

OECD: Veröffentlichung des Berichts zu „Amount B“ des „Pillar One“ – Vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten

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. 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.

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

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 Nettobetriebsvermögen zu den Umsatzerlösen („net operating asset intensity“, „OAS“) und der Betriebsausgaben zu den Umsatzerlösen („operating expense intensity“, „OES“), 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.

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.

Deutschland/Luxemburg/Österreich/Schweden: Änderungsprotokolle seit 01.01.2024 anzuwenden

Noch Ende Dezember 2023 hat Deutschland die Ratifikationsurkunden zu den Änderungsprotokollen der DBA mit 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. TAX WEEKLY # 27/2023) und Österreich (vgl. TAX WEEKLY # 32/2023) 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 (vgl. TAX WEEKLY # 02/2024). 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. TAX WEEKLY # 45/2023).

BMBF: Veröffentlichung des Entwurfs einer Änderungsverordnung zur Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung (anlässlich des geplanten Wachstumschancengesetzes)

Mit Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) sollen u.a. Änderungen am Forschungszulagengesetz (FZulG) vorgenommen werden. Diese Änderungen müssen in der Folge

auch in der Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung (FZulBV) berücksichtigt werden. Am 26.02.2024 hat das Bundesministerium für Bildung und Forschung (BMBF) im Vorgriff auf das Wachstumschancengesetz den [Referentenentwurf](#) einer Zweiten Forschungszulagen-Bescheinigungsänderungsverordnung (2. FZulBÄV) an die Verbände geschickt, mit der diese Änderungen umgesetzt werden sollen. In diesem Zusammenhang sollen noch weitere, geringfügige Änderungen an der FZulBV vorgenommen werden.

Mit der Änderungsverordnung sollen folgende Punkte geändert werden:

- › Aufnahme notwendiger Angaben für Sachkostenförderung in Antragsformular und Bescheinigung,
- › Entfall der Erhebung von verbundenen Unternehmen im Antragsverfahren bei der Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ),
- › Einführung einer Erhebung, ob die Antragstellung mithilfe eines Beraters erfolgt,
- › Modifikation des Zeitraums, innerhalb dessen ein Antrag bei der BSFZ gestellt werden kann,
- › Anpassung der Datenschutzklauseln für die Geschäftsstatistik der BSFZ an jene im FZulG.

Den Verbänden wurde die Möglichkeit zur Stellungnahme bis 01.03.2024 (12:00 Uhr) eingeräumt. Hintergrund der kurzen Frist ist das Bestreben, die Verordnung gemeinsam mit dem Wachstumschancengesetz im Bundesrat am 22.03.2024 zu verabschieden.

BMF: Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Mit [BMF-Schreiben vom 21.02.2024](#) hat die Finanzverwaltung die Neufassung des Merkblatts zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen veröffentlicht.

BMF: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) u.a. zum Ort der Geschäftsleitung und zur Begründung von Betriebsstätten

Mit [BMF-Schreiben vom 05.02.2024](#) hat die Finanzverwaltung den Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) an einigen Stellen mit sofortiger Wirkung geändert. Besonders hervorzuheben ist, dass im Rahmen der Änderung insbesondere erstmals Ausführungen zum Ort der Geschäftsleitung (AEAO zu § 10 AO) aufgenommen und die Ausführungen zur Begründung von Betriebsstätten (AEAO zu § 12 AO) viel ausführlicher gefasst wurden.

Zum Ort der Geschäftsleitung bzw. zum Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (AEAO zu § 10 AO) wird u.a. ausgeführt, dass ganz entscheidend darauf abgestellt werden müsse, an welchem Ort die „Tagesgeschäfte“ tatsächlich wahrgenommen werden. Nicht entscheidend seien hingegen diejenigen Maßnahmen, die die Grundlagen des Unternehmens, insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen Maßnahmen und an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen. Geschäftsleitende Handlungen i. S. d. Tagesgeschäfts eines Unternehmens könnten insbesondere auch in der Wohnung des Geschäftsführers oder auch in den Räumlichkeiten einer eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft vorgenommen werden.

Geschäftsleitungsentscheidungen auf Geschäftsreisen seien wegen des Fehlens einer ortsbezogenen Einrichtung am Tätigkeitsort und des Merkmals der Dauer regelmäßig nicht geeignet, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen. Im Ergebnis seien stets die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls wie Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens individuell zu berücksichtigen. Der neue Abschnitt umfasst auch Ausführungen zu dem Fall, dass ein Unternehmen an mehreren Orten geschäftsführend tätig wird.

Zur Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte (AEAO zu § 12 AO) hat die Finanzverwaltung u.a. einige neuere BFH-Entscheidungen eingearbeitet. Auch wurden Ausführungen zur Tätigkeit von Arbeitnehmern im Homeoffice aufgenommen. Eine solche begründe in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Auch abkommensrechtlich begründe ein Homeoffice nach deutscher Anwenderstaatsperspektive in der Regel keine Betriebsstätte (feste Einrichtung gemäß Art. 5 Abs. 1 und Abs. 4 OECD-MA). Dies gelte auch bei:

- › Übernahme der Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber;
- › Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit);
- › Fällen, in denen dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

Grund hierfür sei, dass der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. Anderes könne gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln.

Hervorzuheben sind darüber hinaus Ergänzungen und Anpassungen im Bereich der umsatzsteuerlichen Organschaft (AEAO zu § 73 AO) und zur Gebührenbemessung bei Rücknahme von Anträgen auf verbindliche Auskunft (AEAO zu § 89 AO).

Zusätzlich zu diesen Änderungen enthält das BMF-Schreiben vom 05.02.2024 auch Änderung des AEAO zu §§ 18, 30, 31a, 53, 64, 122, 138, 147, 150, 152, 160, 171, 173, 175b, 180, 224, 228, 229, 230, 233a, 251, 355 und 361 AO.

BMF: Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher

Mit [BMF-Schreiben vom 27.02.2024](#) hat die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert und die Regelungen zum unrichtigen bzw. unberechtigten Steuerausweis nach § 14c UStG im Umsatzsteuer-Anwendungserlass angepasst.

Grundsätzlich führt ein unrichtiger (§ 14c Abs. 1 UStG) oder unberechtigter (§ 14c Abs. 2 UStG) Steuerausweis in einer Rechnung dazu, dass die ausgewiesene (Mehr-)Steuer vom Rechnungsaussteller geschuldet wird.

Der EuGH entschied jedoch mit Urteil vom 08.12.2022 (C-378/21), dass eine solche Steuerschuld nicht eintritt, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt (vgl. TAX WEEKLY # 44/2022). Im Urteilsfall hatte ein Steuerpflichtiger Dienstleistungen erbracht und in seinen

Rechnungen einen Steuerbetrag ausgewiesen, der auf Grundlage eines falschen (zu hohen) Steuersatzes berechnet wurde. Da diese Dienstleistungen ausschließlich an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher erbracht wurden, sah der EuGH eine Gefährdung des Steueraufkommens als ausgeschlossen an. Der EuGH urteilte damit entgegen der bisherigen Auffassung des BFH, welcher auch bei einer Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer eine Haftung nach § 14c UStG angenommen hatte.

Der neu eingefügte Abschn. 14c.1 Abs. 1 UStAE regelt nunmehr, dass keine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht, wenn ein Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem unrichtigen Steuerausweis an einen Endverbraucher (insbesondere Nichtunternehmer oder aber Unternehmer für deren nichtunternehmerischen Bereich) gestellt hat. Dies soll insbesondere in Fällen der Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr gelten, wenn der Unternehmer zunächst eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt hat und nachträglich die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Steuerbefreiung erfüllt werden.

Ferner soll auch in den Fällen, in denen Kleinunternehmer Leistungen an Endverbraucher erbringen und hierfür Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilen, die Haftung nach § 14c UStG nicht greifen, vgl. Abschn. 14c.2 Abs. 1a UStAE.

Sollte die Rechnung hingegen an einen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich erteilt worden sein, so soll eine Haftung nach § 14c UStG weiterhin eingreifen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll für die Entstehung der Steuerschuld nach § 14c UStG nicht ausschlaggebend sein, ob und ggf. inwieweit ein Vorsteuerabzug tatsächlich vorgenommen worden ist. Die Steuerschuld entstehe vielmehr auch dann, wenn die Rechnung z. B. an einen Kleinunternehmer, einen pauschalierenden Land- und Forstwirt oder einen Unternehmer mit Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen, erteilt worden ist. Denn auch in diesen Fällen könne ein rechtmäßiger Vorsteuerabzug, z. B. durch eine spätere Option zur Steuerpflicht, eine spätere Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, oder ein unrechtmäßiger Vorsteuerabzug auf Basis dieser Rechnung nicht ausgeschlossen werden.

Ist es zweifelhaft, ob der Leistungsbezieher als Endverbraucher gehandelt hat, soll die Art der Leistung Berücksichtigung finden können, vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1a Satz 6 UStAE. Die Finanzverwaltung verweist hierfür auf den Katalog des Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE, welcher z. B. Krankenhausbehandlungen, das Herunterladen von Filmen und Musik und die Bereitstellung von digitalisierten Texten umfasst. Derartige Leistungen sollen ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sein.

In Mischfällen, in denen gleiche Leistungen betreffende Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich erteilt wurden, sind die vorgenannten Grundsätze nur bezüglich der Rechnungserteilung an Endverbraucher anzuwenden. Eine Schätzung der betroffenen Umsätze oder des Anteils der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen, Wahrscheinlichkeitsberechnungen oder Ähnliches sind nach Auffassung der Finanzverwaltung ausgeschlossen. Soweit nicht hinreichend sicher beurteilt werden kann, ob die Rechnungsempfänger als Unternehmer oder als Endverbraucher gehandelt haben, soll es weiterhin zu einer Haftung nach § 14c UStG kommen.

Die Tatsache, dass ein falscher (unrichtiger oder unberechtigter) Steuerausweis vorliegt, ist durch die Finanzbehörde nachzuweisen. Hingegen müsse der Unternehmer glaubhaft darlegen bzw. plausibel begründen, dass die fragliche Rechnung an einen Endverbraucher ausgestellt wurde.

Sollte nach diesen Vorgaben der unzutreffende Steuerausweis keine Haftung begründen, soll die Berichtigung des Steuerbetrags in der Rechnung unterbleiben können. Hingegen sollen die

Grundsätze zur Berechnung von Steuer und Entgelt unverändert Anwendung finden. Hat der Unternehmer, z. B. anstelle des ermäßigten Steuersatzes den Regelsteuersatz angewendet und den Mehrbetrag nicht an den Leistungsempfänger zurückgezahlt, so wird die für den Umsatz geschuldete Steuer, basierend auf dem korrekten Steuersatz, aus dem erhaltenen Bruttobetrag ermittelt.

Die Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

BFH: Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn

Der BFH hat mit Urteil vom 14.12.2023 ([VIR 1/21](#)) entschieden, dass der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein lohnsteuerbarer Vorteil ist, auch wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung an seinem Arbeitgeber zuvor verbilligt erworben hat.

Der Kläger war in leitender Position bei der A GmbH beschäftigt. Die Anteile an der A GmbH wurde von der Y AG gehalten, welche von einer Investorengruppe mittelbar über mehrere Tochtergesellschaften, letztlich über die S Kapitalgesellschaft mit dem Ziel erworben wurde, diese nach einer Umstrukturierung an die Börse zu bringen. Um dieses Ziel bestmöglich zu erreichen, wurde ausgesuchten Führungspersonen der A GmbH (Managern), darunter auch dem Kläger, die Möglichkeit eingeräumt, sich an dem Investment über ein sog. Managementbeteiligungsprogramm zu beteiligen. Dazu wurde den Managern im September 2006 u.a. die Beteiligung an einer sog. Manager KG ermöglicht, die ihrerseits Anteile an der S Kapitalgesellschaft erwarb.

Der Kläger beteiligte sich mit einer Einlage von 25.000 € an der Manager KG und war durch diese vermittelt mit ca. 0,15 % an der S Kapitalgesellschaft beteiligt. Tatsächlich konnte die Y AG nach einem Jahr in 2007 erfolgreich an der Börse platziert werden. Wie zuvor vertraglich vereinbart schied die Manager KG nach dem Börsengang wieder aus der S Kapitalgesellschaft aus und erhielt dafür die ihrem Anteil entsprechenden Aktien an der Y AG. Entsprechend seiner Kommanditbeteiligung wurden sodann dem Kläger noch in 2007 Aktien der Y-AG im Wert von über 3.000.000 € in sein Depot übertragen. Das Finanzamt behandelte die Differenz aus Aktienwert und Kommanditeinlage als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Dieser Rechtsauffassung vermochte sich der BFH nicht anzuschließen. Er führte aus, dass auch durch Dritte gewährte Vorteile, soweit diese durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, zu Arbeitslohn führen können. Beruhe der zugewendete Vorteil auf anderen (Sonder)Rechtsbeziehungen scheidet die Annahme von Arbeitslohn dagegen aus. Vorliegend sei zwar nicht streitig, dass dem Kläger die Beteiligung nur aufgrund seines Arbeitsverhältnisses angeboten worden sei. Ein Vorteil, der zu steuerbarem Arbeitslohn führe, sei aber nur insoweit zu bejahen, wie die Beteiligung verbilligt eingeräumt worden sei (Differenz des tatsächlichen Werts der KG-Beteiligung zu den Anschaffungskosten der Beteiligung). Ob der Kläger die Beteiligung an der Manager KG verbilligt erlangt habe, könne dahinstehen, da ein dadurch bedingter Lohnzufluss im Steuerbescheid für das Vorjahr zu erfassen gewesen wäre. Dieser Bescheid sei aber nicht Gegenstand des Rechtsstreits. Die Beteiligung an der Manager KG und die dadurch vermittelte (mittelbare) Beteiligung am Arbeitgeber, sei zivilrechtlich wirksam begründet worden. Daher liege eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige Einkunftsquelle vor. Die daraus fließenden Einnahmen – hier der marktübliche Veräußerungserlös durch den Tausch der (mittelbar gehaltenen) Anteile der S Kapitalgesellschaft gegen die Aktien der Y-AG – seien daher nur nach den dafür einschlägigen Tatbeständen des Einkommensteuergesetzes steuerbar. Nur wenn den Managern im Verhältnis zu den Drittinvestoren ein marktunüblicher Überpreis – hier ein gemessen an ihrer Beteiligung überhöhtes Aktienpaket –

gewährt worden wäre, hätte in Höhe des Überpreises steuerbarer Arbeitslohn vorgelegen. Davon sei im Fall des Klägers jedoch nicht auszugehen gewesen.

Der BFH führte weiter aus, dass der Veräußerungsgewinn im Jahr Streitjahr (2007) auch nach Auffassung des Finanzamts von keinem anderen Steuertatbestand erfasst wurde, der Gewinn im Ergebnis also steuerfrei war. Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hätten erfordert, dass der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung – anders als im Streitfall – nicht mehr als ein Jahr betragen hat. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG scheiterte im Streitfall an der erforderlichen Beteiligungsschwelle von mindestens einem Prozent.

Hinweis: Für Anteile, die nach dem 31.12.2008 erworben worden sind oder noch werden, gilt die Abgeltungssteuer. Bei Veräußerung solcher Anteile, werden die dabei erzielten Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert; allerdings nur mit dem gesonderten Steuertarif von 25 %. Die Attraktivität derartiger Beteiligungsmodelle wird damit eingeschränkt. Sie bleiben aber angesichts des regelmäßig höheren individuellen Steuersatzes der an solchen Gestaltungen beteiligten Arbeitnehmern aus der Führungsebene weiterhin interessant.

BFH: Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei VIP-Logen

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 23.11.2023 ([VI R 15/21](#)) mit der Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei Plätzen in sog. VIP-Logen befasst und zur Schätzung der für die Bemessungsgrundlage maßgebenden Aufwendungen Stellung bezogen. Demnach sind die Aufwendungen für Leerplätze bei Veranstaltungen oder für nicht besuchte Veranstaltungen nicht mit in die Versteuerung einzubeziehen, da insoweit kein Vorteil zugewendet werde. Anders als bei Absagen zu Betriebsveranstaltungen erfolgt damit hier keine Aufteilung des Gesamtaufwands auf die tatsächlich Teilnehmenden. Auch die Aufwendungen für Tickets an Mitarbeiter, die zur Betreuung der Gäste und im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vor Ort sind, unterliegen laut BFH nicht der Versteuerung. Die Aufwendungen für die überlassenen Plätze können im Wege sachgerechter Schätzung ermittelt werden. Hier nimmt der BFH u.a. Bezug auf die von der Finanzverwaltung bekanntgegebenen sog. VIP-Logen-Erlasse. Der entsprechend geschätzte auf die Zuwendung entfallende Werbeanteil sei bezogen auf die Tickets für Geschäftspartner mangels Zuwendung ebenfalls nicht zu versteuern.

BFH: Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinszahlungen auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen

Der BFH hatte mit Urteil vom 16.11.2023 ([IV R 26/20](#)) zu entscheiden, ob das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auf Zinszahlungen von Gesellschaftern an Personengesellschaften, an denen sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind (sog. unternehmensgruppeninterne Darlehen), anzuwenden ist.

Im Streitfall (Streitjahre 2002 und 2003) erwarben Gesellschafter von Personengesellschaften GmbH-Anteile, welche sich im Sonderbetriebsvermögen II befanden, u.a. mit Hilfe von Darlehen, die seitens der Personengesellschaften gewährt wurden. Die Gesellschafter waren einerseits unmittelbar und andererseits mittelbar an den darlehensgewährenden Personengesellschaften beteiligt (sog. mehrstöckige Mitunternehmenschaften). Zusätzlich wurden verzinsliche Darlehen von einer GmbH gewährt, die 100%ige Tochtergesellschaft und Organgesellschaft einer der Personengesellschaften war.

Die Zinszahlungen wurden in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht, während das Finanzamt davon ausging, dass für die Zinszahlungen das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung kommt. Das Finanzgericht nahm eine teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG vor und ließ sämtliche Zinszahlungen zum vollen Abzug zu.

Der BFH hielt das zum Teil nicht für richtig, hob das Urteil der Vorinstanz insgesamt auf und verwies die Sache mangels Spruchreife zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Zunächst wird in der Begründung des Urteils ausgeführt, dass der Zweck der Regelung des § 3c EStG darin bestehe, Doppelbegünstigung durch (teilweise) steuerfreie Einnahmen und gleichwohl (voll) abzugsfähige Aufwendungen zu vermeiden. So komme diese Regelung zur Anwendung, wenn wenigstens ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und nach § 3 Nr. 40 EStG zum Teil steuerbefreiten Einnahmen bestehe.

Bei einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) finde § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG indes schon nach bisheriger Rechtsprechung des BFH im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter seien. Denn solche Sondervergütungen müssen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf der Ebene der Gesellschafter vollständig hinzugerechnet werden, so dass sich die entsprechenden Betriebsausgaben der Gesellschaft nicht aufwandswirksam auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft auswirken könnten. Der Sinn und Zweck des § 3c EStG würde verfehlt werden, wenn bei einer solchen Konstellation der Betriebsausgabenabzug der Gesellschaft gemäß § 3c Abs. 2 EStG gekürzt werden würde.

Die gleiche Betrachtung müsse aber auch für den umgekehrten Fall gelten, wenn – wie im Streitfall – ein Mitunternehmer Zinszahlungen an die Gesellschaft leiste, die ihm ein Darlehen zum Erwerb einer Beteiligung gewährt habe, welche als Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters bei der Gesellschaft anzusehen ist. Die als Sonderbetriebsausgaben zu qualifizierenden Zinszahlungen des Gesellschafters führen in gleicher Höhe zu Betriebseinnahmen der Gesamthand. Mithin wirken sich die Zinszahlungen nicht aufwandswirksam aus, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand ebenfalls nicht eintreten könne.

Maßstab für die Beantwortung der Frage der Aufwandswirksamkeit von Sonderbetriebsausgaben sei allerdings nur der Gesamtgewinn derjenigen Mitunternehmerschaft, bei der die Sonderbetriebsausgaben zu erfassen seien. Dies deshalb, weil die Frage der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG sich bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft stelle. Demgegenüber seien Auswirkungen auf das Gesamtergebnis einer anderen Mitunternehmerschaft selbst dann nicht in die Betrachtung einzubeziehen, wenn die andere Mitunternehmerschaft die Obergesellschaft der Personengesellschaft sei, bei der die Sonderbetriebsausgaben zu erfassen sind. Eine aus Ober- und Untergesellschaft bestehende Mitunternehmerschaft, bei welcher ein Gesamtgewinn einer solchen Mitunternehmerschaft zu ermitteln ist, gebe es nicht, denn die Mitunternehmerschaften seien selbständige und getrennt zu betrachtende Einkünfteermittlungssubjekte. Aus diesen Gründen komme streitfallbezogen die Regelung des § 3c Abs. 2 EStG für solche Zinszahlungen der Gesellschafter zur Anwendung, die als Zinserträge zu Betriebseinnahmen führen, welche nicht der Mitunternehmerschaft zuzuordnen sind, in deren Gesamtgewinn die Zinszahlungen als Sonderbetriebsausgaben zu erfassen sind.

Diese Betrachtungsweise gelte auch, wenn dem Gesellschafter der Personengesellschaft das Darlehen von einer Organgesellschaft der Personengesellschaft gewährt wird. Die Zinserträge aus

dem von der Organgesellschafts-GmbH gewährten Darlehen wirken sich zwar über die Zurechnung des Organeinkommens gewinnerhöhend auf das Gesamtergebnis der Organträger-Personengesellschaft aus. Diese Gewinnerhöhung außerhalb der Gewinnermittlung könne jedoch nicht die Annahme begründen, dass die Zinsaufwendungen der Gesellschafter nicht aufwandswirksam geworden seien. Dies gelte nicht nur bei der Zurechnung von Gewinnen aus einer Unter-Personengesellschaft, sondern erst recht bei der Zurechnung des Gewinns einer Organgesellschaft an den Organträger. Im Ergebnis bleibe es auch hier bei der Anwendung des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in Bezug auf die Zinsaufwendungen als Sonderbetriebsausgaben.

Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen des Finanzgerichts nicht abschließend darüber entscheiden konnte, in welcher Höhe die streitigen Zinsaufwendungen der Gesellschafter auf Darlehen der Organgesellschaft der Personengesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft entfallen, war die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen.

BFH: Jastrowsche Klausel im Berliner Testament – Besteuerung eines betagten Vermächtnisses

Setzen Ehegatten in einem sog. Berliner Testament aus dem Nachlass des Erstversterbenden ein erst später fälliges Vermächtnis für die Kinder aus, die beim Tod des Erstverstorbenen ihren Pflichtteil nicht fordern (sog. Jastrowsche Klausel), kann der überlebende Ehegatte als Erbe des erstversterbenden Ehegatten die Vermächtnisverbindlichkeit nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist. Das berechnigte Kind hat den Erwerb des betagten Vermächtnisses bei dem Tod des länger lebenden Ehegatten zu versteuern. Ist das Kind aufgrund der Anordnung des Berliner Testaments auch Schlusserbe nach dem länger lebenden Ehegatten geworden, kann es bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs von dem überlebenden Ehegatten die dann fällig gewordene Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen. Dies hat der BFH durch Urteil vom 11.10.2023 ([II R 34/20](#)) entschieden.

Im Streitfall errichteten die Eltern der Klägerin zunächst ein sog. Berliner Testament. Mit diesem in der Praxis häufig vorkommenden Testament setzten sich die Eltern gegenseitig zu Alleinerben ein, wobei der überlebende Ehegatte über den Nachlass und sein eigenes Vermögen frei verfügen konnte. Als Erben des überlebenden Ehegatten (Schlusserben) setzten die Eheleute die Klägerin und drei ihrer Schwestern ein. Ein Bruder und eine weitere Schwester wurden vollständig enterbt. Überdies enthielt das Testament eine sog. Pflichtteilsstrafklausel. Diese regelte, dass für den Fall, dass eines ihrer Kinder nach dem Tod des zuerst sterbenden Elternteils den Pflichtteil verlangt, dieses Kind auch vom Nachlass des zuletzt sterbenden Elternteils nur den Pflichtteil erhalten soll und enterbt wird. Eine sog. Jastrowsche Klausel verschärfte dies zusätzlich. Danach sollten diejenigen Erben, die den Pflichtteil beim Tod des Erstverstorbenen nicht fordern, aus dem Nachlass des Erstverstorbenen ein erst beim Tod des länger lebenden Ehegatten fälliges (betagtes) Vermächtnis erhalten, das so hoch sein sollte, wie ihr Erbanteil bei gesetzlicher Erbfolge auf Ableben des Erstversterbenden und Übernahme der Pflichtteilslast für die den Pflichtteil fordernden Geschwister. Sinn und Zweck einer solchen Gesamtregelung ist darin zu sehen, dass der den Pflichtteil Beanspruchende nicht nur von der Erbfolge ausgeschlossen, sondern der Nachlass des Letztversterbenden durch die betagten Vermächtnisse der anderen Abkömmlinge aus dem Nachlass des Erstverstorbenen gemindert wird, so dass der Pflichtteil nach dem Letztversterbenden geringer ausfällt.

Die enterbten Geschwister der Klägerin machten nach dem Tod des erstverstorbenen Vaters ihren Pflichtteil geltend. Die Klägerin erwarb daher beim Tod des Vaters ein entsprechendes Vermächtnis, das mit dem Tod der Mutter fällig wurde.

Nachdem auch die Mutter verstorben war, setzte das Finanzamt gegenüber der Klägerin Erbschaftsteuer für den Erwerb nach der Mutter fest. Das Vermächtnis rechnete es weder dem Erwerb hinzu noch wurde es als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, das Vermächtnis sei bei ihr doppelt hinzugerechnet worden und deshalb als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Der BFH schloss sich dieser Auffassung an und verneinte, dass im Streitfall das Vermächtnis bei der Klägerin doppelt besteuert worden sei. Der Wert des Vermächtnisses wurde zunächst einmal besteuert, nämlich nach dem Tod des Vaters bei der Mutter als dessen Alleinerbin. Da das Vermächtnis zwar damals bereits entstanden war, aber erst bei dem Tod der Mutter fällig wurde, ging der Nachlass des Vaters ungeschmälert, das heißt einschließlich des Vermögens, aus dem das Vermächtnis zu erfüllen war, auf die Mutter über. Die Mutter konnte die Vermächtnisverbindlichkeit bei ihrem Erbe nicht in Abzug bringen, weil sie mangels Fälligkeit diese Schuld nicht zu begleichen hatte. Nach dem Tod der Mutter hatte die Klägerin das jetzt fällig gewordene Vermächtnis zu versteuern. Als Schlusserbin unterlag bei ihr außerdem der Nachlass nach der Mutter der Erbschaftsteuer. Dort konnte sie die dann fällig gewordene Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen. Das Vermächtnis unterlag bei der Klägerin daher nur einmal der Besteuerung.

Dass bezüglich des betagten Vermächtnisses im Ergebnis zweimal Erbschaftsteuer entsteht – einmal (ohne Abzugsmöglichkeit als Nachlassverbindlichkeit) bei der Mutter nach dem Tod des Vaters und ein weiteres Mal bei der Klägerin nach dem Tod der Mutter – sei für die Steuerpflichtigen zwar ungünstig, aus rechtlicher Sicht sei dies aber nicht zu beanstanden. Es liege an der Verwendung der Jastrowschen Klausel, die – um den überlebenden Ehegatten mit ausreichend Liquidität auszustatten – das Vermächtnis zwar bei Tod des Erstverstorbenen anfallen, aber erst bei Tod des länger lebenden Ehegatten fällig werden lässt.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 12.01.2024

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>C-623/22</u>	29.02.2024	Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2011/16/EU des Rates – Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung – Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates – Potenziell aggressive grenzüberschreitende Gestaltungen – Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Meldepflicht – Automatischer Informationsaustausch – Art. 49 der Charta der Grundrechte – Grundsatz der Gesetzmäßigkeit von Strafen – Klarheit und Genauigkeit der Meldepflicht – Art. 7 der Charta – Recht auf Achtung des Privatlebens – Vorliegen und Rechtfertigung von Eingriffen in das Privatleben – Intermediäre – Gesetzliche Verschwiegenheitspflicht – Anwendungsbereich der Befreiung
<u>C-314/22</u>	29.02.2024	Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Abweichung gemäß Art. 90 Abs. 2 – Steuerbemessungsgrundlage – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Vollständige oder teilweise Nichtzahlung des Preises – Ausschlussfrist für die Beantragung der nachträglichen Verminderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage – Beginn der Ausschlussfrist – Zinsanspruch des Steuerpflichtigen
<u>C-676/22</u>	29.02.2024	Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 138 Abs. 1 – Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen – Versagung der Steuerbefreiung – Nachweise – Lieferer der Gegenstände, der die Lieferung der Gegenstände an den in den Steuerunterlagen genannten Empfänger nicht nachweist – Lieferer, der andere Auskünfte erteilt, die nachweisen, dass der tatsächliche Empfänger Steuerpflichtiger ist

Alle am 27.02.2024 und 29.02.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>V R 3/22</u>	23.11.2023	Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Konkursverwalters
<u>IV R 26/20</u>	16.11.2023	Zur teleologischen Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinszahlungen auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen
<u>I R 38/20</u>	25.10.2023	Übergang von der Zusammenveranlagung zur Einzelveranlagung während des Klageverfahrens
<u>X R 7/20</u>	18.10.2023	Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts beim Realsplitting
<u>XI R 4/20</u>	18.10.2023	Lieferung von herrenlosen Tieren (aus dem Ausland); Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz
<u>VI R 1/21</u>	14.12.2023	Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn
<u>II R 34/20</u>	11.10.2023	Jastrowsche Klausel im Berliner Testament - Besteuerung eines betagten Vermächtnisses

Alle am 27.02.2024 und 29.02.2024 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>V I R 2/21</u>	14.12.2023	Weitgehend inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.12.2023 - VI R 1/21 - Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn

Alle bis zum 01.03.2024 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>III C 3 - S 7329/19/10001 :006</u>	01.03.2024	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2024
<u>III C 2 - S 7282/19/10001 :002</u>	27.02.2024	Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher
<u>IV B 3 - S 1304/21/10005 :003</u>	21.02.2024	Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57
90482 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Ernst-August-Platz 10
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Brüsseler Straße 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Thomas Bernhofer
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Thomas Bernhofer
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Leipzig

Sascha Schöben
Brühl 48
04109 Leipzig

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 oben genannten Kontakte.