März 2024

wts journal

01/24
Mandanteninformation
wts.com/de

TAX
Unechtes Vermittlungsergebnis zum Wachstumschancengesetz

Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Grundgesetz unvereinbar

Mittelbarer Erwerb eines Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb des Miterbenanteils ist keine Anschaffung i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG

EuGH-Vorlage – Dienstleistungskommission und Leistungsort

Neuer Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEAStG 2023)

Veröffentlichung des Berichts zu „Amount B" des „Pillar One"

LEGAL
Sozialversicherungsstatus von Fahrradkurieren – Auswirkungen auf die arbeitsrechtliche Ausgestaltung im Bereich des Crowd-Working

ADVISORY
Die steigende Bedeutung von ESG-Aspekten im Transaktionsprozess

Neue internationale Standards für die Interne Revision erleichtern die berufliche Praxis

DIGITAL
Digitale Transformation in der Steuerabteilung: Chancen, Herausforderungen und ein möglicher Lösungsansatz für die Umsatzsteuer

wts

Inhalt

TAX

Seite

Steuerpolitik

6 **a** Unechtes Vermittlungsergebnis zum Wachstumschancengesetz

9 **b** Referentenentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes

9 **c** Regierungsentwurf eines Gesetzes in Sachen Mehrseitiges Übereinkommen

1 Ertragsteuern

10 **a** Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Grundgesetz unvereinbar

11 **b** Unterjähriger Anteilserwerb „en-bloc" – Beteiligungsschwelle für die Steuerbefreiung von Streubesitzdividenden

13 **c** Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Swap-Zinsen

14 **d** Mittelbarer Erwerb eines Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb des Miterbenanteils ist keine Anschaffung i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG

15 **e** „Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen einer Organschaft

16 **f** Teilwertansatz börsennotierter „hybrider" Anleihen ohne feste Laufzeit und ohne Kündigungsrecht des Gläubigers

16 **g** Bewertung eines in der Krise stehengelassenen Darlehens mit dem Teilwert

17 **h** Vermietung und Verpachtung – Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

2 Umsatzsteuer

18 **a** EuGH-Vorlage – Dienstleistungskommission und Leistungsort

20 **b** Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister nach § 22g UStG

21 **c** Unentgeltliche Zuwendungen und Vorsteuerabzug

23 **d** Vorsteueraufteilung und Anwendung eines Gesamtumsatzschlüssels

25 **e** Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

26 **f** Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen

Seite

3 Erbschaft-/Schenkungsteuer

a Verfassungskonforme Auslegung des 90%-Tests 27

b Gleich lautende Ländererlasse zur Optionsverschonung bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung 28

4 Lohnsteuer

a Mitarbeiterkapitalbeteiligungen werden attraktiver 29

b Keine ermäßigte Besteuerung eines nur teilweise kapitalisierten Ruhegehalts 30

c Teilerlass eines nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz geförderten Darlehens führt zu Arbeitslohn 30

d Überobligatorische Beiträge zu einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse 31

e Elektronisches Fahrtenbuch ausschließlich bei einer „geschlossenen Führungsform" zulässig 31

f Amtliche Sachbezugswerte für Mahlzeiten 2024 32

g Auslandsreisekosten 2024 32

h Umzugskosten – Neue Pauschalen ab März 2024 32

5 Abgabenordnung

a Anpassung des Anwendungserlasses zur AO an das MoPeG 33

b Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten an sowie Vollstreckung gegen eine britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland – Rechtsfolgen des § 14b AO 34

6 Energiesteuer

Energie- und stromsteuerrechtliche Optimierung von KWK-Anlagen ab 01.01.2024 35

7 Internationales

a Algerien: Änderungen beim Finanzgesetz 2023 und Finanzgesetz 2024 36

b Deutschland: Neuer Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEAStG 2023) 37

c Deutschland: Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft 41

Seite

42 **d** Deutschland: Kostenbasis, Kostenaufschläge und Übertragung von Kundenbeziehungen bei verbundenen Auftragsfertigern

43 **e** Deutschland: Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)

45 **f** Deutschland: Aufhebung eines weiteren BFH-Urteils zur Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen

46 **g** Deutschland: Rechtfertigung der Fremdunüblichkeit von konzerninternen grenzüberschreitenden Garantie- und Patronatserklärungen in Folge des „Hornbach Baumarkt"-Urteils

47 **h** Japan: Neues Rechnungsstellungssystem für japanische Umsatzsteuer (JCT)

48 **i** Luxemburg/Österreich/Schweden: Änderungen der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland seit Jahresbeginn anzuwenden

48 **j** Marokko: Finanzgesetz 2024

49 **k** OECD: Veröffentlichung des Berichts zu „Amount B" des „Pillar One"

51 **l** OECD: Update Pillar Two – Überblick zum Stand der weltweiten Umsetzung

53 **m** OECD: Administrative Guidance zu Pillar Two vom 18.12.2023 – Weiterer Handlungsbedarf für Unternehmen

54 **n** Österreich: Die neue flexible Kapitalgesellschaft (FlexCo)

55 **o** Österreich: Energieförderung für Unternehmen

56 **p** Österreich/Deutschland: Konsultationsvereinbarung zur Auslegung der neuen Grenzgängerregelung

LEGAL

57 **a Arbeitsrecht:** Sozialversicherungsstatus von Fahrradkurieren – Auswirkungen auf die arbeitsrechtliche Ausgestaltung im Bereich des Crowd-Working

58 **b Gesellschaftsrecht:** Effektiver Rechtsschutz bei Einziehung von Gesellschaftsanteilen – Korrekturanspruch im einstweiligen Rechtsschutz gestärkt

ADVISORY

Seite

1 Financial Advisory

a Die steigende Bedeutung von ESG-Aspekten im Transaktionsprozess 59

b Anhebung der Schwellenwerte für Unternehmen und Konzerne im HGB ab 2024 bzw. ab 2023 62

c EFRAG veröffentlicht Entwürfe für Leitfäden zur Umsetzung der ESRS-Anforderungen sowie zu einer Liste der ESRS-Datenpunkte 63

d IASB-Projekt Power Purchase Agreements 64

e Meilenstein für das ESG-Risikomanagement von Banken: Konsultation zu EBA-Leitlinien für das Management von ESG-Risiken 66

f Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.) verabschiedet 67

g Effizientes ESG-Reporting durch den SAP Sustainability Control Tower 68

h Verspätete Offenlegung von Jahresabschlüssen 2022 bis zum 02.04.2024 ohne Sanktionen 70

2 Risk & Compliance

a Neue internationale Standards für die Interne Revision erleichtern die berufliche Praxis 71

b Ausgestaltung und Prüfung eines IKS zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts gemäß der CSRD (IDW Praxishinweis 4/2023) 72

DIGITAL

a Digitale Transformation in der Steuerabteilung: Chancen, Herausforderungen und ein möglicher Lösungsansatz für die Umsatzsteuer 75

b Das Tax Ledger in SAP S/4HANA 77

c Resiliente Steuersoftware durch Testautomatisierung 79

d Software-Auswahl für Zollprozesse 81

Die Zukunft der Steuerfunktion –

ChatGPT und generative KI sind gekommen, um zu bleiben

↑ Fritz Esterer
CEO der WTS
Group AG

Stefan Groß ↗
Partner PSP
München

Michel Braun →
CAIO WTS
Group AG

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

ChatGPT und generative KI sind gekommen, um zu bleiben! Daran besteht inzwischen kein Zweifel mehr. Was den konkreten Einsatz in der Steuerfunktion angeht, stellen sich derzeit jedoch diverse Fragen, allen voran die nach Datenschutz und Vertraulichkeit. So braucht es eine geschützte Umgebung, welche es dem gesamten Team in der Steuerabteilung ermöglicht, auch mit sensiblen Texten zu agieren. Dies umso mehr, als aktuelle Umfragen zeigen, dass über die Hälfte aller Mitarbeiter – trotz Verbot – sensible Daten in ChatGPT & Co. eingeben.

Doch hier stellt sich die Grundsatzfrage *„Make or Buy"*. Also eine eigene KI-Instanz aufbauen oder KI as a Service nutzen. Maßgeblich für diese digitale Weichenstellung sind nicht nur die finanziellen und personellen Ressourcen, sondern gerade auch der gewünschte Funktionsumfang. Rasch werden dabei steuerliche Spezialanwendungen genannt. Dabei sind es doch gerade vermeintliche Standard-Werkzeuge, welche die größten Effizienzgewinne versprechen. In wenigen Minuten Gesetzentwürfe oder Urteile analysieren, Texte zusammenfassen oder Videos transkribieren und das intuitiv und ohne Prompting, all das findet sich auf dem Wunschzettel vieler Steuerabteilungen.

Dabei geht es längst nicht nur um Technologie. Entscheidend für den Erfolg und die Akzeptanz von KI-Lösungen ist es, die Menschen mitzunehmen, Vorbehalte abzubauen und die künftige *„Mensch-Maschine-Beziehung"* zu gestalten. Ideal sind geschützte Umgebungen mit KI-basierten Assistenzsystemen und steuerlichen Spezial-Agenten, in denen KI für die Steuerabteilung erlebbar und anfassbar wird, wir nennen es den **plAIground.**

Der plAIground ist eine gemeinsam mit PSP München entwickelte Plattform, die neben einer Vielzahl an Basic Tools auch mit steuerlichen Spezialbots und persönlichen Assistenten aufwartet. Doch was die Plattform ausmacht, sind nicht die Funktionen und Anwendungen. Das Besondere ist, wie diese entwickelt wurden. So haben wir hier nicht aus dem Elfenbeinturm heraus gearbeitet. Stattdessen haben wir von Beginn an Steuerabteilungen eingebunden und deren Wünsche im Lösungs-Design berücksichtigt. Inzwischen hat sich so eine KI-Community gebildet, die ihre Lösung mitgestaltet. Schwarmintelligenz statt Silo-Denken. Sie möchten mehr erfahren, dann werden Sie Teil unserer KI-Community und gestalten die Zukunft der Steuerfunktion aktiv mit.

Ihre

Fritz Esterer

Stefan Groß

Michel Braun

a | Unechtes Vermittlungsergebnis zum Wachstumschancengesetz |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Ergebnis der Sitzung des Vermittlungsausschusses vom 21.02.2024 ist ein sog. unechtes Vermittlungsergebnis ohne die Stimmen der CDU- und CSU-Mitglieder in diesem Gremium.
- Aus dem im Vorfeld erarbeiteten Kompromiss resultiert ein Entlastungsvolumen in Höhe von € 3,2 Mrd. und damit nur noch in etwa der Hälfte des ursprünglich geplanten Volumens.
- Um diesen Kompromiss zu erreichen, mussten einige der geplanten Maßnahmen ganz aus dem Gesetzentwurf genommen und viele andere im Hinblick auf ihre finanzielle Auswirkung deutlich abgespeckt werden.
- Sollte nun aber der Bundesrat seine Zustimmung aufgrund der Position der Unionsparteien weiterhin verweigern, könnte eine erneute Beratung im Vermittlungsausschuss erforderlich werden.

Beschluss im Vermittlungsausschuss vom 21.02.2024

Am 21.02.2024 hat der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat getagt und unter anderem über das Wachstumschancengesetz beraten. Am Ende der Verhandlungen stand ein sog. unechtes Vermittlungsergebnis. Zwar konnte der im Vorfeld erarbeitete Kompromiss, der nur noch ein Entlastungsvolumen in Höhe von € 3,2 Mrd. beinhaltet, mit einer Mehrheit der Stimmen beschlossen werden, allerdings ohne die Stimmen der CDU- und CSU-Mitglieder in diesem Gremium.

Bundestagsbeschluss vom 23.02.2023

Wie erwartet hat der Bundestag bereits am 23.02.2023 der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zugestimmt. Das Ergebnis bedarf nun aber im weiteren Verfahren auch noch der Zustimmung des Bundesrats. Dessen nächste Sitzung ist am 22.03.2024. Sollte hier die Zustimmung von CDU/CSU ausbleiben, könnte eine erneute Beratung im Vermittlungsausschuss erforderlich werden. Die Unionsparteien machen ihre Zustimmung weiterhin davon abhängig, dass die Ampelkoalition die Abschaffung der steuerlichen Begünstigung von Agrardiesel rückgängig macht.

Weiteres Verfahren und Ausblick

Änderungen gegenüber Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023 im Überblick

Das Vermittlungsergebnis lässt sich nur im Abgleich mit dem Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023 analysieren. Die wesentlichen Änderungen können wie folgt zusammengefasst werden:

Herausnahme der bereits im Kreditzweitmarktförderungsgesetz umgesetzten Maßnahmen

Bereits im Kreditzweitmarktförderungsgesetz vom 22.12.2023 umgesetzte und nur deshalb aus dem Gesetzentwurf genommene Maßnahmen (vgl. WTS Journal 04/2023, S. 7 ff.):

- Steuerliche Anpassungen der Abgabenordnung (AO) und anderer Gesetze an das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) einschließlich der befristeten Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer.
- Reform und Anpassung der Zinsschranke im Zuge der ATAD-Umsetzung (§ 4h EStG, § 8a KStG).
- Verzicht auf die Besteuerung der Soforthilfe Dezember 2022 (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG).
- Anpassung der Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG).
- Datenaustausch der Kranken- und Pflegeversicherung: Die Einführung des neuen Verfahrens wurde um zwei Jahre verschoben. Neuer Starttermin ist der 01.01.2026 (§ 52 Abs. 36 Satz 3 und 4 EStG).

Mangels Einigung gestrichene Maßnahmen

Mangels Einigung ganz aus dem Gesetzentwurf gestrichene Maßnahmen:

- Einführung einer steuerlichen Investitionsförderung in Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen in Höhe von 15 % der begünstigten Aufwendungen.
- Mitteilungspflichten in Bezug auf innerstaatliche Steuergestaltungen.

- Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre sowie Anhebung des Höchstbetrags auf € 10 Mio. bzw. € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung ab dem 01.01.2024 bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2025. Ab dem Veranlagungszeitraum 2026 sollte der Höchstbetrag von ursprünglich € 1 Mio. bzw. € 2 Mio. bei Zusammenveranlagung dauerhaft auf € 5 Mio. bzw. € 10 Mio. bei Zusammenveranlagung angehoben werden (§ 10d Abs. 1 EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Verbesserungen bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter und den Abschreibungsmöglichkeiten zu den Sammelposten durch Anhebung der Betragsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter von € 800 auf € 1.000 und für Sammelposten von € 1.000 auf € 5.000 sowie Senkung der Auflösungsdauer der Sammelposten auf drei Jahre für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.000 (§ 3 Nr. 73 EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen von € 28 auf € 30 und von € 14 auf € 15 ab dem 01.01.2024 (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen von € 110 auf € 150 ab dem 01.01.2024 (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Anhebung der Förderung bei der energetischen Gebäudesanierung um zehn Prozentpunkte auf 30 % der Aufwendungen, sofern die Sanierung in 2024 oder 2025 erfolgt (§ 35c Abs. 1a EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Das vorzeitige Auslaufen des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Wärme über ein Wärmenetz bereits zum 29.02.2024 (§ 28 Abs. 5 und 6 UStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Umsatzbesteuerung der Landwirte, Anpassung des Durchschnittssatzes für 2024 (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023). Die Maßnahme soll nochmal überprüft

werden, auch mit Blick auf Beihilfefragen.

Laut dem Vermittlungsergebnis nochmal geänderte Maßnahmen

Durch den Vermittlungsausschuss nochmal geänderte Maßnahmen:

- Verlustvortrag § 10d EStG: Anhebung der Prozentgrenze von 60 % auf nur noch 70 % (statt 75 % laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023) für vier Jahre (2024 bis 2027) bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Auf die entsprechende Regelung bei der Gewerbesteuer laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023 wird verzichtet.

- Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E): Degressive Abschreibung in Höhe von bis zu 20 % (statt 25 % laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023), höchstens dem 2-fachen (statt dem 2,5-fachen laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023) der linearen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.03.2024 (statt nach dem 31.12.2023 laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023) und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt worden sind.

- Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude mit 5 % (statt 6 % laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023) mit Baubeginn ab 01.10.2023 befristet auf sechs Jahre (§ 7 Abs. 5a EStG-E).

- Anhebung der Sonderabschreibung nach § 7g EStG für Betriebe, die die Gewinngrenze von € 200.000 im Jahr vor der Investition nicht überschreiten, von derzeit 20 % der Investitionskosten auf 40 % (statt 50 % laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023) der Investitionskosten für nach dem 31.12.2023 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter.

- Firmen- und Dienstwagenbesteuerung – Anhebung der Bruttolistenpreisgrenze ohne Entfall der alternativen Reichweitengrenze: Es bleibt bei der vom Bundestag beschlossenen Anhebung des Höchstbetrags 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 € 70.000 Listenpreis (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG-E). Darüber hinaus sollte laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023 die Bemessungsgrundlage bei der Bewertung der Entnahme für die private Nutzung betrieblicher Elektrofahrzeuge, die nicht in den Genuss der Viertel-Regelung kommen, und extern aufladbarer Hybridelektrofahrzeuge nur noch dann zur Hälfte anzusetzen sein, wenn das Fahrzeug einen Kohlendioxidausstoß von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer hat. Nunmehr hat man sich allerdings darauf verständigt, dass die aktuell vorgesehene Alternative einer elektrischen Mindestreichweite des Fahrzeugs von mindestens 80 Kilometern nicht ab 2025 entfallen soll (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG-E laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Die Abschaffung der Fünftelungsregelung im Lohnsteuer-Abzugsverfahren (Aufhebung von § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG) soll nicht rückwirkend zum 01.01.2024 (laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023), sondern zum 01.01.2025 erfolgen.

- Forschungszulage; §§ 3 und 4 FZulG: Anhebung der maximal förderfähigen Bemessungsgrundlage von bisher € 4 Mio. auf € 10 Mio. (statt auf € 12 Mio. laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023). Die übrigen Änderungen werden unverändert umgesetzt. Die zeitliche Anwendung soll nun ab dem Tag nach Verkündung des Wachstumschancengesetzes erfolgen (statt ab dem 01.01.2024 laut Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023).

- Die ursprünglich für Anfang 2024 angedachten Änderungen des InvStG sollen nicht rückwirkend, sondern überwiegend erst mit Gesetzesverkündung Wirksamkeit entfalten.

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

Kurznews

b | Referentenentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes | *Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*

Referentenentwurf BEG IV

Am 11.01.2024 hat das BMJ im Zuge der Umsetzung der im August 2023 beschlossenen Eckpunkte zum Bürokratieabbau den Referentenentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes (BEG IV) veröffentlicht und an die Verbände versandt.

Verkürzung handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungsfrist auf acht Jahre

Steuerlich relevant ist lediglich die Verkürzung der handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege (§ 147 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 3 AO sowie § 257 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 HGB) und für Rechnungen (§ 14b Abs. 1 Satz 1 und § 26a Abs. 2 Nr. 2 UStG) von zehn auf acht Jahre. Diese Maßnahme soll für Buchungsbelege bzw. Rechnungen gelten, bei denen die Fristen nach der bisherigen Regelung beim Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufen sind.

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

c | Regierungsentwurf eines Gesetzes in Sachen Mehrseitiges Übereinkommen | *Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anwendung des „Mehrseitigen Übereinkommens"

Mit Regierungsentwurf vom 07.02.2024 wurde das Gesetzgebungsverfahren für ein Gesetz zur Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24.11.2016 und zu weiteren Maßnahmen eingeleitet.

Multilaterales Instrument (MLI)

Das sog. Multilaterale Instrument (MLI), das zur Umsetzung von steuerabkommensbezogenen Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-MLI) dient, soll die Anwendung sowie den Vorrang der BEPS-MLI-Regelungen hinsichtlich des jeweiligen Abkommens konkretisieren und die sich hierdurch ergebenden Modifikationen der erfassten Steuerabkommen darstellen. Das MLI betrifft hauptsächlich Maßnahmen zu den BEPS-Aktionspunkten wie bspw. Vermeidung von Abkommensmissbrauch und die künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus. Diese Maßnahmen werden durch das MLI in den DBA der Unterzeichnerstaaten umgesetzt und zusammen mit dem DBA, auf welche das MLI anzuwenden ist, in der Mitteilung, die jeder Staat bei Unterzeichnung abgeben muss, angegeben. Die Anwendung der Positionen bzgl. der DBA hat die OECD in einer Datenbank, welche auf ihrer Website abrufbar ist, zusammengeführt.

Zweistufige Methode zur nationalen Umsetzung des MLI

Deutschland hat sich für eine zweistufige Methode zur nationalen Umsetzung des MLI entschieden. Das nun initiierte Gesetz konkretisiert die Modifikationen der erfassten Steuerabkommen und bildet den zweiten Umsetzungsschritt, damit die Notifikation des MLI gegenüber dem Verwahrer vorgenommen werden kann, um die Modifikationen i.S.d. MLI wirksam werden zu lassen.

Betroffene Doppelbesteuerungsabkommen

Da Deutschland dazu übergegangen ist, die DBA-relevanten Aktionspunkte des BEPS-Projekts nach und nach in bilateralen DBA-Verhandlungen in das deutsche DBA-Netzwerk zu überführen, betrifft das geplante Gesetz nur noch die DBA mit neun Ländern: Frankreich, Griechenland, Japan, Kroatien, Malta, Slowakei, Spanien, Tschechien und Ungarn.

Das Gesetzgebungsverfahren soll innerhalb des ersten Halbjahres 2024 abgeschlossen werden.

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

1a | Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Grundgesetz unvereinbar | *Autoren: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus und Ina Kohl, beide München*

Key Facts

- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist insoweit verfassungswidrig, als Buchwertübertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften ausgeschlossen sind.
- Das Bundesverfassungsgericht erkennt ungerechtfertigten Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- Der Gesetzgeber muss nun rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung treffen.

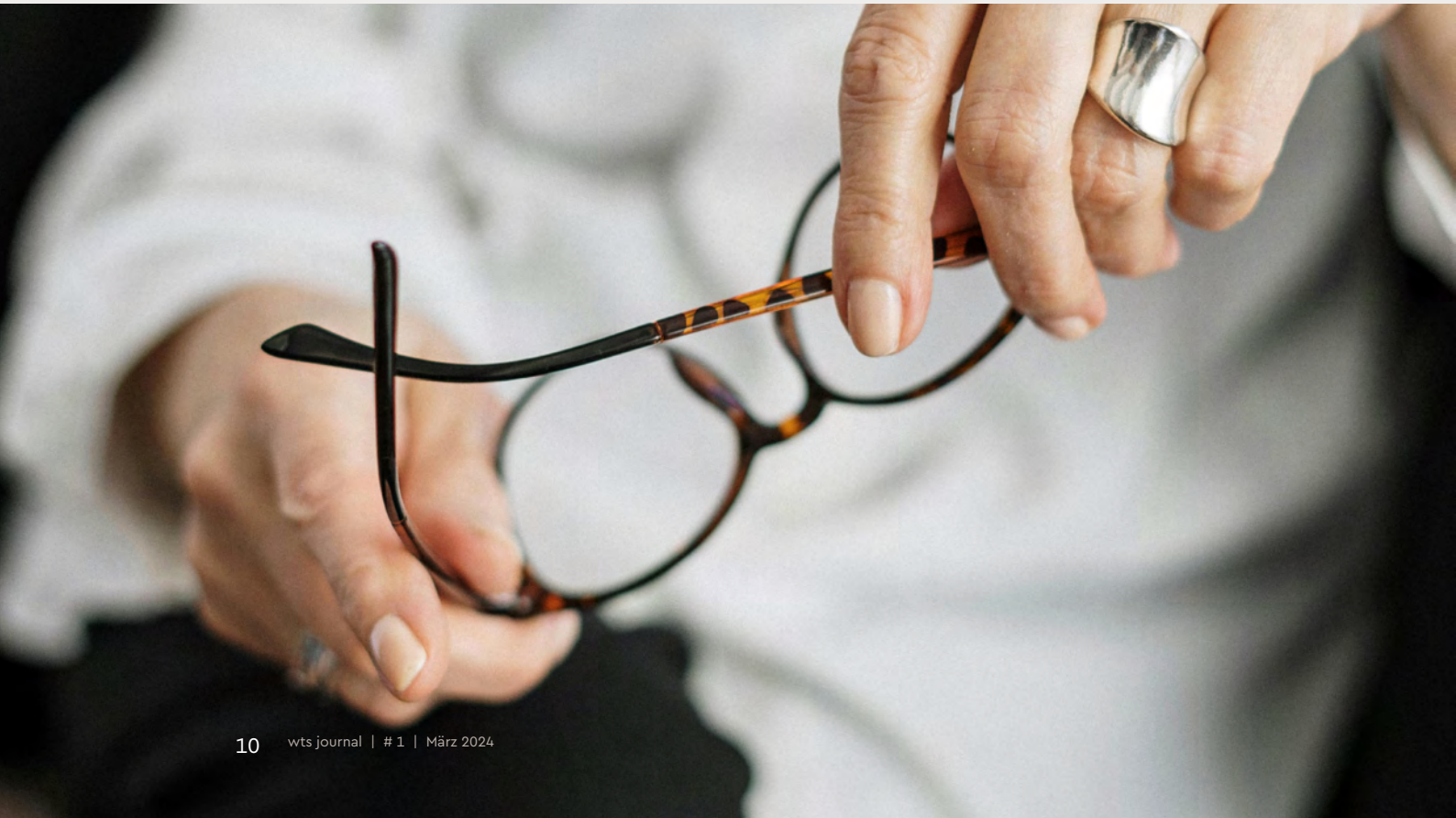
Hintergrund

Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen (GHV) einer Personengesellschaft (PersG) in das GHV einer beteiligungsidentischen PersG ist in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht ausdrücklich genannt. Im Gesetzgebungsverfahren wurde explizit darüber diskutiert, ob auch solche Übertragungen von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst sein sollten. Der entsprechende Antrag fand im Finanzausschuss aber keine Mehrheit. Über die Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bestand nun eine offene Divergenz zwischen dem I. und dem IV. Senat des BFH: Der I. Senat fragt seit jeher entscheidend nach dem Wortlaut der Norm, der IV. Senat suchte nach einer sinngeleiteten Auslegung. Der I. Senat des BFH sah sich an Wortlaut und Entstehungsgeschichte von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gebunden. Da er die Norm aber für verfassungswidrig hielt, leitete er mit Vorlagebeschluss vom 10.04.2013 die Normenkontrolle beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ein.

BFH vom 10.04.2013 (AZ: I R 80/12)

Im Ergebnis entschied der Zweite Senat des BVerfG nun nach über zehn Jahren mit Beschluss vom 28.11.2023, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des UntStFG verfassungswidrig ist, soweit eine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen PersG ausgeschlossen ist. Das BVerfG erkennt einen ungerechtfertigten Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Das Gebot, wesentlich Gleiches gleich

BVerfG vom 28.11.2023 (AZ: 2 BvL 8/13)



zu behandeln, verbietet auch einen gleichheitswidrigen Ausschluss steuerlicher Begünstigungen, wie im Streitfall.

Keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Sachlich einleuchtende Gründe für die Ungleichbehandlung liegen nach Ansicht des BVerfG nicht vor. Auch die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen – wie vom BMF vorgebracht – rechtfertige die Ungleichbehandlung nicht. Das BMF führte an, dass der Ausschluss der Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen PersG der Verhinderung der Gründung sogenannter Objektgesellschaften mit anschließender begünstigter Mitunternehmeranteilsveräußerung diene. Dem BVerfG genügte dies nicht. Die Grenzen der zulässigen Typisierung seien insofern durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG überschritten.

Notwendigkeit der Neuregelung

Das BVerfG hält weder eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG noch eine analoge Anwendung basierend auf einer verfassungskonformen Rechtsfortbildung für möglich. Insbesondere das Fehlen einer planwidrigen Regelungslücke steht einem Analogieschluss entgegen, da sich der Gesetzgeber bewusst gegen eine Aufnahme des hier diskutierten Übertragungsvorgangs in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG entschieden hat. Infolgedessen hat der Gesetzgeber nun rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen.

Fazit und Ausblick

Der Zweite Senat des BVerfG hat eine dogmatische Grundsatzdivergenz zwischen dem I. und dem IV. Senat des BFH aufgelöst. Der zugrundeliegende Sachverhalt trug sich im Jahr 2001 zu. 23 Jahre später erging nun das Urteil zugunsten der Steuerpflichtigen. Dass allein das Vorlageverfahren in Karlsruhe mehr als zehn Jahre Zeit in Anspruch nahm, ist eine Zumutung.

Begrüßenswert ist hingegen die dogmatische Klarheit des BVerfG: Die Rechtsprechung kann ein im Wortlaut und in der Gesetzeshistorie eindeutiges Gesetz nicht durch Auslegung und auch nicht durch analoge Anwendung grundrechtlich heilen. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Wie nun aber die vom Gesetzgeber rückwirkend ab 2001 zu treffende Neuregelung aussehen wird, bleibt abzuwarten. Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung bleibt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Übertragungsvorgänge zwischen den GHV zweier beteiligungsidentischer PersG gilt.

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

1b | Unterjähriger Anteilserwerb „en-bloc" – Beteiligungsschwelle für die Steuerbefreiung von Streubesitzdividenden |

Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser, StB Tobias Eckert und Ilka Henke, alle Nürnberg

Key Facts

- Die Fiktion des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG kann nicht nur durch den Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % erreicht werden.
- Vielmehr gilt der Erwerb jedenfalls auch dann als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt, wenn die 10 % unterjährig durch wirtschaftlich einheitlichen Beteiligungserwerb von mehreren Veräußerern erreicht werden.
- Die in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Bezüge sind dann ab dem Jahr des Erwerbs nach dieser Vorschrift steuerbefreit.

BFH vom 06.09.2023 (AZ: I R 16/21)

In einem Urteil vom 06.09.2023 hat der BFH entschieden, dass die Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 KStG auch im Wege eines sog. Blockerwerbs erreicht werden kann.

Urteilsfall

Die Klägerin war eine GmbH. Diese hatte unterjährig in drei Rechtsgeschäften, welche aber in einer einheitlichen notariellen Urkunde zusammengefasst waren (sog. Blockerwerb), Anteile an einer Kommanditgesellschaft von drei verschiedenen Veräußerern erworben. Diese wiederum war als Holdinggesellschaft an einer weiteren GmbH beteiligt. Letztlich führte der Erwerb durch die Klägerin zu einer Beteiligung an der GmbH i.H.v. 12,94 %. Keiner der erworbenen Teil-Anteile hatte

für sich die Schwelle von 10 % überschritten. Eine später im Erwerbsjahr erfolgte Ausschüttung behandelte die Klägerin als steuerbefreit gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG. Diese Auffassung wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung abgelehnt, dass die jeweils einzelnen Erwerbe der Kommanditbeteiligungen für sich genommen nicht die Schwelle des § 8b Abs. 4 KStG erreichten.

FG Hessen vom 15.03.2021 (AZ: 6 K 1163/17)

Mit einer Klage vor dem FG Hessen wehrte sich die GmbH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung. Der Klage gab das Finanzgericht mit Urteil vom 15.03.2021 statt. Die Finanzverwaltung wiederum legte dagegen Revision ein.

Diese Revision wurde vom BFH nun als unbegründet zurückgewiesen. Im Kern hatte sich der BFH mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Wortlaut des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG, welcher von „einer Beteiligung" spricht, auch mehrere Beteiligungen erfassen kann. Der BFH kommt zu dem Schluss, dass jedenfalls der Blockerwerb der Beteiligungen als Erwerb einer Beteiligung im Sinne der Norm aufgefasst werden kann. Sinn und Zweck des § 8b Abs. 4 KStG sei es, solche Beteiligungen von der Steuerbefreiung auszunehmen, bei denen aufgrund der niedrigen Beteiligungsquote kein unternehmerischer Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ausgeübt werden könne. Der Einfluss auf Entscheidungen hänge aber nicht von der Zahl der Veräußerer, sondern lediglich von der Höhe der Beteiligung ab. Auch der Wortlaut der Norm und der Wille des Gesetzgebers gäben keinen Anlass zu einer gegenteiligen Beurteilung.

Anzahl der Verkäufer irrelevant

Praxishinweis

Auch wenn sich die Argumentation des BFH unseres Erachtens auch auf Konstellationen übertragen lasse, in denen unterjährig mehrere Beteiligungen außerhalb eines Blockerwerbs übertragen werden, hat der BFH diesen Fall ausdrücklich offengelassen. Anerkannt wurde in der Entscheidung die Fiktion des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG und die damit verbundene Steuerbefreiung nur für „en-bloc" erworbene Anteile. Zur Auslegung des in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG verwendeten Tatbestandsmerkmals des unterjährigen "Erwerb(s) einer Beteiligung von mindestens 10 %" bleibt damit im Übrigen höchstrichterlich nicht geklärt, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen ein Erwerb von jeweils unterhalb der genannten Beteiligungsschwelle liegenden Anteilspaketen von mehreren Verkäufern von der (begünstigenden) Norm erfasst ist, wenn die Erwerbe in keinem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, aber in Summe die genannte Beteiligungsschwelle überschritten wird.

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

1c | Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Swap-Zinsen |

Autor: RA/StB Dr. Dirk Niedling, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Zinsswap-Aufwendungen sind grundsätzlich keine Entgelte für Schulden im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG.
- Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn Darlehen und Swap eine wirtschaftliche Einheit bilden.
- Letzteres setzt voraus, dass beide Geschäfte bezüglich der Beträge und der Laufzeiten, der Zeitpunkte des Vertragsschlusses und der vertragschließenden Personen im Wesentlichen kongruent sind und insbesondere die Fälligkeitstermine der Zins- und Swap-Verbindlichkeiten aufeinander abgestimmt sind.

BFH vom 16.11.2023 (AZ: III R 27/21)

Mit Urteil vom 16.11.2023 hatte der BFH zu entscheiden, ob Zinsswap-Aufwendungen als Entgelte für Schulden der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG unterliegen.

Urteilsfall

Die Klägerin nahm bei einem Bankenkonsortium von zunächst vier Banken einen variabel verzinslichen Investitionskredit auf. Zudem schloss sie mit den Konsortialbanken Zinsswap-Verträge zur Absicherung des mit dem Kredit eingegangenen Zinsrisikos ab. Von der Klägerin waren feste Zinssätze an die Vertragspartner der Zinsswaps zu zahlen. Die Mitglieder des Bankenkonsortiums änderten sich über den Kreditzeitraum, die Parteien der Swap-Verträge blieben unverändert. Die Laufzeiten des Konsortialkredits und der Swap-Verträge entsprachen sich nicht. Da der Umfang der Swap-Nominale im Zeitablauf abnahm, entsprach dieser auch nicht dem Umfang des Konsortialkredits. Die Klägerin bezog die Swap-Verträge in eine Bewertungseinheit nach § 254 HGB mit dem Konsortialkredit ein. Aus den Zinsswap-Verträgen entstanden in den Streitjahren 2010 und 2011 jeweils Aufwendungen, über deren Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG gestritten wurde.

Zinsswap-Aufwendungen keine Entgelte für Schulden

Der BFH wies die Revision des Finanzamts gegen das dem klägerischen Begehren stattgebende erstinstanzliche FG-Urteil zurück. Entgelte für Schulden im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG erfasse Zinsen und andere Leistungen mit Zinscharakter, sofern diese als Gegenleistung für die Überlassung von Fremdkapital entrichtet werden. Zinsswap-Aufwendungen seien keine Entgelte für Schulden, da es bereits an der wesenstypischen Überlassung von Kapital auf Zeit fehle.

Grundsätzlich isolierte Betrachtung der Schuldverhältnisse

Bei der Bestimmung des Entgeltcharakters sei grundsätzlich jedes Schuldverhältnis isoliert für sich zu betrachten. Eine Zusammenfassung sei – so der BFH – nicht allein deshalb möglich, weil gegebenenfalls die Schuldverhältnisse ohne einander nicht denkbar sind, eine Zinsswap-Vereinbarung der Absicherung eines Darlehens dient oder ein Veranlassungszusammenhang zwischen beiden Schuldverhältnissen besteht.

Ausnahme: Zusammenfassung von Grund- und Absicherungsgeschäft bei enger sachlicher, zeitlicher und personeller Verflechtung

Unterschiedliche Rechtsverhältnisse seien allerdings ausnahmsweise dann als eine einheitliche Schuld zu werten, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse eine wirtschaftliche Einheit bilden und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG widerspräche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen. Eine Zusammenfassung von Darlehen (Grundgeschäft) und Swap (Absicherungsgeschäft) komme – so der BFH – danach nur dann in Betracht, wenn beide Geschäfte in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht eng miteinander verflochten sind. Diese Voraussetzung sei nur erfüllt, wenn beide Geschäfte bezüglich der Beträge und der Laufzeiten, der Zeitpunkte des Vertragsschlusses und der vertragschließenden Personen im Wesentlichen kongruent und insbesondere die Fälligkeitstermine der Zins- und Swap-Verbindlichkeiten aufeinander abgestimmt sind. Da diese Voraussetzungen im Streitfall nicht vorgelegen haben, war die Revision zurückzuweisen.

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

1d | Mittelbarer Erwerb eines Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb des Miterbenanteils ist keine Anschaffung i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG |

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

Key Facts

- Wird ein Grundstück mittelbar durch den entgeltlichen Erwerb eines Miterbenanteils erworben und vor Ablauf von zehn Jahren wieder veräußert, entstehen dem Veräußerer keine steuerpflichtigen sonstigen Einkünfte nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn bei Veräußerung mit Blick auf den Erblasser die Zehnjahresfrist schon abgelaufen war.
- § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt ausschließlich für Personengesellschaften und kann nicht auf Erbengemeinschaften übertragen werden.
- Darüber hinaus kommt eine Zurechnung für Zwecke des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht in Betracht.
- Der BFH ändert insoweit seine bisherige Rechtsprechung.

BFH vom 26.09.2023 (AZ: IX R 13/22)

Der BFH hat mit Urteil vom 26.09.2023 entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Miterbenanteils nicht zur Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG führt.

Urteilsfall

Der Kläger und seine Kinder bildeten nach dem Tod seiner Ehefrau eine Erbengemeinschaft. Teil der Erbmasse war ein Grundstück. Nachdem die Kinder ihre Miterbenanteile auf einen Dritten übertrugen, erwarb der Kläger den Miterbenanteil beider Kinder in Ausübung eines ihm eingeräumten Vorkaufsrechts. In der Folge fand eine Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft statt und kein Jahr später veräußerte der Kläger das aus dem Nachlass stammende Grundstück. Zwischen dem Erwerb des Grundstücks durch die Erblasserin und dessen Verkauf durch den Kläger lagen mehr als zehn Jahre.

FG München vom 21.07.2021 (AZ: 1 K 2127/20)

Das Finanzamt stufte den zuvor erfolgten entgeltlichen Erwerb der Miterbenanteile als eine entgeltliche Anschaffung des Grundbesitzes ein und nahm in Höhe des prozentualen Anteils der hinzuerworbenen Miterbenanteile aufgrund der kurzen Zeitspanne zwischen (mittelbarer) Anschaffung und Veräußerung steuerpflichtige sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft an. Dagegen wehrte sich der Kläger zunächst in einer Sprungklage vor dem FG München und nachdem dieses die Klage abgewiesen hatte, vor dem BFH.

Zivilrechtliche Betrachtung

Der BFH gab dem Kläger recht und entschied naheliegend: „Eine gesamthänderische Beteiligung ist kein Grundstück". Dies wäre aber gerade für § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erforderlich gewesen, da dieser sog. Nämlichkeit, also wirtschaftliche Identität, zwischen angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut voraussetze. Der Norm sei ein zivilrechtliches Verständnis zugrundezulegen. Die gesamthänderische Beteiligung vermöge es gerade nicht, einen sachenrechtlich fassbaren Anteil bzw. ein Verfügungsrecht an den Gegenständen des Gesamthandsvermögens zu vermitteln. An dieser Betrachtung könne auch die Zurechnungsregelung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und

die Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG nichts ändern. In Bezug auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO stellt sich der BFH explizit gegen seine bisherige Rechtsprechung (so vertreten in BFH vom 20.04.2004 – AZ: IX R 5/02).

Offen gebliebene Fragen

Die Richter mussten sich im vorliegenden Urteil nicht dazu äußern, welche Folgen sich in Bezug auf den in Form von Miterbenanteilen hinzuerworbenen Teil des Grundbesitzes ergeben, wenn die schlussendliche Veräußerung des Grundbesitzes durch den Erwerber der Anteile innerhalb der Zehnjahresfrist ab dem Erwerb des Grundbesitzes durch den Erblasser erfolgt. Offen bleibt auch, ob die Grundsätze des Urteils ebenso in Bezug auf § 17 EStG und § 21 UmwStG gelten. Die Finanzverwaltung will alle drei Fälle gleichbehandelt wissen (vgl. BMF vom 14.03.2006, Rz. 43).

Praxishinweis

Die Entscheidung des BFH eröffnet für die Praxis neue Gestaltungsspielräume, da nicht nur die spätere Veräußerung steuerfrei erfolgen kann, sondern aus der Entscheidung auch resultiert, dass die zuvor erfolgte Veräußerung durch die Miterben ebenso kein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft mit sich bringt. Da sich der BFH zudem ausdrücklich gegen die Auffassung der Verwaltung stellt und damit die ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung seitens der Finanzverwaltung in ganz wesentlichen Teilen ins Wanken bringt, bleibt deren Reaktion oder eine Reaktion des Gesetzgebers mit Spannung abzuwarten.

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

Kurznews

1e | „Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen einer Organschaft | *Autorin: Anna Makarova, München*

BFH vom 09.08.2023 (AZ: I R 50/20)

Mit Urteil vom 09.08.2023 hat der BFH entschieden, dass der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG zu erfüllen, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht.

Urteilsfall

Die (Revisions-)Klägerin (A-GmbH) war in den Streitjahren 2014 bis 2016 zu 79,8 % an der B-GmbH beteiligt und hatte mit ihr einen Gewinnabführungsvertrag (EAV) abgeschlossen. Nach der Satzung der B-GmbH war für bestimmte Geschäfte eine Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung waren mit einer Mehrheit von 91 % der Stimmen zu fassen. Das Finanzamt verneinte eine finanzielle Eingliederung und damit das Bestehen einer Organschaft. Dem folgte auch das Finanzgericht. Die finanzielle Eingliederung setze unter entsprechender Anwendung der Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft voraus, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft durchsetzen könne.

Qualifizierte Mehrheitserfordernisse für die „finanzielle Eingliederung" zu berücksichtigen

Der BFH bestätigte die Ansicht der Vorinstanz. Unter Verweis auf die Gesetzesbegründung führte der BFH aus, dass der Gesetzgeber in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG bewusst auf die Mehrheit der Stimmrechte und nicht auf die Mehrheit der Anteile abgestellt habe, da es bei dem Kriterium der finanziellen Eingliederung um eine kapitalmäßige Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft gehe, die den Organträger in die Lage versetze, tatsächlich das Geschehen in der Organgesellschaft zu bestimmen. Auch die neuere Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, wonach eine Willensdurchsetzung auch bei nur 50 % der Stimmrechte möglich sei, beruhe auf einer Gesamtbetrachtung von finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung, die nicht auf die körperschaftsteuerliche Organschaft übertragbar sei.

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

Kurznews

1f | Teilwertansatz börsennotierter „hybrider" Anleihen ohne feste Laufzeit und ohne Kündigungsrecht des Gläubigers |

Autor: StB/FB IStR Florian Wimmer, München

BFH vom 23.08.2023 (AZ: XI R 36/20)

Bei börsennotierten verzinslichen Wertpapieren ohne feste Laufzeit, die von den Gläubigern nicht gekündigt werden können, liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet. Ein Kursrückgang einer solchen Anleihe hat regelmäßig eine dauerhafte Wertminderung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, Nr. 1 Satz 3 EStG zur Folge – es sei denn, dass eine Kündigung durch den Emittenten absehbar ist.

Unterschied zu endfälligen Wertpapiere

Im Unterschied zu endfälligen Wertpapieren, welche bei Laufzeitende vollständig zurückzuzahlen sind und bei denen bei gesunkenen Börsenkursen am Bilanzstichtag nur das Ende der Laufzeit abgewartet werden muss, um den Nominalbetrag zurückbezahlt zu bekommen, tritt ein solcher Effekt in der entschiedenen Konstellation nicht ein. Eine Kündigung ist bei für den Emittenten günstigen bzw. marktgemäßen Zinsbedingungen nicht absehbar bzw. für den Steuerpflichtigen nicht erwartbar.

Ihr Kontakt
Sandro Urban, Regensburg, sandro.urban@wts.de

1g | Bewertung eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens mit dem Teilwert |

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

BFH vom 18.07.2023 (AZ: IX R 21/21)

Der BFH hat zu der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2a Satz 2 EStG entschieden. Die Entscheidung behandelt die Frage, ob in der Krise stehengelassene Darlehen mit ihrem Nennwert oder bloß mit ihrem Teilwert zu bewerten sind. Der BFH verfolgt seine vor Einführung des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG entwickelte Rechtsprechung weiter und hat entschieden, dass allein der Teilwert maßgeblich sei. Dies ergebe sich unter anderem aus dem Wortlaut der Norm, genauer aus dem Wörtchen „soweit".

Teilwert

Demnach sei allein der Wert zu dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem das Darlehen gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Eine Bewertung zum Nennwert komme insoweit nicht in Betracht. Kann ein daraus resultierender Verlust aufgrund fehlender gesellschaftsrechtlicher Veranlassung nicht im Rahmen des § 17 EStG berücksichtigt werden, kann grds. ein Abzug gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in Betracht kommen.

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

Kurznews

1h | Vermietung und Verpachtung – Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche | *Autorin: StBin Angelika Knaus, Stuttgart*

BFH vom 20.06.2023 (AZ: IX R 17/21)

Mit Urteil vom 20.06.2023 bestätigte der BFH seine Rechtsprechung zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung und Verpachtung von großen Mietobjekten (Wohnfläche über 250 qm).

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit geht § 21 EStG grundsätzlich und typisierend davon aus, dass ein Einnahmeüberschuss erwirtschaftet wird, auch wenn sich über längere Zeit Werbungskostenüberschüsse ergeben. Stellt die Marktmiete aber keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung dar, fehlt es an der Grundlage für eine Typisierung. Es liegt ein Ausnahmefall vor, der für eine private Veranlassung und indiziell gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht spricht.

Bei der Vermietung einer aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohnung (u.a. Wohnfläche von mehr als 250 qm) spiegelt die Marktmiete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen wider.

Auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das StVereinfG 2011 zum 01.01.2012 hält der BFH an den von ihm entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht fest. § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG schließt die Durchführung einer Totalgewinnprognose zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer Vermietung zu mehr als 66 % der ortsüblichen Miete nicht aus.

Bei der Geltendmachung von Verlusten ist die Einkünfteerzielungsabsicht anhand tatsächlicher und nicht fiktiver oder beabsichtigter Umstände für einen Prognosezeitraum von 30 Jahren zu prüfen.

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

2a | EuGH-Vorlage – Dienstleistungskommission und Leistungsort |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Der EuGH soll klären, welche Sachverhaltsmerkmale für die Annahme einer Dienstleistungskommission maßgeblich sind.
- Der BFH zweifelt, ob die Rechtsfolgen einer Dienstleistungskommission im deutschen Recht den Unionsvorgaben entsprechen.
- Der BFH ersucht den EuGH um eine Präzisierung der Anwendungsvoraussetzungen der Haftung für unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge.

Beschluss vom 23.08.2023 (AZ: XI R 10/20)

Mit Beschluss vom 23.08.2023 hat der BFH dem EuGH verschiedene umsatzsteuerrechtliche Fragen zur Dienstleistungskommission und zum unzutreffenden Steuerausweis nach § 14c UStG zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine in Deutschland ansässige Unternehmerin, entwickelte und vertrieb Spiele-Apps für Smartphones und Tablets. Für den Vertrieb nutzte sie unter anderem eine Internet-basierte digitale Vertriebsplattform für Software (sog. Appstore), die von einem irischen Unternehmen betrieben wurde. Die Endkunden konnten die Spiele-Apps der Klägerin in den Streitjahren ausschließlich über den Appstore herunterladen. Der Appstore-Betreiber rechnete die App-Käufe monatlich mit der Klägerin ab und behielt eine Provision von 30 % ein. Im Klageverfahren stritten die Klägerin und das Finanzamt um die Frage, wer umsatzsteuerrechtlich als Leistungserbringer gegenüber den Endkunden anzusehen ist. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Appstore-Betreiber sei lediglich als Vermittler anzusehen. Hingegen lag nach Auffassung der Klägerin eine Dienstleistungskommission vor: Sie habe ihre Dienstleistungen an den Appstore-Betreiber erbracht und dieser die Leistungen an die Endkunden. Die unterschiedlichen Auffassungen haben grundlegende Bedeutung für die Besteuerung der Leistungen der Klägerin, da diese im Streitfall entweder in Deutschland oder in Irland als ausgeführt anzusehen sind. Das Finanzgericht teilte die Sichtweise der Klägerin und sah deren Dienstleistungen als nicht in Deutschland ausgeführt an.

Sonderregelung ab dem 01.01.2015

Der Streitfall betrifft die Rechtslage bis zum 31.12.2014. Die ab dem 01.01.2015 geschaffene Spezialregelung in Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 11a UStG einer Dienstleistungskommission für elektronische Dienstleistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore ausgeführt werden, fand noch keine Anwendung.

Anwendungsvoraussetzung der Dienstleistungskommission

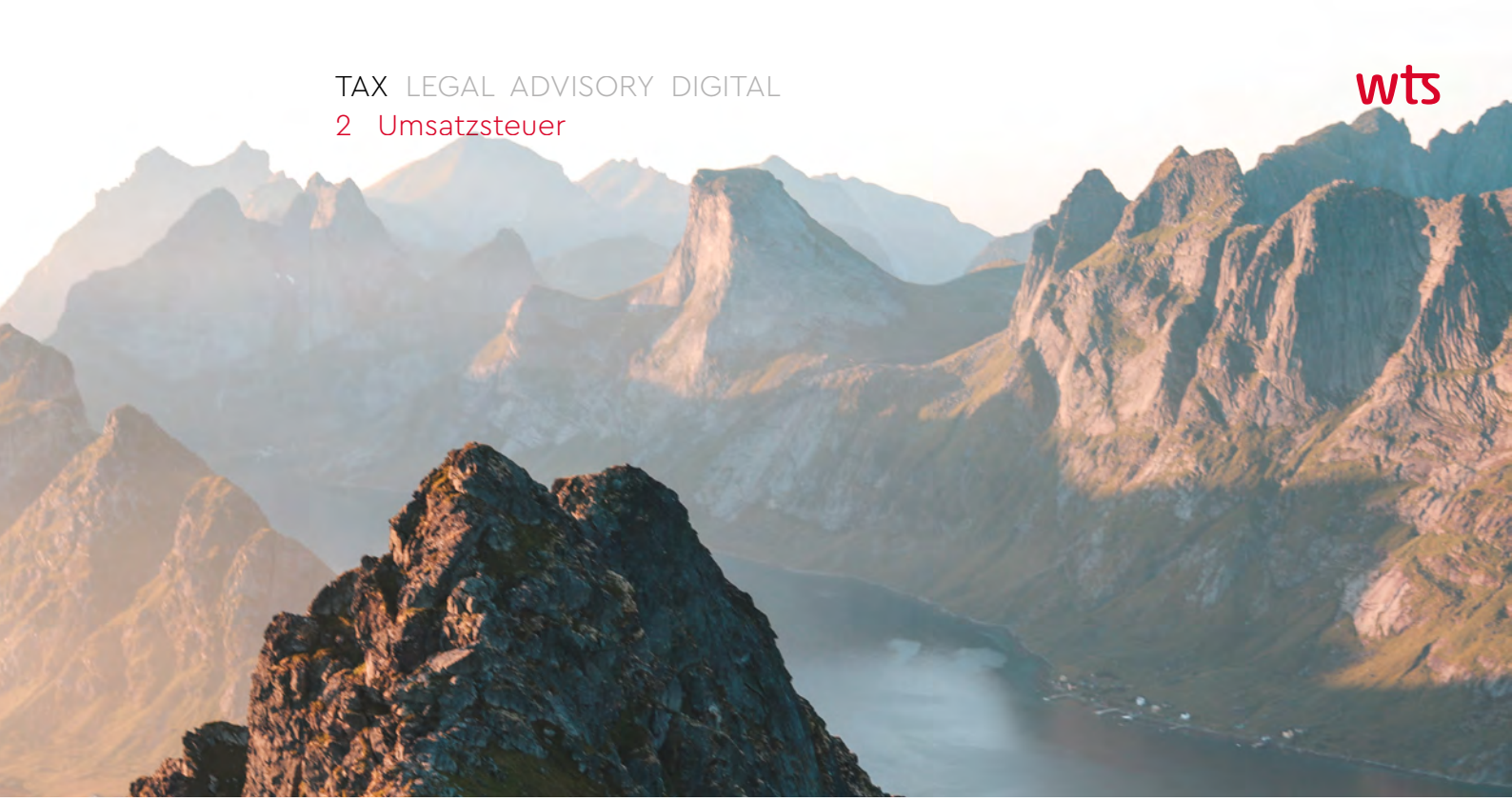
Der BFH erhofft sich daher mit seiner ersten Vorlagefrage eine Klarstellung durch den EuGH, unter welchen Voraussetzungen in diesen Fällen von einer Dienstleistungskommission nach der allgemeinen Regelung in Art. 28 MwStSystRL, § 3 Abs. 11 UStG auszugehen ist. Angesichts des Umfangs der Umsätze, die über Appstores abgewickelt wurden, erscheint dem BFH eine Klärung durch den EuGH erforderlich, um eine unterschiedliche Beurteilung in den Mitgliedstaaten zu verhindern.

Rechtsfolgen der Dienstleistungskommission

Sollte der EuGH das Vorliegen einer Dienstleistungskommission im Streitfall bejahen, so möchte der BFH mit seiner zweiten Vorlagefrage geklärt wissen, nach welchen Grundsätzen der Leistungsort für den Umsatz der Klägerin (Kommittentin) an den Appstore-Betreiber (Kommissionär) zu bestimmen ist. Die Dienstleistungskommission nach Art. 28 MwStSystRL führe – ausweislich der EuGH-Rechtsprechung – zu einer Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Der Kommissionär wird so behandelt, als ob er zunächst die Dienstleistungen vom Kommittenten erhalten hätte und anschließend diese selbst an den Kunden erbringt.

Auslegung durch BFH und Finanzverwaltung

Der BFH und die deutsche Finanzverwaltung vertreten die Auffassung, dass die Fiktion aber nur hinsichtlich des Leistungsinhalts und des Leistungszeitpunkts Anwendung findet. Hingegen soll für die Leistung des Kommittenten an den Kommissionär sowie für dessen Leistung an den Endkunden die Be-



stimmung des Leistungsorts gesondert für den jeweiligen Umsatz erfolgen. Folglich können sich daher bei einer Dienstleistungskommission unterschiedliche Leistungsorte für die Leistung des Kommittenten und die des Kommissionärs ergeben.

Zweifel an der Reichweite der Fiktion

Der BFH hat aber Zweifel, ob dieses Verständnis dem Unionsrecht entspricht. Die Fiktion könne auch bedeuten, dass beide Leistungen (die des Kommittenten an den Kommissionär und die des Kommissionärs an den Endkunden) zumindest hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsorts oder sogar vollständig identisch, z.B. im Hinblick auf bestimmte Steuerbefreiungen, zu behandeln sind. Dies würde eine grundsätzlich vergleichbare Behandlung der mittelbar und unmittelbar erbrachten Leistungen sicherstellen. Die Besteuerung einer Leistung hinge nicht vom Vertriebsweg ab und das Steueraufkommen würde weiter dem Mitgliedstaat zustehen, dem es nach den Regelungen des Unionsrechts bei unmittelbarer Leistungserbringung zustünde.

Mögliche Haftung für unzutreffenden Steuerausweis

Sollte der EuGH zu der Überzeugung gelangen, dass eine Dienstleistungskommission vorliegt und der Leistungsort für die Dienstleistung der Klägerin nicht in Deutschland, sondern in Irland liegt, käme die dritte Vorlagefrage zum Tragen. Der Appstore-Betreiber hatte im Namen der Klägerin Bestellbestätigungen mit gesondertem Ausweis deutscher Umsatzsteuer erstellt und an die Endkunden übermittelt. Der BFH möchte geklärt wissen, ob dies eine Haftung der Klägerin nach § 14c UStG für den zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbetrag begründet. Zwar hatte der EuGH bereits entscheiden, dass fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer gegenüber Endverbrauchern keine solche Haftung begründen soll (vgl. WTS Journal 01/2023). Der BFH zweifelt aber, ob dies auch im Streitfall gelten könne, da er eine Gefährdung des Steueraufkommens der EU für möglich hält. Durch den gesonderten Ausweis deutscher Umsatzsteuer werde der deutsche Fiskus unzutreffend als Steuergläubiger ausgewiesen, obwohl das Besteuerungsrecht letztlich dem irischen Fiskus zustehen würde. Der Steuerausweis könne dazu führen, dass der irische Fiskus von der Steuererhebung absieht.

Praxishinweis

Der Streitfall hat seinen Ursprung zwar im Bereich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Die vom BFH mit der zweiten Vorlagefrage formulierten Zweifel betreffen hingegen die allgemeinen Grundsätze zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Dienstleistungskommission und gehen damit über die elektronisch erbrachten Dienstleistungen hinaus. Abhängig von der Wirkung, die der EuGH der Fiktion in Art. 28 MwSt-SystRL beimessen wird, könnte dies Auswirkungen sowohl auf die Bestimmung des Leistungsorts als auch auf die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen entlang der Leistungskette haben.

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

2b | Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister nach § 22g UStG |

Autor: StB Lars Sander, Düsseldorf

Key Facts

- Die Finanzverwaltung erläutert die Anwendung der Regelungen des § 22g UStG.
- Klarstellung der Definition der verpflichteten Zahlungsdienstleister.
- Schwellenwert von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen pro Quartal.
- Eine spätere Abgabe der Meldung für das erste Quartal 2024 bis zum 31.07.2024 wird nicht beanstandet.

BMF vom 28.12.2023

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 28.12.2023 verschiedene Erläuterungen und Klarstellungen zu den Regelungen des § 22g UStG veröffentlicht.

Missbrauchsbekämpfung durch Überprüfung von Zahlungsflüssen

Seit dem 01.01.2024 sind spezielle Aufzeichnungs- und Meldepflichten gemäß § 22g UStG für bestimmte Zahlungsdienstleister in Kraft. In diesem Zusammenhang müssen verpflichtete Zahlungsdienstleister, die grenzüberschreitende Zahlungen abwickeln, bestimmte Informationen aufzeichnen und dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) quartalsweise melden. Diese Daten werden zusammen mit Informationen aus anderen EU-Mitgliedstaaten in einem zentralen elektronischen Zahlungsinformationssystem (CESOP) gespeichert und weiter geprüft.

Meldepflichten gelten nur für bestimmte Zahlungsdienstleister

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass die Verpflichtungen nach § 22g UStG für CRR-Kreditinstitute, E-Geld-Institute, Zahlungsinstitute (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 ZAG) und Postgiroämter gelten, die in einem EU- oder EWR-Staat ansässig sind und Zahlungsdienste in Deutschland erbringen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlungsdienste von einem im Inland gelegenen Sitz, einer inländischen Zweigniederlassung oder im Wege des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs erbracht oder durch einen Agenten ausgeführt werden. Zahlungsdienstleister aus dem übrigen Drittland sind laut dem BMF-Schreiben vom Anwendungsbereich ausgenommen.

§ 22g UStG sieht vier unterschiedliche Pflichten für solche Zahlungsdienstleister vor:

- Aufzeichnungspflicht
- Mitteilungspflicht
- Berichtigungspflicht
- Aufbewahrungspflicht

Das BMF-Schreiben enthält Erläuterungen zu den Voraussetzungen der Aufzeichnungs- und Mitteilungspflicht eines Zahlungsdienstleisters.

Relevante Zahlungsdienste nach § 22g UStG umfassen Zahlungs-, Akquisitions- und Finanztransfergeschäfte (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bis 6 ZAG) einschließlich E-Geld-Gutscheine.

Meldepflicht für grenzüberschreitende Zahlungen

Meldepflichtig sind grenzüberschreitende Zahlungen von Zahlern in einem Mitgliedstaat an einen Zahlungsempfänger in einem anderen Staat. Zahlungen, die rein im Inland sowie rein im Drittland ausgeführt werden, sind vom Anwendungsbereich ausgenommen. Die Bestimmung einer grenzüberschreitenden Zahlung hat anhand der IBAN des Kontos des Zahlers und des Zahlungsempfängers zu erfolgen. Es können jedoch auch andere Kennzeichen genutzt werden, die den Zahler/Zahlungsempfänger eindeutig identifizieren und den Ort angeben. Falls im Rahmen von E-Geld-Zahlungen abweichende Informationen zur IBAN vorliegen, sind präzisere Indikatoren vorzuziehen. Die Auswahl muss dokumentiert werden. Liegt die IBAN nicht vor oder kann die eindeutige Identifizierung nicht durch andere Kennzeichen vorgenommen werden, müssen alle verfügbaren Anhaltspunkte zur Ansässigkeit berücksichtigt werden. Scheidet eine Zuordnung aufgrund fehlender Anhaltspunkte zu einem Zahlungskonto aus, ist der Ort des Zahlungsdienstleisters maßgeblich, der im Namen des Zahlers oder des Zahlungsempfängers handelt.

Schwellenwert von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen pro Quartal

Zahlungsdienstleister sind zur Aufzeichnung und Meldung verpflichtet, wenn sie mehr als 25 grenzüberschreitende Zahlungen pro Quartal an denselben Zahlungsempfänger tätigen. Die Anzahl

der grenzüberschreitenden Zahlungen ist für jeden Mitgliedstaat einzeln zu berechnen. Verfügt ein Zahlungsempfänger über verschiedene Kennzeichen, müssen Zahlungen an diese verschiedenen Kennzeichen aggregiert werden. Der Zahlungsdienstleister des Zahlers hat keine Aufzeichnungs- und Meldepflichten, wenn mindestens einer der Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers in einem Mitgliedstaat ansässig ist.

Ausnahmen

Die Meldung muss grundsätzlich bis zum Ende des auf das Kalenderquartal folgenden Monats an das BZSt übermittelt werden. Es soll jedoch nicht beanstandet werden, wenn die Übermittlung der Informationen für das erste Quartal 2024 erst bis zum 31.07.2024 erfolgt.

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

2c | Unentgeltliche Zuwendungen und Vorsteuerabzug |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Die Finanzverwaltung übernimmt die geänderte BFH-Rechtsprechung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass.
- Der Vorsteuerabzug soll auch im Falle einer bloß mittelbaren unternehmerischen Veranlassung des Leistungsbezugs erfolgen.
- Die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe entfällt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht.
- Die Finanzverwaltung wendet die Aussagen des EuGH und des BFH sehr restriktiv an.

BFH vom 16.12.2020 (AZ: XI R 26/20, XI R 28/17)

Basierend auf einer Vorabentscheidung des EuGH musste der BFH seine Rechtsauffassung zu zwei Punkten ändern: Zum einen betrifft dies das Recht auf den Vorsteuerabzug, wenn die Leistung nur mittelbar im unternehmerischen Interesse bezogen wurde. Zum anderen ging es um die Voraussetzungen, unter denen eine sog. unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vorliegt.

BMF vom 24.01.2024

Nunmehr hat die Finanzverwaltung auf die geänderte Rechtsprechung des BFH reagiert und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass angepasst. Die Grundsätze dieses Schreibens sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben

Der BFH hatte im Hinblick auf die sog. unentgeltlichen Wertabgaben gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG entschieden, die Regelung im UStG unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben nicht erfolgt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht. Dem folgend stellt die Finanzverwaltung klar, dass die Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben nach §§ 3 Abs. 1b, 9a UStG ausgeschlossen sein soll, wenn:

- die Eingangsleistung vor allem für die Bedürfnisse des Unternehmers genutzt wird und nicht darüber hinaus geht, was hierfür erforderlich bzw. unerlässlich ist,
- die Kosten für die Eingangsleistung Bestandteile des Preises der vom Unternehmer erbrachten Leistungen sind und
- der Vorteil, welcher einem Dritten aus der unentgeltlichen Weitergabe der Leistung entsteht, allenfalls nebensächlich ist (vgl. Abschn. 3.2 Abs. 4 UStAE).

Abgrenzung

Die Finanzverwaltung stellt aber auch klar, dass die unentgeltliche Abgabe von bürgerlicher Bekleidung an Arbeitnehmer weiterhin der Wertabgabenbesteuerung unterliegen soll, da in diesen Fällen der Vorteil des Arbeitnehmers gerade nicht als nebensächlich oder untergeordnet erscheint. Explizit festgehalten wird auch, dass bei Zuwendungen an Betriebsangehörige im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegen soll, wenn diese Betriebsveranstaltung ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dient und der zugewendete Wert die Betragsgrenze

sog. Aufmerksamkeiten (brutto € 110) überschreitet.

Vorsteuerabzug bei mittelbarer unternehmerischer Veranlassung

Zu den Voraussetzungen, nach denen auch ein lediglich mittelbar verfolgter unternehmerischer Zweck zum Vorsteuerabzug berechtigen kann, nimmt die Finanzverwaltung ebenfalls Stellung.

Bislang hatte der BFH die Auffassung vertreten, dass der Vorsteuerabzug einen unmittelbaren und direkten Zusammenhang zwischen der bezogenen Leistung und bestimmten Ausgangsumsätzen bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeit voraussetzt. Nur mittelbar verfolgte unternehmerische Zwecke waren hiernach stets unerheblich. Dem EuGH folgend stellte der BFH jedoch klar, dass einem Unternehmer der Vorsteuerabzug jedoch auch dann zustehen kann, wenn er eine Leistung bezieht, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiterzuliefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen. Insoweit könne dann auch eine mittelbare Veranlassung für den Vorsteuerabzug ausreichend sein.

Neuer Abschn. 15.2b Abs. 2a UStAE

Dem BMF-Schreiben zufolge soll ein mittelbar verfolgter Zweck demnach nur dann ausreichen, wenn der Unternehmer eine Leistung bezieht, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiterzuleisten und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen. Voraussetzung ist zudem, dass:

- die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich bzw. unerlässlich ist, um diesen Zweck zu erfüllen,
- die Kosten für die Eingangsleistung Bestandteil des Preises der vom Unternehmer erbrachten Leistungen sind und
- der Vorteil des Dritten allenfalls nebensächlich ist.

Die geforderte Erforderlichkeit und Nebensächlichkeit wird anhand von Beispielsfällen näher erläutert. Erfüllen die bezogenen Leistungen zwar grundsätzlich die vorstehenden Kriterien, gehen jedoch in Art und Umfang über das Erforderliche hinaus, so soll dem Unternehmer der Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen nicht in vollem Umfang zustehen und es soll eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren bzw. nicht abziehbaren Teil vorzunehmen sein.

Restriktive Anwendung durch Finanzverwaltung

Über die vorstehenden Anpassungen hinaus sieht die Finanzverwaltung jedoch keinen Änderungsbedarf bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Erschließungsmaßnahmen und dem hierzu ergangenen BMF-Schreiben vom 07.06.2012. Nur auf Grundlage der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze soll in vergleichbaren Fällen von Erschließungsmaßnahmen ein Vorsteuerabzug möglich sein, während die Fallbeispiele in dem damaligen BMF-Schreiben regelmäßig zu einem unversteuerten Endverbrauch führen.

Praxishinweis

Nun hat auch die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu der geänderten Rechtsprechung des BFH veröffentlicht. Wie sich aus der Anpassung von Abschn. 3.13 Abs. 16 UStAE zeigt, kann die geänderte Rechtslage zum Entfall der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe führen, wenn Waren, z.B. Blutzuckertestsets, kostenlos an Kunden überlassen werden, um hierdurch den späteren Absatz anderer Produkte zu ermöglichen. Ferner wird Unternehmern, insbesondere im Bereich der unentgeltlichen Erschließungsmaßnahmen, grundsätzlich das Recht auf den Vorsteuerabzug gewährt. Allerdings erfolgt dies nur in sehr eng begrenztem Umfang. Zudem scheinen die Vorgaben zur Beurteilung, in welchem Umfang eine Leistung für das eigene Unternehmen erforderlich ist und wie die dem Dritten durch die unentgeltliche Weitergabe erwachsenen Vorteile zu gewichten sind, unterschiedlichen Würdigungen durch Unternehmer und Finanzverwaltung geradezu Tür und Tor zu öffnen.

Ihr Kontakt
StB Markus Salzmann, Hannover, markus.salzmann@wts.de

2d | Vorsteueraufteilung und Anwendung eines Gesamtumsatzschlüssels |

Autor: RA/StB Christian Schubert, München

Key Facts

- Die Finanzverwaltung erläutert die Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels.
- Ermittlung des Gesamtumsatzschlüssels erfolgt auf Basis der Bemessungsgrundlage, außer in Fällen der Margenbesteuerung.
- Nur bei Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels darf die ermittelte Abzugsquote auf den vollen Prozentsatz gerundet werden.
- Die Finanzverwaltung unterlässt Bezugnahmen zur Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten.

BMF vom 13.02.2024

Mit BMF-Schreiben vom 13.02.2024 hat die Finanzverwaltung erneut zu der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen sowie der Ermittlung und Anwendung eines entsprechenden Vorsteuerschlüssels Stellung genommen.

Anwendungsbereich

Verwendet ein Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine in Anspruch genommene sonstige Leistung sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen.

Umsetzung der MwStSystRL in deutsches Recht

Nach dem Unionsrecht (Art. 173 Abs. 1, 174 MwStSystRL) ist für die Aufteilung im Grundsatz ein auf die Gesamtheit der von dem Unternehmer bewirkten Umsätze bezogener Vorsteuerschlüssel (sog. Gesamtumsatzschlüssel) anzuwenden. Der so ermittelte Pro-rata-Satz ist auf einen vollen Prozentsatz aufzurunden (Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL). Die in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG getroffene Regelung weicht – zulässiger Weise – hiervon insoweit ab, als der deutsche Gesetzgeber einer „anderen wirtschaftlichen Zurechnung" den Vorrang vor einer Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel einräumt.

Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels

Im neu eingefügten Abschn. 15.17 Abs. 3a UStAE stellt die Finanzverwaltung klar, dass eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel nur dann erfolgen darf, wenn kein präziserer Aufteilungsschlüssel in Betracht kommt. So habe die Ermittlung des Vorsteuerschlüssels anhand eines Teilumsatzschlüssels, z. B. eines objekt- oder abteilungsbezogenen Vorsteuerschlüssels, Vorrang. Die Auswahl der anzuwendenden präziseren Methode obliegt dem Unternehmer; das Finanzamt kann sie jedoch daraufhin überprüfen, ob sie sachgerecht ist. Stellt sich ein angewandter Aufteilungsschlüssel im Nachhinein als nicht sachgerecht heraus, hat der Unternehmer die Möglichkeit, einen sachgerechten und präziseren Aufteilungsschlüssel zu wählen. Wenn er diese Möglichkeit nicht wahrnimmt, kann die Finanzverwaltung einen von ihr ermittelten sachgerechten und präziseren Aufteilungsschlüssel anwenden, vgl. Abschn. 15.17 Abs. 3 Sätze 10 und 11 UStAE.

Ermittlungsmethodik

Ferner wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass um Vorgaben zur Ermittlung des Gesamtumsatzschlüssels ergänzt. Der Gesamtumsatzschlüssel ergibt sich aus einem Bruch, der sich aus dem Verhältnis des Nettobetrags der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze zum Nettobetrag der Gesamtumsätze des Unternehmers zusammensetzt. Nicht zu diesen Umsätzen gehören Einfuhren, innergemeinschaftliche Erwerbe und die Bemessungsgrundlage zu Steuerbeträgen, die der Unternehmer nach § 13b Abs. 1, 2 UStG schuldet. Ebenfalls nicht in die Nettobeträge einzubeziehen sind Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (regelmäßig solche nach § 15a Abs. 1, 4 UStG, ggf. bei gesondertem Verkauf auch solche nach § 15a Abs. 3, 6 UStG), Hilfsumsätze mit Grundstücks- und Finanzumsätzen, Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a) bis h) UStG und Umsätze, die ihrer Art nach nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer unterliegen (z. B. Geschäftsveräußerungen nach § 1 Abs. 1a UStG, Kapitalerträge).

Unterschiedliche Rundungsmechanismen

Der so auf Basis der Gesamtheit der Umsätze ermittelte Vorsteuerschlüssel sei dann auf volle Prozentpunkte aufzurunden, vgl. Abschn. 15.17 Abs. 3a Satz 7 UStAE. Nutzt der Unternehmer hingegen einen anderen Aufteilungsschlüssel, soll diese Rundungsregel keine Anwendung finden. Die Finanzverwaltung bezieht sich dabei ausdrücklich auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. Kreissparkasse Wiedenbrück (EuGH-Urteil vom 16.06.2016, Rs. C-186/15), wonach in diesen Fällen der ermittelte Prozentsatz auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden sei.

Zeitliche Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung verschriftlicht erstmalig umfassend die Kriterien für die Ermittlung eines Gesamtumsatzschlüssels. Sie scheint zudem die bereits ältere Rechtsprechung des EuGH zur Rundungsmöglichkeit von Vorsteuerschlüsseln in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernehmen zu wollen.

Allerdings irritieren die Aussagen der Finanzverwaltung zum wertmäßigen Ansatz der Umsätze für die Ermittlung eines Vorsteuerschlüssels. Grundsätzlich soll hierfür auf die umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen der Umsätze abzustellen sein. Allerdings soll nach der Regelung in Abschn. 15.17 Abs. 3a Satz 6 UStAE dies gerade nicht für Umsätze gelten, welche der Margenbesteuerung nach den §§ 25, 25a UStG unterliegen. Vielmehr soll diesbezüglich das vereinnahmte Entgelt und nicht lediglich die Marge herangezogen werden. Hingegen werden insbesondere im Bereich der Banken weiterhin die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 12.04.2005 zur Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei Kreditinstituten herangezogen und margenbasierte Teilumsatzschlüssel für bestimmte Geschäftsfelder gebildet. Es stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung das Heranziehen der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage nur im Fall eines Gesamtumsatzschlüssels angewendet wissen will oder ob dies auch für die Ermittlung anderer Aufteilungsschlüssel, z.B. eines abteilungsbezogenen (Teil-)Umsatzschlüssels, gelten soll. Die Verortung der Aussagen in Abschn. 15.17 Abs. 3a UStAE scheint aber dafür zu sprechen, dass diese Grundsätze nur die Ermittlung eines Gesamtumsatzschlüssels betreffen sollen und margenbasierte Aufteilungsschlüssel unverändert grundsätzlich zulässig sein könnten.

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

2e | Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Das Unionsrecht gewährt dem Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug erst mit Bezahlung des Entgelts, sofern der Leistende der Ist-Versteuerung unterliegt.
- Der nach deutschem Recht zu gewährende Vorsteuerabzug ohne entsprechendes Zahlungserfordernis bedarf einer Anpassung.
- Die Erlaubnis zur Ist-Versteuerung führt hingegen in solchen Sachverhalten weder zu einer Gefährdung des Steueraufkommens noch gilt deren Beantragung als rechtsmissbräuchlich.

BFH vom 12.07.2023 (AZ: XI R 5/21)

Die Finanzbehörden können gemäß § 20 Abs. 1 UStG einem Steuerpflichtigen gestatten, die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (Soll-Versteuerung), sondern nach den vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung) zu berechnen. Im Streitfall hatte der BFH das Zusammenspiel von Ist-Versteuerung beim Leistenden und dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers mittel Soll-Versteuerung zu beurteilen.

EuGH vom 10.02.2022 (Rs. C-9/20)

In diesem Zusammenhang hatte der EuGH bereits entschieden, dass, auch für einen der Soll-Versteuerung unterliegenden Leistungsempfänger, der Vorsteuerabzug erst im Besteuerungszeitraum der Zahlung des Entgelts geltend gemacht werden kann, sofern der Leistende seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert (vgl. WTS Journal 01/2022).

Sachverhalt

Das Finanzamt war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte für die abgerechneten Leistungen beim Kläger (Ist-Versteuerer) nicht angestrebt worden war, sondern gezielt vermieden werden sollte. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängern (Soll-Versteuerer), bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kläger, begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung der Ist-Versteuerung missbraucht werde. Das Finanzgericht bestätigte den Widerruf der Anwendung der Ist-Versteuerung durch das Finanzamt beim Leistenden.

Divergenz zwischen Unionsrecht und deutschem Recht

Grundsätzlich stellt der BFH klar, dass ausweislich der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie den Empfängern der vom Kläger erbrachten Leistungen kein sofortiger Vorsteuerabzug zustehe. Der Vorsteuerabzug könne gem. Art. 167 MwStSystRL erst bei Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehen. Im Falle der Ist-Versteuerung wäre dies der Zeitpunkt der Zahlung an den Leistenden. Allerdings beinhaltet das deutsche Recht keine dem Art. 167 MwStSystRL vergleichbare Vorschrift. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regelt lediglich, dass der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen kann, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Keine missbräuchliche Gestaltung

Die vom Finanzamt angenommene missbräuchliche Gestaltung, welche aufgrund des sofortigen Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers eine Gefährdung des Steueraufkommens begründe, sah der BFH nicht als gegeben an. Ausweislich der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sei dies in Fällen der Ist-Versteuerung beim Leistenden gerade nicht der Fall. Vor diesen rechtlichen Rahmenbedingungen könne sich folglich auch keine Gefährdung des Steueraufkommens ergeben. Der BFH erachtete den Widerruf der Genehmigung zur Ist-Versteuerung daher als rechtswidrig.

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs ist zu präzisieren

Maßgeblich sei nach Auffassung des BFH in diesem Zusammenhang vielmehr die Seite des Leistungsempfängers. Diesbezüglich sei zu klären, ob der Begriff der „geschuldeten Steuer" zugleich auch eine zeitliche Komponente enthält und deshalb dahingehend zu verstehen sei, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet werden müsse, um vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden zu können. Diese Fragestellung sei allerdings nicht im Besteuerungsverfahren der Klägerin, sondern in dem des Leistungsempfängers zu klären.

Praxishinweis

Im Streitfall musste der BFH nicht abschließend zur Frage Stellung nehmen, wann beim Leistungsempfänger das Recht auf den Vorsteuerabzug in derartigen Fällen entsteht. Die derzeitigen Vorgaben im UStG bilden die maßgeblichen Regelungen des Unionsrechts jedenfalls nicht zutreffend ab. Als mögliche Lösungsansätze hierfür skizziert der BFH eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG oder eine mögliche Anpassung des Umsatzsteuergesetzes. Derzeit sollen die erforderlichen Änderungen der §§ 14, 15 und 20 UStG bereits auf Seiten der Finanzverwaltung erörtert werden. Ungeachtet, welcher Weg für eine richtlinienkonforme Ausgestaltung gewählt werden sollte, zeigt sich, dass eine auf Seiten des Leistenden einschlägige Ist-Versteuerung für den Leistungsempfänger erkennbar sein muss. Die in Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL hierfür vorgesehene Hinweispflicht in der Rechnung sollte dann auch in § 14 Abs. 4 UStG Eingang finden.

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

Kurznews

2f | Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

BMF vom 15.12.2023

Die Finanzverwaltung übernimmt die EuGH-Rechtsprechung zur Besteuerung von sog. Kontrollgebühren in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

EuGH vom 20.01.2022 (Rs. C-90/20)

Der EuGH hatte Anfang 2022 entschieden, dass ein Unternehmer, der die Einhaltung der Nutzungsbedingungen auf privaten Parkplätzen (z. B. von Supermärkten) überwacht, steuerbare und steuerpflichtige Leistungen an die Nutzer dieser Parkplätze ausführt, soweit dort wegen eines Verstoßes gegen die Nutzungsbedingungen Kontrollgebühren erhoben werden.

Zur Begründung führte der EuGH aus, dass durch das Parken auf einem bestimmten Parkplatz ein Rechtsverhältnis zwischen dem Verwalter der Parkfläche und dem Kraftfahrer, der diesen Parkplatz benutzt hat, entsteht. Die Beteiligten übernehmen gemäß den Allgemeinen Geschäftsbedingungen Rechte und Pflichten für die Nutzung der betreffenden Parkflächen. Hierzu gehören insbesondere die Bereitstellung eines Parkplatzes durch den Verwalter der Parkfläche, welcher in Absprache mit dem Grundstückseigentümer einen Parkplatz auf einem Privatgelände betreibt, und die Verpflichtung des Kraftfahrers, neben den Parkgebühren bei etwaiger Nichteinhaltung dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Kontrollgebühren wegen vorschriftswidrigen Parkens zu zahlen.

Zusammenhang von Leistung und Entgelt

Diese Leistung des Verwalters wird dabei nicht an den Inhaber des Parkplatzes, sondern direkt an den Parkenden ausgeführt. Die Kontrollgebühren weisen einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Parkdienstleistung auf und können mithin als integraler Bestandteil des Gesamtbetrags angesehen werden, den ein Kraftfahrer zahlen muss, wenn er sich dafür entscheidet, sein Fahrzeug auf einer der von dieser Gesellschaft verwalteten Parkfläche abzustellen.

Diese EuGH-Rechtsprechung wurde nun in den neu eingefügten Abschn. 1.3 Abs. 16b UStAE übernommen und soll in allen offenen Fällen Anwendung finden. Es soll jedoch nicht beanstandet werden, wenn der leistende Unternehmer bis zum 15.12.2023 eingegangene Zahlungen als nichtsteuerbaren echten Schadensersatz behandelt.

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

3a | Verfassungskonforme Auslegung des 90%-Tests |

Autorin: StBin Susanne Bings, Köln

Key Facts

- Der 90%-Test des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist laut BFH nicht wortgetreu auszulegen.
- Vielmehr soll auch für Zwecke des 90%-Tests – entgegen dem Gesetzeswortlaut – zunächst eine Verrechnung von Schulden und Finanzmitteln vorgenommen werden.
- Ausschlaggebend für diese Auslegung ist insbesondere, dass das begünstigungsfähige Vermögen seinem Hauptzweck nach einer gewerblichen Tätigkeit dient.

BFH vom 13.09.2023 (AZ: II R 49/21)

Der BFH hat in dem mit Spannung erwarteten Urteil vom 13.09.2023 den 90%-Test des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen dahingehend ausgelegt, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln besteht und deren Hauptzweck einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG dient, im Rahmen der Ermittlung des für den 90%-Test maßgeblichen Verwaltungsvermögens die betrieblich veranlassten Schulden zunächst von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Urteilsfall

Im Streitfall wurden Anteile an einer GmbH verschenkt, die ein Handelsunternehmen betrieb. Die GmbH verfügte über einen Bestand an Finanzmitteln, der den gemeinen Wert der Anteile um ein Vielfaches überstieg. Darüber hinaus hatte die Gesellschaft Schulden, die bei Verrechnung mit den Finanzmitteln zu einem Schuldenüberhang führten. Im Urteilsfall waren somit grundsätzlich keine Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG vorhanden, die als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren wären.

Da für die Frage, ob eine erbschaftsteuerliche Begünstigung grundsätzlich gewährt wird, nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG jedoch nicht auf das Verwaltungsvermögen des § 13b Abs. 4 ErbStG abzustellen, sondern eine gesonderte Ermittlung vorzunehmen ist, hat die Finanzverwaltung eine Begünstigung nach § 13a ErbStG versagt. Die hiergegen erhobene Klage war bereits in der ersten Instanz erfolgreich.

FG Münster vom 24.11.2021 (AZ: 3 K 2174/19 Erb)

Entscheidung des BFH und Urteilsbegründung

Im Revisionsverfahren hat der BFH nun ebenfalls zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Der BFH wendet somit eine vom Gesetzeswortlaut abweichende Ermittlungsmethode für den 90%-Test an. In der Urteilsbegründung führt der BFH aus, dass die o.g. Auslegung aus insbesondere systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen geboten sei. Die Vorschrift des § 13b ErbStG müsse so interpretiert werden, dass die Regelungen logisch miteinander vereinbar sind. Die Berechnungslogik des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG führe bei wortgetreuer Auslegung zu widersprüchlichen und willkürlichen Ergebnissen. Daher hält es der BFH für geboten, im Rahmen des 90%-Tests bei den Finanzmitteln entsprechend der Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG die Schulden abzuziehen. Dies allerdings nur dann, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient. Der Hauptzweckansatz des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sei auch im Rahmen des 90%-Tests heranzuziehen.

Bedeutung für die Praxis

Das Urteil ist erfreulich, da im Ergebnis danach auch Unternehmen die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen können, die den 90%-Test dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nach „nicht bestehen". Durch die o.g. Auslegung des 90%-Tests dürfte sich in der Praxis wahrscheinlich die weit überwiegende Zahl der „problematischen" Fälle lösen lassen. Offen bleibt allerdings die Definition des „Hauptzwecks" einer Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies kann insbesondere in Mischfällen zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Positionierung der Finanzverwaltung zu dem Urteil bleibt abzuwarten. Entsprechende Bescheide sollten offen gehalten werden.

Ihr Kontakt
StBin Susanne Bings, Köln, susanne.bings@wts.de

3b | Gleich lautende Ländererlasse zur Optionsverschonung bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung |

Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Key Facts

- Betriebsbezogener Antrag auf Optionsverschonung bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung möglich.
- Optionsfalle: Kein Rückfall auf Regelverschonung, sofern die Voraussetzungen für die Optionsverschonung nicht vorliegen.
- Anhängiges BFH-Verfahren zur Optionsfalle nach aktueller Rechtslage.

Betriebsvermögensbegünstigung

Geht Betriebsvermögen auf die nächste Generation über, gewährt das Erbschaftsteuerrecht Begünstigungen in Form der Regelverschonung bzw. Optionsverschonung. Bei der Regelverschonung werden 85 % des begünstigten Vermögens steuerfrei gestellt (Verschonungsabschlag). Bei einer Verwaltungsvermögensquote von derzeit maximal 20 % kann der Steuerpflichtige (unwiderruflich) die Optionsverschonung beantragen und eine 100%ige Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen in Anspruch nehmen.

BFH vom 26.07.2022 (AZ: II R 25/20)

Der BFH hatte zur Optionsverschonung nach dem bis zum 30.06.2016 geltenden Recht entschieden, dass der Antrag bei einer einheitlichen Übertragung für jede wirtschaftliche Einheit – betriebsbezogen – gesondert abgegeben werden kann. Stelle sich heraus, dass die Voraussetzungen für die Optionsverschonung nicht erfüllt seien, sei ein Rückfall auf die Regelverschonung insoweit nicht möglich und die Betriebsvermögensbegünstigung entfalle vollumfänglich, sog. Optionsfalle (vgl. bereits WTS Journal 05/2022, S. 35).

§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.

Oberste Finanzbehörden vom 22.12.2023

Diese Grundsätze hat die Finanzverwaltung nun bestätigt und erläutert in einem gleich lautenden Ländererlass ausführlich die Folgen der BFH-Rechtsprechung für die Anwendung der Optionsverschonung.

Der Antrag auf Optionsverschonung kann demnach für jede wirtschaftliche Einheit gesondert gestellt werden – unabhängig davon, ob altes oder neues Recht anwendbar ist. Wurde ein Antrag auf Optionsverschonung gestellt, ist kein Rückfall auf die Regelverschonung möglich. Dies gilt selbst dann, wenn nur eine wirtschaftliche Einheit (was in der Praxis den Regelfall darstellt) übertragen wurde. Für Übertragungen nach dem 30.06.2016 bedeutet dies eine erhebliche Verschärfung, da die Verwaltung insoweit einen Rückfall auf die Regelverschonung bisher zugelassen hatte.

R 13a.21 Abs. 4 Sätze 3 bis 5 ErbStR 2019 entfallen

Neben der gesonderten Prüfung der Optionsvoraussetzungen ist auch die Mindestlohnsumme sowie die Behaltensfrist für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. Die bisherige Zusammenrechnung der Mindestlohnsummen der einzelnen Einheiten ist damit nicht mehr zulässig. Zur Prüfung des Schwellenwerts für die sog. Großerwerbsschwelle (Erwerbe > € 26 Mio.) ist das begünstigte Vermögen aller wirtschaftlichen Einheiten dagegen weiterhin zusammenzurechnen. In diesen Fällen sind das sog. Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG sowie die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG nur einheitlich für alle erworbenen wirtschaftlichen Einheiten anzuwenden.

Die Regelungen sind in allen offenen Fällen sowohl beim Erwerb unter Lebenden als auch beim Erwerb von Todes wegen anzuwenden.

Soweit die Steuerfestsetzung noch nicht materiell bestandskräftig ist, kann der Erwerber nunmehr einen Antrag auf Optionsverschonung auch beschränkt auf einzelne wirtschaftliche Einheiten stellen. Dies gilt nicht, wenn bereits ein einheitlicher Antrag auf Optionsverschonung für alle wirtschaftlichen Einheiten gestellt wurde.

Vertrauensschutz

Soweit bisher ein Rückfall auf die Regelverschonung anstelle der Optionsverschonung zu gewähren war, ist aus Vertrauensschutzgründen wie bisher zu verfahren, wenn der Antrag auf Optionsverschonung vor dem 25.01.2024 (Tag der Veröffentlichung der Erlasse im Bundessteuerblatt) gestellt wurde.

Neufassung in § 13a Abs. 10 ErbStG

Im Hinblick auf die Optionsfalle war eigentlich davon auszugehen, dass sich die Thematik nach der neuen Rechtslage entschärft hat, da nach der Neufassung der Begünstigungsvorschriften das Erfüllen der Verwaltungsvermögensquote nicht mehr per se Voraussetzung der Begünstigung, sondern nur für die Erhöhung des Verschonungsabschlags von 85 % auf 100 % ist.

Anhängige Revision (AZ: II R 19/23)

In diesem Zusammenhang ist auf ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren hinzuweisen, in dem es darum geht, ob die BFH-Rechtsprechung zur Vorgängervorschrift auf Sachverhalte übertragbar ist, die unter die Neuregelung der Optionsverschonung fallen. Das Finanzgericht Münster hatte den Rückfall auf die Regelverschonung unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 26.07.2022 versagt - im Einklang mit der nun geänderten Verwaltungsauffassung. Insofern bleibt abzuwarten, wie der BFH hier entscheiden wird.

Praxishinweis

Problematisch ist der Ausschluss der Regelverschonung, da die Erklärung zur Optionsverschonung bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids gegenüber dem Erbschaftsteuerfinanzamt zu erfolgen hat. Oft ist zu diesem Zeitpunkt aber noch unklar, ob die Begünstigungsvoraussetzungen im Hinblick auf die Verwaltungsvermögensquote tatsächlich erfüllt sind, da die maßgeblichen Feststellungen gesondert seitens des Betriebsfinanzamts erfolgen. Insofern besteht das Risiko, dass dem Steuerpflichtigen weder Options- noch Regelverschonung gewährt werden. Der Antrag auf Optionsverschonung sollte in diesen Fällen somit nur nach sorgfältiger Prüfung der Voraussetzungen gestellt und ggf. so lange wie möglich hinausgezögert werden. Dies gilt – anders als bisher – nun auch in den Fällen, in denen nur eine einzelne wirtschaftliche Einheit übertragen wurde. Bei Übertragungen unter Lebenden sollte dies ggf. durch eine sog. Steuerklausel im Schenkungsvertrag flankiert werden, damit bei Bedarf eine (steuerneutrale) Rückabwicklung erfolgen kann.

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

Kurznews

4a | Mitarbeiterkapitalbeteiligungen werden attraktiver |

Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München

Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) vom 11.12.2023

Bereits seit 2009 werden Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG steuerlich gefördert. Zunächst blieben geldwerte Vorteile in Höhe von € 360 steuer- und sozialversicherungsfrei. Durch das Fondsstandortgesetz wurde dieser Freibetrag dann auf € 1.440 erhöht (ab 2021). Nun wurde der Freibetrag mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) auf € 2.000 erhöht. Eine im Gesetzgebungsverfahren diskutierte Anhebung auf € 5.000 wurde nicht umgesetzt.

Unter die Vorschrift fallen u. a. Aktien oder Genussrechte, die vergünstigt oder unentgeltlich an Mitarbeiter als Sachbezug ausgegeben werden. Voraussetzung ist, dass das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm allen Mitarbeitern angeboten wird, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe ein Jahr oder länger ununterbrochen beschäftigt sind.

Keine steuerliche Voraussetzung ist weiterhin, dass die Gewährung zusätzlich zum Arbeitslohn (§ 8 Abs. 4 EStG) erfolgt. Die Steuerbefreiung in Höhe von € 2.000 kann also auch genutzt werden, wenn eine Unternehmensbeteiligung im Rahmen einer Entgeltumwandlung überlassen wird. Zu beachten ist jedoch, dass für die Sozialversicherungsfreiheit wie bisher das Zusätzlichkeitskriterium gilt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV).

Ihr Kontakt
RAin Grit Findeisen-Müller, München, grit.findeisen-mueller@wts.de

Kurznews

4b | Keine ermäßigte Besteuerung eines nur teilweise kapitalisierten Ruhegehalts | *Autor: Alexander Perlik, Hamburg*

BFH vom 22.11.2023 (AZ: VI R 5/21)

Ermäßigt besteuerte außerordentliche Einkünfte für mehrjährige Tätigkeiten liegen gem. § 34 Abs. 1, 2 Nr. 4 EStG nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn sich die Tätigkeit mindestens über zwei Veranlagungszeiträume erstreckt, mindestens einen Zeitraum von zwölf Monaten umfasst, die Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und zusammengeballt – also erhöht steuerlich belastend – vorliegen. Das Zusammenballungserfordernis (ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal) war im Streitfall nicht erfüllt, da die einmalige Kapitalleistung – die an die Stelle eines Teiles von einem Ruhegehalt getreten war – und der lebenslange Ruhegehaltsanspruch auf demselben Rechtsgrund beruhten. Die Kapitalleistung kürzte den Ruhegehaltsanspruch anteilig und war demnach nicht gesondert (losgelöst) zu bewerten.

Ihr Kontakt
StBin Christiane Noatsch, Berlin, christiane.noatsch@wts.de

4c | Teilerlass eines nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz geförderten Darlehens führt zu Arbeitslohn | *Autoren: Alexander Perlik, Hamburg, und RAin Grit Findeisen-Müller, München*

BFH vom 23.11.2023 (AZ: VI R 9/21)

In einem Urteil des BFH vom 23.11.2023 ging es um die Frage, ob ein späterer Teilerlass eines gewährten Darlehens nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz (AFBG) – wobei das Darlehen vom Empfänger zunächst als Werbungskosten geltend gemacht wurde – zu einem im Erlasszeitraum steuerpflichtigen Arbeitslohn führt.

Der BFH stellt klar, dass der allein vom Bestehen der Abschlussprüfung abhängige Darlehensteilerlass der KfW bei der beruflichen Aufstiegsfortbildung auf in der Erwerbssphäre liegenden Gründen beruht und daher zu Arbeitslohn führt. Der Darlehenserlass hing nicht von der finanziellen Bedürftigkeit oder den persönlichen Lebensumständen des Darlehensnehmers ab und war der Höhe nach an dem konkreten Darlehen ausgerichtet. Mit den durch das Darlehen geförderten Fortbildungen strebte die Klägerin eine Höherqualifizierung und damit eine Verbesserung ihrer beruflichen Möglichkeiten an. Damit wiesen auch die Leistungen der KfW einen hinreichenden Erwerbsbezug auf.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Rückfluss von als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen als Einnahme bei derjenigen Einkunftsart (z. B. Arbeitslohn) zu erfassen, bei der die Werbungskosten früher abgezogen worden sind. Ein Zusammenhang mit einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis ist nicht erforderlich. Somit war der spätere Teilerlass des Darlehens insbesondere nicht (schlicht) der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Ihr Kontakt
RAin Grit Findeisen-Müller, München, grit.findeisen-mueller@wts.de

4d | Überobligatorische Beiträge zu einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse | *Autor: Alexander Perlik, Hamburg*

BFH vom 12.10.2023 (AZ: VI R 46/20)

Bei überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung zufließt. Die überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge stellen insbesondere keine steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen gem. § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG dar. Die schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse ist nach Ansicht des BFH eine sog. umhüllende Vorsorgeeinrichtung, bei der eine Vergleichbarkeit der überobligatorischen Vorsorgevereinbarung mit der inländischen betrieblichen Altersversorgung nicht gegeben sei. Die Pensionskasse führte nicht nur obligatorische Vorsorge aus, sondern erbrachte darüber hinaus auch überobligatorische Vorsorgeleistungen. Kennzeichen einer obligatorischen Vorsorge ist, dass die Leistungen allen Mitgliedern zugutekommen, während überobligatorische Vorsorge einen individuellen Vorteil (z. B. Vermögensvorteil/-zuwachs) verschafft. Folgerichtig seien diejenigen Beiträge, die sich auf eine überobligatorische Vorsorge beziehen, als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten.

Ihr Kontakt
StBin Christiane Noatsch, Berlin, christiane.noatsch@wts.de

4e | Elektronisches Fahrtenbuch ausschließlich bei einer „geschlossenen Führungsform" zulässig | *Autor: Alexander Perlik, Hamburg*

BFH vom 12.01.2024 (AZ: VI B 37/23)

Mit Beschluss vom 12.01.2024 bestätigt der BFH konsequent seine bisherige Rechtsprechung (u.a. BFH vom 16.11.2005, AZ: VI R 64/04). Damit ein elektronisches Fahrtenbuch den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Aufzeichnung genügt, muss das Fahrtenbuch in einer geschlossenen Form geführt werden. Daraus ergibt sich, dass nachträgliche Veränderungen entweder unmöglich oder durch das Programm selbst erkennbar dokumentiert werden müssen. Wie die Dokumentation im Einzelnen technisch zu erfolgen habe, lässt der BFH offen. Unzureichend sei es jedoch, wenn die Feststellung von nachträglichen Veränderungen erst über die Anforderung weiterer Listen oder die Abfrage beim Systemadministrator erfolgen kann.

Ihr Kontakt
StBin Christiane Noatsch, Berlin, christiane.noatsch@wts.de

Kurznews

4f | Amtliche Sachbezugswerte für Mahlzeiten 2024 |

Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München

BMF vom 07.12.2023

Zum 01.01.2024 wurden die amtlichen Sachbezugswerte für Mahlzeiten auf folgende Beträge erhöht:

- für ein Mittag- oder Abendessen € 4,13 (Wert für 2023: € 3,80)
- für ein Frühstück € 2,17 (Wert für 2023: € 2,00)

Diese Werte gelten z. B. für Mahlzeiten, die der Arbeitgeber arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an seine Mitarbeiter abgibt (z. B. Kantinenmahlzeiten, Essensgutscheine oder Restaurantschecks). Die Sachbezugswerte gelten auch für Mahlzeiten, die den Mitarbeitenden während einer eintägigen beruflichen Auswärtstätigkeit mit Dauer unter acht Stunden zur Verfügung gestellt werden. Die Sachbezugswerte können nur angesetzt werden, wenn der Preis der einzelnen Mahlzeit € 60 nicht übersteigt.

Der Arbeitgeber darf die Steuer auf den geldwerten Vorteil pauschal mit 25 % erheben. Macht er von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, gehört die Vergünstigung nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt.

Ihr Kontakt
RAin Grit Findeisen-Müller, München, grit.findeisen-mueller@wts.de

4g | Auslandsreisekosten 2024 | *Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München*

BMF vom 21.11.2023

Das BMF hat für das Jahr 2024 aktualisierte Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei Dienstreisen ins Ausland und für doppelte Haushaltsführungen im Ausland bekanntgemacht. Für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten im Inland gelten hingegen die bisherigen Pauschalbeträge. Eine geplante Anhebung im Rahmen des sog. Wachstumschancengesetzes wurde im ersten Vermittlungsergebnis des Vermittlungsausschusses wieder gestrichen und wird daher voraussichtlich nicht zeitnah verabschiedet.

Ihr Kontakt
RAin Grit Findeisen-Müller, München, grit.findeisen-mueller@wts.de

4h | Umzugskosten – Neue Pauschalen ab März 2024 |

Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München

BMF vom 28.12.2023

Arbeitgeber können ihren Mitarbeitern beruflich veranlasste Umzugskosten in der Höhe steuerfrei erstatten, in der sie der Mitarbeiter als Werbungskosten geltend machen könnte (§ 3 Nr. 16 EStG). Bei Inlandsumzügen gilt dies für die tatsächlichen Umzugskosten bis zur Höhe der Beträge, die nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) in der jeweils gültigen Fassung als Umzugskostenvergütung höchstens gezahlt werden könnten (R 9.9 Abs. 2 LStR).

Das BMF hat neue Pauschbeträge für sonstige Umzugsauslagen und Höchstbeträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten bei beruflich veranlassten Inlandsumzügen bekanntgemacht, die ab 01.03.2024 erfolgen.

Überblick über die aktuellen Beträge:

- Höchstbetrag für umzugsbedingten zusätzlichen Unterricht der Kinder: € 1.286 (bis 29.02.2024: € 1.181).
- Pauschale für sonstige Umzugsauslagen: € 964, für jede weitere mitumziehende Person € 643 (bis 29.02.2024: € 886 bzw. € 590).
- Mitarbeiter, die keine eigene Wohnung hatten bzw. nicht wieder eine eigene Wohnung einrichten: € 193 (bis 29.02.2024: € 177).

Ihr Kontakt
RAin Grit Findeisen-Müller, München, grit.findeisen-mueller@wts.de

5a | Anpassung des Anwendungserlasses zur AO an das MoPeG |

Autorin: Laura Braun, München

Key Facts

- Am 01.01.2024 traten das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) und die damit zusammenhängenden Änderungen der AO durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz in Kraft.
- Die Finanzverwaltung arbeitet die Rechtsänderungen in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ein.
- Die GbR wird dabei als Grundform aller rechtsfähigen Personen(handels)gesellschaften ausgestaltet und das Recht der Personengesellschaft an die Bedürfnisse eines modernen Wirtschaftslebens angepasst.
- Das Gesamthandsprinzip wurde abgeschafft. Rechte und Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft (§ 713 BGB).
- Es wird ein neues Gesellschaftsregister eingeführt, in das sich die GbR eintragen lassen kann (eGbR, § 707 BGB).

BMF vom 29.12.2023

Am 01.01.2024 trat das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) und die damit zusammenhängenden Änderungen der AO durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz in Kraft. Mit dem MoPeG hat der Gesetzgeber in einer „Jahrhundertreform" das Personengesellschaftsrecht grundlegend überarbeitet. Mit BMF-Schreiben vom 29.12.2023 arbeitet auch die Finanzverwaltung die Rechtsänderungen in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ein.

Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der GbR

Durch das MoPeG wird das Recht der GbR mit Wirkung zum 01.01.2024 gestärkt. Die GbR kann selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll (rechtsfähige Gesellschaft).

Vermögen der Gesellschaft

Die Abschaffung des Gesamthandsprinzips in § 713 BGB bedeutet, dass das Vermögen nicht mehr der Gesamthand, sondern der rechtsfähigen GbR zugerechnet wird. Eine anteilige Zurechnung zu den Gesellschaftern erfolgt nur, wenn diese für die Besteuerung erforderlich ist. Für die weiterhin unverändert transparente Besteuerung von Personengesellschaften wird die steuerliche Gesamthand fingiert (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Entkoppelung der Vertretungsbefugnis von der Geschäftsführungsbefugnis

Zudem wurden die Regelungen zu § 34 AO (Pflichten der gesetzlichen Vertreter im Besteuerungsverfahren) geändert. In der Vergangenheit waren Gesellschafter lediglich zur Vertretung befugt, wenn sie zur Geschäftsführung befugt waren.

Infolge des MoPeG sind zur Vertretung einer rechtsfähigen GbR alle Gesellschafter befugt (Gesamtvertretung), ohne dass eine Geschäftsführerbefugnis vorliegen muss. Jedoch können die Gesellschafter eine andere Vertretungsregelung vereinbaren. Dies muss jedoch im Gesellschaftsvertrag geregelt und im Gesellschaftsregister eingetragen sein.

Entstehung und Eintragung ins Gesellschaftsregister

Im Verhältnis zu Dritten entsteht die rechtsfähige GbR, sobald sie mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnimmt, spätestens aber mit ihrer Eintragung im Gesellschaftsregister. Daneben existieren weiterhin nicht rechtsfähige GbRs (z.B. Erben- oder Bruchteilsgemeinschaften), die die Rechtsverhältnisse der Gesellschafter untereinander ohne Außenwirkung regeln. Eine nicht abschließende Aufzählung rechtsfähiger und nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen findet sich in § 14a Abs. 2 und 3 AO. Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit (z. B. AG, GmbH, eingetragener Verein) sind keine Personenvereinigungen i.S.d. § 14a AO.

Sitz im Ausland und Geschäftsleitung im Inland

Neuerungen ergeben sich auch für Körperschaften mit Sitz im Ausland. Körperschaften i.S.d. neu eingeführten § 14b Abs. 1 Satz 2 AO sind Limiteds mit Sitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland (vgl. hierzu die nachfolgende Kurznews).

Weitere Änderungen des AEAO

Weitere Änderungen betreffen unter anderem die Bekanntgabe des Verwaltungsakts (AEAO zu § 122), die Verspätungszuschlagsfestsetzung (AEAO zu § 152), die Feststellungserklärungspflicht bei rechtsfähigen Personenvereinigungen (AEAO zu § 181), die Bekanntgabe und Empfangsvollmacht bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei (nicht) rechtsfähigen Personenvereinigungen (AEAO zu § 183 und § 183a), die Haftungsbescheide und Duldungsbescheide (AEAO zu § 191), die Insolvenz der rechtsfähigen Personengesellschaft (AEAO zu § 251) sowie die Einspruchsbefugnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung (AEAO zu § 352).

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

Kurznews

5b | Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten an sowie Vollstreckung gegen eine britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland – Rechtsfolgen des § 14b AO | *Autorin: StBin Dr. Natalia Ishyna, München*

BMF vom 12.01.2024

Finanzverwaltung bestätigt Anwendung von § 14b AO auf eine britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland

Mit BMF-Schreiben vom 12.01.2024 hat die Finanzverwaltung zu den Rechtsfolgen der ab dem 01.01.2024 geltenden Neuregelung in § 14b AO für die verfahrensrechtliche Behandlung einer britischen Limited mit statutarischem Sitz im Vereinigten Königreich und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland Stellung genommen. Danach sind Steuerverwaltungsakte an eine britische Limited – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung in Deutschland – an die Limited selbst zu richten, soweit sie nach den deutschen Steuergesetzen Steuerschuldnerin ist. Steuerforderungen, die auf einem gegen die Limited ergangenen Leistungsgebot beruhen, sind ebenfalls ihr gegenüber geltend zu machen. Das BMF-Schreiben vom 30.12.2020 wurde entsprechend aufgehoben.

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

6 | Energie- und stromsteuerrechtliche Optimierung von KWK-Anlagen ab 01.01.2024 | *Autoren: StB/FB Zoll/VerbSt Bertil Kapff und Anatoly Radetsky, beide Düsseldorf*

Key Facts

- Wegfall der vollständigen Steuerentlastung nach § 53a Abs. 6 EnergieStG.
- Grundsätzlich Umstieg auf Teilentlastung nach § 53a Abs. 4 EnergieStG.
- Prüfung von Optimierungsmöglichkeiten aufgrund erhöhter Stromsteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe.

Gesetzliche Änderung zum 01.01.2024

Für den Heizstoffeinsatz in hocheffizienten Blockheizkraftwerken (BHKW), die noch nicht vollständig abgeschrieben sind, kann ab dem Kalenderjahr 2024 keine vollständige Steuerentlastung mehr nach § 53a Abs. 6 EnergieStG beantragt werden. Stattdessen soll grundsätzlich die teilweise Steuerentlastung nach § 53a Abs. 4 EnergieStG zur Anwendung kommen. Dies führt jedoch zu einem reduzierten Entlastungsanspruch bei der Energiesteuer.

Wegfall der vollständigen Steuerentlastung für hocheffiziente KWK-Anlagen

Mit Ablauf des 31.12.2023 wurde die vollständige Energiesteuerentlastung für Betreiber von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) nach § 53a Abs. 6 EnergieStG aufgrund geänderter Vorgaben des EU-Beihilferechts durch Mitteilung im Bundesgesetzblatt außer Kraft gesetzt. Damit kann diese Steuerentlastung für das zum Betrieb verwendete Energieerzeugnis – insbesondere Erdgas – ab dem 01.01.2024 nicht mehr gewährt werden. Die Neuregelung betrifft alle bestehenden hocheffizienten KWK-Anlagen, die steuerlich noch nicht vollständig abgeschrieben sind.

Umstieg auf die Teilentlastung nach § 53a Abs. 4 EnergieStG

Es besteht aber weiterhin die Möglichkeit, für die in KWK-Anlagen verwendeten Energieerzeugnisse eine teilweise Steuerentlastung nach § 53a Abs. 4 EnergieStG zu beantragen. Diese Steuerentlastung beträgt bspw. für Erdgas 4,42 €/MWh anstelle 5,50 €/MWh (§ 53a Abs. 6 EnergieStG). Die Rechtsänderung führt somit grundsätzlich zu einer Verteuerung des Erdgasverbrauchs in den Stromerzeugungsanlagen in Höhe von 1,08 €/MWh. Für Flüssiggas-BHKW sinkt die Begünstigung von 60,60 €/1.000 kg auf 19,60 €/1.000 kg und für Heizöl-BHKW von 61,35 €/1.000 Liter auf 40,35 €/1.000 Liter.

Optimierung der energie- und stromsteuerrechtlichen Begünstigungen

Um sicherzustellen, dass KWK-Anlagen auch weiterhin die finanziell höchste energie- und stromsteuerrechtliche Förderung erhalten, sollten Anlagenbetreiber, die dem Produzierenden Gewerbe zugerechnet werden, vor dem Hintergrund der geänderten Gesetzeslage eine Neustrukturierung der Begünstigungen prüfen. Bei einem Verzicht auf die Steuerbefreiung für den selbsterzeugten Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG kann auch für stromsteuerlich begünstigungsfähige Kleinanlagen die vollständige Steuerentlastung für die zur Stromerzeugung verwendeten Heizstoffmengen nach § 53 EnergieStG beantragt werden.

Gestiegene Steuerentlastung nach § 9b StromStG

Da seit dem 01.01.2024 die Stromsteuer für den betrieblichen Eigenverbrauch nach Abzug der Vergütung nach § 9b StromStG lediglich 0,50 €/MWh beträgt, kann oftmals ein besseres Gesamtergebnis als bei dem von der Zollverwaltung angeratenen Umstieg auf die Teilentlastung nach § 53a Abs. 4 EnergieStG erzielt werden.

Steuerentlastung auf Eigenverbrauch begrenzt

Stromabgaben an Dritte sind im Falle der Steuerentlastung im Gegensatz zur Steuerbefreiung für den selbsterzeugten Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht begünstigt. Der positive Effekt der Neustrukturierung hängt deshalb idealtypisch vom Anteil des selbst verbrauchten Stroms ab. Hinsichtlich der Drittmengenabgrenzung bei selbsterzeugtem Strom ist das aktuelle Informationsschreiben der Generalzolldirektion zur quotalen Zuordnung vom 26.05.2023 zu beachten. Der erhöhte Entlastungssatz nach § 9b Abs. 2a StromStG von 20,00 €/MWh ist zunächst auf die Kalenderjahre 2024 und 2025 begrenzt. Die weitere Zukunft der Entlastung ist ungewiss.

Gesamtergebnis in Abhängigkeit des nicht selbst verbrauchten Stroms

Soweit nur der selbst verbrauchte Strom betrachtet wird, ist ein Umstieg auf die vollständige Steuerentlastung

nach § 53 EnergieStG grundsätzlich wirtschaftlich sinnvoll. Für die Bewertung des Gesamteffekts ist es jedoch entscheidend, was mit dem überschüssigen Strom passiert. Dieser kann entweder ins öffentliche Netz eingespeist werden oder im räumlichen Zusammenhang an begünstigte oder nicht begünstigte Letztverbraucher abgegeben werden. Es ist zudem zu berücksichtigen, ob eine mögliche Stromsteuer weiterbelastet werden kann.

Verzicht auf Steuerbefreiung für Selbstverbrauch

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG sollte im Regelfall durch Widerruf der vorliegenden förmlichen Erlaubnis sowie gleichzeitige Beantragung einer Erlaubnis als Eigenerzeuger (nicht erforderlich bei bestehender Versorgererlaubnis) gegenüber dem zuständigen Hauptzollamt erklärt werden. Im Fall der allgemeinen Erlaubnis für BHKW mit einer elektrischen Nennleistung bis zu 50 kW kann nach Auffassung der Zollverwaltung nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Eine Ruhendstellung vorliegender Erlaubnisse ist gesetzlich nicht vorgesehen, sollte jedoch im Einzelfall mit dem zuständigen Hauptzollamt diskutiert werden.

Im Ergebnis ist die optimale Vorgehensweise pro KWK-Anlage jeweils individuell zu bestimmen. Gerne unterstützen wir bei den entsprechenden Berechnungen. In jedem Fall sollten die für die Fahrweise des Blockheizkraftwerks verantwortlichen Mitarbeiter über die Rechtsänderung informiert werden, damit diese ggf. die Parameter für den Betrieb der Stromerzeugungsanlagen anpassen können.

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

Kurznews

Algerien

7a | Änderungen beim Finanzgesetz 2023 und Finanzgesetz 2024 |

Autorinnen: Lisa Hu-Joly, Erlangen und StBin Inken Taubenheim, Hamburg

Ergänzung des Finanzgesetzes 2023

Im November 2023 wurde das algerische Finanzgesetz 2023 ergänzt und neue Maßnahmen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen eingeführt, um deren Kontrolle zu verbessern. Der hinzugefügte Art. 151b des Allgemeinen Steuergesetzbuches (Art. 151 ter Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées) definiert die Voraussetzungen für die Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen und listet die Unterlagen für die Dokumentation auf. Die Verrechnungspreisdokumentation ist künftig bis zum 30.09. des Folgejahres online über die Plattform der Steuerbehörde einzureichen, somit erstmalig zum 30.09.2024. Die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation kann mit einem Bußgeld in Höhe von 15 Mio. Algerischen Dinar (ca. € 100.000) geahndet werden, was eine deutliche Erhöhung gegenüber dem bisher geltenden Bußgeld von 2 Mio. Algerischen Dinar (ca. € 14.000) darstellt.

Finanzgesetz 2024 am 01.01.2024 in Kraft getreten

Das im Dezember 2023 verabschiedete Finanzgesetz 2024 trat am 01.01.2024 in Kraft. Mit dem Finanzgesetz 2024 wurden alle Bestimmungen im Zusammenhang mit der "Taxe sur l'activité professionelle" (TAP) abgeschafft. Die TAP war auf Umsätze von Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, zu einem Satz von 1,5 % erhoben worden. Allerdings wurde eine vergleichbare Steuer, die "lokale Solidaritätssteuer" (FR: taxe locale de solidarité), für den Transport von Kohlenwasserstoffen durch Pipelines und für Bergbauaktivitäten eingeführt. Hier beträgt der Steuersatz 3 % bzw. 1,5 % auf den Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer.

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

7b | Neuer Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEAStG 2023) | Deutschland

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

Key Facts

- Neuer Anwendungserlass zum AStG vom 22.12.2023 (AEAStG 2023) nimmt zu den umfassenden Verschärfungen Stellung, die das AStG durch das ATAD-UmsG erfahren hat.
- Die Hinzurechnungsbesteuerung wird - insbesondere bis VZ 2023 - ein Schwerpunkt in Betriebsprüfungen bleiben.
- Ab VZ 2024 sinkt die Niedrigsteuerschwelle von bislang 25 % auf 15 %, was die steuerplanerische Sicherheit der Konzernfinanzierung in einem Umfeld steigender Zinsen wesentlich erhöht.

ATAD-UmsG: Verschärfung des AStG

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021 (ATAD-UmsG) wurde das AStG mit Wirkung ab VZ 2022 in wesentlichen Punkten geändert. Deutlich verschärft wurden sowohl die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) als auch die – nachfolgend im Fokus stehende – Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG). Das BMF hatte am 19.07.2023 einen Erlass-Entwurf zum AStG in der Fassung des ATAD-UmsG zur Stellungnahme an die Verbände geschickt (vgl. hierzu bereits WTS Journal 03/2023, S. 46 f.).

MinStG (Pillar Two): Absenkung der Niedrigsteuerschwelle in § 8 Abs. 5 AStG von bislang 25 % auf 15 % ab VZ 2024

Mit dem deutschen Mindeststeuergesetz (MinStG vom 21.12.2023) wurde die globale Mindestbesteuerung noch 2023 in nationales Recht umgesetzt. Eine praktisch sehr wichtige Änderung des MinStG betrifft das AStG. Ab VZ 2024 wird die Niedrigsteuerschwelle in § 8 Abs. 5 AStG von bisher 25 % auf künftig 15 % gesenkt. Damit reduziert sich die enorme praktische Gefahr, die sich in den letzten Jahren in Betriebsprüfungen aus der Hinzurechnungsbesteuerung ergeben hat, dies jedoch erst für Wirtschaftsjahre der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte, die nach dem 31.12.2023 enden.

BMF vom 22.12.2023 (AEAStG 2023)

Die Umsetzung des MinStG mit der Absenkung der Niedrigsteuerschwelle von 25 % auf 15 %, die politisch noch bis zuletzt umstritten war, war für die Finanzverwaltung Voraussetzung dafür, gleich am Tag nach der Verkündung des MinStG im Bundesgesetzblatt auch den neuen AEAStG 2023 mit BMF-Schreiben vom 22.12.2023 zu veröffentlichen.

Anwendbarkeit der unterschiedlichen Regelungen

Die Rechtslage zur Anwendbarkeit der unterschiedlichen Regelungen lässt sich wie folgt skizzieren:

- Für Feststellungsjahre bis einschließlich 2021 (VZ 2022) greift die alte Hinzurechnungsbesteuerung. Diesbezüglich gilt der alte AEAStG weiter.
- Für Feststellungsjahre ab 2022 greift die neue Hinzurechnungsbesteuerung i.d.F. des ATAD-UmsG. Hierfür ist der neue AEAStG 2023 zu beachten. Im VZ 2022 ist allerdings das Feststellungsjahr 2021 nach altem Recht (siehe oben) und aufgrund der ab VZ 2022 eingeführten Kongruenz von Feststellungs- und Veranlagungsjahr auch das Feststellungsjahr 2022 nach neuem Recht abzubilden. Die neue Hinzurechnungsbesteuerung sollte unbedingt vor Abgabe der Steuererklärungen für 2022 geprüft werden. Im VZ 2022 und VZ 2023 gilt noch die alte Niedrigbesteuerungsschwelle von 25 %.
- Für Feststellungsjahre ab 2024 ist das MinStG zu beachten, also einer-

seits die Absenkung der Niedrigsteuerschwelle für die Hinzurechnungsbesteuerung von 25 % auf 15 %, andererseits aber auch das Wechselspiel von Hinzurechnungsbesteuerung (unabhängig von Größenschwellen) und Mindeststeuer (ab € 750 Mio. Konzernumsatz), wobei die Regelungsdetails der beiden grenzüberschreitenden Ergänzungssteuern sehr unterschiedlich sind (z.B. Jurisdictional Blending, Bezugnahme auf deutsche bzw. internationale Gewinnermittlungsnormen).

Hinzurechnungsbesteuerung bleibt Schwerpunktthema in Betriebsprüfungen bis mindestens VZ 2023

Es ist davon auszugehen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung bis einschließlich VZ 2023 ein Schwerpunkt in Betriebsprüfungen international tätiger Unternehmensgruppen bleiben wird. In den letzten Jahren führte dies bei zahlreichen Unternehmen zu sehr unangenehmen Überraschungen. Denn auch wenn Konzerne keinerlei Anstrengungen unternommen hatten, Gewinne in „niedrig" (bis 25 %) besteuerte Länder zu verlagern, griff die Hinzurechnungsbesteuerung sehr häufig, etwa infolge im Ausland stehengelassener, nicht ans deutsche Stammhaus ausgeschütteter operativer Gewinne. Ab VZ 2024 ist aufgrund der Absenkung der Niedrigsteuerschwelle von 25 % auf 15 % mit einer merklichen Entspannung zu rechnen. Hierdurch und durch den nun veröffentlichten AEAStG 2023 wird die Hinzurechnungsbesteuerung ab VZ 2024 berechen- und planbarer. Auch die praktischen Spielräume bei der internationalen Konzernfinanzierung, deren Bedeutung sich angesichts gestiegener Zinssätze wieder erhöht hat, nehmen zu.

Umfang des AEAStG 2023

Der AEAStG 2023 kommentiert die 22 Paragrafen des AStG auf 253 (!) Seiten. Vielen sehr qualifizierten Steuerpflichtigen, Betriebsprüfern, Steuerberatern oder Rechtsanwälten wird sich weder der Gesetzeswortlaut noch der AEAStG 2023 ohne Weiteres in jeder Hinsicht erschließen. Die hoch komplexen und aus sich heraus kaum verständlichen Regelungen erfordern Spezialkenntnisse und einschlägige praktische Erfahrungen sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater.

Finanzverwaltung nimmt zu den Verschärfungen der Hinzurechnungsbesteuerung Stellung

Das ATAD-UmsG hat mit Wirkung ab dem Feststellungsjahr 2022 zu zahlreichen Verschärfungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung geführt, insbesondere:

- bei Fragen der Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG,
- beim Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG (funktionale Betrachtungsweise, Mitwirkungsfälle),
- bei vielfach nicht mehr aktiv klassifizierten (verdeckten) Gewinnausschüttungen im Ausland, wo die deutsche steuerjuristische Denkkunst (Stichworte: Korrespondenzprinzip bei vGA; Dreiecksfälle bei vGA) bisweilen mit der Steuerwirklichkeit im Ausland kollidiert, und
- beim Motiv- oder Substanztest nach § 8 Abs. 2 AStG.

Auf diese Verschärfungen geht der AEAStG 2023 nun im Detail ein, wenngleich noch immer grundlegende Sachverhalte bei weitem nicht befriedigend oder wenigstens hinreichend klar geregelt sind (etwa zur Frage der zulässigen Liquiditätsausstattung ausländischer Tochtergesellschaften oder im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung ausländischer Teilkonzerne).

Änderungen gegenüber dem AEAStG-Entwurf

Gegenüber dem AEAStG-Entwurf vom 19.07.2023 haben sich im finalen AEAStG 2023 insbesondere folgende Änderungen ergeben:

Abweichende Hinzurechnungsquote (§ 7 Abs. 1 Satz 3 AStG) und Beherrschung auf Grundlage der Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös (§ 7 Abs. 2 AStG)

- Der AEAStG-Entwurf erläuterte in Rz. 250 noch, dass insbesondere Genussrechte, partiarische Darlehen sowie stille Beteiligungen dazu führen können, dass für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft und damit auch für die Hinzurechnungsquote nicht die Beteiligung an deren Nennkapital maßgebend ist; auch rein schuldrechtliche Titel, die keine Gesellschaftsrechte vermitteln, sollten zu einer Hinzurechnungsbesteuerung führen können. Nun heißt es in Rz. 250 des AEAStG 2023 konkreter, dass Finanzierungsinstrumente, deren Ausschüttungen das Einkommen der leistenden Gesellschaft unter Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht mindern, dazu führen, dass für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung an

deren Nennkapital maßgebend ist; entscheidend soll daher nicht die gesellschaftsrechtliche Klassifikation sein, sondern die steuerliche Behandlung als Eigenkapital. Zwar wurde Rz. 275 zur Frage der Beherrschung auf Grundlage einer mehr als hälftigen Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös nicht entsprechend konsistent geändert. Dort heißt es weiterhin: „Insbesondere hybride Finanzierungsinstrumente wie bspw. Genussrechte, partiarische Darlehen oder stille Beteiligungen können dem Inhaber einen Anspruch auf den Gewinn oder den Liquidationserlös der emittierenden ausländischen Gesellschaft vermitteln." Sollte man die Einordnung nach Rz. 250 aber nicht auch in Rz. 275 hineinlesen müssen, wäre unser Verständnis, dass hybride Instrumente, die nicht den Gesellschaftsrecht-Test bestehen (also steuerliches „Fremdkapital"), zwar u.U. die Beherrschung (mit)begründen, aber keine Hinzurechnungsquote auslösen oder erhöhen. Wenn also die „Beteiligung" nur aus bspw. FK-Genussrechten, partiarischen Darlehen oder einer stillen Beteiligung besteht, sollte es aufgrund der geänderten Rz. 250 nicht zur Hinzurechnung kommen.

Acting in Concert bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft

› Acting in Concert wird bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft beteiligt ist, widerlegbar vermutet (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG). Nach dem finalen Erlass soll die Vermutung nicht greifen, wenn sich bei einer gemeinsamen Vermögensanlage die Anleger nicht kennen oder diesen ausschließlich Informationsrechte zustehen (Rz. 300). Gleiches soll gelten, wenn am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft die (durchgerechnete) Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft 5 % nicht überschreitet und keine besonderen Umstände hinzutreten (Rz. 301). Dabei handelt es sich um in der Praxis wichtige Erleichterungen insbesondere für die Fondsindustrie. In Rz. 300 wurde auch klargestellt, dass die aufgezählten Beispiele nicht abschließend sind.

Aktivkatalog (§ 8 Abs. 1 AStG)

› Nach § 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a AStG führt der Handel zu passiven Einkünften, soweit der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern und Waren von einem Steuerpflichtigen, der gem. § 7 AStG an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG nahestehenden Person, die mit ihren Einkünften hieraus in Deutschland steuerpflichtig ist, verschafft wird (z.B. Einkaufstätigkeit). Die Handelstätigkeit ist allerdings aktiv, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die ausländische Gesellschaft einen qualifizierten Geschäftsbetrieb hat und bei diesem Handelsgeschäft keine schädliche Mitwirkung eines Steuerpflichtigen oder einer einem solchen nahestehenden Person vorgelegen hat. Der AEAStG 2023 stellt nun in Rz. 361 klar, dass ein begrenzter Kreis von Handelspartnern für eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausreichend sein kann, wenn die Art der Tätigkeit den Kreis der Handelspartner beschränkt. Unschädlich ist es nach Rz. 362 auch, wenn sich der Kundenkreis einer ausländischen Gesellschaft, die Ersatzteile liefert, aufgrund der Art und Beschaffenheit der Ersatzteile zwingend auf Personen beschränkt, die Abnehmer eines der Gesellschaft nahestehenden Unternehmens sind.

Nochmalige Eingrenzung der schädlichen Mitwirkenstatbestände im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG

› Praktisch sehr relevant ist die nochmalige Eingrenzung der schädlichen Mitwirkenstatbestände im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG im AEAStG 2023. So wurden die Übernahme von Finanzierungsaufgaben oder des Handelsrisikos als Beispiele einer schädlichen Mitwirkung gestrichen (Rz. 364). Unschädlich ist außerdem die handelsübliche Tätigkeit als Zulieferer, wie die unmittelbare Auslieferung durch den Hersteller oder die Sicherstellung zeitlicher Liefervorgaben durch die Abnehmer (z.B. bei Just-in-time-Lieferungen), vgl. Rz. 365. Auch die reine Zurverfügungstellung von Rechnerkapazitäten, bspw. über Serverfarmen, stellt keine schädliche Mitwirkung dar, soweit es sich nicht um den oder einen wesentlichen Geschäftsbereich der Zwischengesellschaft handelt. Wird

der ausländischen Gesellschaft eine digitale Plattform (z.B. App) zur Verfügung gestellt und zahlt die ausländische Gesellschaft für die Nutzung dieser Plattform eine Gebühr, führt dies für sich genommen nicht bereits zu einer schädlichen Mitwirkung (Rz. 366).

Motiv- oder Substanztest nach § 8 Abs. 2 AStG für EU-/EWR-Töchter

› Die sachliche und personelle Ausstattung für den Motiv- oder Substanz-Escape nach § 8 Abs. 2 AStG kann auch mittels Homeoffice erfolgen, sofern sich das Homeoffice in dem jeweiligen ausländischen Staat befindet (Rz. 447).

Outsourcing auf Konzerngesellschaften im gleichen Staat für § 8 Abs. 2 AStG unschädlich

› Der Motiv- oder Substanztest kann gem. § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG nicht zur Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung führen, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt. Auch nahestehende Personen (§ 7 Abs. 3 und 4 AStG) sind Dritte im Sinne der Vorschrift. Der AEAStG 2023 stellt in Rz. 458 klar, dass ein Outsourcing auf nahestehende Personen im gleichen Staat unschädlich ist, insofern also auf die Substanz in dem jeweiligen Staat abgestellt werden kann und isoliert nicht auf jede einzelne Gesellschaft geschaut werden muss.

Keine Niedrigbesteuerung durch Verlustverrechnung im Rahmen eines ausländischen Gruppenbesteuerungssystems

› Im Hinblick auf die Ermittlung der Ertragsteuerbelastung wurde in Rz. 498 des AEAStG 2023 klargestellt, dass die Verrechnung passiver Einkünfte einer Gesellschaft mit Verlusten einer anderen Gesellschaft im Rahmen eines ausländischen Gruppenbesteuerungssystems nicht zur Niedrigbesteuerung führt.

Keine Erleichterung bei der umstrittenen Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG

› Bei der umstrittenen Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG hat die Finanzverwaltung zahlreiche kritische Einlassungen nicht aufgegriffen und den AEAStG 2023 im Wesentlichen in der Fassung des AEAStG-Entwurfs vom 19.07.2023 in Kraft gesetzt. So bleibt es in Rz. 1002 dabei, dass § 20 Abs. 2 AStG bei ausländischen Personengesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters zum Wechsel von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode führen soll. Demgegenüber hat das FG Düsseldorf am 18.04.2023 geurteilt, dass die Switch-Over-Klausel nur bei Mehrheitsbeteiligungen an ausländischen Personengesellschaften Anwendung finden kann (AZ: 6 K 3278/19 K – anhängige Revision beim BFH unter AZ: I R 28/23 – und AZ: 6 K 501/20 K – anhängige Revision beim BFH unter AZ: I R 29/23). Sehr kritisch zu sehen ist ferner, dass der Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG in Switch-Over-Fällen nicht eröffnet sein soll (Rz. 1005) sowie dass die Switch-Over-Klausel ausschließlich bei Gewinnen, nicht hingegen bei Verlusten anwendbar sein soll (Rz. 1014).

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

7c | Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft |

Deutschland

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

Key Facts

- Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung, ohne sie jedoch substantiell zu konkretisieren.
- Die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Verlusten der ausländischen Tochter ist dem BFH zufolge nach Unionsgrundsätzen allenfalls im Finalitätsjahr geboten.
- Voraussetzung sei jedenfalls eine faktisch gelebte Organschaft (tatsächliche Übernahme der Verluste der ausländischen Tochter durch die inländische Mutter), woran es im Urteilsfall fehlte.

BFH vom 09.08.2023 (AZ: I R 26/19)

Mit Urteil vom 09.08.2023 hatte der BFH über die Frage einer grenzüberschreitenden Verrechnung von Verlusten zwischen einer ausländischen Tochtergesellschaft und ihrer inländischen Muttergesellschaft zu entscheiden.

Urteilsfall

Im Streitfall ist die Klägerin, eine GmbH mit Sitz im Inland, die alleinige Gesellschafterin und Muttergesellschaft einer ausländischen Tochtergesellschaft (s.a.r.l.) mit Sitz in Frankreich. Die s.a.r.l. erwirtschaftete seit Jahren Verluste. Auch im Streitjahr 2012 wurde ein Verlust erwirtschaftet. Gemäß Gesellschafterbeschluss vom 30.10.2012 sollte die s.a.r.l. ohne Liquidation aufgelöst werden durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die inländische Muttergesellschaft gemäß Art. 18445-5 des französischen Code Civil.

Bis zur Einstellung des tatsächlichen Geschäftsbetriebs wurde die s.a.r.l. weiterhin von der Klägerin mit Waren beliefert. Allerdings zahlte die s.a.r.l. nicht auf die ausstehenden Forderungen. Auch erfolgten seitens der Klägerin keine Beitreibungsmaßnahmen. Vielmehr nahm die Klägerin bereits im Jahresabschluss zum 31.12.2009 Wertberichtigungen auf die ausstehenden Forderungen i.H.d. bilanzierten Fehlbetrags der s.a.r.l. vor. Zudem kam es zum 31.12.2010 zu einer Abschreibung der noch bilanzierten Forderungen seitens der Klägerin. Begründet wurde dies mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs. Nichtsdestotrotz lieferte die Klägerin auch in den Jahren 2011 und 2012 weiterhin Waren an die s.a.r.l. und schrieb die entsprechenden Forderungen jeweils am Jahresende ab. Die kumulierten Forderungsabschreibungen wurden jeweils am Ende des Jahres außerbilanziell hinzugerechnet. Im Rahmen ihrer Gewinnermittlung für 2011 brachte die Klägerin den von der s.a.r.l. im Jahr 2011 erwirtschafteten Verlust in Abzug und gab eine entsprechende Körperschaftsteuererklärung ab, auf deren Grundlage sie zunächst erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Im Rahmen der Außenprüfung ergingen dann aber geänderte Bescheide für 2011. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, dass die berücksichtigten Verluste den Gewinn der Klägerin nicht mindern dürften. Nach erfolglosem Einspruch der Klägerin erhob diese Klage beim FG Schleswig-Holstein. Nach Hinweis des Berichterstatters, dass eine Verlustberücksichtigung allenfalls in 2012 in Betracht kommt, kam es übereinstimmend bei allen Beteiligten zum Ruhen des Klageverfahrens. Aufgrund des Hinweises des Berichterstatters berücksichtigte die Klägerin somit in der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung 2012 die Verluste der ausländischen Tochter. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und begründete dies damit, dass die Erfassung auf Ebene der Klägerin weder auf Grundlage des nationalen Rechts noch nach Unionsrecht in Betracht komme. Die dagegen gerichtete Klage wurde vom FG Schleswig-Holstein als unbegründet abgewiesen.

Keine Organschaft nach nationalem Recht

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt und die Revision zurückgewiesen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. setze eine ertragsteuerliche Organschaft einen Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Abs. 1 AktG voraus. Über § 17 KStG könne die Organgesellschaft zwar u.a. eine EU-/EWR-Kapitalgesellschaft auch mit Sitz im Ausland sein, wenn sie die Geschäftsleitung in Deutschland hat. Im Streitfall sei aber zwischen der Klägerin und der

s.a.r.l., die nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft ist, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte, keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden.

Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung nach Unionsrecht allenfalls im Finalitätsjahr geboten und dies auch nur bei faktisch gelebter Organschaft

Der BFH hat die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, die er grundsätzlich nur im Finalitätsjahr in Betracht zieht (hier: 2012), auch nicht nach Unionsrecht angeordnet, da die Organschaft – ungeachtet des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags – nicht faktisch gelebt worden sei. Denn die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste seien von der Muttergesellschaft nicht tatsächlich getragen worden. Vielmehr habe die Klägerin der s.a.r.l. fortwährend Fremdkapital in Gestalt von kreditierten Warenlieferungen (und nicht: Eigenkapital) zur Verfügung gestellt.

Die Entscheidung des BFH überrascht nicht. Sie ist aber insofern erfreulich für die Praxis, als der I. Senat (erneut) klarstellt, dass eine grenzüberschreitende Verlustnutzung nach Unionsgrundsätzen nur im Finalitätsjahr der Tochtergesellschaft in Betracht kommt und außerdem nur bei faktisch gelebter Organschaft, also dauerhaft übernommenen Verlusten.

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

Deutschland

7d | Kostenbasis, Kostenaufschläge und Übertragung von Kundenbeziehungen bei verbundenen Auftragsfertigern | *Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Mark Heitfeldt, beide Düsseldorf*

Key Facts

- An einen Auftragsfertiger geliefertes Vormaterial darf nicht Teil der zu vergütenden Kostenbasis werden, wenn er keinen Wertschöpfungsbeitrag zum strategischen Beschaffungsprozess leistet und dieses an den Auftraggeber zurückverkauft.
- Dies gilt auch, wenn der Auftragsfertiger zivilrechtlicher Eigentümer des Materials geworden ist.
- Kostenaufschlagssätze, die von Finanzverwaltung und Finanzgerichten verwendet werden, müssen der Höhe nach nachvollziehbar sein.
- Die Produktion für einen Kunden stellt grundsätzlich noch keinen organischen Teil im Sinne der Funktionsverlagerungsordnung dar.

In seinem Urteil hat der BFH zu einigen grundsätzlichen Verrechnungspreisfragen Stellung genommen.

Vormaterial als Teil der Kostenbasis

Im Rahmen der Außenprüfung vertrat ein Fachprüfer für Auslandsbeziehungen die Auffassung, dass die ausländische Schwestergesellschaft als Lohnfertiger nach der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten sei. Der BFH hat in seiner Entscheidung nicht beanstandet, dass die Kostenbasis bei verbundenen Lohnfertigern keine Materialkosten enthalten sollte, wenn diese keinen wertschöpfenden Beitrag zum strategischen Beschaffungsprozess leisten. Dies gilt demnach nicht nur für die Beistellung von Vormaterial, sondern auch dann, wenn der Auftragsfertiger – wie im Streitfall – zivilrechtlicher Eigentümer des Vormaterials wird und dieses im Rahmen der Endprodukte vom Auftraggeber wieder übernommen wird.

BFH vom 09.08.2023 (AZ: I R 54/19)

Am 14.12.2023 wurde das Urteil des BFH vom 09.08.2023 zur Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine ausländische Schwestergesellschaft veröffentlicht. Dieses Urteil des BFH erging in der Revision gegen das Urteil des FG München vom 26.11.2019 (AZ: 6 K 1918/16). Hintergrund war die Gründung einer Schwestergesellschaft einer deutschen GmbH in Bosnien-Herzegowina, die als Lohnfertiger bestimmte Produktionsschritte übernahm.

Nachvollziehbarkeit von Kostenaufschlagssätzen

Darüber hinaus traf der BFH Aussagen zur Nachvollziehbarkeit der im Streitfall von der Finanzverwaltung und dem Finanzgericht angesetzten Gewinnaufschlägen für die Warenbezüge von der ausländischen Schwestergesellschaft. Der BFH konnte die angesetzten Gewinnaufschläge der Höhe nach nicht nachvollziehen. Das Finanzamt hatte sich im Festsetzungs- und Klageverfahren auf „allgemeine Erfahrung" und durch Internet-Recherchen entdeckte

Artikel über Automobilzulieferer berufen. Bereits das Finanzgericht hatte in der Vorinstanz erkennen lassen, dass dies als Begründung nicht ausreiche. Der BFH verwies hier auf die fehlende Analyse hinsichtlich der Vergleichbarkeit der dort berücksichtigten Unternehmen. Dennoch hielt das Finanzgericht an diesem Gewinnzuschlag fest und ergänzte ihn durch eigene Schätzungen. Auch diese ergänzende Schätzung des Finanzgerichts ist nach Auffassung des BFH nicht ausreichend. Insofern müsse das Finanzgericht unternehmensinterne Fremdvergleichswerte oder – in Ermangelung solcher – möglicherweise eine Benchmarking-Studie zur Begründung heranziehen. Dies solle ggf. unter Einbeziehung eines Sachverständigen erfolgen.

Unentgeltliche Übertragung einzelner Kundenbeziehungen

Die ausländische Schwestergesellschaft erzielte später eigene Umsätze durch Verkäufe an eine Fremdfirma, die vorher Kunde der deutschen Schwestergesellschaft war. Dies wurde bereits vom Finanzgericht nicht als Funktionsverlagerung gewertet. Der BFH stellte in Bezug zum Sachverhalt heraus, dass die Produktion für einen einzelnen Kunden in diesem Fall kein organischer Teil des Unternehmens i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV ist und somit keine Funktion vorliege, womit eine Funktionsverlagerung ausscheide. Es sei jedoch zu prüfen, ob ein fremder Dritter für die Übertragung der Kundenbeziehung ein Entgelt verlangt hätte. Insoweit die Übertragung unentgeltlich erfolgte, könnte in diesem Fall eine vGA vorgelegen haben.

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

7e | Entwurf eines Anwendungsschreibens zum Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) | *Autorin: StBin Janina Seitz, Hamburg*

Deutschland

Key Facts

- Das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) setzt EU-Recht in deutsches Recht um und zielt darauf ab, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb zu bekämpfen.
- Das Gesetz umfasst Maßnahmen wie die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, Quellensteuermaßnahmen, das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs, sowie Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsverkäufen.
- Ziel dieses Gesetzes ist es, nicht kooperierende Staaten oder Hoheitsgebiete zur Kooperation zu bewegen, um insbesondere der steuerschädlichen Nutzung von Briefkastengesellschaften entgegenzuwirken.
- Die Anwendung des Gesetzes erfolgt anhand der EU-Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete und der Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV).

Aktualisierung der EU-Blacklist/ schwarzen Liste

Der Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) hat zuletzt am 20.02.2024 die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (die sog. EU-Blacklist) aktualisiert. Basierend auf der zweimal jährlich aktualisierten EU-Blacklist wird die Steueroasen-Abwehrverordnung einmal jährlich geändert. Die Anpassung der EU-Blacklist erfolgt in der Regel im Februar und im Oktober. Mit der letzten Aktualisierung wurden die Bahamas, Belize, die Seychellen sowie die Turks- und Caicosinseln von der Liste gestrichen. Im Oktober 2023 wurde die schwarze Liste um die Länder Antigua und Barbuda, Belize und die Seychellen ergänzt. Im Februar 2023 wurde bereits Russland auf die Liste genommen. Die Britischen Jungferninseln, Costa Rica und die Marshallinseln wurden zugleich im Oktober 2023 von der Liste gestrichen. Gegenwärtig umfasst die EU-Blacklist zwölf Länder und Gebiete.

Am 30.11.2023 hat das BMF den Entwurf eines Schreibens zu wesentlichen Anwendungs- und Auslegungsfragen des Steueroasen-Abwehrgesetzes veröffentlicht. Dem BMF-Entwurf sind u. a. folgende Aussagen zu entnehmen:

BMF-Entwurf vom 30.11.2023

- Die Abwehrmaßnahmen finden prinzipiell ab Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der StAbwV Anwendung, in der das betreffende Steuerhoheitsgebiet genannt wurde. Eine verzögerte Anwendung ist jedoch für das Verbot des Betriebsausga-

ben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG) und für Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) vorgesehen. Gemäß dem BMF-Entwurf ist hierbei erforderlich, dass das betreffende nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet durchgängig bis zu dem späteren Anwendungszeitpunkt in der StAbwV genannt wurde.

- Zur Anwendung der Regelungen der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung und der Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§§ 9 und 11 StAbwG) führt der BMF-Entwurf aus, dass ein Beteiligungsverhältnis i.S.d. § 7 StAbwG auch bei mittelbaren Beteiligungen gegeben ist.

- Die Anwendung des in § 10 StAbwG enthaltenen Einkünftekatalogs soll gegenüber den in § 49 Abs. 1 EStG genannten Einkünften subsidiär erfolgen.

- Soweit bereits inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen, soll der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG angeordnet werden, um so die Besteuerung sicherzustellen. Eine Anwendung von § 10 StAbwG entfällt in diesem Fall.

- Der BMF-Entwurf weist klarstellend darauf hin, dass die Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG) ebenfalls gelten können, wenn keine der in den §§ 8 bis 11 StAbwG normierten Abwehrmaßnahmen greift. Es ist lediglich entscheidend, ob ein Geschäftsvorgang nach § 7 StAbwG vorliegt. Zudem wird festgestellt, dass in Hinblick auf fremde Dritte gewisse Aufzeichnungen nicht zwingend erstellt und verlangt werden können.

Der BMF-Entwurf wurde an bestimmte Verbände zur Stellungnahme bis zum 09.01.2024 versandt.

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer

Am 09.01.2024 hat die Bundessteuerberaterkammer Stellung genommen. Generell begrüßt die Bundessteuerberaterkammer das Schreiben, da es einige wichtige Ausführungen zur Klärung und Beantwortung praxisrelevanter Fragen umfasst. Jedoch merkt die Kammer an, dass weiterhin dringender Klarstellungsbedarf besteht und der BMF-Entwurf entsprechend ergänzt werden sollte. Insbesondere befürwortet die Kammer die Klarstellung zu den gesteigerten Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG). Gleichwohl sollte diese Klarstellung dahingehend ergänzt werden, dass auch nahestehende Personen nicht zwingend alle Mitwirkungspflichten erfüllen können.

Zweite Verordnung zur Änderung der StAbwV

Am 15.12.2023 hat der Bundesrat der Zweiten Verordnung zur Änderung der StAbwV zugestimmt. In diesem Rahmen wurden die in § 2 StAbwV aufgeführten nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete an die EU-Blacklist (Stand: 17.10.2023) angepasst. Somit umfasst der § 2 StAbwV analog der EU-Liste zum 17.10.2023 16 Länder und Gebiete. Für die in 2023 neu aufgenommenen Länder gelten dementsprechend die Regelungen des StAbwG seit dem 01.01.2024. Bei der nächsten Änderung der StAbwV sind dann die Länder, die im Februar 2024 von der EU-Blacklist gestrichenen wurden, auch dort zu streichen.

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

Kurznews

7f | Aufhebung eines weiteren BFH-Urteils zur Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen |

Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Mark Heitfeldt, beide Düsseldorf

Deutschland

BVerfG vom 08.11.2023 (AZ: 2 BvR 1079/20)

Das BVerfG hat erneut ein BFH-Urteil zur fremdüblichen Verzinsung und § 1 AStG aufgehoben. Diesmal erklärte das BVerfG mit Beschluss vom 08.11.2023 das BFH-Urteil vom 14.08.2019 (AZ: I R 34/18) zur Einkünftekorrektur bei fehlender Besicherung von Konzerndarlehen für verfassungswidrig und wies den Fall an den BFH zurück. In dem aufgehobenen Urteil ging es um Teilwertabschreibungen auf eine unbesicherte Forderung aus einem Kontokorrentkredit. Eine deutsche OHG finanzierte ihre italienische Tochterkapitalgesellschaft ohne Sicherheiten. Der vereinbarte Zins lag durchschnittlich zwei Prozentpunkte über dem amtlichen Basiszinssatz. In den Streitjahren 2002 und 2004 verzichtete die OHG jeweils gegen Besserungsschein auf einen Teil dieser Forderung. Den geltend gemachten Aufwand aus der gewinnmindernden Teilwertabschreibung korrigierte das Finanzamt aufgrund der fehlenden Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch außerbilanzielle Hinzurechnung. Das FG Hessen gab der dagegen gerichteten Klage statt. Der I. Senat des BFH kam dagegen, auf Grundlage seiner geänderten Rechtsprechung seit den Urteilen vom 27.02.2019, zu einem anderen Ergebnis. Danach beschränke Art. 9 OECD-MA den Korrekturbereich gemäß § 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen (sog. Sperrwirkung), sondern ermögliche auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung bzw. einer Teilwertabschreibung.

Begründung des BVerfG

Das BVerfG hat das BFH-Urteil aufgrund der Verletzung des grundrechtsgleichen Rechts auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen. Der BFH habe entgegen Art. 267 Abs. 3 AEUV von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen. Zwar habe sich der BFH in seiner Entscheidung auch mit dem Hornbach-Urteil des EuGH vom 31.05.2018 (Rs. C-382/16) auseinandergesetzt, die Relevanz aber mit unzutreffender Begründung verneint. Das angegriffene BFH-Urteil setze sich nicht mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur nach Maßgabe seiner Auslegung des § 1 AStG im Hinblick auf nicht besicherte Forderungen dem die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigenden Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dient.

Die Streitsache des ebenfalls vom BVerfG aufgehobenen BFH-Urteils vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16) zu § 1 AStG und fremdüblicher Verzinsung hat der BFH zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG Düsseldorf zurückverwiesen.

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

Kurznews

Deutschland

7g | Rechtfertigung der Fremdunüblichkeit von konzerninternen grenzüberschreitenden Garantie- und Patronatserklärungen in Folge des „Hornbach Baumarkt"-Urteils | *Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp, Mark Heitfeldt und Tabea Vonbrunn, alle Düsseldorf*

FG Rheinland-Pfalz vom 16.08.2023 (AZ: 1 K 1472/13)

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 16.08.2023 über die Rechtfertigung fremdunüblicher Bedingungen i.S.d. § 1 AStG 2003 von Garantie- und Patronatserklärungen für im EU-Ausland belegene verbundene Unternehmen durch wirtschaftliche Gründe befunden. Es handelt sich dabei um die Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 31.05.2018 zur Vorabfrage hinsichtlich der Europarechtskonformität von § 1 AStG (sog. „Hornbach Baumarkt"-Urteil).

Urteilsfall

Die Klägerin betreibt Baumärkte im In- und Ausland. Sie gab im Streitjahr 2003 unentgeltliche Garantien und Patronatserklärungen für ausländische Tochtergesellschaften ab, um deren Kapitalbedarf während einer Expansionsphase zu decken. Das Finanzamt erhöhte die steuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin gem. § 1 Abs. 1 AStG. Im Rahmen des anschließenden Klageverfahrens beim FG Rheinland-Pfalz machte die Gesellschaft geltend, dass die Korrekturnorm des § 1 AStG wegen der Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Sachverhalten gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit verstoße. Das Finanzgericht setzte das Verfahren aus und legte die Frage der Europarechtskonformität dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

EuGH vom 31.05.2018 (Rs. C-382/16)

Der EuGH entschied mit Urteil vom 31.05.2018 (Rs. C-382/16, „Hornbach Baumarkt"), dass eine notwendige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49,54 AEUV) vorliege, um eine ausgewogene Verteilung der Besteuerungsgrundlagen zu gewährleisten. Es müsse aber eine Nachweismöglichkeit für den Steuerpflichtigen bestehen, um mit dargelegten wirtschaftlichen Gründen eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigen zu können.

Nachweismöglichkeit in Bezug auf außersteuerliche Motive

Das FG Rheinland-Pfalz stellte nun fest, dass § 1 AStG dem Steuerpflichtigen keine solche Möglichkeit einräumt, die wirtschaftlichen Gründe für die Abweichung von fremdüblichen Bedingungen mit nahestehenden Personen im EU-Ausland nachzuweisen bzw. darzulegen. Dies verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit. § 1 AStG müsse gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt und somit dem Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit eröffnet werden. Wirtschaftliche Gründe, die ein Abweichen von fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen können, sind außersteuerliche Motive, die also zeigen, dass die Gründe für den Abschluss des Geschäfts nicht in der Erlangung eines Steuervorteils bestanden. Entscheidend hierbei ist die Qualität der angeführten wirtschaftlichen Gründe, welche zugleich von gewissem Gewicht sein müssen.

Im Streitfall überzeugten die wirtschaftlichen Gründe der Klägerin insbesondere im Zusammenhang mit ihrer Expansionsstrategie. Auch in den Steuersatzunterschieden seien keine konkreten steuerlichen Vorteile zu erkennen gewesen, war doch der Körperschaftsteuersatz in den Ländern der Tochtergesellschaften deutlich höher als in Deutschland. Des Weiteren differenzierte das Finanzgericht zwischen fremdunüblich niedrig verzinsten Darlehen, wodurch Vermögen an die Tochtergesellschaften in das Ausland transferiert wird, und Garantie- und Patronatserklärungen, bei welchen das Eigenkapital weiterhin uneingeschränkt im Inland verbleibt. Die Besteuerungsbefugnis Deutschlands blieb daher auch ohne eine Korrektur durch § 1 AStG unberührt. Damit hatte die Klägerin – mit Ausnahme der Drittstaatenfälle – Erfolg. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das Finanzgericht die Revision zum BFH zugelassen.

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

7h | Neues Rechnungsstellungssystem für japanische Umsatzsteuer (JCT) |

Japan

Autorin: Yuko Kobayashi, München

„Qualified Invoice System" (QIS)

Das neue Rechnungsstellungssystem „Qualified Invoice System" (QIS) ist in Japan gemäß dem japanischen Umsatzsteuergesetz („Japanese Consumption Tax" – JCT) seit dem 01.10.2023 in Kraft.

Im Rahmen des QIS kann ein japanischer Leistungsempfänger nur dann die 10 % japanische Umsatzsteuer auf Einkäufe als Vorsteuergutschrift in Anspruch nehmen, wenn er eine "qualifizierte Rechnung" des Lieferanten erhält, auf der seine QII-Nummer (Identifikationsnummer des qualifizierten Rechnungsausstellers) ausgewiesen ist.

Um "qualifizierte Rechnungen" an Kunden erstellen zu können und von der japanischen Steuerbehörde eine Identifikationsnummer (QII-Nummer) zu erhalten, muss sich ein ausländischer Lieferant

„Qualified Invoice Issuer" (QII)

(i) in Japan zur Umsatzsteuer registrieren und
(ii) als qualifizierter Rechnungsaussteller ("QII": Qualified Invoice Issuer) eintragen lassen.

Die Registrierung zur JCT und als QII ist, sofern die Registrierungsschwellen zur JCT nicht überschritten werden, nicht verpflichtend. In der Praxis verlangen japanische Unternehmen jedoch von ihren ausländischen Lieferanten regelmäßig eine Registrierung zur JCT und als QII, da sie anderenfalls für die von ihnen selbst zu veranlagende JCT grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug mehr hätten. Durch eine Übergangsregelung kann aber durch den japanischen Leistungsempfänger zumindest ein anteiliger Vorsteuerabzug (50 % bis 80 %) im Zeitraum vom 01.10.2023 bis zum 30.09.2029 geltend gemacht werden.

Steuerlicher Anreiz zur freiwilligen Registrierung

Im Zeitraum vom 01.10.2023 bis zum 30.09.2026 ist unabhängig vom Geschäftsjahr des betroffenen ausländischen Unternehmens mit der Steuerreform 2023 ein steuerlicher Anreiz für bislang noch nicht zur JCT in Japan registrierte ausländische Unternehmen eingeführt worden, sofern diese sich freiwillig zur JCT und als QII registrieren lassen: So müssen dann in diesem Zeitraum nur 20 % der tatsächlichen JCT auf den japanischen Umsatz bezahlt werden.

Beispiel:

- Japanischer Umsatz JPY 1 Mio. ⟶ reguläre JTC 10 % von JPY 1 Mio. = JPY 100 T.
- Tatsächlich zu zahlender Steuerbetrag ⟶ 20 % von JPY 100 T = JPY 20 T.
- Steuerersparnis: JPY 80 T.

Die freiwillige Registrierung ist für mindestens zwei Jahre bindend.

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

Kurznews

Luxemburg/Österreich/Schweden

Ratifikationsurkunden mit Bulgarien, Litauen, Luxemburg, Österreich und Schweden in 2023 ausgetauscht

7i | Änderungen der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland seit Jahresbeginn anzuwenden | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Noch Ende Dezember 2023 hat Deutschland die Ratifikationsurkunden zu den Änderungsprotokollen der DBA mit Bulgarien, Litauen, Luxemburg, Österreich und Schweden ausgetauscht. Damit sind die dort vereinbarten Änderungen grundsätzlich seit dem 01.01.2024 anzuwenden.

Mit den Änderungsprotokollen wurden insbesondere die beiderseitigen Auswahlentscheidungen zum Multilateralen Instrument implementiert, um Steuerumgehungen mittels DBA entgegenzuwirken. Durch die Änderungsprotokolle mit Luxemburg (vgl. WTS Journal 03/2023, S. 56) und Österreich (vgl. WTS Journal 03/2023, S. 58) wurden u.a. auch die sog. Grenzpendlerregelungen neu gefasst. Das Änderungsprotokoll mit Schweden hebt zudem diejenigen Passagen des bisherigen Abkommens auf, welche die Regelungen zur Besteuerung von Nachlässen, Erbschaften und Schenkungen betreffen.

Mit BMF-Schreiben vom 15.01.2024 wurde eine zwischen Deutschland und Luxemburg abgeschlossene Konsultationsvereinbarung vom 11.01.2024 zur einheitlichen Anwendung und Auslegung des DBA-Luxemburg in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 06.07.2023 veröffentlicht. Eine zwischen Deutschland und Österreich abgeschlossene Konsultationsvereinbarung vom 18./19.12.2023 zur einheitlichen Anwendung und Auslegung der neuen Grenzgängerregelung wurde mit BMF-Schreiben vom 20.12.2023 veröffentlicht (vgl. gesonderte Kurznews in diesem Heft, S. 56).

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

Marokko

Begriff der Territorialität vervollständigt

7j | Finanzgesetz 2024 | *Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und StBin Inken Taubenheim, Hamburg*

Das marokkanische Finanzgesetz 2024 trat am 01.01.2024 in Kraft. Als Novum wurde der Begriff der Territorialität vervollständigt. Danach gilt eine Dienstleistung u.a. auch dann als in Marokko erbracht, wenn sie von einer nicht in Marokko ansässigen Person ohne Niederlassung in Marokko in elektronischer Form an einen Kunden erbracht wird, der seinen Sitz in Marokko hat. Dies gilt ebenso im Verhältnis zu Kunden, die in Marokko beschränkt steuerpflichtig sind. Darüber hinaus muss jede nichtansässige Person ohne Niederlassung in Marokko, die Ferndienstleistungen in elektronischer Form an nicht steuerpflichtige Kunden erbringt, bis zum Ende eines jeden Monats eine Erklärung über den in Marokko erzielten Umsatz abgeben.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer galt bis 2023 für nicht ansässige Unternehmen ohne Niederlassung in Marokko das Reverse-Charge-Verfahren. Mit dem Finanzgesetz 2024 wurde das Verfahren des Umsatzsteuereinbehalts eingeführt. Die tatsächliche Umsetzung wird aller Voraussicht nach in einem Rundschreiben veröffentlicht werden. Wir werden entsprechend dazu berichten.

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

7k | Veröffentlichung des Berichts zu „Amount B" des „Pillar One" | OECD

Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Mark Heitfeldt, beide Düsseldorf

Key Facts

- OECD veröffentlicht Report zum sog. „vereinfachten und gestrafften Ansatz" für grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten.
- Vorgegebene operative Nettomargen abhängig von Industriegruppen und Faktorintensitäten.
- Aufnahme in die OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 als Anhang zu Kapitel IV.
- Anwendbarkeit abhängig von Entscheidung der einzelnen Staaten; angedachte Anwendung für Wirtschaftsjahre ab 01.01.2025.

Hintergrund

Am 19.02.2024 veröffentlichte das Inclusive Framework on BEPS der OECD/G20 den Bericht über den Amount B des Pillar One, der einen vereinfachten und gestrafften Ansatz („simplified and streamlined approach") für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten („baseline marketing and distribution activities") bei multinationalen Unternehmensgruppen vorsieht. Dabei handelt es sich um einen Teil der angestrebten Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, zu der auch die globale Mindestbesteuerung (Pillar Two, in Deutschland durch das MinStG eingeführt) gehört.

Aufnahme in die OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022

Der vereinfachte und gestraffte Ansatz wird als Anhang zu Kapitel IV in die OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 aufgenommen und soll von den Staaten für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen, angewandt werden können. Durch die Aufnahme in die OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 entsteht jedoch keine Verpflichtung der Staaten zur Anwendung. Insofern ist noch unklar, welche Staaten den Ansatz tatsächlich einführen werden. Die Anwendung kann von den Staaten entweder verpflichtend oder als Optionsmöglichkeit eingeführt werden. Bei Anwendung des Ansatzes kann auf Benchmarking-Studien für die entsprechende Vertriebstransaktion verzichtet werden. Dadurch soll die Zahl der Verrechnungspreisstreitigkeiten in diesem Bereich signifikant reduziert werden.

Rückgriff auf die transaktionsbezogene Nettomargenmethode und eine „Pricing Matrix"

Im Rahmen des vereinfachten und einheitlichen Ansatzes kann für die Bestimmung von fremdüblichen operativen Margen für grundlegende Marke-

ting- und Vertriebstätigkeiten auf die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM) und eine „Pricing Matrix" zurückgegriffen werden. Die dort enthaltenen Margen wurden von der OECD auf Basis einer globalen Benchmarking-Studie ermittelt und sollen jährlich aktualisiert werden. Als grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten werden solche Transaktionen definiert, bei denen ein Händler Waren von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen für den Großhandelsvertrieb an nicht verbundene Parteien bezieht sowie Transaktionen, bei denen ein Handelsvertreter oder Kommissionär am Großhandelsvertrieb von Waren eines oder mehrerer verbundener Unternehmen an unabhängige Parteien beteiligt ist. Die Transaktion muss dabei verlässlich durch die TNMM bepreist werden können. In Ausnahmefällen kann auch ein interner Preisvergleich herangezogen werden. Weiterhin sind jährliche Grenzen von Betriebsausgaben im Vergleich zu Umsatzerlösen zu beachten. Transaktionen, die immaterielle Güter, Dienstleistungen oder bestimmte Rohstoffe beinhalten oder bei denen das Unternehmen einzigartige und wertvolle Wertschöpfungsbeiträge leistet, sind von der Anwendung ausgeschlossen.

Grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten

Das Inclusive Framework arbeitet bis zum 31.03.2024 an einem zusätzlichen optionalen qualitativen Scoping-Kriterium, welches die Staaten als zusätzlichen Schritt anwenden können, um bestimmte nicht-grundlegende Vertriebstätigkeiten von der Anwendung auszuschließen.

Inclusive Framework arbeitet an zusätzlichem optionalen qualitativen Scoping-Kriterium

In der veröffentlichten „Pricing Matrix" sind operative Margen vorgegeben, die durch einen Dreischritt ausgewählt werden. Im ersten Schritt wird nach drei festgelegten Industriegruppen unterschieden. Diese Gruppen enthalten jeweils verschiedene Industrien und Industriezweige. Im zweiten Schritt wird nach bestimmten „Faktorintensitäten" unterschieden. Dies beinhaltet die Abgrenzung nach unterschiedlich hohen Verhältnissen des Nettobetriebsvermögens zu den Umsatzerlösen („net operating asset intensity", „OAS") und der Betriebsausgaben zu den Umsatzerlösen („operating expense intensity", „OES"), mit einer Kategorisierung von A bis E. Im dritten Schritt wird die sich im Schnittpunkt Industriegruppe und Faktorintensität ergebende operative Marge ausgewählt und angewandt. Die operativen Margen reichen von 1,5 % bis 5,5 %. Der einzelne verwendete Wert lässt sich als Bandbreite von -0,5 % bis +0,5 % anwenden. Eine Eingruppierung nach Industriegruppe 1 und Faktorintensität B würde somit eine Bandbreite von 2,5 % bis 3,5 % ergeben. Es soll dann ex post überprüft werden, ob die operative Marge des Unternehmens in der relevanten Bandbreite liegt. Anschließend ist die Prüfung eines Begrenzungsrahmens vorgesehen („operating expense cap" und „operating expense collar"). Sollte für bestimmte Jurisdiktionen eine geringe Datenverfügbarkeit vorliegen, sind weitere Anpassungen auf Basis des Länder-Kredit-Ratings vorgesehen.

„Pricing Matrix"

Die Anwendung des vereinfachten und gestrafften Ansatzes soll von den Unternehmen in den Local Files dokumentiert werden. Dabei sollen auch schriftliche Verträge vorgelegt werden. Auch die Informationen des Master Files sollen hinsichtlich der Beurteilung der Anwendung berücksichtigt werden. Soweit die Anwendung in einem Staat optional ist, soll diese jedoch mindestens drei Jahre lang vollzogen werden. Sollte es in Anwendungsfällen zu Verständigungsverfahren kommen, kann man sich im Verfahren nicht auf den vereinfachten und gestrafften Ansatz berufen, soweit ein beteiligtes Land diesen Ansatz nicht zur Anwendung zulässt. Insoweit ist fraglich, ob die angedachte Reduktion von Steuerstreitigkeiten tatsächlich erreicht werden kann. Allerdings sollte der Ankereffekt aus der von der OECD vorgelegten Matrix von 1 % bis 6 % operativer Marge für Vertriebsaktivitäten nicht unterschätzt werden, so dass erwartet werden kann, dass unabhängig von einer tatsächlichen Option für diesen vereinfachten Ansatz, Margen außerhalb dieser Bandbreite in der Praxis gut begründet werden müssen.

Anwendung und Dokumentation

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

7I | Update Pillar Two – Überblick zum Stand der weltweiten Umsetzung | OECD

Autoren: StB Lars Behrendt, Hamburg, und RAin (Syndikus)/StBin Kelly Schulden, LL.M., München

Key Facts

- Mit Pillar Two kommen komplexe legislative und administrative Anforderungen auf die Unternehmen und die Finanzverwaltungen der Länder zu. Dies zeigt aktuell die nur schrittweise und länderspezifische Implementierung von Pillar Two, die zu einer globalen Ungleichheit der Rechtsanwendung führt.
- In der EU haben bisher 18 der insgesamt 27 Mitgliedstaaten die Regelungen zu Pillar Two eingeführt. Neun Mitgliedstaaten wurden - mangels Implementierung zum 31.12.2023 – von der EU-Kommission „verwarnt".
- Insbesondere wegen der unterschiedlichen Ausgestaltung der QDMTT sowie der (permanenten) QDMTT Safe Harbour Regelungen in den einzelnen Ländern droht ein globaler Flickenteppich.

Die Herausforderungen und Unsicherheiten der globalen Umsetzung von Pillar Two

Die Initiative zur Einführung einer globalen Mindeststeuer für multinationale Unternehmen (Pillar Two) wurde mit großer Hoffnung auf eine gerechtere Steuerlandschaft und die Eindämmung von Steuervermeidungsstrategien überwiegend begrüßt. Doch trotz des ursprünglich breiten Konsenses unter den G20- und OECD-Ländern gestaltet sich die weltweite Umsetzung dieser Regelung als komplex und ungleichmäßig.

Globale Ungleichheit in der Umsetzung

Bislang haben nur relativ wenige Länder Pillar Two tatsächlich in nationales Recht umgesetzt, um es effektiv ab dem Jahr 2024 anzuwenden. Überwiegend haben europäische Länder (innerhalb und außerhalb der EU), wie beispielsweise Belgien, Deutschland, Frankreich, Norwegen, Österreich, Schweden, Schweiz, Großbritannien und Ungarn, bereits ein finales Gesetz verabschiedet. Ein solches findet sich außerhalb der EU lediglich vereinzelt in Ländern wie Japan, Südkorea und Vietnam. Hervorzuheben ist dabei, dass Pillar Two in den meisten Ländern mit einer nationalen Ergänzungssteuer, der sog. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT), implementiert wurde. Hierbei handelt es sich um einen Mechanismus, der es Ländern erlaubt, die Mindeststeuer bereits in ihrem Land zu erheben. Dies ist besonders relevant in Situationen, in denen die Einkünfte eines Unternehmens in einem Land ansonsten unter diesem Mindestsatz besteuert würden. Auch Deutschland hat in §§ 90 ff. MinStG eine solche QDMTT eingeführt, sodass die Top-up Tax von in Deutschland ansässigen Konzerngesellschaften selbst erhoben wird und somit schon lokal eine Besteuerung in Höhe des globalen Mindestsatzes sichergestellt werden kann.

Zukünftige Umsetzungspläne und Unsicherheiten

Andere Jurisdiktionen haben dagegen einen eher zögerlichen bzw. gar ablehnenden Ansatz. So haben Singapur, Guernsey, Gibraltar und Isle of Man eine künftige Implementierung angekündigt, teilweise jedoch mit Verzögerungen (z.B. ab 2025). Die beiden größten Volkswirtschaften der Welt – USA und China – sowie auch Indien werden indes zumindest kurzfristig keine Umsetzung vollziehen. Dieser Umstand wird sicherlich in naher Zukunft zu unausweichlichen zwischenstaatlichen Steuerkonflikten führen.

Die EU und die Herausforderungen bei der Umsetzung von Pillar Two

Selbst innerhalb der EU, in der die Mitgliedstaaten die Richtlinie (EU) 2022/2523 bis zum 31.12.2023 in nationales Recht hätten umsetzen müssen, gibt es Länder, die noch nicht einmal einen Gesetzesvorschlag präsentiert haben. Dies wird offensichtlich auch von der EU-Kommission gesehen, die kürzlich neun Mitgliedstaaten verwarnt hat, weil sie nicht über ihre Fortschritte bei der Umsetzung einer Richtlinie zur Einführung der globalen Mindeststeuer für Unternehmen berichtet haben. Diese Länder, darunter Zypern, Griechenland, Spanien, Polen und Portugal, haben die erforderlichen Maßnahmen zur Umsetzung der Richtlinie nicht bis zum Stichtag am 31.12.2023 kommuniziert. Während Spanien und Griechenland kürzlich mit der Annahme der Richtlinie begonnen haben, haben andere Länder wie Estland, Lettland, Litauen, Malta und die Slowakei von der Option nach

Art. 50 der Richtlinie (EU) 2022/2523 Gebrauch gemacht, wonach die Anwendung der IIR bzw. UTPR (bis zu sechs Jahren) aufgeschoben wird (siehe hierzu Bekanntmachung der EU-Kommission vom 12.12.2023).

Verschiedene Rechnungslegungsstandards bei der Berechnung der QDMTT

Nicht nur im Hinblick auf die verschiedenen nationalen Erstanwendungszeitpunkte von Pillar Two gibt es Unterschiede. Auch hinsichtlich der konkreten nationalen Ausgestaltung der QDMTT müssen sich die Steuerpflichtigen mit den jeweils abweichenden lokalen Gesetzen auseinandersetzen. So sind z.B. mit Bezug auf die Bestimmungen bezüglich des Rechnungslegungsstandards, der für die Berechnung der QDMTT verwendet werden soll, länderspezifische Besonderheiten zu beachten:

- Deutschland, Österreich und Finnland haben sich im Einklang mit Art. 3.1 der OECD Model Rules dafür entschieden, die QDMTT auf der Grundlage des für Zwecke des konsolidierten Jahresabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards zu berechnen, es sei denn, die Verwendung solcher Abschlüsse ist nach vernünftigem Ermessen nicht praktikabel.

- Ungarn, Irland, Italien, Luxemburg und die Niederlande haben sich entschieden, die QDMTT unter gewissen Voraussetzungen zwingend auf der Grundlage lokaler Rechnungslegungsstandards zu berechnen. Dies erfordert unter anderem, dass alle lokalen Konzerngesellschaften ihre Abschlüsse nach einem solchen lokalen Standard erstellen und dass deren Geschäftsjahr mit dem konsolidierten Jahresabschluss der obersten Muttergesellschaft übereinstimmt.

- Andere Länder, z.B. Frankreich und Schweden, wiederum gewähren den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, welchen Rechnungslegungsstandard (entweder den des Konzernabschlusses oder einen lokalen) sie für die Berechnung der QDMTT verwenden möchten.

Anwendung des QDMTT Safe Harbour

Ein weiterer entscheidender Aspekt bei der Anwendung der QDMTT ist die Prüfung, ob auf Ebene der obersten Muttergesellschaft (d.h. in ihrem Ansässigkeitsstaat) ein sog. permanenter QDMTT Safe Harbour genutzt werden kann oder ob die QDMTT zumindest angerechnet werden kann. Diese Mechanismen sind konzipiert, um eine Doppelbelastung mit einer QDMTT einerseits und mit einer zusätzlichen Ergänzungssteuer im Land der obersten Muttergesellschaft andererseits zu vermeiden. Die Details dieser Regelungen können indes von Land zu Land variieren.

Insbesondere unterscheiden sich die Rechtsvorschriften in Bezug auf die Bestimmungen, die einen (permanenten) Safe Harbour für QDMTTs zulassen, d.h. dass die Ergänzungssteuer nur in Bezug auf Länder, die bestimmte Kriterien in Bezug auf die Gestaltung ihrer QDMTTs erfüllen, als Null gilt:

- Einige Länder, wie z.B. Deutschland, Ungarn, Österreich, sehen einen permanenten Safe Harbour für QDMTT vor, wenn die QDMTT in dem betreffenden anderen Land die in den OECD-Verwaltungsleitlinien vom Juli 2023 festgelegten Bedingungen erfüllt.

- Andere Länder, wie z.B. Italien, Frankreich, Kroatien, bieten einen Safe Harbour an, der mit Art. 11 Abs. 2 der EU-Mindeststeuerrichtlinie übereinstimmt, der weiter gefasst ist als die OECD-Regelungen zu dem QDMTT-Safe Harbour.

Diese teilweise unterschiedlichen Entwicklungen bei der Implementierung von Pillar Two erschweren es Unternehmen, den Überblick zu behalten, um auf dieser Basis global wirksame Pillar Two Compliance Prozesse zu etablieren.

Insbesondere aus der Umsetzung der QDMTT resultieren verschiedene Herausforderungen, darunter die Komplexität der Berechnungen, die Notwendigkeit einer Koordination zwischen verschiedenen Ländern und die potenzielle Notwendigkeit von Anpassungen an lokale Rechnungslegungsstandards.

Es droht somit ein internationaler Pillar Two-Flickenteppich bzw. ist ein solcher bereits Realität. Die betroffenen Unternehmen sollten die weitere Rechtsentwicklung genau im Auge behalten, um ihre bestehenden Steuerverpflichtungen erfüllen zu können.

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

RAin (Syndikus)/ StBin Kelly Schulden, LL.M., München, kelly.schulden@wts.de

Kurznews

7m | Administrative Guidance zu Pillar Two vom 18.12.2023 – Weiterer Handlungsbedarf für Unternehmen | *Autoren: StB Christian Schiessl und RAin (Syndikus)/StBin Kelly Schulden, LL.M., beide München*

OECD

Administrative Guidance vom 18.12.2023

Die OECD hat am 18.12.2023 ihre dritte „Administrative Guidance" („AG Dezember 2023") zu Pillar Two veröffentlicht, insbesondere zur weiteren Klarstellung verschiedener Aspekte der GloBE-Regelungen und mit detaillierten Erläuterungen zur Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour. Eine Umsetzung der Regelungen aus der AG Dezember 2023 in das MinStG ist derzeit noch nicht erfolgt. Dennoch lassen sich für betroffene Unternehmen u.a. folgende Handlungsanweisungen für ausgewählte Aspekte ableiten:

Voraussetzungen für die Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour

- Für die Anwendung des Transitional CbCR Safe Harbour:
  - Analyse der Qualified Financial Statements („QFS") hinsichtlich etwaiger unzulässiger Anpassungen wie beispielsweise Verrechnungspreisanpassungen.
  - Analyse etwaiger Kaufpreisanpassungen (sog. „PPA Adjustments", die in definierten Ausnahmefällen zu korrigieren sind).
  - Sicherstellung der Nutzung einheitlicher Datengrundlagen, wie beispielsweise der sog. QFS der obersten Muttergesellschaft sowie Verwendung derselben Art von QFS pro Land bzw. innerhalb eines Landes je „Blended Group".
  - Analyse der Datengrundlagen (insb. Profit/Loss before Income Tax und Simplified Covered Taxes) und eines Korrekturbedarfs hinsichtlich sog. „Hybrid Arbitrage Arrangements".

Ermittlung der Umsatzgrenze § 1 MinStG

- Für die Ermittlung der Umsatzgrenze nach § 1 MinStG gilt es anhand der AG Dezember 2023 zu analysieren, welche Posten unter „Umsatzerlöse" im Konzernabschluss ausgewiesen werden, da die AG Dezember 2023 an die weitergehend definierten CbCR-Regelungen anknüpft.

Regelungen für abweichende Wirtschafts- bzw. Steuerjahre

- Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist zu prüfen, welche Finanzdaten in die GloBE-Berechnungen mit einfließen. Bei Abweichung zwischen Wirtschaftsjahr und Steuerjahr ist zu ermitteln, welcher Betrag der erfassten Steuern in der GloBE-Berechnung zu berücksichtigen ist.

Ermittlung der „GloBE Jurisdictional ETR" nach AG Februar 2023

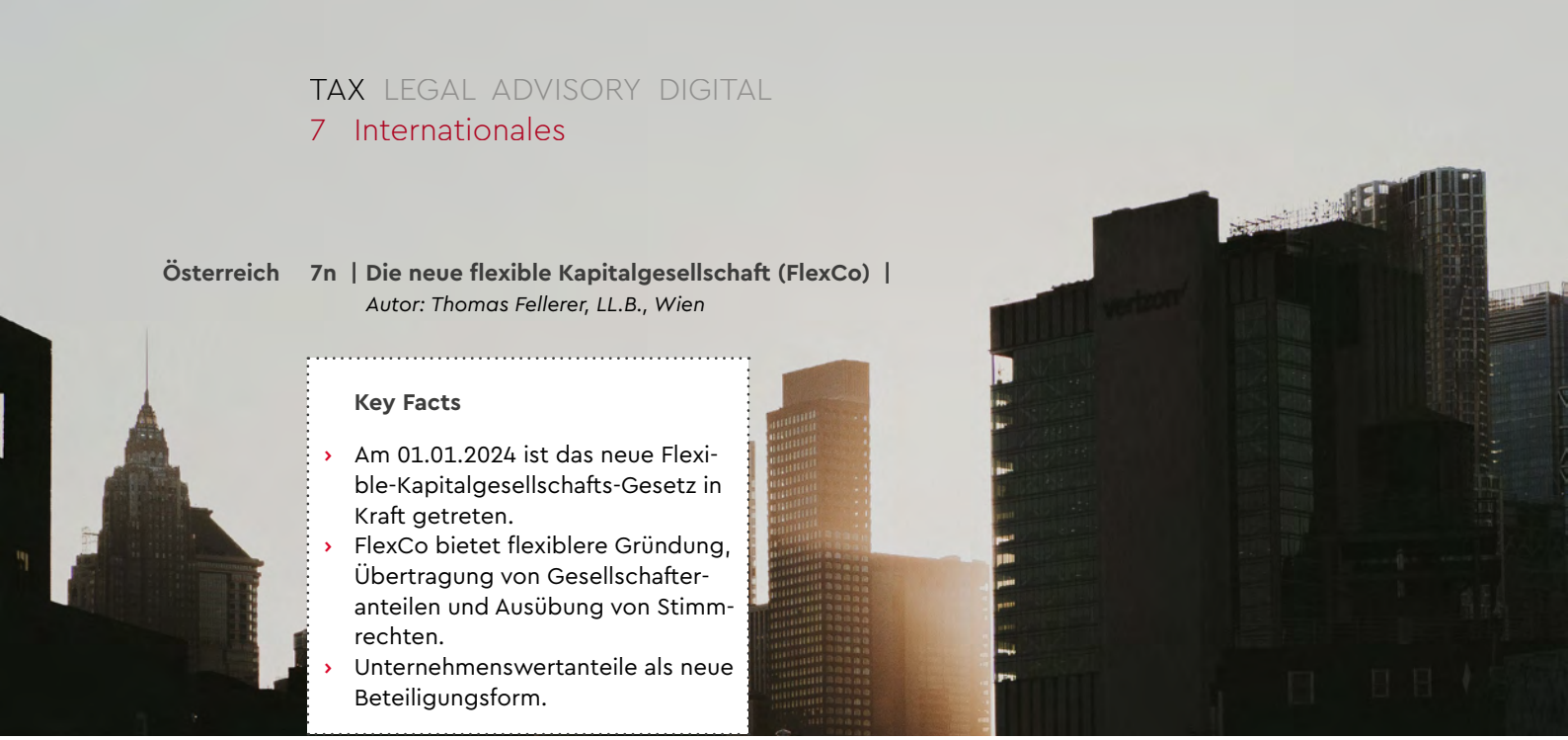
- Für Unternehmen, welche von der U.S. GILTI oder anderen gemischten Hinzurechnungsbesteuerungssystemen erfasst werden, sind umfangreiche Allokationsregelungen dieser Hinzurechnungssteuern zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist zu analysieren, ob und auf welcher Datengrundlage die für die Allokationsregelung erforderliche GloBE Jurisdictional ETR zu berechnen ist.

Safe Harbour für vereinfachte Berechnungen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten

- Analyse der Voraussetzungen einer Inanspruchnahme von vereinfachten Berechnungen für unwesentliche Geschäftseinheiten (insb. zu verwendende Datengrundlage).

Die AG Dezember 2023 soll im Jahr 2024 in eine überarbeitete Version des OECD-Kommentars aufgenommen werden. Das Inclusive Framework kündigte ferner an, weitere konkretisierende Leitlinien veröffentlichen zu wollen.

Ihr Kontakt
StB Christian Schiessl, München, christian.schiessl@wts.de



Österreich 7n | Die neue flexible Kapitalgesellschaft (FlexCo) |

Autor: Thomas Fellerer, LL.B., Wien

Key Facts

- Am 01.01.2024 ist das neue Flexible-Kapitalgesellschafts-Gesetz in Kraft getreten.
- FlexCo bietet flexiblere Gründung, Übertragung von Gesellschafteranteilen und Ausübung von Stimmrechten.
- Unternehmenswertanteile als neue Beteiligungsform.

Die FlexCo

Seit 01.01.2024 ist die im Regierungsprogramm lange angekündigte neue Kapitalgesellschaftsform, die flexible Kapitalgesellschaft (FlexCo), Realität geworden. Diese rechtliche Innovation spiegelt das Bestreben wider, eine dynamische und international wettbewerbsfähige Option für Startups und Gründer in ihren frühen Phasen zu schaffen. Basierend auf dem österreichischen GmbH-Recht integriert die FlexCo Elemente des Aktienrechts, um den Bedürfnissen schnell wachsender Unternehmen besser gerecht zu werden. Die FlexCo wird als Hybridform zwischen GmbH und Aktiengesellschaft betrachtet und zielt darauf ab, besonders für internationale Venture-Capital-Investoren attraktiv zu sein. Das FlexKapGG ist grundsätzlich ein eigenes Bundesgesetz, aber trotzdem bloß als Ergänzung zum GmbH-Gesetz konzipiert. Daher ist die FlexCo rechtlich näher der GmbH als der AG einzuordnen.

Mindestkapital und Stammeinlage

Das Mindestkapital zur Gründung einer FlexCo beträgt € 10.000 gemäß der neuen Regelung des § 9a öGmbHG. Mit der Einführung des FlexKapGG wurde auch das Mindeststammkapital der GmbH von € 35.000 auf € 10.000 reduziert. Infolgedessen wurde das Konzept der gründungsprivilegierten GmbH eingestellt. Die effektive Einzahlungsverpflichtung beschränkt sich auf die Hälfte des Stammkapitals (somit € 5.000 bei € 10.000 Mindeststammkapital). Abweichend vom GmbHG beträgt der Mindestbetrag einer Stammeinlage bei der FlexCo jedoch nur € 1. Grund dafür ist, dass die Vergabe von Anteilen weitaus einfacher erfolgen soll und damit auch Beteiligungen in geringem Ausmaß möglich sein sollen.

Das Novum im Kapitalgesellschaftsrecht

Ein ganz zentrales Merkmal der FlexCo ist die Einführung einer neuen Beteiligungsform. Die FlexCo kennt neben dem bereits aus der GmbH bekannten Geschäftsanteil zusätzlich einen Unternehmenswertanteil. Der Unternehmenswertanteil ermöglicht eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Gesellschaft, hingegen sieht er keine Stimmrechte und bloß eingeschränkte Informationsrechte vor. Damit ähnelt diese neue Beteiligungsform einer Vorzugsaktie bei Aktiengesellschaften. Die Unternehmenswertanteile dürfen maximal 25 % des Stammkapitals umfassen und die Mindestbeteiligung muss lediglich ein Cent betragen. Zudem sollen diese Anteile leicht übertragbar sein, indem es lediglich einer einfachen Schriftform, statt eines Notariatsaktes bedarf. Unternehmenswertanteile sollen daher insbesondere Mitarbeitern ermöglichen, sich leicht am Unternehmen zu beteiligen, ohne dass diesen ein Stimmrecht in der Generalversammlung zukommt.

Flexible und moderne Abstimmung

Die FlexCo hat eine weisungsgebundene Geschäftsführung. Folglich haben Gesellschafter Einfluss auf das tägliche Geschäft. Gesellschafterabstimmungen können auf schriftlichem Wege erfolgen, wie beispielsweise per E-Mail, soweit dies im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist. Damit wird eine Einberufung einer Gesellschafterversammlung nicht mehr benötigt. Des Weiteren ist bei der FlexCo die uneinheitliche Stimmabgabe zulässig, sofern einem Gesellschafter

mehr als eine Stimme zusteht. Nämlich kann der Gesellschafter seine Stimmen aufteilen und hat nicht einheitlich mit Ja oder Nein abzustimmen.

Fazit

Für Unternehmer könnte es interessant sein, ihre GmbH in eine FlexCo umzuwandeln. Im FlexKapGG finden sich prinzipiell Bestimmungen zu Umwandlungen einer GmbH/AG in eine FlexCo und umgekehrt, weshalb Umwandlungen unkompliziert möglich sein sollten. Zudem bietet die FlexCo ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Flexibilität und rechtlichem Schutz. Wesentliche Informationen zu Unternehmenswertanteilen sowie deren Inhabern werden stets im Firmenbuch dokumentiert. Die FlexCo mit ihren neuen Unternehmenswertanteilen stellt zweifellos eine interessante und moderne neue Gesellschaftsform dar.

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

7o | Energieförderung für Unternehmen | Österreich

Autor: StB Andreas Mitterlehner, Linz/Wien

Key Facts

- Energiekostenzuschuss II fördert die Energiemehrkosten von Unternehmen in 2023.
- Abrechnung der zweiten Förderungsperiode 2023 ist von Anfang April bis spätestens Anfang Juni 2024 möglich.
- Antragsteller müssen unter Umständen Gewinnausschüttungen beschränken.

EKZ II

Mit dem Energiekostenzuschuss II (EKZ II) wurde in 2023 eine Förderung für österreichische Unternehmen geschaffen, um die Belastung durch die Mehrkosten für die stark angestiegenen Energiekosten zum Teil zu ersetzen. Der EKZ II fördert Energiemehrkosten aus bestimmten Energieträgern im Zeitraum 01.01. bis 31.12.2023, wobei es zwei Förderungsperioden gibt:

- Förderungsperiode 1: 01.01.2023 bis 30.06.2023
- Förderungsperiode 2: 01.07.2023 bis 31.12.2023

Was wird gefördert?

Gefördert werden die angefallenen Mehrkosten aufgrund der Preisdifferenz zum Vergleichsjahr 2021. Unter die förderfähigen Energieformen fallen grundsätzlich die Mehrkosten für Treibstoffe, Heizöl, Holzpellets, Hackschnitzel, Strom, Erdgas, Wärme und Kälte, wobei teilweise Beschränkungen vorgesehen sind.

Abrechnung des zweiten Halbjahres 2023

Die Beantragung der Förderung war bereits bis spätestens 07.12.2023 erforderlich, allerdings wurde in diesem Antrag nur das erste Halbjahr abgerechnet. Für die Erlangung des Zuschusses für die 2. Förderungsperiode (2. Halbjahr 2023) muss durch den Antragsteller noch eine gesonderte Abrechnung durchgeführt werden. Die Abrechnung für die 2. Förderungsperiode entspricht der Vorgehensweise bzw. Methodik der ersten Abrechnung. Laut Förderungsrichtlinie ist der Zeitraum 15.02. bis 06.06.2024 für die Abrechnung vorgesehen. Die zuständige Förderstelle hat jedoch erst kürzlich mitgeteilt, dass die Abrechnung deutlich verzögert, nämlich erst mit 06.04.2024 starten wird. Antragstellende Unternehmen erhalten dazu von der Förderstelle eine gesonderte Information. Wurde bis 07.12.2023 noch kein Antrag auf EKZ II gestellt, kann dieser auch nicht mehr nachgeholt werden.

Achtung bei Gewinnausschüttung

Vorsicht ist auch bei einer etwaigen Ausschüttung im ersten Halbjahr 2024 geboten. Wurde von einem Unternehmen ein EKZ II beantragt, ist bis 20.06.2024 unter Umständen eine Ausschüttungsbeschränkung zu beachten. Kommt es durch den Antragsteller zu einer Verletzung der Verpflichtungen bzw. Beschränkungen aus der Förderungsrichtlinie, so kann dies zur Rückforderung der Förderung durch die Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft mbH (aws) führen.

Konkret sind antragstellende Unternehmen verpflichtet, Entnahmen des

Unternehmensinhabers bzw. Gewinnausschüttungen an Eigentümer für den Zeitraum 20.11.2023 bis 20.06.2024 „an die wirtschaftlichen Verhältnisse anzupassen". Im Zeitraum vom 20.11.2023 bis 20.04.2024 besteht darüber hinaus eine strenge Gewinnausschüttungsbeschränkung, da in diesem Zeitraum rechtlich nicht zwingende Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden sowie ein Rückkauf eigener Aktien in der Regel als schädlich i.S.d. Richtlinie zu verstehen sind.

Neben der Ausschüttungsbeschränkung sieht der EKZ II noch weitere Beschränkungen und Verpflichtungen (wie z.B. Boni-Beschränkung, Beschäftigungsgarantie, etc.) für den Antragsteller vor.

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

Kurznews

Österreich/ Deutschland

BMF vom 20.12.2023

7p | Konsultationsvereinbarung zur Auslegung der neuen Grenzgängerregelung | *Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*

Vereinfachung Grenzgängerregelung

Gestützt auf Art. 25 Abs. 3 DBA Deutschland/Österreich (DBA-Österreich) wurde von den zuständigen Behörden am 21.08.2023 eine Konsultationsvereinbarung zur einheitlichen Anwendung sowie Auslegung der Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 und Art. 19 Abs. 1a DBA-Österreich jeweils in Verbindung mit Ziffer 8 des Protokolls des DBA-Österreich abgeschlossen. Diese Konsultationsvereinbarung samt Anlagen wurde mit BMF-Schreiben vom 20.12.2023 veröffentlicht.

Personen erfüllen bereits dann die Grenzgängereigenschaft, wenn sie in der Grenzzone arbeiten und ihren Hauptwohnsitz haben. Tägliches Pendeln über die Grenze ist nicht mehr erforderlich. Arbeitstage im Homeoffice sind dann keine schädlichen Tage i. S. d. Grenzgängerregelung mehr. Die Bestimmung der Grenzzone wird zudem administrativ vereinfacht und geographisch leicht ausgeweitet. Die angepasste Grenzgängerregelung ist ab dem 01.01.2024 anzuwenden.

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

a | Sozialversicherungsstatus von Fahrradkurieren – Auswirkungen auf die arbeitsrechtliche Ausgestaltung im Bereich des Crowd-Working | *Autoren: RAin/FAin für Arbeitsrecht Nathalie Polkowski und RA Johannes Franzmeier, beide München*

Key Facts

- Selbst die uneingeschränkte Freiheit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, steht einer abhängigen Beschäftigung nicht entgegen.
- Für die Beurteilung, ob Crowd-Working als Arbeitsverhältnis einzustufen ist, kommt es bei der individuellen Vergabe einzelner Aufträge allein auf die Verhältnisse während der Ausführung der Einzelaufträge an.

LSG Baden-Württemberg vom 18.12.2023 (AZ: L 4 BA 2237/21)

Mit Urteil vom 18.12.2023 hat das LSG Baden-Württemberg über die Feststellung des Sozialversicherungsstatus von Fahrradkurieren entschieden.

Urteilsfall – Tätigkeit als Fahrradkurier

Der Kläger, der als Einzelunternehmer einen Fahrradkurier-Beförderungsservice betrieb, setzte überwiegend Schüler und Studenten ein, welche Post- und Paketzustellungen mit dem eigenen Fahrrad durchführten. Der Kläger schloss mit diesen einen Vertrag über eine „freie Mitarbeit", wonach die Kuriere ihre Einsatztage für den Kläger selbst wählen konnten und frei Aufträge annehmen oder ablehnen konnten. Nach Annahme des jeweiligen Auftrags waren sie grundsätzlich zur persönlichen Durchführung verpflichtet. Sie mussten die Dienste in einem bestimmten Zeitfenster durchführen und sich die Auslieferung auf vom Unternehmer vorgegebene Art und Weise quittieren lassen.

Eingliederung über den Einsatzplan und fehlendes Unternehmerrisiko der Kuriere

Das LSG Baden-Württemberg sah in den Fahrradkurieren abhängig Beschäftigte und beurteilte sie als voll sozialversicherungspflichtig. Trotz des Spielraums der Kuriere hinsichtlich der Auftragsannahme sah das Gericht eine Eingliederung in den Betrieb des Klägers in zentralen Punkten gegeben: Insbesondere entstünden mit der Auftragsannahme durch die Fahrer konkrete Pflichten, die Gegenstände an einem bestimmten Ort abzuholen und bis zu einem festgelegten Zeitpunkt an einem anderen bestimmten Ort auf bestimmte Art und Weise persönlich abzugeben. Zudem gebe es einen Einsatzplan des Klägers, in den die Fahrer nach Schichtzusage eingetragen wurden. Auch wenn dies nicht auf einem arbeitgeberseitigen Weisungsrecht beruhe, trage dies zur Eingliederung bei. Darüber hinaus hätten die Kuriere keinerlei Unternehmerrisiko getragen, die Anschaffung des Fahrrads sei nicht ausreichend. Weitere Investitionskosten seien für die Kuriere nicht angefallen.

Parallelen zum klassischen Crowd-Working

Damit beurteilte das LSG Baden-Württemberg eine weitere Konstellation im Bereich des Crowd-Working. Zwar fehlt es im Streitfall an einer Auftragserteilung über eine Plattform, im Übrigen bewegt er sich aber sehr nah am klassischen „Crowd-Working": Durch den Auftraggeber werden von diesem ausgewählte Aufgaben auf eine bestimmte Gruppe von Personen verlagert, wobei diese Personen völlige Freiheit dahingehend haben, ob, wann und welche dieser Aufgaben sie übernehmen möchten. Sofern sie sich zur Übernahme entschließen, setzen sie ihre eigenen Arbeitsmittel (hier: Fahrrad) ein.

BAG vom 01.12.2020 (AZ: 9 AZR 102/20)

Damit ergänzt das Urteil des LSG Baden-Württemberg eine Reihe arbeitsrechtlicher Entscheidungen der vergangenen Jahre, die das Thema Crowd-Working behandelten, allen voran das vielbeachtete BAG-Urteil vom 01.12.2020. In diesem entschied das BAG, dass Crowd-Worker, welche über eine Plattform Kleinstaufträge erhalten, Arbeitnehmer sein können, sofern sie persönlich abhängig sind. Das LSG Baden-Württemberg stellt demgegenüber weniger auf die persönliche Abhängigkeit als vielmehr auf die Eingliederung und das fehlende Unternehmerrisiko der Kuriere ab.

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

b | Effektiver Rechtsschutz bei Einziehung von Gesellschaftsanteilen – Korrekturanspruch im einstweiligen Rechtsschutz gestärkt |

Autoren: RA Frederik Johannesdotter und RAin Julia Herminghaus, beide München

Key Facts

- Der vorbeugende Unterlassungsanspruch eines Gesellschafters auf Untersagung, eine unrichtige Gesellschafterliste einzureichen, kann im einstweiligen Rechtsschutz durchgesetzt werden.
- Nach einer Entscheidung des KG Berlin kann im Falle einer bereits eingereichten unrichtigen Liste ein Beseitigungsanspruch bestehen und ggf. die Einreichung einer korrigierten Gesellschafterliste im einstweiligen Rechtsschutz erwirkt werden.
- Dies gilt jedenfalls dann, wenn das Vorgehen der Gesellschaft erkennbar darauf gerichtet ist, einen effektiven präventiven Rechtsschutz des Gesellschafters zu vereiteln.
- Die Entscheidung stärkt die Rechtsschutzmöglichkeiten von ausgeschlossenen Gesellschaftern im einstweiligen Rechtsschutz.

KG Berlin vom 17.05.2023 (AZ: 23 U 14/23)

In einem wegweisenden Urteil vom 17.05.2023 hat das Kammergericht Berlin über die Verpflichtung zur Einreichung einer korrigierten Gesellschafterliste im einstweiligen Rechtsschutz entschieden.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Gesellschafterversammlung einer GmbH (Beklagte), zu der die Klägerin nicht ordnungsgemäß geladen war, die Einziehung ihrer Gesellschaftsanteile beschlossen. Danach wurde beim Registergericht eine neue Gesellschafterliste eingereicht, die nur noch die verbliebenen Gesellschafter auswies. Das LG Berlin erließ daraufhin antragsgemäß eine einstweilige Verfügung gegen die beklagte Gesellschaft und verpflichtete sie, eine korrigierte Liste mit Status quo vor der Einziehung einzureichen und die Klägerin weiterhin als Gesellschafterin zu behandeln. Diese einstweiligen Verfügungen hat das LG Berlin mit am 21.12.2022 verkündetem Urteil aufrechterhalten. Gegen dieses Urteil wurde Berufung eingelegt.

KG Berlin stützt Urteil auf BGH-Rspr: Gesellschafter hat Verfügungs- und Beseitigungsanspruch

Das KG Berlin bestätigte die Entscheidung des Landgerichts und begründete die damit verbundene Änderung seiner Rechtsprechung mit der neueren Rechtsprechung des BGH. Danach kann der vorbeugende Unterlassungsanspruch auf Untersagung, eine unrichtige Gesellschafterliste einzureichen, im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes geltend gemacht werden. Das Kammergericht leitet daraus ab, dass im Falle einer bereits eingereichten unrichtigen Liste ein Beseitigungsanspruch bestehen und ggf. die Einreichung einer korrigierten Gesellschafterliste im einstweiligen Rechtsschutz erwirkt werden kann.

Korrekturanspruch bei Absicht der Gesellschaft zur Rechtsschutzvereitelung

Das Gericht betonte, dass dieser Anspruch auf Einreichung einer korrigierten Liste jedenfalls dann besteht, wenn – wie im Streitfall – das Vorgehen der beklagten Gesellschaft erkennbar darauf gerichtet ist, einen effektiven präventiven Rechtsschutz des Gesellschafters zu vereiteln. Da die Klägerin aufgrund der nicht erfolgten Ladung nicht an der Gesellschafterversammlung teilnahm und vor Einreichung der neuen Liste nicht angehört wurde, sah das Kammergericht diese Absicht als gegeben an.

Weiterentwicklung sichert Rechtsschutz für ausgeschlossene Gesellschafter

Die Entscheidung des Kammergerichts stellt sich als Weiterentwicklung der Rechtsprechung des BGH dar, nach der einem Gesellschafter zur Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes ein Verfügungsanspruch auf Untersagung der Einreichung einer unrichtigen Gesellschafterliste zusteht, und stärkt die Rechtsschutzmöglichkeiten von ausgeschlossenen Gesellschaftern. Ohne einen solchen Korrekturanspruch im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes könnte wegen der Legitimationswirkung des § 16 Abs. 1 GmbHG eine rechtswirksame Umgestaltung der Gesellschaft während eines schwebenden Hauptsacheverfahrens erfolgen, die nach Abschluss des Hauptsacheverfahrens gar nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand rückgängig gemacht werden könnte.

Ihr Kontakt
RA Frederik Johannesdotter, München, frederik.johannesdotter@wts-legal.de

1a | Die steigende Bedeutung von ESG-Aspekten im Transaktionsprozess |

Autoren: Hanna Heeg und Christian Hörmann, beide München

Key Facts

- ESG-Aspekte erfahren vermehrte Beachtung im Transaktionsumfeld und sind über den gesamten Zeitablauf von hoher Relevanz.
- Zu berücksichtigen sind sowohl Chancen als auch Risiken, die sich aus ESG-Aspekten ergeben.
- Eine Möglichkeit ist die Erweiterung bestehender Analysen der Financial Due Diligence um ESG-Aspekte.

Hintergrund

ESG-Aspekte gewinnen bei M&A-Transaktionen zunehmend an Bedeutung. Kapitalgeber aus dem Private Equity, Venture Capital und Corporate Bereich, aber auch Banken, legen verstärkt Wert auf eine verantwortungsvolle und ESG-konforme Investitionspolitik. ESG-Faktoren werden häufig als potenzielle Risikofaktoren betrachtet, bieten aber auch Chancen, die sich auf die langfristige finanzielle Leistungsfähigkeit eines Unternehmens auswirken können. Infolgedessen berücksichtigen M&A-Experten diese Faktoren zunehmend bei der Bewertung potenzieller Target Unternehmen.

Ursprung und Gründe des Wandels

Im Jahr 2019 veröffentlichte die EU-Kommission eine Mitteilung zum europäischen „Green Deal", welcher ein umfassendes Paket politischer Initiativen umfasst, um den ökologischen Wandel durch gezieltes Umlenken der Finanzmittelströme in nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten voranzutreiben. Der daraus folgende Umschwung der Nachfrageströme zu nachhaltigen Finanzprodukten einerseits sowie zunehmende ESG-Regularien und Berichtspflichten andererseits führen zu spürbaren Veränderungen auf dem Kapitalmarkt und damit auch im Transaktionsumfeld.

ESG in frühen Phasen des Transaktionsprozesses

Durch das zunehmende Bewusstsein für Nachhaltigkeit werden ESG-Aspekte zu einem relevanten Entscheidungsfaktor einer Transaktion. Durch die Entwicklung hin zu „Sustainable Investing" fokussieren sich Investoren und Fremdkapitalgeber einerseits auf „grüne" Investments (positives Screening) und implementieren andererseits eigene ESG-Richtlinien, die zum Ausschluss nicht nachhaltiger oder ethisch kritischer Investitionen führen (negatives Screening). Daher sollten ESG-Strategien sowie ESG-bezogene Chancen und Risiken bereits in den frühen Phasen des Transaktionsprozesses, beginnend bei der Vorbereitung bis hin zum indikativen Angebot, berücksichtigt werden (siehe Abbildung 1).

Abbildung 1: ESG in der frühen Phase des Transaktionsprozesses (eigene Darstellung)

ESG in weiteren Phasen des Transaktionsprozesses

Auch im weiteren Verlauf des Transaktionsprozesses nimmt die Bedeutung der ESG-Aspekte nicht ab (siehe Abbildung 2); diese sollten sowohl im Auswahlprozess als auch in der Due Diligence Berücksichtigung finden. Durch den zunehmenden Fokus auf „Sustainable Finance" können sich ESG-Aspekte in der Höhe der Kapitalkosten widerspiegeln. Darüber hinaus sind z.B. Risiken aus Kostensteigerungen (u.a. CO_2-Bepreisung), Wandel im Konsumentenverhalten, Reputationsrisiken, Strafzahlungen und der mögliche Ausschluss von öffentlichen Vergabeverfahren im Rahmen der Target-Auswahl und der anschließenden Due Diligence zu berücksichtigen. Positiv ausgedrückt kann die Berücksichtigung von ESG-Aspekten Wachstumschancen, Margensteigerungen, höhere Mitarbeiterbindung sowie Transparenz begründen und dadurch sogar u.U. Auslöser für Transaktionen sein. So können der Zukauf von externem „grünen" Wachstum oder ein Carve-out eines weniger nachhaltigen Geschäftsbereichs dabei helfen, das eigene ESG-Profil zu schärfen.

Herausforderungen und Entwicklungspotentiale

Trotz der zunehmenden Bedeutung der ESG-Aspekte steht die Integration der ESG-Aspekte im Transaktionsprozess noch am Anfang. Weder existiert eine herrschende Literaturmeinung, noch haben sich in der Praxis schon dominierende Best-Practices entwickelt. Jedoch ist ein konzeptioneller Wandel von einer vorwiegend qualitativen Beschreibung der ESG-Attribute hin zu einer quantitativen Erfassung zu erkennen. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die dem Transaktionsprozess zugrundeliegenden Mechanismen und Analysen zu überdenken, um dem bestehenden Wandel angemessen Rechnung zu tragen. Dabei spielt die Due Diligence eine zentrale Rolle. Herkömmliche Verfahren sollten um bestimmte Analysefelder ergänzt werden, um ESG-Kriterien angemessen mit einzubeziehen. Dies erfordert eine umfangreiche Datenanalyse der ESG-KPIs, die Identifizierung und Bewertung von ESG-bezogenen Risiken und Chancen im Business Plan sowie eine stärkere Fokussierung auf den nachhaltigen Wertbeitrag. Eine effektive und zugleich kostengünstige Umsetzung von ESG-bezogenen Due Diligence Handlungen kann z.B. im Rahmen einer Ergänzung zur Financial Due Diligence erfolgen.

Ihr Kontakt
Christian Hörmann, München, christian.hoermann@wts.de

Abbildung 2: ESG in weiteren Phasen des Transaktionsprozesses (eigene Darstellung)

wts

WTS COMPLIANCE MANAGER

Steuerkomplexität meistern mit dem WTS Compliance Manager: Ihre digitale Lösung für effiziente Steuerprozesse. Behalten Sie Fristen und globale Steuervorgänge im Blick – dank Dashboard, automatischen Erinnerungen und lückenloser Dokumentation.

Erfahren Sie mehr:

wts.com/de/compliance-manager

1b | Anhebung der Schwellenwerte für Unternehmen und Konzerne im HGB ab 2024 bzw. ab 2023 | *Autor: WP/StB Christian Verse, München*

Key Facts

- Geplante inflationsbedingte Anhebung der monetären Schwellenwerte „Bilanzsumme" und „Umsatzerlöse" zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen im Handelsbilanzrecht um rund 25 %.
- Auswirkungen auch auf die Anzahl der von der CSR-Richtlinie (CSRD) betroffenen Unternehmen.
- Mögliches Risiko eines Qualitätsverlusts in der Rechnungslegung.

Regierungsentwurf vom 17.01.2024

Die Bundesregierung hat auf Vorschlag des Bundesministers der Justiz am 17.01.2024 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anhebung der monetären Schwellenwerte zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen im Handelsbilanzrecht beschlossen.

Erhöhte monetäre Schwellenwerte

Mit der Änderung werden die monetären Schwellenwerte „Bilanzsumme" und „Umsatzerlöse", die - neben der Anzahl der Arbeitnehmer - für die Bestimmung der Größenklasse eines Unternehmens (§§ 267 f. HGB) relevant sind, inflationsbedingt um rund 25 % angehoben, ebenso wie die Schwellenwerte für die größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht (§ 293 HGB). Die Schwellenwerte für z.B. große Unternehmen werden dabei von € 20 Mio. auf € 25 Mio. (Bilanzsumme) bzw. von € 40 Mio. auf € 50 Mio. (Umsatzerlöse) erhöht.

Umsetzung der EU-Richtlinie

Die Schwellenwertanhebung dient der Umsetzung der delegierten Richtlinie der Europäischen Kommission, die im Dezember 2023 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde und bis Dezember 2024 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen ist.

Erstanwendung spätestens ab Geschäftsjahr 2024

Der Regierungsentwurf sieht ein Wahlrecht vor, die neuen Schwellenwerte bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen. Andernfalls sind die neuen Schwellenwerte erstmals verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen. Entsprechend der Praxis bei früheren Anhebungen der Schwellenwerte können die neuen Schwellenwerte bei der erforderlichen Betrachtung von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils auf das Vorjahr zurückbezogen werden.

Auswirkung für Nachhaltigkeitsberichterstattung nach CSRD

Da die Pflicht zur Aufstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Social Responsibility Directive (CSRD) ab 2025 für große Kapitalgesellschaften auch an die jeweiligen Größenkriterien des § 267 HGB für große Kapitalgesellschaften geknüpft ist, sollte die Erhöhung der Schwellenwerte auch (reduzierende) Auswirkungen auf die Anzahl der von der CSRD erstmalig betroffenen Unternehmen haben.

Entlastung von Unternehmen

Die Anhebung der monetären Schwellenwerte trägt einerseits dazu bei, kleinere und mittelgroße Unternehmen in Deutschland von vermeidbaren administrativen Pflichten zu entlasten. Andererseits droht z.B. mit einem aus der Anhebung resultierenden Wegfall der Prüfungspflicht gemäß § 316 Abs. 1 HGB (weil nach den neuen Schwellenwerten keine mittelgroße, sondern nur noch eine kleine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 267 HGB vorliegt) bei den betroffenen Unternehmen ein Qualitätsverlust in der Rechnungslegung. Es könnte zudem die Gefahr erhöhter Risiken von Unrichtigkeiten und Verstößen im Jahres- bzw. Konzernabschluss entstehen. Sofern in diesen Fällen keine freiwillige Abschlussprüfung beauftragt wird, könnte sich dies für die betroffenen Unternehmen letztlich auch negativ auf die Refinanzierung auswirken.

Gefahr des Qualitätsverlustes

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

1c | EFRAG veröffentlicht Entwürfe für Leitfäden zur Umsetzung der ESRS-Anforderungen sowie zu einer Liste der ESRS-Datenpunkte |

Autorin: Claudia Sroka, Berlin

Key Facts

- Herausforderungen bei der Implementierung der ESRS für Unternehmen.
- EFRAG veröffentlicht Entwürfe für unverbindliche Leitfäden zur Wesentlichkeitsanalyse und zur Wertschöpfungskette.
- EFRAG stellt Entwurf einer Liste der ESRS-Datenpunkte zur Verfügung.
- EFRAG veröffentlicht erste nicht rechtsverbindliche Erläuterungen zu den ESRS.

Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß der CSRD

Die am 05.01.2024 in Kraft getretene Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verpflichtet bestimmte Unternehmen, einen Nachhaltigkeitsbericht gemäß den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) zu erstellen und diesen im (Konzern-) Lagebericht zu integrieren. Die ESRS, welche die Grundlage für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bilden, wurden im Juli 2023 von der EU-Kommission angenommen und im Dezember 2023 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Diese neuen Berichtsanforderungen stellen Unternehmen vor Herausforderungen, da noch Unklarheiten bezüglich der verwendeten Begrifflichkeiten sowie bei der praktischen Umsetzung bestehen.

Implementierungsunterstützung

Zur Unterstützung der Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung der ESRS veröffentlichte die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) auf Wunsch der EU-Kommission am 22.12.2023 Entwürfe für unverbindliche Leitfäden zur Umsetzung der Wesentlichkeitsanalyse (DRAFT EFRAG IG 1) sowie zum Umgang mit der Wertschöpfungskette (DRAFT EFRAG IG 2), darüber hinaus den Entwurf einer Liste der ESRS-Datenpunkte (DRAFT EFRAG IG 3). Für diese drei Entwürfe wurde eine Konsultationsfrist für die Einreichung öffentlichen Feedbacks bis zum 02.02.2024 gewährt. Die Leitfäden und die Liste sind dabei nicht verpflichtend und reflektieren bisher ausschließlich die Sichtweise der EFRAG.

Erläuterungen zu den drei Entwürfen

Der DRAFT EFRAG IG 1 erläutert das Konzept der doppelten Wesentlichkeit und stellt den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse beispielhaft dar. Zudem werden häufig gestellte Fragen zur Wesentlichkeitsbewertung sowie der Einbeziehung der Stakeholder in diesen Prozess beantwortet. Der DRAFT EFRAG IG 2 definiert die Wertschöpfungskette, zeigt die Relevanz der Auswirkungen, Risiken und Chancen aus der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette für die Berichterstattung des Unternehmens auf und beantwortet ebenfalls häufig gestellte Fragen rund um das Thema der Wertschöpfungskette. Der DRAFT ERFRAG IG 3 ist eine Liste im Excel-Format, die sämtliche Anforderungen aus den einzelnen Standards mit den jeweiligen Offenlegungs- und zugehörigen Anwendungsanforderungen enthält.

Erste ESRS-Erläuterungen

Bereits vor der Veröffentlichung der Leitfäden richtete die EFRAG im Oktober 2023 die ESRS Q&A Plattform ein, die es Stakeholdern ermöglicht, ihre Fragen zu den ESRS an die EFRAG zu übermitteln. Bis zum 31.01.2024 eingegangene Fragen zu den ESRS wurden von der EFRAG zusammengefasst und die ersten zwölf Erläuterungen zu den ESRS am 06.02.2024 von der EFRAG veröffentlicht. Diese veröffentlichten Erläuterungen der EFRAG sind nicht rechtsverbindlich und werden im Gegensatz zu den vorstehend erwähnten Leitlinien keiner öffentlichen Konsultation unterzogen.

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

1d | IASB-Projekt Power Purchase Agreements | *Autoren: WPin/StBin Nina Blume, Hannover, und Thorben Hain, Hamburg*

Key Facts

- Das IASB hat ein Projekt zu Änderungen bei der Bilanzierung von Power Purchase Agreements (PPAs) gestartet.
- Ein Exposure Draft wird für April 2024 erwartet.
- Die vorgeschlagenen Änderungen beziehen sich auf IFRS 9 und zielen insbesondere darauf ab, die Beurteilung der sog. Eigenbedarfsausnahme und das Hedge-Accounting für PPAs zu konkretisieren bzw. zu verbessern.

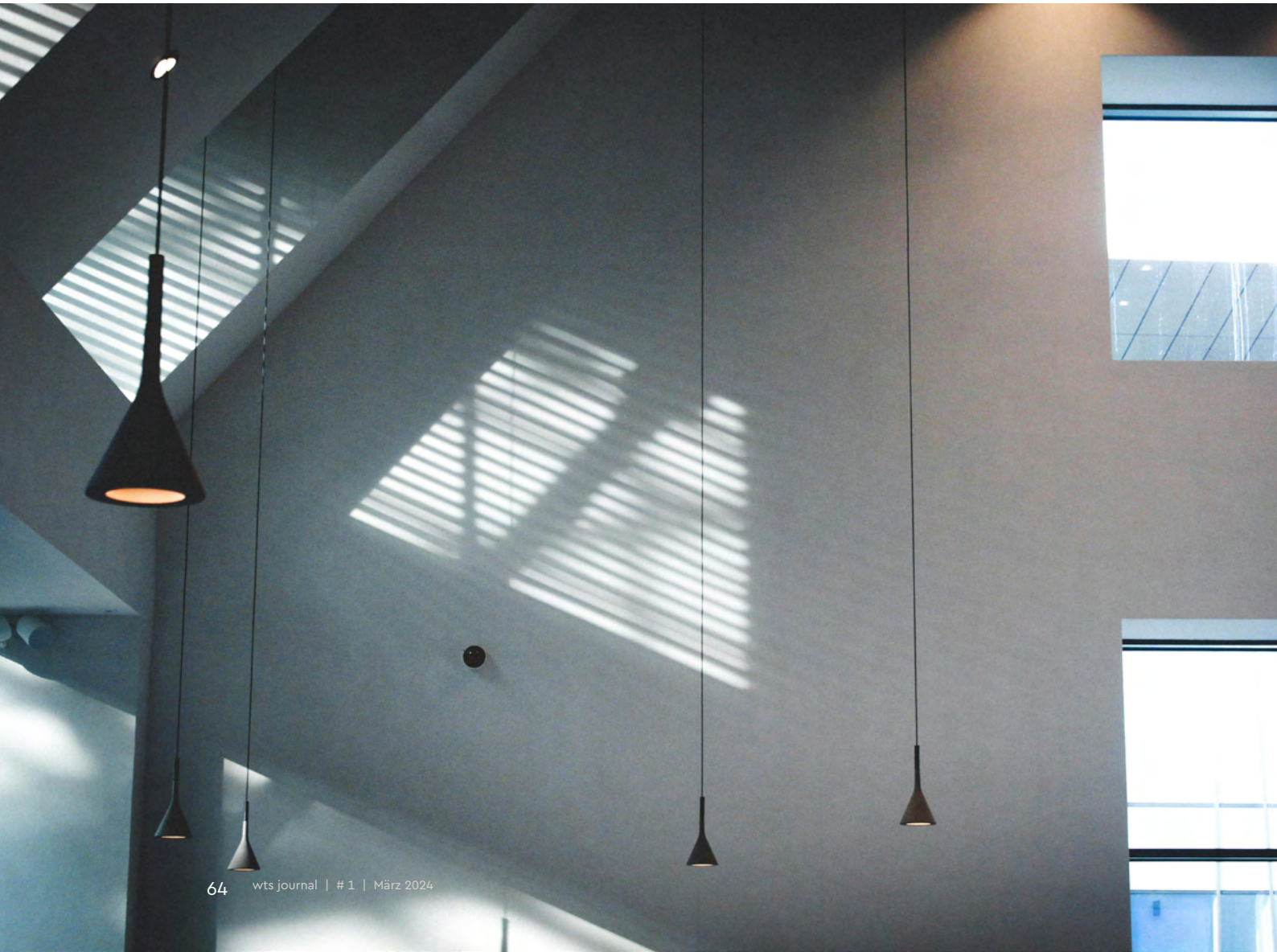
Hintergrund

Power Purchase Agreements (PPAs) spielen eine zunehmend wichtige Rolle im Energiemarkt, insbesondere im Bereich der erneuerbaren Energien.

Wesen und Zweck von PPAs

PPAs sind individuelle und (oftmals) langfristige Stromlieferverträge zwischen einem Stromerzeuger und einem Abnehmer. Marktpreisrisiken können reduziert und die Planungssicherheit erhöht werden, indem der Preis für Strom langfristig fixiert und so die Energiekosten stabilisiert werden. Unternehmen wird es mithilfe von PPAs auch erleichtert, ihre Nachhaltigkeitsziele zu erreichen, da PPAs die Finanzierung von Energie aus erneuerbaren Quellen erleichtern und zu einer Reduzierung von CO_2-Emissionen beitragen. Die Konditionen können frei vereinbart werden, wobei u.a. die Dauer, der Preis, die Beschaffenheit und die Risikoverteilung wesentliche Konditionen sind.

Um den in der Praxis zunehmend aufgebrachten aktuellen Unsicherheiten bei der Bilanzierung zu begegnen, hat



das IASB im Dezember 2023 ein Projekt angekündigt, das Zweifelsfragen bei der Bilanzierung von PPAs klären soll. Der entsprechende Exposure Draft (ED) zu Änderungen an IFRS 9 wird im April 2024 erwartet.

Berücksichtigter Umfang – pPPAs und vPPAs

Das IASB berücksichtigt dabei sowohl Stromlieferverträge mit physischer Lieferung (sog. physische PPAs - pPPAs) als auch Verträge, bei denen eine physische Lieferung nicht möglich oder vorgesehen ist (also rein virtuelle PPAs - vPPAs), da am Markt beide Varianten beobachtet werden. Zielsetzung ist es, die Details zur sog. Eigenbedarfsausnahme (insbes. das Gebot zum beabsichtigten Eigenverbrauch sowie das Verbot eines etwaigen (Teil-)Verkaufs mit Gewinnerzielungsabsicht) und die Kriterien des Hedge Accounting zu konkretisieren bzw. nachzubessern.

Komplexe Analyse

Die Bilanzierung von PPAs ist ein komplexer Vorgang, der eine detaillierte und sorgfältige Analyse notwendig macht. Da die Ausgestaltungen von PPAs individuell erfolgen, können die Vertragsgestaltungen sehr heterogen ausfallen. Die Bilanzierungsfragen, die sich daraus ergeben, sind vielfältig und lassen sich nicht pauschal beantworten, da die PPAs je nach den gegebenen Umständen entweder als Leasingverhältnis, als Derivat oder als schwebendes Geschäft dargestellt werden müssen.

Bilanzierung bisher

Bisher fielen beispielsweise PPAs unter die sog. Own-Use-Exemption gemäß IFRS 9.2.4, wenn die Absicht bestand, den gesamten erworbenen Strom selbst zu verbrauchen und nicht (gewinnbringend) zu verkaufen. Der Nachweis dieser Absicht konnte durch eine planbare Energieversorgung, die sich am Bedarf orientierte, mit gewisser Sicherheit erbracht werden. In diesem Fall war die Anwendung von IFRS 9 nicht erforderlich.

Vorläufige Ansätze des IASB

Den vorläufigen Vorschlägen nach soll für pPPAs die Beurteilung des „erwarteten Eigenbedarfs" klargestellt werden. In diesem Rahmen würden Merkmale eingeführt werden, nach denen entsprechende nichtfinanzielle Geschäfte zu beurteilen sind. Eines dieser Merkmale könnte die – von keiner Vertragspartei beeinflussbare – Unsicherheit von Produktion und Lieferung in Bezug auf Menge und Zeitpunkt sein, wie sie im Rahmen der erneuerbaren Energien (z.B. Windkraft) vorkommen, so dass es zu kurzfristigen Abweichungen zwischen Angebot und Nachfrage kommt.

Beurteilung des Eigenbedarfs

Anpassung der Hedge Accounting-Bedingung

Zusätzlich soll für die Bilanzierung von vPPAs klargestellt werden, wie der „höchstwahrscheinliche Eintritt" gemäß IFRS 9.6.3.3 einer erwarteten Transaktion bzw. eines schwebenden Geschäfts, das als gesichert designiert werden soll, zu beurteilen ist, sofern das Hedge-Accounting Anwendung findet. Diese Klarstellung betrifft vor allem den Aspekt, dass ein variabler Betrag designiert wird.

Die vorgesehenen Änderungen könnten erhebliche Auswirkungen auf die derzeitige Bilanzierung haben. Insbesondere Unternehmen im Energiesektor, die PPAs zur Absicherung von Preisen und zur Finanzierung von Investitionen in erneuerbare Energien einsetzen, müssen ihre Bilanzierungspraktiken künftig voraussichtlich anpassen.

Die vorläufigen Änderungsvorschläge des IASB unterliegen derzeit weiteren Diskussionen und Überprüfungen. Sobald mit dem Exposure Draft zu Änderungen an IFRS 9 die Details der Anpassungen bekannt werden, sollten betroffene Unternehmen die Vertragsbedingungen ihrer PPAs sorgfältig analysieren und eine Beurteilung der Auswirkungen auf die Bilanzierung und die Finanzkennzahlen vornehmen.

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

1e | Meilenstein für das ESG-Risikomanagement von Banken: Konsultation zu EBA-Leitlinien für das Management von ESG-Risiken | *Autorinnen: Kristina Noll, Stuttgart, und Laura Schulze Brockhausen, Berlin*

Key Facts

- Die Europäische Bankenaufsichtsbehörde (EBA) hat eine Konsultation zu Leitlinien für das Management von ESG-Risiken gestartet.
- Das Ziel der EBA-Leitlinien ist, die Identifizierung, Steuerung und Überwachung von ESG-Risiken bei Instituten zu verbessern, sie in das reguläre Risikomanagement zu integrieren und Transition-Pläne zu verfassen.
- Die Leitlinien legen besonderen Wert auf Umweltrisiken und definieren Mindestanforderungen für Sozial- und Governance-Risiken.

Konsultation gestartet

Die Europäische Bankenaufsichtsbehörde (European Banking Authority - EBA) hat am 18.01.2024 eine an Institute gerichtete Konsultation zum Entwurf von „Guidelines on Management of ESG-Risks" gestartet. Diese Leitlinien, basierend auf Bestimmungen der Eigenkapitalrichtlinie CRD (Capital Requirements Directive), sind ein bedeutender Schritt, um die Resilienz von Instituten angesichts zunehmender ökonomischer Veränderungen durch Faktoren wie Klimawandel, Umweltverschmutzung und sozialen Herausforderungen zu stärken.

Schwerpunkt Umweltrisiken

Die Leitlinien legen einen besonderen Schwerpunkt auf Umweltrisiken, weil diese klimabedingt und durch physische sowie transitorische Risikofaktoren einen großen Einfluss auf die Steuerung von Finanzrisiken einnehmen werden. Für Sozial- und Governance-Risiken werden lediglich Mindestanforderungen definiert. Der Entwurf umfasst Mindeststandards und Referenzmethoden für die Identifizierung, Messung, Verwaltung und Überwachung von ESG-Risiken sowie für eine regelmäßige Wesentlichkeitsanalyse dieser Risiken. Es werden auch qualitative und quantitative Kriterien für die Bewertung des Einflusses von ESG-Risiken auf die finanzielle Widerstandsfähigkeit und das Risikoprofil von Instituten im kurz-, mittel- und langfristigen Horizont festgelegt. Ein zentraler Bestandteil sind CRD-basierte Transition-Pläne, welche die langfristige strategische Planung und das Risikomanagement fördern sollen, um Institute auf die sich abzeichnenden strukturellen Veränderungen in den Geschäftsmodellen hin zu einer nachhaltigen Wirtschaft vorzubereiten.

Wesentlichkeitsanalyse

CRD-basierte Transition-Pläne

Integration in Risikomanagement

Die Leitlinien betonen die Notwendigkeit einer umfassenden Integration von ESG-Risiken in das reguläre „Risikomanagementframework" von Instituten. Sie zielen darauf ab, Institute auf die Herausforderungen und Chancen der Transformation zu einer nachhaltigen Wirtschaft vorzubereiten und ihre langfristige Resilienz zu stärken.

Proaktive Anpassung

Im Gegensatz zur Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) schreiben die Leitlinien keine vollständige Ausrichtung der Institute an Nachhaltigkeitszielen vor. Ziel ist die Befähigung von Instituten, zukunftsorientierte ESG-Risikoüberlegungen umfassend zu bewerten und diese in ihre Strategien sowie Risikomanagementprozesse einzubinden. Die Pläne der Bankenaufsichtsbehörde sollen die Institute dazu anregen, sich durch eine strukturierte Planung proaktiv auf die Risiken und Chancen der nachhaltigen Transformation einzustellen.

Die Konsultationsphase für diese Leitlinien endet am 18.04.2024.

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

1f | Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.) verabschiedet | *Autorinnen: Lilian Jindi und Nina Blume, beide Hannover*

Key Facts

- Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen verabschiedet.
- Struktur und Posten des Stiftungsvermögens und des Eigenkapitals der Stiftung nun erstmals bundeseinheitlich geregelt.
- Fachausschuss Unternehmensberichterstattung empfiehlt, den Entwurf der Neufassung bereits jetzt anzuwenden.

Vereinheitlichung des Stiftungsrechts

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts für Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 15.12.2023 den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.) verabschiedet. Mit dem am 01.07.2023 in Kraft getretenen Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts wurde das Stiftungsprivatrecht umfassend reformiert. Insbesondere wurden Struktur und Posten des Vermögens und des Eigenkapitals der Stiftung überarbeitet und erstmals bundeseinheitlich geregelt.

Stiftungsvermögen

Aufgrund der Reform des Stiftungsprivatrechts war eine Überarbeitung des IDW RS HFA 5 notwendig. Zunächst enthält die Neufassung des IDW ERS HFA 5 überarbeitete Aussagen zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens. Das **Stiftungsvermögen** setzt sich nach dem Entwurf aus dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen zusammen.

Grundstockvermögen

Dabei dient das Grundstockvermögen der dauerhaften Verwirklichung des Stiftungszwecks und umfasst:

1. das zu erhaltende Vermögen, das der Stifter der Stiftung im Rahmen der Errichtung gewidmet hat,
2. nach der Errichtung vom Stifter oder einem anderen Dritten dazu bestimmte Vermögenszuwendungen in Form von Zustiftungen und
3. von den zuständigen Stiftungsorganen zur ungeschmälerten Erhaltung bestimmtes Vermögen der Stiftung.

Sonstiges Vermögen

Das sonstige Vermögen ist Vermögen, das nicht Grundstockvermögen ist. Anders als das Grundstockvermögen kann bzw. muss das sonstige Vermögen für Stiftungszwecke verwendet werden (Admassierungsverbot).

Bewertung von unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen

Im Abschnitt 3.2.2. „Bewertung" des IDW ERS HFA 5 n.F. wurden weiterhin klarstellende Anpassungen und Ergänzungen hinsichtlich der **Bewertung von unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen** eingefügt. Diese entsprechen der Entwicklung in der Praxis und im Schrifttum. Grundsätzlich sollte zum Erwerbszeitpunkt der vorsichtig geschätzte beizulegende Zeitwert angesetzt werden, da durch den wertmäßigen Ansatz des Zugangs der unentgeltlich erhaltenen Vermögensgegenstände der Einblick in die tatsächliche Vermögens- und Ertragslage der Stiftung verbessert wird. Der beizulegende Zeitwert entspricht dabei den fiktiven Anschaffungskosten. In dem Fall, dass ein Börsen- oder Marktpreis nicht verfügbar ist, gibt die Neufassung der Verlautbarung einige Anhaltspunkte zur Bestimmung

des beizulegenden Zeitwerts, wie beispielsweise die Nutzung der fortgeführten Anschaffungskosten (Buchwerte) des Rechtsvorgängers.

Eigenkapital der Stiftung

Abschnitt 3.2.4 des IDW ERS HFA 5 n.F. umfasst ferner Anpassungen zu einzelnen Posten und zur Gliederung des **Eigenkapitals** der Stiftung. Anstelle des Stiftungskapitals, bestehend aus Errichtungs- und Zustiftungskapital, zeigt der erste Gliederungspunkt des Eigenkapitals nun das Grundstockkapital, welches sich aus dem Errichtungskapital, dem Zustiftungskapital und dem Zuführungskapital zusammensetzt. Als Zuführungskapital sind die Werte auszuweisen, die auf Beschluss des Stiftungsvorstands das Grundstockvermögen durch Mittel aufstocken, die von der Stiftung erwirtschaftet wurden, und die zukünftig dauerhaft erhalten werden sollen.

Grundstockkapital

Verbrauchskapital

Weiterhin wurde das Verbrauchskapital als gesonderter Gliederungspunkt des Eigenkapitals hinzugefügt.

Als Verbrauchskapital werden neben dem bei der Errichtung einer Stiftung eingebrachten Verbrauchskapital auch sonstige Zuwendungen erfasst, die der Stifter oder ein Dritter zum planmäßigen Verbrauch nach konkreten satzungsmäßigen Bestimmungen, vertraglichen Regelungen oder Auflagen in das sonstige Vermögen leistet.

Kapitalerhaltung

Im Hinblick auf die Kapitalerhaltung empfiehlt die Stellungnahme nun eine reale Kapitalerhaltung, um der Inflation entgegenzuwirken und aus dem zusätzlich gebildeten Vermögen die dauerhafte, wertgleiche Verwirklichung des Stiftungszwecks zu ermöglichen.

Der FAB empfiehlt, bereits den Entwurf der Neufassung der Verlautbarung anzuwenden, soweit er geltenden IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung nicht entgegensteht. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden bis zum 30.04.2024 erbeten.

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

1g | Effizientes ESG-Reporting durch den SAP Sustainability Control Tower |

Autoren: Trang Dinh und Maximilian Hellberg, beide Hannover

Key Facts

- Das ESG-Reporting hat in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen.
- Ab 2025 sind alle großen Unternehmen i.S.d. § 267 HGB gemäß der CSR-Richtlinie (CSRD) und der EU-Taxonomie berichtspflichtig.
- Der SAP Sustainability Control Tower ermöglicht für das ESG-Reporting eine integrierte und ganzheitliche Steuerung von Nachhaltigkeitsprozessen.

Bedeutung von ESG

Mit dem Inkrafttreten der EU-CSR-Richtlinie (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) Anfang 2023 wird ein Reporting über ESG (Environmental, Social, Governance)-Aspekte für eine Vielzahl von Unternehmen verpflichtend, insbesondere ab 2025 für alle großen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 HGB.

Bei ESG in Unternehmen handelt es sich um einen Prozess, bei dem diese Informationen über ihre Tätigkeiten in den Bereichen Umwelt, Soziales und (nachhaltige) Unternehmensführung messen, analysieren und offenlegen. Anhand von ESG-Kriterien kann bewertet werden, wie sich unternehmerische Aktivitäten auf Umwelt und Gesellschaft auswirken. Mithilfe eines ganzheitlichen ESG-Reportings können Investoren, Stakeholder und die Öffentlichkeit den ökologischen Fußabdruck und die soziale Verantwortung sowie die damit einhergehenden Maßnahmen und Ziele eines Unternehmens besser nachvollziehen.

SAP-Lösung für Nachhaltigkeitsreporting

SAP schafft durch den Sustainability Control Tower (SAP SCT) eine innovative Lösung, die Unternehmen dabei unterstützt, ihre ESG-Ziele zu verfolgen und zu erreichen sowie die bevorstehenden Reportinganforderungen gemäß der CSRD (manifestiert durch die European Sustainability Reporting Standards - ESRS) und der EU-Taxonomie zu erfüllen.

Vorteile von SAP SCT

Der SAP SCT ermöglicht es, Daten aus verschiedenen Quellen zu sammeln,

zu analysieren und zu visualisieren. Anhand von Dashboards und Analyse-Tools können so wertvolle Einblicke in ökologische, soziale und ökonomische Aspekte eines Unternehmens gewonnen werden. Basierend auf den gesammelten Daten aus SAP S/4HANA, anderen Enterprise Resource Planning (ERP)-Systemen, externen Quellen sowie zusätzlichen SAP-Lösungen können gesetzliche Vorschriften (wie GRI, ESRS, EU-Taxonomie) erfüllt und ein ganzheitliches, transparentes ESG-Reporting umgesetzt werden.

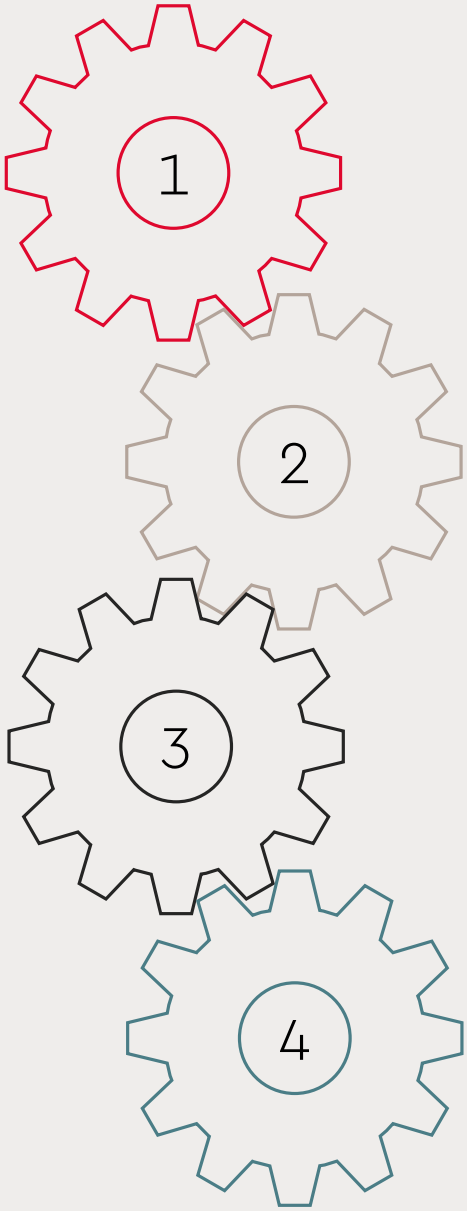
Da die ESG-Vorschriften einer stetigen Erweiterung unterliegen, können im SAP SCT nicht alle, sondern zunächst nur eine Basis an Key Performance Indicators (KPIs) – aus GRI, ESRS und EU-Taxonomie – dargestellt werden. Folgende KPIs sind derzeit im SAP SCT integriert:

1. Environmental

- GHG Emissions Scope 1
- GHG Emissions Scope 2
- GHG Emissions Scope 3
- Gross GHG Emissions Scope 2 Location-based
- Gross GHG Emissions Scope 3 Market-based
- Total Gross GHG Emissions Scope 2 Location-based
- Total Gross GHG Emissions Scope 2 Market-based
- Water Withdrawal
- Water Consumption
- Land Use – Area
- Land Use - Sites

2. Social

- Gender representation in Management
- Median Workforce Age
- Pay equality by Gender
- Pay equality by Ethnicity
- Wage Level
- Level of CEO Compensation
- Work-related incidents
- Work-related fatalities
- Incidents per million hours worked
- Training duration per employee
- Training expenditure
- Rate of new hires
- Rate of turnover
- Total number of turnover



3. Governance

- Gender representation in Governance Body
- Training on Anti-Corruption
- Number of Corruption Incidents

4. Economic

- Revenue
- Operating costs
- Employee wages and benefits
- Payments to providers of capital
- Payment to government
- Community investments
- Financial assistance received from the government
- Capital expenditures
- Depreciation
- Share buybacks
- Dividend payment
- Total global tax
- Corporate income tax
- Property taxes
- Non-creditable VAT
- Other sales taxes
- Employer-paid payroll taxes
- Other taxes
- Total R&D expenses
- Eligible Turnover
- Aligned Turnover
- Eligible Capital Expenditure
- Aligned Capital Expenditure
- Eligible Operational Expenditure
- Aligned Operational Expenditure

KPIs in SAP SCT – Sustainability Metrics

Grafik: KPIs in SAP SCT Quelle: SAP Webinar (Link), WTS-intern aufbereitet

Unternehmen erhalten so einen umfangreichen Überblick über ihre Nachhaltigkeitsperformance. Dies ermöglicht ihnen, fundierte Entscheidungen zu treffen und ihre Nachhaltigkeitsziele zu verfolgen. Weiterhin können Risiken frühzeitig erkannt und Anpassungen rechtzeitig vorgenommen werden. Darüber hinaus können Unternehmen durch die Integration von Daten und Prozessen in Echtzeit ihre Ressourcennutzung optimieren und dadurch Kosten reduzieren. Ein transparentes ESG-Reporting stärkt den Ruf eines Unternehmens und macht Unternehmen wettbewerbsfähiger, indem es die Erwartungen der Stakeholder erfüllt.

Technische Einschränkungen

Aus technischer Sicht gibt es keine direkte Verknüpfung vom SAP SCT zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Der SAP SCT liefert als effektives Reporting-Tool lediglich Daten, die von anderen Tools (z.B. vom SAP Disclosure Management) verarbeitet werden, um eine strukturierte Nachhaltigkeitsberichterstattung (in PDF o.ä.) zu generieren.

Der SAP SCT befindet sich in einer dynamischen Entwicklung. Bisher wurde er nur bei einigen großen Unternehmen eingeführt und wird kontinuierlich verbessert, um sich flexibel an unterschiedliche Branchen, Prozesse und sich ändernde Gesetze anzupassen. Es handelt sich daher (noch) nicht um eine frei verfügbare und nutzbare „Standard-Software".

Integrationsmöglichkeiten mit bestehenden SAP-Lösungen

Aufgrund der sich stetig weiterentwickelnden ESG-Regularien und den entsprechend notwendigen systemseitigen Anpassungen werden der SAP Sustainability Control Tower und seine zusätzlichen Lösungen zunächst bewusst nicht in SAP S/4HANA integriert, sondern fungieren als eigene, unabhängige Software-Lösungen. Analog zu dem SAP Migration Cockpit lassen sich allerdings alle Daten aus internen und sonstigen beliebigen Quellen in den SAP SCT importieren. So bleiben die Kernfunktionen von SAP als ERP-System bestehen und es wird dennoch die reibungslose Ausweitung der Reportingprozesse hinsichtlich der ESG-Richtlinien ermöglicht.

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

Kurznews

1h | Verspätete Offenlegung von Jahresabschlüssen 2022 bis zum 02.04.2024 ohne Sanktionen | *Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München*

Offenlegungsverpflichtung

Gemäß § 325 HGB haben Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die nicht kapitalmarktorientiert sind, ihre Rechnungslegungsunterlagen, insbesondere den Jahresabschluss und den Lagebericht, spätestens ein Jahr nach dem Ende des Geschäftsjahres der das Unternehmensregister führenden Stelle elektronisch zur Offenlegung zu übermitteln.

Kein Ordnungsgeldverfahren bis zum 02.04.2024

Sofern die Offenlegungspflichten nicht eingehalten werden, leitet das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren gemäß § 335 HGB ein. Wie im Vorjahr hat das Bundesamt für Justiz nun mitgeteilt, dass es gegen Unternehmen, deren Offenlegungsfrist für das Geschäftsjahr mit dem Abschlussstichtag 31.12.2022 am 31.12.2023 endet, vor dem 02.04.2024 kein solches Verfahren einleiten wird. Hintergrund sind die anhaltenden Nachwirkungen der Corona-Pandemie, die angemessen berücksichtigt werden sollen.

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

2a | Neue internationale Standards für die Interne Revision erleichtern die berufliche Praxis | *Autorinnen: Anna Marijke Goedeke, Hannover, und Larissa Ibach, Berlin*

Key Facts

- Die neuen Global Internal Audit Standards (GIAS) wurden am 09.01.2024 veröffentlicht und sollen ab dem 01.01.2025 gelten.
- Die Struktur der GIAS wurde grundlegend neu aufgesetzt und klar auf die Stakeholder ausgerichtet. Sie ist in fünf sog. Domains gegliedert.
- Die GIAS enthalten praxisorientierte Vorgaben insbesondere für kleine Revisionsabteilungen und berücksichtigen aktuelle Herausforderungen.

Gründe für die Überarbeitung des IPPF

Im Jahr 2021 wurde eine weltweite Umfrage des Institute of Internal Auditors (IIA) zu den Internationalen Standards der Internen Revision (International Professional Practices Framework = IPPF, 2017) durchgeführt. Die Ergebnisse der Umfrage finden sich in den neuen Global Internal Audit Standards (GIAS) wieder. Diese wurden am 09.01.2024 veröffentlicht und sollen ab 01.01.2025 gelten. Die Struktur der GIAS wurde grundlegend neu aufgesetzt und vereinfacht. Dabei wurden Doppelungen und Inkonsistenzen bereinigt sowie eine hohe praktische Anwendbarkeit sichergestellt. Aktuelle Themen wie Cybersicherheit und Fraud-Risikomanagement wurden ergänzt.

Konkrete Neuerungen

Die verbindlichen Elemente des IPPF (Definition, Ethikkodex, Grundprinzipien, Standards) und die Implementierungsleitlinien wurden in die folgenden fünf, teils inhaltlich überarbeitete, **„Domains"** (die insgesamt 15 Prinzipien beinhalten) überführt:

1. **Zielsetzung der Internen Revision:** Diese Domain enthält Elemente der aktuellen Definition und Mission. Neu ist die zusätzliche Zielsetzung, dass die Interne Revision die Organisation darin stärkt, dem öffentlichen Interesse zu dienen.

2. **Ethik und Professionalität:** Diese Domain baut auf dem aktuellen Ethikkodex des IPPF auf. Neben den Prinzipien Integrität, Objektivität,

Kompetenz und Vertraulichkeit sind jetzt auch die Standards zur gebotenen beruflichen Sorgfalt Teil dieses Moduls. Die Grundhaltung professioneller Skepsis und die kontinuierliche berufliche Weiterbildung sind weiterhin von höchster Relevanz.

3. **Governance der Internen Revision:** Diese Domain regelt jetzt übersichtlich die Beziehungen zwischen den Leitungs- und Überwachungsorganen („Board") und der Revision. Dies ermöglicht der Revisionsleitung auf einfache Weise, die wesentlichen Themen zum Mandat, zur Unabhängigkeit sowie zur Qualitätssicherung und Leistung mit dem „Board" zu besprechen. Die Anforderungen an die Qualifikation der Revisionsleitung sowie die Voraussetzungen für eine leistungsfähige Revision werden außerdem expliziter dargelegt. Neben der Sicherstellung angemessener Ressourcen ist jetzt auch die interne und externe Qualitätssicherung berücksichtigt.

4. **Leitung der Internen Revision:** Diese Domain beinhaltet die Anforderungen an die Revisionsleitung zur wirksamen Steuerung der Internen Revision. Der strategischen Ausrichtung der gesamten Revision wird durch das Prinzip „Strategische Planung" Rechnung getragen. Darüber hinaus wird der Fokus auf die Leistung der Internen Revision und die Erfüllung von Leistungszielen gelegt. In den GIAS werden Beispiele für Leistungskennzahlen und deren Umsetzung aufgezeigt.

5. **Erbringung von Revisionsleistungen:** Diese Domain enthält einheitliche Vorgaben zur Durchführung von Prüfungs- und Beratungsaufträgen. Hervorzuheben ist hier, dass jede Feststellung bewertet und zu jedem Auftrag ein Gesamturteil abgegeben werden muss. Das Gesamturteil muss jetzt auch eine Stellungnahme zur Wirksamkeit der Governance-, Risikomanagement- und/oder Kontrollprozesse beinhalten. Zudem werden spezielle Inhalte für den öffentlichen Sektor festgelegt, z.B. zum spezifischen rechtlichen Rahmen, zur finanziellen Entscheidungskompetenz der Leitungsorgane und zur Veröffentlichung von Prüfungsergebnissen (sog. topical requirements). Darüber hinaus sollen zu weiteren Themen, wie zum Beispiel „Cyber Security" verbindliche „topical requirements" erstellt werden.

Mit den neuen GIAS erhalten der Berufsstand der Revisoren und die Stakeholder ein praxisbezogenes und effektives Werkzeug an die Hand, mittels dessen die Position und der Beitrag der Internen Revision in einer unsicheren, sich ständig verändernden und komplexen Unternehmenswelt gestärkt werden kann.

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

2b | Ausgestaltung und Prüfung eines IKS zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts gemäß der CSRD (IDW Praxishinweis 4/2023) | *Autor: Neil Genilke, Berlin*

Key Facts

- IDW Praxishinweis 4/2023 konkretisiert die Grundsätze des IDW PS 982 in Hinblick auf das interne Kontrollsystem (IKS) eines Unternehmens zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts.
- Der Hinweis bietet Leitlinien zur Anpassung des IKS an die Anforderungen der CSR-Richtlinie (CSRD).
- Der Praxishinweis ist ein wesentlicher Baustein für die Sicherstellung der Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Hintergrund

Der IDW Praxishinweis 4/2023 „Ausgestaltung und Prüfung des internen Kontrollsystems zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts unter Beachtung des IDW PS 982" wurde am 08.12.2023 verabschiedet. Er konkretisiert die Grundsätze des IDW PS 982 „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens" in Hinblick auf die Anpassung des internen Kontrollsystems (IKS) zur Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts gemäß den Anforderungen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).
Mit der CSRD werden Unternehmen innerhalb der EU dazu verpflichtet, künf-

tig umfassend über ihre Umwelt- und Sozialleistungen zu berichten.

Ausgestaltung eines CSRD-konformen IKS

Der Praxishinweis legt besonderen Wert auf die Ausgestaltung eines CSRD-konformen IKS und definiert klare Elemente und Inhalte, die ein solches System beinhalten muss. Hierzu zählen:

- Kontrollumfeld: Die Schaffung einer adäquaten Unternehmenskultur durch das Management zur Schärfung der Bedeutung von Themenstellungen der Nachhaltigkeit auf allen Unternehmensebenen.
- IKS-Ziele: Spezifizierung der Ziele, die das IKS im Kontext der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfolgen soll.
- Risikobeurteilungsprozess: Identifikation und Bewertung von Risiken, welche die Erreichung der definierten Nachhaltigkeitsziele negativ beeinflussen könnten.
- Informations- und Kommunikationssysteme: Aufbau einer adressatengerechten Informations- und Kommunikationsstruktur unter Verwendung relevanter Daten.
- Kontrollaktivitäten: Implementierung spezifischer Maßnahmen zur Steuerung und Kontrolle von Risiken sowie zur Unterstützung der Zuverlässigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung.
- Überwachungs- und Verbesserungsprozesse: Regelmäßige Überprüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit definierter Kontrollen und Initiierung von Verbesserungsmaßnahmen.

Implementierungsstrategien für Unternehmen

Der IDW Praxishinweis ist somit ein hilfreiches Werkzeug für Unternehmen, die sich auf die Umsetzung der CSRD vorbereiten. Er bietet klare Richtlinien für die Ausgestaltung und Prüfung eines

CSRD-konformen IKS und trägt dazu bei, die Qualität und Transparenz der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erhöhen. Durch die Implementierung notwendiger Prozesse und Kontrollen können Unternehmen nicht nur regulatorische Anforderungen sachgerecht abbilden, sondern auch ihre Glaubwürdigkeit und das Vertrauen der Stakeholder in ihre Nachhaltigkeitsleistungen stärken.

Der IDW Praxishinweis 4/2023 kann im Rahmen der Umsetzung im Unternehmen eine hilfreiche Orientierung bieten. Insbesondere sollten folgende Punkte beachtet werden:

1. Schulung und Bewusstseinsbildung: Die Förderung des Verständnisses und Bewusstseins für Nachhaltigkeitsfragen auf allen Ebenen des Unternehmens ist grundlegend. Schulungen und Weiterbildungsmaßnahmen können hierbei unterstützen, das erforderliche Wissen und die Kompetenzen zu vermitteln.

2. Interdisziplinäre Zusammenarbeit: Die Einbeziehung verschiedener Abteilungen (wie Finanzen, Compliance, Nachhaltigkeit und Risikomanagement) in den Prozess der Erweiterung des bestehenden IKS um die CSRD-Anforderungen fördert eine ganzheitliche Sichtweise und Nutzung des vorhandenen Wissens.

3. Technologieeinsatz: Der Einsatz von Technologien zur Datenverarbeitung und -analyse kann die Effizienz und Genauigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung erheblich verbessern. Unternehmen sollten daher, sofern noch nicht geschehen, die Integration von IT-Systemen in ihr IKS in Betracht ziehen.

4. Prozessanpassung und -optimierung: Die bestehenden Prozesse und Kontrollmechanismen sollten hinsichtlich ihrer Eignung für die Anforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung überprüft und angepasst werden. Dies kann die Entwicklung neuer Verfahren zur Datenerhebung und -analyse einschließen.

5. Regelmäßige Überprüfung und Verbesserung: Ein fortlaufender Prozess zur Überwachung und Bewertung der Wirksamkeit des IKS ist entscheidend, um sicherzustellen, dass es kontinuierlich den sich ändernden Anforderungen der CSRD und den Best Practices der Branche entspricht.

Fazit

Die erfolgreiche Umsetzung der Empfehlungen des IDW Praxishinweis 4/2023 erfordert von den Unternehmen eine sorgfältige Planung und Integration der Nachhaltigkeitsaspekte in ihr bestehendes internes Kontrollsystem. Dies beinhaltet nicht nur die Anpassung bestehender Prozesse und Kontrollmechanismen, sondern auch die Entwicklung neuer Methoden zur Erfassung, Bewertung und Berichterstattung von Nachhaltigkeitsinformationen. Die Bedeutung einer effektiven Kommunikation und eines umfassenden Informationsaustauschs innerhalb des Unternehmens kann dabei nicht hoch genug eingeschätzt werden. Sie sind entscheidend für die Sensibilisierung und das Engagement aller Beteiligten im Hinblick auf die Erreichung der festgelegten Nachhaltigkeitsziele und der damit verbundenen Berichterstattung.

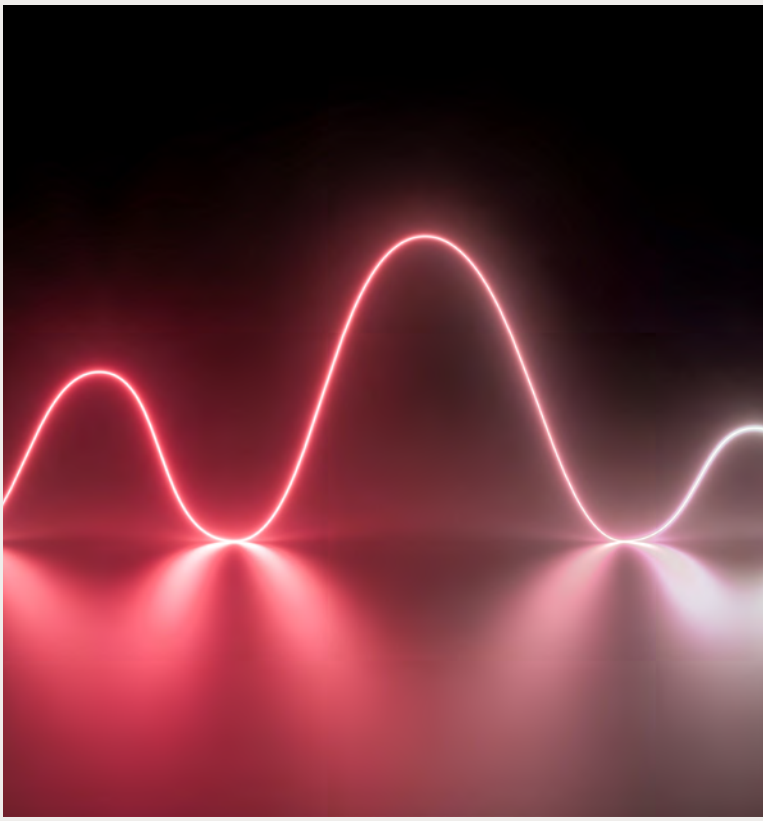
Ihr Kontakt
Malaika Tetsch, München, malaika.tetsch@wts.de

a | Digitale Transformation in der Steuerabteilung: Chancen, Herausforderungen und ein möglicher Lösungsansatz für die Umsatzsteuer |

Autoren: StB Tobias Rausch, Hannover, und Cinderella Kaufung, Düsseldorf

Key Facts

- Die Digitalisierung bietet signifikante Chancen für Steuerabteilungen, einschließlich Effizienzsteigerung, Kostensenkung und verbesserte Compliance durch den Einsatz von Technologien.
- Unternehmen stehen vor zahlreichen Herausforderungen bei der Implementierung digitaler Lösungen, u.a. hohe Anlaufkosten, die Notwendigkeit der Mitarbeiterakzeptanz, Anpassungsbedarf an heterogene ERP-Systeme, Datenschutzprobleme und Budgetbeschränkungen.
- Comply kann als effektive Lösung dienen, welche globale Umsatzsteuer-Compliance unterstützt, sich nahtlos in verschiedene ERP-Systeme integrieren lässt, automatisierte Prüfregeln bietet und durch Fachexperten bei der Implementierung begleitet wird.



Hintergrund

In den letzten Jahren wurde in sämtlichen Unternehmensbereichen die digitale Transformation ausgerufen und eine Reihe von Projekten zur Erreichung des Ziels durchgeführt. Insbesondere in der Steuerabteilung herrscht hier oftmals noch Nachholbedarf. Im Bereich der Prozessoptimierung und Datenverarbeitung ergeben sich durch die Einführung neuer Technologien und Softwarelösungen vielfältige Chancen und Herausforderungen.

Potenziale für Steuerabteilungen

Die Digitalisierung birgt erhebliche Potenziale für Steuerabteilungen, die nicht für jede Steuerart gleichermaßen ausgeprägt, aber insbesondere für die Umsatzsteuer erheblich sind. Die umsatzsteuerliche Verarbeitung der Massendaten kann durch den Einsatz von Technologie zu signifikanten Kosteneinsparungen und Zeitersparnissen führen, was schlussendlich in der Steigerung der Effizienz mündet. Eine zentrale Chance liegt in der Konsolidierung der Datenbasis, die eine vollständige, richtige und zeitgerechte Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen ermöglicht und somit die Tax Compliance erhöht.

Prozesse im Fokus

Im Fokus stehen neben den technologischen Lösungen zur Erfüllung der Meldepflichten aber vor allem die Steuerprozesse. Eine digitale Lösung sollte die Einhaltung der Prozesse weitestgehend unterstützen. Im besten Fall sollten Datenanalysen mit automatischen Prüfroutinen in den Erstellungsprozess integriert und die Kollaboration der Beteiligten vereinfacht werden. Aufgrund ihrer skalierbaren Eigenschaften gewinnen Cloud-Lösungen gegenüber On-Premise-Lösungen an Bedeutung.

Vielschichtige Herausforderungen bei Mitarbeitern und IT-Infrastruktur

Trotz der offensichtlichen Vorteile stehen Unternehmen bei der Implementierung digitaler Lösungen im Kontext der Umsatzsteuer vor zahlreichen Herausforderungen. Die Anlaufkosten für neue Technologien können beträchtlich sein und die Akzeptanz unter den Mitarbeitern muss gefördert werden. Heterogene ERP-Systeme erfordern eine flexible Anpassung an verschiedene Schnittstellen, während Projekt- und

Change-Management-Kompetenzen notwendig sind, um prozessuales Denken zu etablieren. Zusätzlich erschweren Datenschutz, IT-Sicherheit und Budgetrestriktionen die Umsetzung digitaler Transformationsprojekte.

Flexibler und anwenderfreundlicher Lösungsansatz mit Comply

Wie dieser Spagat gelingen kann, soll anhand der cloudbasierten Lösung „Comply" illustriert werden. In derzeit 26 Ländern können Umsatzsteuervoranmeldungen, Umsatzsteuer-Jahreserklärungen, Zusammenfassende Meldungen und Intrastat über die Plattform erstellt werden. Der Erstellungsprozess ist in fünf Schritte unterteilt: Datenbereitstellung, Erstellung der Meldung, Review, Freigabe und Übermittlung (siehe Abbildung).

Globales Dashboard und automatische Überwachung

Die Verantwortlichkeiten werden durch das Rollenkonzept bestimmt. Die Anwender werden automatisch über einen Workflow per E-Mail benachrichtigt, sobald der jeweilige Prozessschritt fällig wird. Überfällige Aufgaben werden nicht nur erinnert, sondern gleichzeitig an eine Eskalationsrolle weitergegeben. Die Einhaltung der Fristen wird hierdurch bestmöglich gewährleistet und durch ein globales Dashboard in Echtzeit unterstützt. Der Status der einzelnen Meldung wird anschaulich in Echtzeit im Dashboard dargestellt. Der hohe Grad an Standardisierung dieser Meldeanlässe führt zu den gewünschten positiven Aspekten und damit zu einem effizienten Prozess.

Automatische Prüfroutinen der Transaktionen

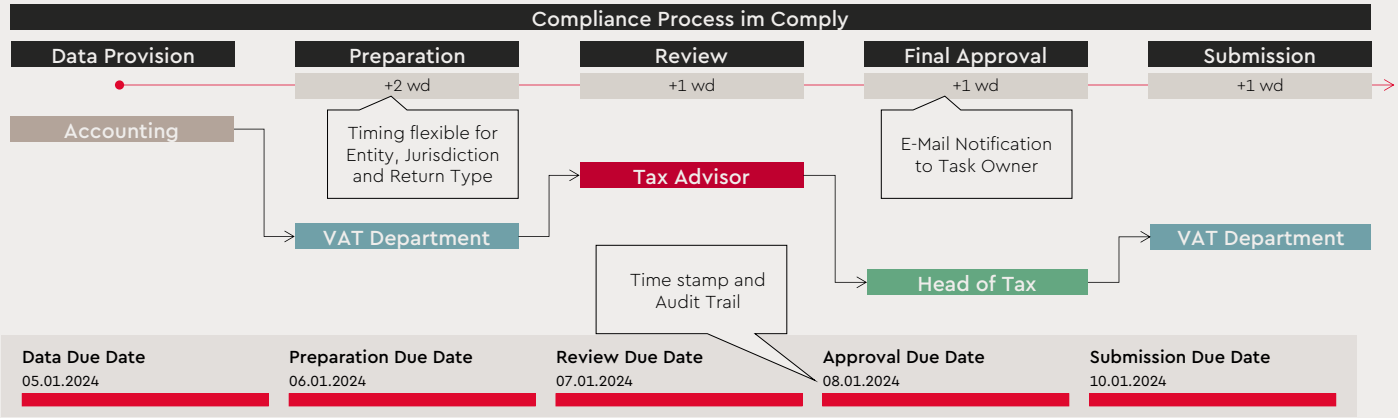
Comply nutzt ein Datenmodell, das auf Transaktionen aufbaut. Diese Transaktionen werden über eine Schnittstelle oder durch das Hochladen von Daten eingefügt. Im Erstellungsprozess werden die Transaktionen anhand von technischen und umsatzsteuerlichen Prüfroutinen automatisch validiert. Die Anwender können sich somit auf Inkonsistenzen oder fachliche Auffälligkeiten fokussieren, anstatt ihre Kapazitäten auf langwierige Stichproben zu verwenden.

ERP-System-unabhängige Datenkonsolidierung

Eine der größten Herausforderungen besteht in der Praxis darin, dass große Gruppenstrukturen oftmals heterogene Systemlandschaften haben. Eine Standardisierung wird dadurch schwierig oder gar unmöglich, wenn ein Standard-ERP-Report zur Erstellung technisch erforderlich ist. Die Schnittstellen-Lösung von Comply bzw. der Upload von Excel- oder CSV-Dateien ermöglicht eine vom ERP-System unabhängige Konsolidierung von Daten innerhalb von Gesellschaften oder Organkreisen. Diese Möglichkeiten führen zu einer Reduktion von manuellen Tätigkeiten, was wiederum die Mitarbeiterakzeptanz fördert.

Zusammenfassend bietet die Einführung einer digitalen Lösung wie Comply einen Ansatz zur Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Transformation. Sie ermöglicht Steuerabteilungen, die Chancen der Digitalisierung im Bereich Umsatzsteuer voll auszuschöpfen.

Ihr Kontakt
Martin Keuschnik, Regensburg, martin.keuschnik@wts.de



* Comply is a cloud-based platform adjustable to shifting digital tax requirements and configurable to a client's individual complexity.

b | Das Tax Ledger in SAP S/4HANA | *Autor: Dr. Markus Fütterer, Regensburg*

Key Facts

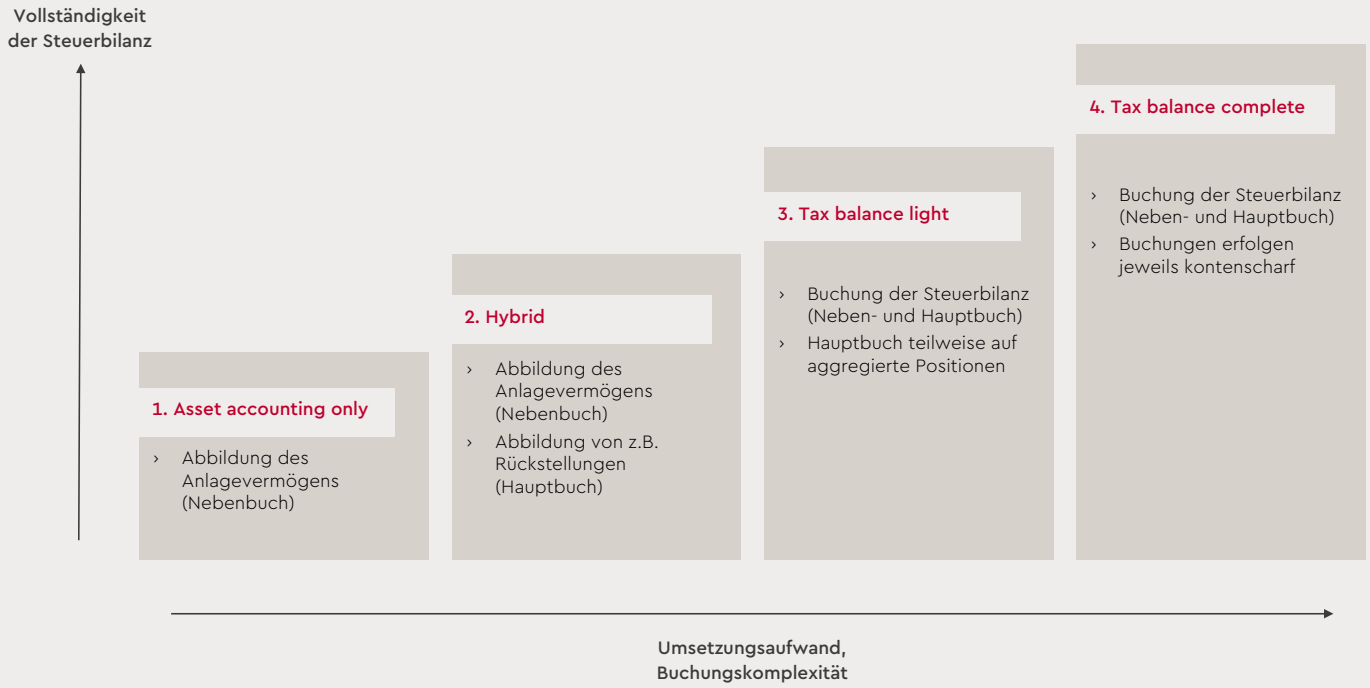
- Das Tax Ledger beschreibt das steuerliche Hauptbuch zur Abbildung der Steuerbilanz in SAP S/4HANA.
- Die Nutzung des Tax Ledgers erlaubt neben teilweiser Wertermittlung insbesondere die Buchung und Auswertung steuerlicher Werte (unabhängig von IFRS oder HGB).
- Die Abbildung der Steuerbilanz in SAP kann anhand verschiedener Umsetzungsszenarien erfolgen.
- Der Erfolg einer Tax Ledger-Operationalisierung erfordert die Berücksichtigung verschiedener Schlüsselelemente sowie frühzeitige fachbereichsübergreifende Kommunikation.

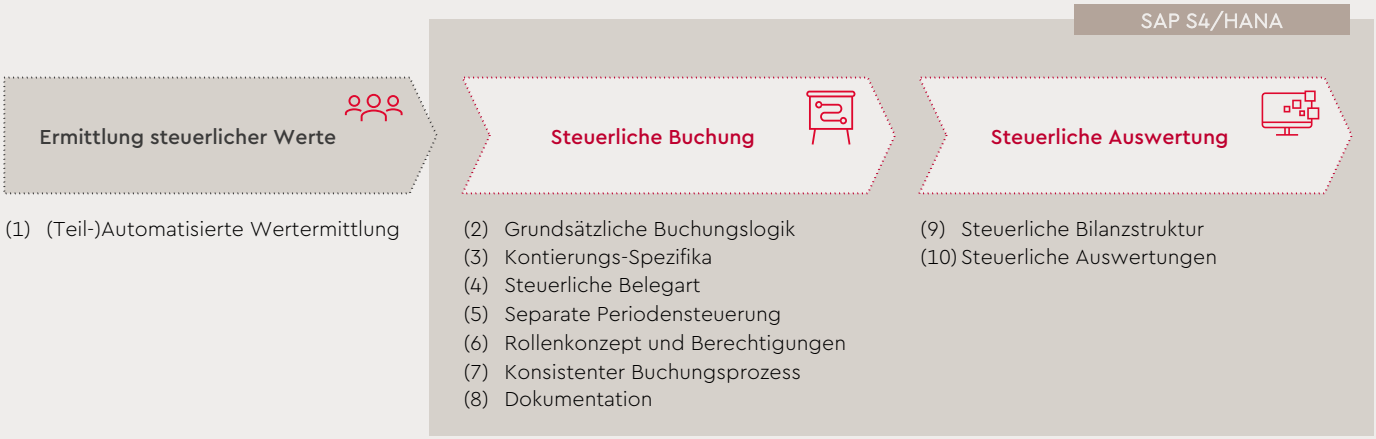
Die Ledger-Technologie in SAP S/4HANA

Die verpflichtende Einführung der Ledger-Technologie in SAP S/4HANA eröffnet neue Potenziale in Hinblick auf die Steuerberichterstattung. „Ledger" repräsentieren parallele Hauptbücher je Rechnungslegungsstandard, die sowohl gemeinsam als auch separat im System angesprochen werden können. Das „Tax Ledger" beschreibt in diesem Zusammenhang das steuerliche Hauptbuch. Die Neuerung im Vergleich zur Vorgängerlogik (sog. „altes Hauptbuch") besteht im Wesentlichen darin, dass die Abbildung divergierender Wertansätze nicht durch separate Konten je Rechnungslegungsstandard, sondern anhand gemeinsamer Konten unter Nutzung unterschiedlicher Hauptbücher erfolgt. Diese Technologie ermöglicht daher bei ceteris paribus reduziertem Gesamtkontenbedarf erhöhte Transparenz der Steuerberichterstattung (Buchungsbeleg je steuerlichem Wert) sowie weiterführende ledgerspezifische Auswertungsmöglichkeiten (z.B. Ledgervergleich).

Abbildungsmöglichkeiten der Steuerbilanz in SAP S/4HANA

Die Umsetzungstiefe der Steuerbilanz in SAP S/4HANA lässt sich grundlegend anhand der Dimensionen *„Vollständigkeit der Steuerbilanz"* sowie *„Umsetzungsaufwand und Buchungskomplexität"* klassifizieren. Die nachfolgende Abbildung veranschaulicht dies anhand von vier beispielhaften Umsetzungsszenarien.





Angefangen bei der reinen Abbildung des Anlagevermögens („*Asset accounting only*") ermöglichen hybride Ansätze im nächsten Schritt Erweiterungen um zusätzliche Bilanzpositionen – z.B. Rückstellungen („*Hybrid*"). Schließlich bilden die beiden Umsetzungsvarianten „*Tax balance light*" und „*Tax balance complete*" die gesamte Grundstruktur der Steuerbilanz ab. Der Unterschied besteht lediglich in der Buchungs-Granularität, welche bei „*Tax balance light*" („*Tax balance complete*") positionsscharf (kontenscharf) erfolgt.

Schlüsselelemente der Tax Ledger-Operationalisierung

Im Anschluss an die Auswahl des jeweils gewählten Umsetzungsszenarios (basierend auf unternehmensspezifischen Kosten/Nutzen-Abwägungen) gliedert sich der Kernprozess der Tax Ledger-Operationalisierung im Wesentlichen gemäß obiger Abbildung entlang der Schritte Wertermittlung, Buchung und Auswertung. Jeder Prozessschritt beinhaltet verschiedene Schlüsselelemente (Abbildung nicht abschließend), die im Rahmen der Umsetzung (insbesondere „*Tax balance light*" und „*Tax balance complete*") entsprechende Berücksichtigung finden sollten (für eine detaillierte Darstellung aller Einzelaspekte siehe auch REthinking: Tax, 6 (1), S. 14-19).

Ermittlung steuerlicher Werte

Bereits im initialen Schritt der (in vielen Fällen) manuellen Ermittlung steuerlicher Werte bietet SAP S/4HANA ein breites Spektrum an Automatisierungspotenzial. Neben automatisierten steuerlichen Abschreibungen (inkl. Buchung ins Tax Ledger) lassen sich beispielsweise im Bereich Vorrats- oder Fremdwährungsbewertung automatisierte Ermittlungs- und Buchungslogiken einbinden. Generell empfiehlt sich zur Sicherstellung eines reibungslosen Implementierungsprozesses die frühzeitige Kommunikation mit der jeweiligen Entwicklungsabteilung.

Steuerliche Buchung

Darauf aufbauend repräsentiert insbesondere die Buchungslogik ein Schlüsselelement im Rahmen der Buchungsdurchführung. Von der Buchung dezidierter Einzelwerte je Ledger (Detailbuchung) lässt sich grundsätzlich das Konzept kaskadierender Buchungsfolgen (Deltabuchung) unterscheiden. Bei letzterem Ansatz wird beispielsweise das Tax Ledger initial mit HGB-Werten befüllt und im Anschluss lediglich die Abweichungen zwischen Steuer- und HGB-Wert (Delta) eingebucht. Weitere Klärungspunkte liegen in Kontierungs-Spezifika (bspw. Anpassung der Konteneinstellungen für ledgerspezifische Buchungen), die Nutzung einer eigenen steuerlichen Belegart (zur strukturierten Belegauswertung) oder der Freischaltung einer separaten steuerlichen Periodensteuerung, welche das unabhängige Öffnen und Schließen der Buchungsperioden für das Tax Ledger ermöglicht. Neben der Einführung eines spezifischen Rollenkonzepts (Steuer-Buchhalter-Rolle) zur Minimierung von Buchungsrisiken sowie der konsistenten Prozessdefinition des Buchungsablaufs ist insbesondere eine sachgerechte Buchungsdokumentation zu berücksichtigen. So können alle Dokumente, welche zur Ermittlung der dezidierten steuerlichen Werte genutzt wurden, mit dem jeweiligen Buchungsbeleg verknüpft werden. Dieses Vorgehen

ermöglicht eine langfristige, konsistente und transparente Dokumentation steuerlicher Buchungen auch in Hinblick auf zukünftige Betriebsprüfungen.

Steuerliche Auswertung

Abschließend können die durch die Buchung gelegten Datengrundlagen nun systematisch ausgewertet werden. In diesem Zusammenhang bietet (nach Anlage entsprechender Bilanzstrukturen) insbesondere die Transaktion *„Ledgervergleich"* die Möglichkeit einer Gegenüberstellung (inklusive Abweichungen) verschiedener Rechnungslegungsstandards auf Knopfdruck (z.B. HGB/Steuer, IFRS/Steuer). Dieses Vorgehen kann insbesondere in Bezug auf die Berechnung latenter Steuern einen deutlichen Mehrwert liefern.

Digitalisierungspotential für die Steuerfunktion

Zusammenfassend kann die Operationalisierung des Tax Ledgers der Steuerfunktion einen signifikanten Digitalisierungsvorteil, insbesondere mit Blick auf Dokumentation und automatisierte Auswertungsmöglichkeiten, verschaffen. Die Erfolgswahrscheinlichkeit der Umsetzung ist jedoch eng an frühzeitige, fachbereichsübergreifende Kommunikation sowie sachgerechte Berücksichtigung verschiedener Schlüsselelemente geknüpft und kann durch strukturierte Beratungsleistungen zusätzlich unterstützt werden.

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

c | Resiliente Steuersoftware durch Testautomatisierung |

Autoren: Ronny Dunzelt, Stuttgart, und Vincent Schöne, Hannover

Key Facts

- Zur Erhöhung der Qualität und Zuverlässigkeit sind regelmäßige und wiederkehrende Tests von hoher Bedeutung.
- Effizienzsteigerung durch Automatisierung: Die Testautomatisierung ermöglicht eine schnelle und zuverlässige Durchführung von Tests.
- Verbesserte Testabdeckung und Risikominimierung: Automatisierte Tests bieten eine umfassende Abdeckung verschiedener Szenarien, was manuell schwer zu erreichen ist.

Hintergrund

Die Geschwindigkeit des digitalen Wandels und die regulatorischen Anforderungen steuerlicher Themen, wie z.B. BEPS Pillar Two, sowie die Erwartung an die Vollständigkeit der Transformation von Lösungen nimmt sowohl in der Breite als auch in der Tiefe stetig zu. Fachwissen, interne Prozesse und bestehende Excel-Lösungen werden durch steuerlich relevante Software wie z.B. AMANA GTC ersetzt, in bestehende Lösungen integriert oder bei Migrationen, wie SAP S4/HANA, neu eingebettet.

Die hohe Entwicklungsgeschwindigkeit und die steigende Komplexität der Systeme stellt ein potenzielles Risiko dar

Wegen der steigenden Komplexität spielt die Testautomatisierung im Entwicklungsprozess für die Risikominimierung in Bezug auf Fehlverhalten und Systemausfälle eine immer entscheidendere Rolle. Compliance-Verstöße und daraus potenziell resultierende finanzielle Strafen bzw. Bußgelder sowie negative Auswirkungen auf die Reputation stellen ein Risiko dar. Im Rahmen von End-to-End-Tests müssen daher nicht nur neu eingeführte Funktionen erprobt, sondern auch Vorhandene regelmäßig validiert werden.

Automatisierung erhöht die Qualität bei geringem Ressourceneinsatz

Die Testautomatisierung ist bei der Einführung neuer IT-Lösungen und der Änderung bestehender Funktionen ein entscheidender Faktor für den Erfolg und die Compliance der Systeme. Sie umfasst die automatische Ausführung von vordefinierten Testszenarien, zum einen zur Prüfung der Funktionalität der Software vor und nach dem Release und zum anderen auch zur Erfüllung aller gesetzlichen Anforderungen. So lässt sich zeit- und ressourcenschonend sicherstellen, dass Folgefehler vermieden werden und die Softwarequalität bei der Implementierung von neuen Funktionen oder geänderten Steuergesetzen kontinuierlich garantiert wird.

Testabdeckung ist ein zentrales Konzept beim Testen

Manuelle Tests sind zeitaufwändig und fehleranfällig, während automatisierte Tests schnell und zuverlässig durchgeführt werden können. Testautomatisierung kann wiederholbare und bereits implementierte Tests wie auch Testfälle präzise und konsistent ausführen, um potenzielle Fehler in der Software zu

Testplanung nach dem ISTQB-Standard

reduzieren. Eine hohe Testabdeckung ist hierbei der Schlüssel, weil so viele Szenarien, Prüfmethoden und komplexen Berechnungen abgedeckt werden können, die manuell schwer zu testen wären. Die ständige Verfügbarkeit gewährleistet zudem eine kontinuierliche Compliance und eine schnelle Reaktionsfähigkeit, die es ermöglicht, auch in einer volatilen Marktphase auf kurzfristige gesetzliche Änderungen angemessen reagieren zu können.

Eine maßgeschneiderte Teststrategie ist erfolgsentscheidend

Die Grundlage für die Testautomatisierung ist ein standardisierter Testmanagement-Prozess, welcher u.a. durch das International Software Testing Qualifications Board (ISTQB) definiert wird. Die Basis ist eine Teststrategie, welche die Ziele, Maßnahmen und die Planung der Aktivitäten in einem Konzept zusammenfasst. Bei der Testplanung wird ein Testkonzept auf Basis der eingesetzten Teststrategie erstellt. Die Qualitätssicherung stellt dabei sicher, dass die Anforderungen an die Teststrategie stetig erfüllt werden. Auf dieser Grundlage werden die konkreten Testschritte analysiert und es wird ein Entwurf für die Realisierung der Aktivitäten erstellt. Nach Abschluss der Realisierung werden alle Informationen gesammelt, ausgewertet und in das Konzept integriert (siehe Abbildung).

Auswahl der notwendigen Qualitätskriterien

Innerhalb eines Prozesses können unterschiedliche Softwarequalitätskriterien mit automatisierten Tests abgedeckt werden. In der ISO/IEC 25000 sind die nachfolgenden Qualitätsmerkmale definiert:

- Funktionalität
- Zuverlässigkeit
- Benutzbarkeit
- Effizienz
- Änderbarkeit
- Übertragbarkeit

Innerhalb dieses Konzepts wird bedarfsgerecht festgelegt, welche Qualitätskriterien zur Betrachtung der unterschiedlichen Komponenten nötig sind. Die Auswahl der Merkmale und die Ausarbeitung der daraus resultierenden Testszenarien hat individuell entsprechend der Anforderungen zu erfolgen.

Mit der richtigen Kombination aus Team und Tool zum Ziel

Für die erfolgreiche Realisierung des End-to-End-Tests ist die Zusammenarbeit zwischen Steuerexperten, Testanalysten und Entwicklern zwingend erforderlich. Hierbei kann beispielweise der Einsatz von No-Code- und Low-Code-Testautomatisierungstools helfen, um die unterschiedlichen Stakeholder effizient und zielführend zusammenzuführen und ein gemeinsames Verständnis der Testfälle zu definieren. Die Wahl der Tools und Frameworks muss an den steuerlichen und gesetzlichen Anforderungen der Software ausgerichtet und diese dann in der Teststrategie verankert werden.

Die Integration von Testautomatisierungstools bietet eine hervorragende Möglichkeit, die Zuverlässigkeit und Compliance steuerlicher Softwarelösungen zu gewährleisten. Durch die Definition und Implementierung effektiver Testautomatisierungsstrategien kann die Qualität und Effizienz der Dienstleistungen gesteigert und so eine noch zuverlässigere und rechtssichere Lösung geboten werden.

Ihr Kontakt
Lars Bax,
Düsseldorf,
lars.bax@wts.de

d | Software-Auswahl für Zollprozesse |

Autoren: Holger Bauer, München, und Dr. Katharina Ellenberg, Hamburg

Key Facts

- Nationale und internationale zollrechtliche Bestimmungen müssen in Softwarelösungen Anwendung finden.
- Software im Bereich Zoll muss sowohl über angemessene Sicherheitsmaßnahmen als auch über Datenschutzvorkehrungen verfügen und der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) entsprechen.
- Die Integration in die bestehende Systemlandschaft ermöglicht einen automatisierten Datenaustausch.
- Benutzerfreundlichkeit und individuelle Schulung erleichtern den Mitarbeitern die Arbeit und schaffen Akzeptanz.

Hintergrund

Die Digitalisierung der Zollabwicklung zielt darauf ab, die zollrelevanten Geschäftsprozesse zu verbessern und zu beschleunigen. Wenn das Unternehmen mit der Auswahl der geeigneten Software konfrontiert wird, sollten Fach-, IT-, Datenschutz- und IT-Sicherheitsspezialisten eine gute Zusammenarbeit leisten.

Wesentliche Faktoren für eine erfolgreiche Implementierung

Wesentlich für die erfolgreiche Implementierung sind die fünf Faktoren:

- Rechtliche Anforderungen
- Datenschutz
- Integration in Systemlandschaft
- Akzeptanz bei Mitarbeitern
- Wartung und Aktualisierung

Compliance und rechtliche Anforderungen

Die Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften ist von höchster Bedeutung und sollte bei der Auswahl einer Software an erster Stelle stehen. Im Vorfeld muss geprüft werden, welche Zollverfahren – wie z.B. Freier Verkehr, Versand, Zolllager, Aktive Veredelung oder Ausfuhr – von der geplanten Softwarelösung unterstützt werden. Die Software muss in der Lage sein, die aktuellen gesetzlichen Anforderungen - sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene - zu erfüllen. Dies umfasst unter anderem die korrekte Tarifierung und Klassifizierung von Waren, die Einhaltung von Import- und Exportbeschränkungen sowie die Abwicklung von Zollanmeldungen.

Die IT-Infrastrukturen der Zollbehörden sind selbst innerhalb nationaler Grenzen sehr unterschiedlich und erfordern spezifische Zertifizierungen. Insbesondere innerhalb der Europäischen Union ist eine starke Fragmentierung der IT-Systeme in den 27 Mitgliedsstaaten zu beobachten. Aus diesem Grund ist die Expertise der Softwareanbieter im jeweiligen Implementierungsland von größter Bedeutung.

Sicherheit und Datenschutz

Angesichts der oft vertraulichen und sensiblen Natur zollrelevanter Daten ist es unerlässlich, dass die Software über umfassende Sicherheitsfunktionen verfügt, wie Verschlüsselungstechnologien, Zugriffskontrollen und Backups, um die Daten vor unbefugtem Zugriff und Verlust zu schützen. Darüber hinaus ist es wichtig, dass die Software den

Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) entspricht und personenbezogene Daten stets gemäß den aktuellen gesetzlichen Anforderungen verarbeitet.

Integration in bestehende Systeme

Bei der Auswahl der geeigneten Lösung ist die Entscheidung zwischen einer On-Premise- oder einer Cloud-Lösung von zentraler Bedeutung, wobei insbesondere die nahtlose Integration der Zollsoftware in die bestehenden IT-Strukturen entscheidend ist. Diese Integration ermöglicht einen automatisierten Datenaustausch und minimiert manuelle Eingriffe, was die Effizienz steigert und Fehler reduziert. Die Software sollte in der Lage sein, mit verschiedenen Unternehmensbereichen, wie Vertrieb, Einkauf, Finanzbuchhaltung und Lagerhaltung, zu interagieren. Zur Umsetzung langfristiger Lösungen ist eine konsistente Strategie und klare Ausrichtung erforderlich. Für die Implementierung langfristiger Lösungen sind eine durchdachte Strategie und klare Ziele unerlässlich, um das volle Potenzial der Software auszuschöpfen.

Benutzerfreundlichkeit und Schulungsaufwand

Da die Zollabwicklung komplex sein kann, ist es wichtig, dass die ausgewählte Software benutzerfreundlich ist und einen geringen Schulungsaufwand erfordert. Eine intuitive Benutzeroberfläche, klare Anweisungen und hilfreiche Funktionen erleichtern den Umgang mit der Software. Der Softwareanbieter sollte auch Schulungen und Support anbieten, um eine effektive Nutzung der Software zu gewährleisten und die Akzeptanz unter den Mitarbeitern zu fördern.

Wartung und Support

Ein weiterer wichtiger Aspekt bei der Auswahl einer Zollsoftware ist der angebotene Wartungsservice seitens des Anbieters. Dieser sollte regelmäßige Updates bereitstellen und bei auftretenden Problemen, etwaigen Änderungen der rechtlichen Vorschriften oder spezifischen Fragen einen zuverlässigen Support anbieten. Dadurch kann ein störungsfreier und kontinuierlicher Betrieb der Software gewährleistet werden.

Bedeutsame Auswahl der richtigen Software

Die richtige Wahl der Zollsoftware ist für eine effiziente und gesetzeskonforme Abwicklung der Zollvorgänge unerlässlich. Die Einbeziehung der beschriebenen Aspekte, wie Compliance, Integration, Benutzerfreundlichkeit, Sicherheit und Support, helfen bei der Auswahl einer geeigneten Softwarelösung. Um eine fundierte Entscheidung zu treffen, ist es ratsam, mehrere Anbieter zu vergleichen und Referenzen sowie Erfahrungen anderer Unternehmen der Branche einzuholen. Die Unterstützung durch Beratungsexpertise und speziell entwickelte Checklisten zur Softwareauswahl können Unternehmen in diesem Prozess unterstützen.

Ihr Kontakt
Holger Bauer, München, holger.bauer@wts.de

Impressum

Herausgeber
WTS Group AG
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: Mathilde Langevin on unsplash (Seite 1), istockphoto/Daniel Balakov (Seite 7), Pexels/Cottonbro Studio (Seite 10), Dorsa Masghati on unsplash (Seite 12), getty images on unsplash (Seite 14), Peter Ivey Hansen on unsplash (Seite 17), Guillaume Briard on unsplash (Seite 19), Surface on unsplash (Seite 24), standsome worklifestyle on unsplash (Seite 31), Pexels/Christina Morillo (Seite 33), Tyler Lastovich on unsplash (Seite 37), Alexander Psiuk on unsplash (Seite 40), Mathias Reding on unsplash (Seite 44), Anastasia Krachkovskaya on unsplash (Seite 47), Pexels/Pixabay (Seite 49), Maeva Vigier on unsplash (Seite 54), Pexels/Andrea Piacquadio (Seite 56), Pexels/Karolina Grabowska (Seite 63), Pexels/Paweł-l (Seite 64), Tijana Drndarski on unsplash (Seite 67), Pawel Czerwinski on unsplash (Seite 71), Anca Gabriela Zosin on unsplash (Seite 73), istockphoto/Wacomka (Seite 75), istockphoto/Damir Khabirov (Seite 81); alle anderen Abbildungen © WTS

wts

DAC7

DER COUNTDOWN LÄUFT!

Plattformbetreiber aufgepasst! Bis Ende März 2024 müssen Sie dem Bundeszentralamt für Steuern Informationen über Einkünfte melden, die von Anbietern auf ihren Plattformen im Jahr 2023 erzielt wurden. Dies kann insbesondere auch im Konzernumfeld zu einer Meldepflicht führen!

Wir bieten Ihnen eine einzigartige technische WTS DAC 7-Lösung, um die Daten zum ersten Meldetermin im XML-Format nach vorgeschriebenen Datensatz an die DIP-Schnittstelle zu übertragen.

Sind Sie bereit?

wts.com/de