oder andere zuständige Personen umfassen. Nach der Hauptfeststellung sollte man sich noch einmal gut überlegen, ob eine Änderung der Verantwortlichkeiten notwendig ist.
- › Fristen und Erinnerungen für wichtige Aufgaben müssen festgelegt werden, wie z.B. für die Zulieferung von geänderten Immobiliendaten.

Dokumentation

Aktualisierung

Verantwortlichkeiten festlegen

Auch hier kann eine Software- bzw. Tool-Lösung effizient und umfassend unterstützen - vor allem bei der Organisation oder Aktualisierung von Daten.



Ihr Kontakt
Tobias Oesterreicher, Regensburg,
tobias.oesterreicher@wts.de

Impressum

Herausgeber

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

ISSN 2195-7746 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Lars Bax, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Andreas Masuch, Hans-Georg Weber

Standorte

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

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

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/Google Deepmind (Seite 1, Seite 6), Jonas Kaiser on unsplash (Seite 8), Pexels/Jennifer Krug (Seite 11), Pexels/Efe Ersoy (Seite 13), Toa Heftiba on unsplash (Seite 16), Pexels/Josue Misael (Seite 19), Pexels/Reinaldo Simoes (Seite 20), Pexels/Abraham Chalco (Seite 23), Sheldon on unsplash (Seite 28), Pexels/Donovan Kelly (Seite 30), Cole Keister on unsplash (Seite 36), Pexels/Lisa Fotios (Seite 39), Sven Mieke on unsplash (Seite 42), Kristaps Ungurs on unsplash (Seite 46), Reed Naliboff on unsplash (Seite 49), Lycs Architecture on unsplash (Seite 55), Kimon maritz on unsplash (Seite 58), Pexels/Cottonbro Studio (Seite 61), Pexels/Google Deepmind (Seite 64), Annie Spratt on unsplash (Seite 67), Ibrahim Abazid on unsplash (Seite 68), Pisauikan on unsplash (Seite 69), Timon Studler on unsplash (Seite 74), Pexels/Dante Muñoz (Seite 79), getty images (Seite 80), Pexels/Cottonbro Studio (Seite 85), Adam Birkett on unsplash (Seite 87), Hugo Barbosa on unsplash (Seite 88), istockphoto/Philip Thurston (Seite 94); alle anderen Abbildungen © WTS

3x Kanzlei des Jahres

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

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

Empowering excellence.

