Juli 2021

wts fas

wts journal → 3.2021

Mandanten-information wts und fas

+++ Themenspecial +++ Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten +++ Seite 8 +++ Umfassende Verschärfung des Grunderwerbsteuergesetzes bei den Share Deals +++ Seite 36 +++ Chancen und Herausforderungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitendem virtuellen Arbeiten +++ Seite 67 +++

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG)

Ertragsteuern: Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigen Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen

Umsatzsteuer: Umsatzsteuer & Versicherungsteuer

Versicherungsteuer: Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung

TAX | Internationales

Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Kreditratings in der Pandemie – Bedarf für Anpassung konzerninterner Finanzierungsbedingungen

LEGAL

Energierecht: Deutschland beschließt Klimaneutralität ab 2045

FINANCIAL ADVISORY | RISK & COMPLIANCE

Steigendes Interesse europäischer Unternehmen an US-SPAC-Fusionen – Chancen und Herausforderungen

Wesentliche Änderungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Entwurf der neuen EU-Richtlinie

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite

Steuerpolitik

6 **a** Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

11 **b** Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG)

13 **c** Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz mit Änderungen am Forschungszulagengesetz

14 **d** Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

14 **e** Fondsstandortgesetz

14 **f** Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb

1 Ertragsteuern

15 **a** Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigen Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen

16 **b** Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtaufwendungen bei Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern

18 **c** Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Betriebsvermögen – zeitpunktbezogene Prüfung

19 **d** Rückwirkende finanzielle Eingliederung bei unterjährigem Anteilstausch nach § 21 UmwStG

21 **e** BMF-Entwurf zu Einzelfragen der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token

22 **f** Änderung des Anwendungsschreibens zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer

24 **g** BVerfG-Vorlage zur Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG

24 **h** Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten I – künftigen Rentnergenerationen droht unzulässige doppelte Besteuerung

25 **i** Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten II – bei privaten Renten systembedingt keine doppelte Besteuerung

Seite

j Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV im Erbfall 25

2 Umsatzsteuer

a Umsatzsteuer & Versicherungsteuer 26

b Vorsteuerabzug und unentgeltliche Zuwendungen 28

c Haftung der Betreiber von elektronischen Schnittstellen 29

d Rs. Titanium – Immobilie ist keine Betriebsstätte 31

e Leistungen von Börsen und anderen Handelsplattformen für Finanzprodukte 32

3 Grunderwerbsteuer

Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft; Bemessungsgrundlage bei geplanter Bebauung 34

4 Grundsteuer

Digitalisierung der Grundsteuer – Schritte zum Aufbau einer geeigneten Datenbasis 41

5 Erbschaft-/Schenkungsteuer

a Kein Aufsparen des Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. für zukünftige Erwerbe möglich 43

b Wirkung der Weitergeltungsanordnung des „alten", verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrechts 44

c Schenkungsteuer bei Zuwendung aus dem Vermögen eines Dritten 44

6 Lohnsteuer

a Nachgelagerte Besteuerung bei Beteiligung am Unternehmen nach dem neuen § 19a EStG 45

b Veräußerungserlös aus einer Management-Beteiligung als Einkünfte aus Kapitalvermögen 46

c Umsetzungshilfe zur steuerlichen Anerkennung von Arbeitgeberleistungen i.S.d. § 3 Nr. 34 EStG (betriebliche Gesundheitsförderung) 47

Seite

48 **d** Mitarbeiterkapitalbeteiligungen werden attraktiver

49 **e** Steuerfreie Zahlung des Corona-Bonus verlängert

7 Abgabenordnung

49 **a** (Kein) Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer „Gewinngesellschaft" auf eine „Verlustgesellschaft"

51 **b** Kontaktierung berichtspflichtiger Unternehmen mit Rückfragen zu Angaben aus den bereits übermittelten länderbezogenen Berichten (Country-by-Country Reporting)

8 Versicherungsteuer

53 Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung

TAX | Internationales

9 Algerien

56 Festlegung der strategischen Sektoren für ausländische Investitionen

10 China

56 Wegfall des lokalen Stadtbausteuer-Zuschlags zur Mehrwertsteuer auf Vergütungen an Nichtansässige ab 01.09.2021

11 Deutschland

57 **a** Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

59 **b** Kreditratings in der Pandemie – Bedarf für Anpassung konzerninterner Finanzierungsbedingungen

12 Ghana

60 COVID-19 Health Recovery Levy

13 Indien

61 Festlegung der Schwellenwerte für die Bestimmung der signifikanten ökonomischen Präsenz (SEP) in Indien

14 Kenia

61 Einführung einer Mindeststeuervorauszahlung zum 01.01.2021

Seite

15 Oman

Einführung der Umsatzsteuer im Oman 62

16 Österreich

a Notwendige Substanzerfordernisse für die Quellensteuerentlastung von Gewinnausschüttungen an Auslandsholdings 64

b Die Immobilienklausel nach dem DBA Österreich-Deutschland 65

c Steuerfalle bei Umsatzsteuerveranlagung! 66

LEGAL

Energierecht

Deutschland beschließt Klimaneutralität ab 2045 71

FINANCIAL ADVISORY | Risk & COMPLIANCE

1 Financial Advisory

a Steigendes Interesse europäischer Unternehmen an US-SPAC-Fusionen – Chancen und Herausforderungen 72

b Verlängerung der Erleichterung für Leasingnehmer bei der Bilanzierung von COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen 74

c IASB veröffentlicht Entwurf ED/2021/3 Angabevorschriften in den IFRS – ein Pilotansatz (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 13 und IAS 19) 75

d IDW zur Sofortabschreibung digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz 76

2 Risk & Compliance

a Wesentliche Änderungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Entwurf der neuen EU-Richtlinie 77

b Bundestag beschließt Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG 78

Die Steuerrevolution: Ein Tropensturm im Steuerparadies oder doch nur ein Sturm im Wasserglas?

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

StBin Florentine Bub,
WTS Partner

RA Martin Loibl,
WTS Partner

aktuell vernimmt man von Seiten der Politik und der Medien euphorische Stimmen, die eine „Steuerrevolution" oder gar einen „historischen Moment" verkünden.

Nach Jahren der Verhandlungen und Uneinigkeit wurde zuerst Anfang Juni zwischen den G7-Finanzministern ein Kompromiss erzielt, der die Weichen für den Umgang mit den wohl größten steuerlichen Herausforderungen unserer Zeit stellen soll. Darauf haben sich nun auch die G20-Finanzminister verständigt. Anfang Juli hatten sich dem Rahmenkonzept bereits 130 der 139 Staaten und Gebiete des „Inclusive Frameworks on BEPS" (IF) der OECD angeschlossen.

Die Einigung in Bezug auf Pillar 1 bezieht sich auf die Unternehmensbesteuerung, die teilweise nun auch in den sog. Marktstaaten erfolgen würde. Bislang soll es den Konzernen mit zum Teil steuerlich veranlasster Ansässigkeitspolitik gelungen sein, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern. In Zukunft müssten nun aber Konzerne mit einem Mindestumsatz von vorerst € 20 Mrd. und einer Gewinnmarge von mehr als 10 % den darüber hinausgehenden Teil dieser Gewinne zum Teil in den Marktstaaten versteuern. Beachtlich ist, dass eine bislang qualitative einer rein quantitativen Definition gewichen ist, was dazu führt, dass nicht nur „Digitalkonzerne" betroffen sind. Um die Relevanz dieser Einigung einzuordnen, sei erwähnt, dass in Deutschland aktuell wohl nur acht Unternehmen davon betroffen wären.

Für Pillar 2 hat man sich auf eine Mindeststeuer von 15 % verständigt. Dem in den letzten Jahren beobachteten Wettbewerb um den günstigsten Steuersatz soll damit ein Riegel vorgeschoben werden. Unterliegt eine Konzerngesellschaft im Ausland einem Steuersatz von unter 15 %, kann der Heimatstaat diese Differenz selbst erheben. Weitere Mechanismen sind vorgesehen, um die Mindeststeuer sicherzustellen und am Ende die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer für Konzerne uninteressant zu machen. Gelten sollen diese Regelungen für Konzerne mit € 750 Mio. Mindestumsatz.

Betrachtet man Pillar 1, liegt der Teufel im Detail: Werden bspw. alle Geschäftsbereiche einzeln besteuert oder kommt es nur auf die Gewinnmarge des Gesamtkonzerns an? Amazon läge mit der gemeldeten 3%-igen Gewinnmarge unter dem angedachten Grenzwert von 10 % und wäre damit von der neuen Regelung nicht betroffen. Aus diesem Grund soll nach dem IF eine Segmentierungsmöglichkeit implemen-

tiert werden, wenn Geschäftsbereiche in der Einzelbetrachtung in den Anwendungsbereich fallen.

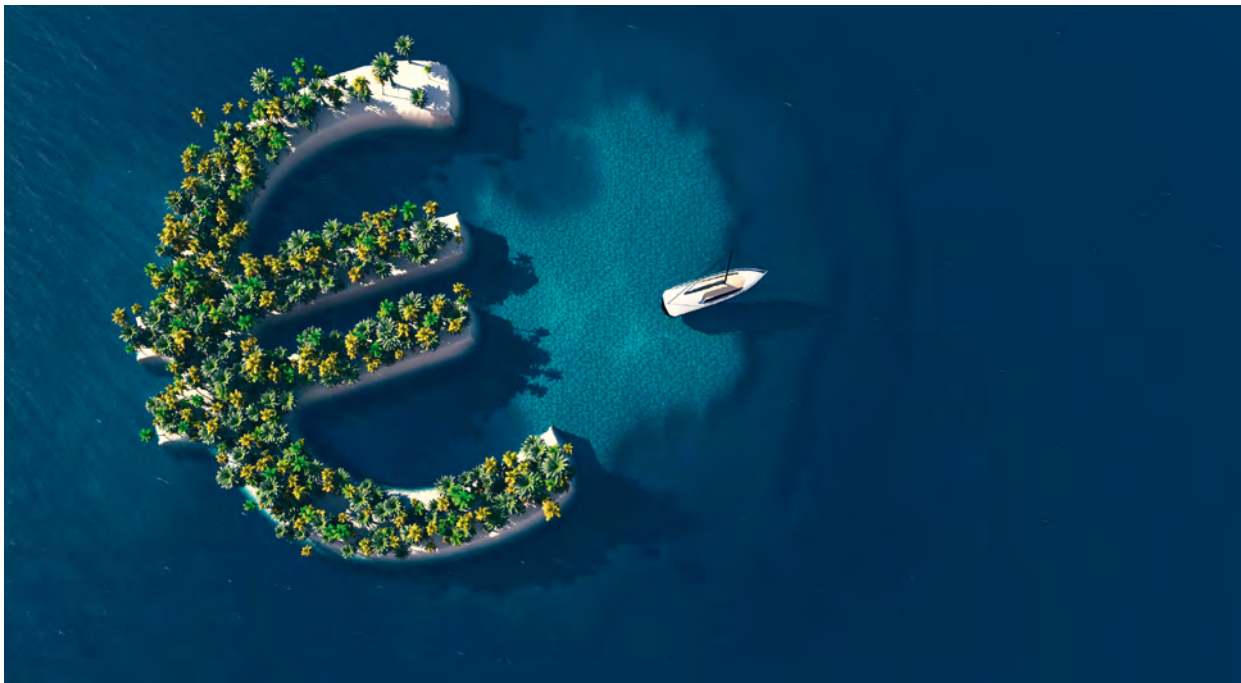
Kritik wurde auch hinsichtlich Pillar 2 mit dem Mindeststeuersatz von 15 % geäußert, da sich dieser eher an den niedrigen Steuersätzen in Steueroasen orientiert.

Fraglich ist ferner, ob der deutsche Fiskus durch die Mindestbesteuerung gewinnen wird. Nach Berechnungen des ifo-Instituts bleibt nach Steuereinnahmen durch den Mindeststeuersatz nach Pillar 2 immer noch eine Lücke von mindestens € 3,7 Mrd., welche Deutschland durch Gewinnverlagerung jährlich entgeht. Zudem zahlen deutsche exportorientierte Unternehmen, wie bspw. die Automobil- oder Anlagenbaubranche, aktuell einen Großteil ihrer Steuern in Deutschland. Durch eine Verlagerung der Besteuerungsrechte in die Absatzmärkte besteht eher die Gefahr eines Verlusts an Besteuerungssubstrat für Deutschland.

Bei aller Kritik ist die Einigung dennoch zu begrüßen. Nicht nur für Staaten zur Sicherung ihres Haushalts, sondern auch für Unternehmen sind klare, rechtssichere und administrierbare Regelungen nötig, die Wettbewerbsverzerrungen und Doppelbesteuerung vermeiden. Letztlich kommt es auch auf die Umsetzung der am Ende beschlossenen Regelungen an. Zumindest Pillar 2 soll ab 2023 zur Anwendung kommen. Mit Spannung ist der für Oktober angekündigte Implementierungsplan der OECD zu erwarten.

Ihre Florentine Bub

Ihr Martin Loibl



a | Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Einzelne Änderungen und Ergänzungen des Regierungsentwurfs durch den Bundestag.
- Grunderwerbsteuerbefreiung einer Übertragung auf die Gesamthand wird nach der Option zur Körperschaftsteuer eingeschränkt.
- Verhinderung von unbesteuerten und niedrig besteuerten Einkünften bei internationalen Qualifikationskonflikten.
- Option kann im Jahr 2021 für Wirtschaftsjahre gestellt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

Bundestag und Bundesrat

Am 21.05.2021 hat der Bundestag den Regierungsentwurf zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses beschlossen. Auch der Bundesrat hat am 25.06.2021 seine finale Zustimmung erteilt. Das Gesetz wurde am 30.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet.

Vgl. auch Themenspecial in diesem Heft

An dieser Stelle sei auch auf unser Themenspecial „Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten" hingewiesen.

Wesentliche Änderungen gegenüber Regierungsentwurf

Gegenüber dem Regierungsentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 02/2021) haben sich verhältnismäßig wenige Änderungen ergeben. Besonders hervorzuheben sind die Änderungen zur Grunderwerbsteuer, zur Verhinderung unbesteuerter (sog. „weißer") und niedrig besteuerter Einkünfte sowie die Klarstellung der Anwendungsregelung:

- **Grunderwerbsteuer**
  Wird zur Körperschaftsteuer optiert und danach das Grundstück auf die Gesamthand übertragen, schränken die neuen § 5 Abs. 1 Satz 2 GrEStG und § 5 Abs. 2 Satz 2 GrEStG die Steuerbefreiung des § 5 GrEStG dahingehend ein, dass diese bei Übertragung eines Grundstücks auf die Gesamthand nur noch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Beteiligung des oder der Einbringenden an der Gesamthand länger als die in § 5 Abs. 3 GrEStG genannte Frist (5 bzw. 10 Jahre) besteht und auch die Optionsausübung und deren Wirksamkeit länger als die in § 5 Abs. 3 GrEStG genannte Frist zurückliegt.

  Außerdem wurde die Ausübung der Option durch einen neuen § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG einer Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand gleichgesetzt, wenn die Option innerhalb der jeweils für § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltenden Frist (5 bzw. 10 Jahre) ausgeübt und wirksam wird.

Auch die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 GrEStG wird durch eine neue Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG für den Fall der Optionsausübung der erwerbenden Gesellschaft eingeschränkt. Für die Übernahme von Grundbesitz einer Gesellschaft, die nicht nach § 1a KStG optiert hat, ist § 6 Abs. 1 GrEStG nicht anzuwenden, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt bereits länger als 5 bzw. 10 Jahre zurück und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht ebenfalls bereits über 5 bzw. 10 Jahre.

- **Verhinderung von nicht oder niedrig besteuerten Einkünften bei internationalen Qualifikationskonflikten (§ 50d Abs. 14 EStG)**
  Zur Verhinderung von unbesteuerten (sog. „weißen") und niedrig besteuerten Einkünften bei internationalen Qualifikationskonflikten im Zusammenhang mit den optierenden Gesellschaften wird § 50d Abs. 14 EStG eingeführt. Diese Qualifikationskonflikte können sich beispielsweise dadurch ergeben, dass der ausländische Staat die deutsche Qualifikation als Körperschaft nicht oder nicht vollständig nachvollzieht, zum Beispiel, weil er von der zivilrechtlichen Rechtsqualität als Personengesellschaft ausgeht und diese weiterhin transparent besteuert. Nach der Regelung sind Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft ungeachtet der Bestimmungen eines DBA (sog. Treaty Override) nicht von der Kapitalertragsteuer zu entlasten bzw. zu versteuern, wenn die Kapitalerträge bzw. die Gewinne im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen. Mit der Maßnahme wird einem Anliegen des Bundesrats entsprochen.

- **Anwendungsregelung (§ 34 Abs. 1a KStG-E)**
  Es wird sichergestellt, dass der Antrag auf Option zur Körperschaftsteuer bereits rechtzeitig im Jahr 2021 gestellt werden kann, damit die Option erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12. 2021 beginnen, ausgeübt werden kann. Der Forderung des Bundesrats, die erstmalige Anwendung des Optionsmodells um ein Jahr nach hinten zu verschieben, wurde somit eine Absage erteilt.

Darüber hinaus haben sich insbesondere folgende weitere Änderungen ergeben:

Weitere Änderungen/ Ergänzungen gegenüber Regierungsentwurf

- **Zum Antrag – Form (grundsätzlich elektronisch), Frist (ein Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres) und Adressat (Präzisierung), § 1a Abs. 1 KStG.**
- **Präzisierung der Regelung zur Rückoption bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, § 1a Abs. 4 KStG.**
- **Klarstellung, dass die optierende Gesellschaft für Zwecke der Forschungszulage Anspruchsberechtigte i. S. des KStG ist.**
- **Folgeanpassung im Bewertungsrecht und im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht.**
- **Einräumung eines Wahlrechts hinsichtlich der Höhe der gewinnmindernden Rücklage infolge des Wechsels zur organschaftlichen Einlagelösung, § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG.**
- **Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG und der Investitionsfrist des § 7g EStG um ein weiteres Jahr, § 52 Abs. 14 Satz 4 EStG.**

Im Ergebnis hat der Bundestag somit nicht besonders viele von den Forderungen bzw. Prüfbitten des Bundesrats (vgl. WTS Journal 02/2021) berücksichtigt bzw. aufgegriffen.

Ihr Kontakt

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

StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M./Nürnberg, RA/StB Dr. Klaus Dumser, Nürnberg

Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten

Am 25.06.2021 hat nun auch der Bundesrat seine Zustimmung zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) erteilt. Auch wenn zuletzt seitens Bündnis 90/Die Grünen Bedenken gegen die Einführung einer Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft vorgebracht wurden, weil dies ein „Einfallstor für Steuerschlupflöcher" sein könne, haben auch die Bundesländer mehrheitlich der Neuregelung zugestimmt.

Damit steht fest, dass es für bestimmte Personengesellschaften bereits ab dem Jahr 2022 die Möglichkeit geben wird, nach § 1a KStG-neu zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren. Der große Vorteil einer solchen Option liegt auf der Hand: Thesaurierte Gewinne werden in einer Kapitalgesellschaft deutlich geringer besteuert als solche einer Personengesellschaft. Dies gilt regelmäßig selbst dann,

KöMoG

wenn eine Personengesellschaft die in der Praxis sehr komplizierte Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG wählt. Da sich dieser Vorteil im Fall der Vollthesaurierung einer Kapitalgesellschaft im Vergleich zur regelbesteuerten Personengesellschaft im Spitzensteuersatz auf fast 17 Prozentpunkte belaufen kann, werden sich z.B. Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft künftig die Frage stellen müssen, ob sie – gerade in Jahren mit hohen steuerpflichtigen Gewinnen – zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optieren wollen.

Für die Beratung bedeutet dies, die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die nach § 1a KStG-neu optieren kann, also insbes. die Personenhandelsgesellschaften OHG und KG sowie Partnerschaftsgesellschaften, stets eng zu begleiten, um zu prüfen, ob eine solche Option dazu beitragen kann, die Steuerquote dauerhaft zu senken. Aus steuerlicher Sicht gilt es insoweit zu bedenken, dass es sich bei der Option um einen fiktiven Formwechsel der Personen- in eine Kapitalgesellschaft handelt. Insoweit sollte die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft in vielen Fällen steuerneutral möglich sein. Gleichwohl gilt es, diverse Themen zu bedenken. Hier sei nur an die ggf. bestehende Notwendigkeit zur Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf die optierende Gesellschaft erinnert. Auch etwaig erforderliche Anpassungen des Gesellschaftsvertrags an die neue Besteuerungssituation sind zu erwähnen – um nur einige der relevanten Themen zu nennen.

Auch nach Ausübung der Option gilt es, sich in steuerlicher Hinsicht stets zu vergegenwärtigen, dass eine optierende Personengesellschaft zwar nach § 1a KStG-neu

für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Kapitalgesellschaft behandelt wird. Gleichwohl sind daneben zahlreiche Sonderregelungen zu beachten. So kann die optierende Personengesellschaft trotz der Option nicht Organgesellschaft sein. Sie ist auch für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer und des Bewertungsgesetzes weiterhin Personengesellschaft. Auch finden im Bereich des internationalen Steuerrechts z.B. Mutter-Tochter-Richtlinie und Zins- und Lizenzrichtlinie keine Anwendung, wenn die optierende Personengesellschaft Empfängerin der entsprechenden Zahlungen ist. Zudem kann die optierende Gesellschaft, da sie im abkommensrechtlichen Sinne weiterhin Personengesellschaft ist, etwaige Begünstigungen beim Quellensteuersatz auf Dividenden ggf. nicht in Anspruch nehmen. Auf der anderen Seite findet die Wegzugsbesteuerung auf die optierende Personengesellschaft Anwendung und im Bereich der Grunderwerbsteuer gelten für die optierende Personengesellschaft Einschränkungen bei begünstigten Übertragungen nach §§ 5 und 6 GrEStG.

Schließlich ist der neue § 50d Abs. 14 EStG zu beachten, der im Wege eines sog. treaty override steuerfreie Zahlungen von Dividenden aus der optierenden Personengesellschaft oder steuerfreie Veräußerungsgewinne resultierend aus Qualifikationskonflikten vermeiden will.

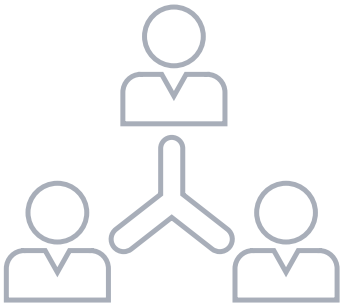
Zudem wirkt die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft für die optierende Personengesellschaft nicht (zwingend) für immer. Insoweit sollte man stets im Blick behalten, dass natürlich auch der Weg zurück in die Regelbesteuerung für die optierende Personengesellschaft offen steht – entweder durch eine Rückoption zur Regelbesteuerung oder aber sogar durch gesetzliche Anordnung, wenn beispielsweise bei einer zweigliedrigen optierenden Personengesellschaft der vorletzte Gesellschafter ausscheidet. Bei der Rückoption handelt es sich, ebenso wie bei der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft, um einen fiktiven Formwechsel. Im Gegensatz zur Option hin zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft, die wie oben bereits ausgeführt

in vielen Fällen steuerneutral möglich sein sollte, gilt dies nicht zwingend für die sog. Rückoption. Um die Kohärenz des Besteuerungssystems sicherzustellen, ist der Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft, selbst wenn die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt sind, nicht gänzlich steuerneutral möglich. Denn die im Körperschaftsteuersystem erwirtschafteten und nicht ausgeschütteten Gewinne werden im Zuge der Umwandlung bei den Gesellschaftern im Ergebnis als Ausschüttungen erfasst. Zudem ist aufgrund des durch die Option zur Körperschaftsteuer ausgelösten fiktiven Formwechsels ggf. ein Einbringungsgewinn nach § 22 UmwStG rückwirkend zu besteuern, wenn die Rückoption innerhalb von sieben Jahren nach der ursprünglichen Option ausgeübt wird. Dies zeigt, die Ausübung der Option will gut überlegt sein und erfordert einen versierten steuerlichen Berater, der dem Mandanten die relevanten Themen erörtern kann.

Gleichwohl erschöpft sich die Möglichkeit, zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren, nicht nur in einem günstigeren Steuersatz. Vielmehr ist es die mögliche Kombination aus den ohnehin bestehenden Vorzügen einer Personengesellschaft mit dem niedrigen Steuersatz einer Kapitalgesellschaft, die die Option nach § 1a KStG-neu attraktiv macht. Insoweit ist festzuhalten, dass die optierende Personengesellschaft zwar steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird. Zivilrechtlich bleibt es jedoch eine Personengesellschaft. Durch die Möglichkeit zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren, können also die zivilrechtlichen Vorzüge nun gerade bei thesaurierenden Personengesellschaften zu einem deutlich günstigeren „Einstandspreis", nämlich einem im Fall der Thesaurierung deutlich reduzierten Steuersatz, genutzt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass bereits die Gründung einer Personengesellschaft deutlich weniger formal vonstatten geht als die Gründung einer Kapitalgesellschaft. Während eine Kapitalgesellschaft, z.B. eine GmbH, ein eher strenges Gründungsprozedere mit Gang zum Notar und Sicherstellung der Kapitalaufbringung durch das Handelsregister durchlaufen muss, kann eine Personengesellschaft „formlos" gegründet werden. Gleichwohl kann bei der GmbH & Co. KG wie bei einer Kapitalgesellschaft eine vollständige Haftungsbeschränkung erreicht werden. Auch sind die Möglichkeiten, den Gesellschaftsvertrag an die jeweilige Situation der Gesellschafter anzupassen, bei der Personengesellschaft im Vergleich zur Kapitalgesellschaft deutlich größer.

Weitere Vorzüge ergeben sich im Bereich der Arbeitnehmermitbestimmung: Eine Personengesellschaft fällt qua Gesetz nicht



in den Anwendungsbereich des Drittelbeteiligungsgesetzes, auch wenn sie in der Regel über mehr als 500 Arbeitnehmer verfügt. Dementsprechend kann – weil das Drittelbeteiligungsgesetz keine Anwendung findet – auf die Einrichtung eines mitbestimmten Aufsichtsrats unterhalb der Grenze des Mitbestimmungsgesetzes von 2.000 Arbeitnehmern verzichtet werden, was gerade bei Familiengesellschaften oftmals als enormer Vorteil eingestuft wird.

Ebenso verhält es sich im Hinblick auf die Handelsregisterpublizität. Auch insoweit kann eine Tochter-Personengesellschaft, die in den Konzernabschluss ihrer Muttergesellschaft einbezogen ist, einfacher auf die Veröffentlichung ihres Einzelabschlusses verzichten als eine vergleichbare Tochter-Kapitalgesellschaft. Dies gilt auch dann, wenn die Personengesellschaft Konzernspitze ist. Auch dann sind die Publizitätspflichten im Vergleich zur Kapitalgesellschaft geringer. Und dies gilt natürlich auch für die optierende Personengesellschaft, weil die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft eben nur für steuerliche Zwecke wirkt und die Gesellschaft gerade im zivilrechtlichen Sinne weiterhin eine Personengesellschaft bleibt.

Fazit

Personengesellschaften die Möglichkeit einzuräumen, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, eröffnet viele Spielräume. V.a. können Unternehmen dadurch die bereits bekannten und bestehenden Vorzüge einer Personengesellschaft weiterhin in Anspruch nehmen. Gleichwohl wird ihnen nun für den Fall der Gewinnthesaurierung eine Möglichkeit an die Hand gegeben, den deutlich niedrigeren Steuersatz für Kapitalgesellschaften zu nutzen und damit Steuerersparnisse zu generieren. Es soll aber nicht unerwähnt bleiben, dass im Zuge der Ausübung Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zahlreiche steuerliche und gesellschaftsrechtliche Themen bedacht werden müssen, um sicherzustellen, dass das angestrebte Ziel, eine günstigere Besteuerung thesaurierter Gewinne, auch erreicht wird. Hierbei stehen Ihnen die Berater der WTS gerne zur Seite.

b | Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Einzelne Änderungen und Ergänzungen des Regierungsentwurfs durch den Bundestag.
- Verschärfende Neuregelung der Wegzugsbesteuerung bleibt unverändert enthalten.
- Auch der Niedrigsteuersatz bleibt (zumindest vorerst) weiterhin bei 25 %.
- Dreimonatige Verlängerung der Erklärungsfrist und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2020.
- Nochmalige Änderungen bei den Anwendungsregelungen und beim Inkrafttreten.

Bundestag und Bundesrat

Am 21.05.2021 hat der Bundestag den Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes (ATADUmsG) in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses beschlossen. Auch der Bundesrat hat am 25.06.2021 seine finale Zustimmung erteilt. Das Gesetz wurde am 30.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet.

Wesentliche Änderungen gegenüber Regierungsentwurf

Unverändert blieb die verschärfende Neuregelung der Wegzugsbesteuerung sowie (zumindest vorerst) auch der Niedrigsteuersatz i.H.v. 25 %. Gegenüber dem Regierungsentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 02/2021) haben sich insbesondere folgende Änderungen ergeben:

- **Umsetzung von Art. 9a ATAD (umgekehrt hybride Gestaltungen) in § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG**
  Hiernach sind die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, die deshalb keiner Besteuerung unterliegen, weil die Gesellschaft in Deutschland als steuerlich transparent, in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, jedoch als steuerlich intransparent behandelt wird (umgekehrt hybride Rechtsträger), grundsätzlich als inländische Einkünfte zu besteuern. U.a. setzt die Vorschrift allerdings voraus, dass dem Beteiligten an der Gesellschaft allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder dem Beteiligten der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses der Gesellschaft zusteht. Eine Beteiligung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschafter voraus. Die Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines DBA (sog. Treaty-Override). Die Regelung ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 zufließen (§ 52 Abs. 45a Satz 4 EStG).

- **Präzisierung der Formulierung in § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG (importierte Besteuerungsinkongruenzen)**
  Die Formulierung zu importierten Besteuerungsinkongruenzen in § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG wird entsprechend der Bitte des Bundesrats präzisiert. Maßgeblich für das Vorliegen einer importierten Besteuerungsinkongruenz ist die steuerliche Behandlung in den betroffenen ausländischen Staaten. Auf einen hypothetischen Vergleich mit einer inländischen Steuerpflicht kommt es nicht an.

- **Anpassung von § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG**
  Die Einschränkung in § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG, wonach eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot im Fall sog. hybrider Rechtsträger sowie fiktiver Aufwendungen und Erträge zwischen Unternehmensteilen nur dann gewährt wird, wenn eine Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung der Steuer durch den ausländischen Staat vermieden wird, wurde gestrichen. Damit sollen systematische Verwerfungen vermieden werden, zumal diese Einschränkung nicht von der ATAD vorgegeben wird.

- **Anpassung von § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG an Art. 9b Satz 2 ATAD (Doppelt-Ansässige)**

Im ursprünglichen Regierungsentwurf hat § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG-E nicht das von Art. 9b ATAD für EU-Konstellationen vorgesehene Vorrangverhältnis im Fall doppelt ansässiger Steuerpflichtiger berücksichtigt. Dementsprechend wird § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG an Art. 9b Satz 2 ATAD angepasst und erkennt nunmehr die bereits von einem anderen Staat vorgenommene Versagung des doppelten Betriebsausgabenabzugs in Nr. 2 an, wenn es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Doppelt-Ansässigen handelt und der andere Staat diesen als nicht in seinem Staat ansässig behandelt.

→ **Antragswahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven bei Wegfall einer Beschränkung von Besteuerungsrechten in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG**
Beim Wegfall einer Beschränkung von Besteuerungsrechten wird in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG ein Antragswahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven gewährt, um eine Kongruenz zu § 4 Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 EStG herzustellen.

→ **Redaktionelle Anpassung insbesondere im Hinblick auf die Voraussetzung der Gewinnbeteiligung in § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AStG**

→ **Änderung zur grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung in multinational tätigen Unternehmensgruppen in § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG**
§ 1 Abs. 3a Satz 4 AStG wird dahingehend geändert, dass der Steuerpflichtige nunmehr die Möglichkeit hat, im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzungen in multinational tätigen Unternehmensgruppen einen vom Median abweichenden Wert innerhalb einer gewissen Bandbreite glaubhaft zu machen.

→ **Redaktionelle Anpassung von § 1 Abs. 3c Satz 4 AStG**

→ **Klarstellung zum Verhältnis von Hinzurechnungsbesteuerung und Investmentbesteuerung in § 13 Abs. 5 Satz 2 AStG**
Es wird nunmehr klargestellt, dass sowohl bei einer mittelbaren Beteiligung über einen ausländischen als auch über einen inländischen Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds die Hinzurechnungsbesteuerung ausgeschlossen ist.

→ **Redaktionelle Anpassung in § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG**

Auf folgende weitere Änderungen bzw. Ergänzungen in anderem Zusammenhang ist besonders hinzuweisen:

Weitere Änderungen bzw. Ergänzungen gegenüber Regierungsentwurf

→ **Folgeänderung zum Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) in § 50c Abs. 2 Satz 3 EStG**
Die Änderung soll sicherstellen, dass eine Korrektur der Steueranmeldung in den Fällen möglich ist, in denen eine Freistellungsbescheinigung rückwirkend ab Antragseingang erteilt wird, jedoch zum Zeitpunkt der Anmeldung der Steuer noch nicht erteilt war. Diese Änderung ergänzt die Neuregelung in § 50c Abs. 2 Satz 4 EStG, in der festgelegt wird, dass der auf höchstens drei Jahre befristete Geltungszeitraum der Freistellungsbescheinigung „frühestens ab dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht," beginnt.

→ **Dreimonatige Verlängerung der Erklärungsfrist und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2020 (Art. 6 des Gesetzes)**
Für nicht beratene Steuerpflichtige wird die für den Besteuerungszeitraum 2020 allgemein Ende Juli 2021 endende Erklärungsfrist nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO um drei Monate bis 31.10.2021 verlängert. Die für den Besteuerungszeitraum 2020 in beratenen Fällen regulär Ende Februar 2022 ablaufende Erklärungsfrist nach § 149 Abs. 3 AO wird ebenfalls um drei Monate bis 31.05.2022 verlängert, soweit im Einzelfall nicht eine Anordnung nach § 149 Abs. 4 AO ergangen ist.

→ **Verlängerung der Frist zur nachträglichen Anpassung der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuervorauszahlungen für 2019 und 2020 (§ 52 Abs. 35d EStG)**

→ **Redaktionelle Anpassung des § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG**

- **Änderungen bei den Anwendungsregelungen und dem Inkrafttreten**
  Für die Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung im Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz sieht die ATAD bereits eine Umsetzung ab 01.01.2020 vor. Dementsprechend treten diese Regelungen einschließlich der entsprechenden Anwendungsregelungen in § 52 EStG bzw. § 34 KStG nach Art. 7 Abs. 2 des Gesetzes bereits mit Wirkung vom 01.01.2020 in Kraft. Abweichend davon treten nach Art. 7 Abs. 3 des Gesetzes die neu aufgenommenen Regelungen zur Umsetzung von Art. 9a der ATAD, die insoweit eine abweichende Umsetzungsfrist bis 31.12.2021 und Anwendung ab 01.01.2022 vorsieht, am 01.01.2022 in Kraft.

Auch in diesem Gesetzgebungsverfahren hat der Bundestag wie schon im Verfahren zum AbzStEntModG die Forderungen des Bundesrats im Hinblick auf Verrechnungspreisregelungen nicht aufgegriffen.

Ihr Kontakt

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

c | Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz mit Änderungen am Forschungszulagengesetz | *Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und StB Dominik Lipp, beide München*

Grundsteuerreform

Key Facts

- Erleichterungen und Klarstellungen bei der Umsetzung der Grundsteuerreform.
- Anpassung des Verfahrens zur gesonderten Feststellung der Bemessungsgrundlage in § 5 FZulG.
- Rückwirkende Inkraftsetzung der Änderungen am FZulG.

Bundestag

Am 10.06.2021 hat der Bundestag den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG) in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf bereits WTS Journal 02/2021).

Gesetzeszweck

Das Gesetz dient dazu, zwischenzeitlich erkannten Handlungsbedarf zu regeln. Das Gesetzesvorhaben sieht auch Änderungen am Forschungszulagengesetz (FZulG) vor.

Hervorzuhebende Änderungen gegenüber Regierungsentwurf

Gegenüber dem Regierungsentwurf haben sich insbesondere folgende Änderungen ergeben:

- Herausnahme derjenigen grundsteuer- und bewertungsrechtlichen Regelungen, die bereits Eingang in das Fondsstandortgesetz gefunden haben (vgl. hierzu WTS Journal 02/2021).
- Klarstellungen zur Grundsteuervergünstigung bei bestimmten geförderten Wohnimmobilien (§ 15 Abs. 2 und 3 GrStG).
- Änderungen zur Anzeigepflicht bei Wegfall der Voraussetzungen für die ermäßigte Steuermesszahl (§ 19 Abs. 2 GrStG).
- Anpassung des Verfahrens zur gesonderten Feststellung der Bemessungsgrundlage in § 5 Abs. 4 neu FZulG.
- Sämtliche Änderungen, die am FZulG vorgenommen werden (Art. 5), sollen mit Wirkung vom 01.01.2020 in Kraft treten. Die Änderungen seien entweder klarstellend, wirkten zugunsten der Steuerpflichtigen oder beträfen lediglich verwaltungsinterne Vorgänge. Auf diese Weise werden Abgrenzungsfragen vermieden.

Der Bundesrat hat dem Gesetz am 25.06.2021 zugestimmt.

Ihr Kontakt

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

StB Dominik Lipp, München, dominik.lipp@wts.de

Kurznews

d | Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Verkündung im Bundesgesetzblatt

Der Bundesrat hat am 28.05.2021 dem vom Bundestag in der Fassung der Beschlussempfehlung beschlossenen (vgl. WTS Journal 02/2021) Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) zugestimmt. Das Gesetz vom 02.06.2021 wurde am 08.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet.

e | Fondsstandortgesetz | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Verkündung im Bundesgesetzblatt

Ebenso hat der Bundesrat am 28.05.2021 dem vom Bundestag in der Fassung der Beschlussempfehlung beschlossenen (vgl. WTS Journal 02/2021) Fondsstandortgesetz (FoStoG) zugestimmt. Das Gesetz vom 03.06.2021 wurde am 10.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet.

Ihr Kontakt

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

f | Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb |

Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Felix Yilmaz, beide Düsseldorf

Bundestag

Am 10.06.2021 hat der Bundestag das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses verabschiedet. Kern dieses Gesetzesvorhabens ist die Einführung eines Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG). Im Vergleich zum Regierungsentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 02/2021) ergaben sich nur marginale Änderungen, die zum großen Teil redaktioneller Natur und Folgeanpassungen an das ATADUmsG bei der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung sind.

Hervorzuhebende Änderungen gegenüber Regierungsentwurf

Neben einer wichtigen ergänzenden Regelung für den Anwendungszeitpunkt bei abweichenden Wirtschaftsjahren haben sich insbesondere folgende weitere Änderungen ergeben:

- die Aufzählung der von den Quellensteuermaßnahmen erfassten Einkünfte ist alternativ;
- das BZSt ist für den in § 10 StAbwG erwähnten Steuerabzug zuständig;
- der Hinzurechnungsbesteuerung wird ein Vorrang vor dem Betriebsausgabenabzugsverbot eingeräumt;
- Anpassung der Verpflichtung zur Einholung von Selbstauskünften bei Kontoeröffnung durch Finanzinstitute;
- detaillierte Klarstellung der Qualifikation von Drittstaaten-Kapitalgesellschaften als Körperschaftssubjekte und
- Einschränkungen der Anwendbarkeit der §§ 5, 6 GrEStG bei bestimmten gesellschaftsrechtlichen Sachverhalten mit Auslandsbezug.

Der Bundesrat hat dem Gesetz am 25.06.2021 zugestimmt. Die Verkündung im Bundesgesetzblatt erfolgte am 30.06.2021.

Ihr Kontakt

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

1a | Anwendung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigen Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen | *Autoren: WP/StB Markus Goblet und Frederik Friedlhuber, beide Köln*

Key Facts

- FG Hessen bejaht die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG für Gewinnanteile aus der Beteiligung von mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft für den Fall des mehraktigen unterjährigen Erwerbs der Kapitalgesellschaftsanteile.
- Finanzgericht lehnt damit die Rechtsauffassung der OFD Frankfurt a. M. ab, wonach nur dann fingiert werden könne, dass der Erwerb zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt ist, wenn ein Anteilspaket in Höhe von mindestens 10 % durch einen einzelnen Vorgang erworben wird.
- Finanzgericht sieht „Erwerb einer Beteiligung" i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gegeben, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Kalenderjahres eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erreicht wird.
- Die Revision ist bereits beim BFH anhängig.

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

Das FG Hessen hat in seinem Urteil vom 15.03.2021 entschieden, dass der „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %" i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG auch dann vorliegt, wenn lediglich zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Kalenderjahres eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erreicht wird. Damit sind auch mehraktige unterjährige Erwerbe begünstigt.

Urteilsfall

Im Streitfall begehrte die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 2014 die Anwendung der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG für Gewinnanteile aus ihrer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), soweit diese Gewinnanteile auf ihre Gesellschafterin C-GmbH entfielen. Die von der Körperschaftsteuer zu befreienden Gewinnanteile resultierten aus vororganschaftlichen Mehrabführungen, die steuerliche Gewinnausschüttungen von der Tochtergesellschaft an die Klägerin darstellen. Im Streitjahr 2014 hatte die C-GmbH ihren Mitunternehmeranteil an der Klägerin im Umfang von insgesamt 12,94 % im Rahmen eines einheitlichen Vertrags von drei Veräußerern in Höhe von 5,21 %, 1,76 % bzw. 5,97 % (jeweils unter 10 %) erworben.

Erwerb einer Beteiligung i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigen Beteiligungserwerben

Die Klägerin behandelte die der C-GmbH zuzurechnende Beteiligung als gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt und begehrte im Rahmen des Feststellungsverfahrens die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG für die auf die C-GmbH entfallenden Gewinnanteile der Tochtergesellschaft.

Laut OFD Frankfurt a. M. vom 02.12.2013...

Das zuständige Finanzamt folgte dem nicht und versagte letztlich im Einspruchsverfahren die Anwendung der Steuerbefreiung für die der C-GmbH

...mehrere Erwerbsakte nicht ausreichend

zuzurechnenden Gewinnanteile der Tochtergesellschaft. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % i.S.d. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht durch mehrere Erwerbsakte von jeweils weniger als 10 % der Anteile erfüllt werden kann. Auch ein enger zeitlicher und/oder sachlicher Zusammenhang zwischen mehreren Übertragungsakten (sog. Blockerwerb) würde daran nichts ändern. Im Ergebnis qualifizierte das Finanzamt die Gewinnanteile der Tochtergesellschaft – soweit diese auf die C-GmbH entfielen – als voll körperschaftsteuerpflichtig.

Keine rein vorgangsbezogene Betrachtung, sondern...

Das FG Hessen hat die von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung abgelehnt. Eine rein vorgangsbezogene Betrachtungsweise sei im Gesetzgebungsverfahren erkannt und verworfen worden. Der Begriff „Beteiligung" diene nach seinem im Geschäftsverkehr verstandenen Inhalt im Wesentlichen der Bestimmung der ideellen Summe der gesellschaftsrechtlichen Berechtigungen des Anteilseigners am Kapital und am Gewinn der Kapitalgesellschaft und erschöpfe sich in der Umschreibung dieser Größe durch Angabe eines entsprechenden Prozentsatzes. Mithin umfasse auch der Begriff „Erwerb" alle zivilrechtlichen Vorgänge, die im Laufe eines Kalenderjahres zur Entstehung der Beteiligungshöhe beigetragen haben. Die Anzahl der im Kalenderjahr getätigten Erwerbsakte sei unerheblich.

...Zusammenfassung aller zivilrechtlichen Erwerbe im Kalenderjahr

Die Revision ist bereits beim BFH anhängig.

Die Entscheidung hat große Bedeutung für Akquisitionen, Umstrukturierungen und das Ausschüttungsverhalten. Über sieben Jahre nach Erlass der einschlägigen Verfügung der OFD Frankfurt a. M. liegt nun eine erstinstanzliche Entscheidung über die Behandlung von mehraktigen unterjährigen Beteiligungserwerben gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG vor. Erfreulicherweise hat das FG Hessen die restriktive Finanzverwaltungsmeinung verworfen.

Ihr Kontakt

WP/StB Markus Goblet, Köln, markus.goblet@wts.de

1b | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtaufwendungen bei Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern | *Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München*

Key Facts

- Miet- und Pachtaufwendungen, die bei der Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern nicht aktiviert werden dürfen, können der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen.
- Die Hinzurechnung ist abhängig von der Zuordnung der gemieteten Gegenstände zum fiktiven Anlagevermögen.
- Die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- und Umlaufvermögen orientiert sich daran, ob die angemieteten Gegenstände dazu bestimmt sind, der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen, oder ob sich deren Nutzung mit der Herstellung eines Produkts gleichsam verbraucht.
- Einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sieht der BFH nicht.

BFH vom 12.11.2020 (AZ: III R 38/17)

Der BFH hatte im Urteil vom 12.11.2020 zum einen zu entscheiden, ob die unterschiedliche Anwendbarkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften zu Miet- und Pachtaufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG bei der Herstellung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) führt. Zum anderen hatte der BFH die Frage zu klären, welche angemieteten Gegenstände dem fiktiven Anlagevermögen eines Filmherstellers zuzuordnen sind. Dem Verfahren war das BMF beigetreten.

Urteilsfall

Im Streitfall stellte die Klägerin, eine GmbH, Filme, Videofilme und Fernsehprogramme her. Für die in der Regel 30 Tage andauernden Filmproduktionen mietete die Klägerin die jeweils benötigten Räumlichkeiten und Gegenstände, wie z.B. technische Ausstattung, Kostüme und Kulissen an. Nach einer Außenprüfung kam das

Finanzamt zum Ergebnis, dass der Gewerbeertrag der Klägerin in den Streitjahren 2010 bis 2012 wegen der Mietzahlungen für die Räumlichkeiten und Gegenstände nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu erhöhen sei, und zwar auch, soweit sie unbewegliche Wirtschaftsgüter betrafen. Einsprüche und Klage vor dem FG Berlin-Brandenburg blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass die jeweils nur einmalige und projektbezogene Anmietung der Gegenstände nicht gegen die fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen spreche.

Verfassungsrechtliche Einordnung

Die bisher höchstrichterlich nicht erörterte Frage, ob die Hinzurechnung insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoße, als Miet- und Pachtzinsen bei Steuerpflichtigen, die gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktivierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – wie hier die Klägerin – herstellen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet würden, während eine Hinzurechnung unterbleibe, wenn Steuerpflichtige materielle Wirtschaftsgüter herstellen und die Miet- und Pachtzinsen als Teil der Herstellungskosten aktivieren müssen, verneinte der BFH. Bei ansonsten gleichen Umständen führt die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens zu einem höheren Gewerbeertrag als bei der Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts. Demgegenüber erweise sich die Herstellung materieller Wirtschaftsgüter im Hinblick auf die Hinzurechnung von Miet- oder Pachtaufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG als vorteilhaft gegenüber der Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter, wenn es sich um Anlagevermögen handelt, das vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Denn dann unterbleibe sowohl die Neutralisierung der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Miet- und Pachtaufwendungen durch die Aktivierung in der Bilanz als auch deren Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG. Bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter mindere sich der Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Miet- und Pachtaufwendungen, diese würden dann jedoch anteilig nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG hinzugerechnet.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Den allgemeinen Gleichheitssatz sieht der BFH aber nicht verletzt. Dem Gesetzgeber stehe nach dem vom BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Maßstab zur Verfassungskonformität von Steuergesetzen bei der Auswahl eines Steuergegenstands sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu. Danach sei es im Hinblick auf Art. 3 GG unbedenklich, wenn Miet- und Pachtzahlungen nur dann hinzugerechnet würden, wenn sie nicht zuvor in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingegangen seien. Es handele sich insoweit um eine den Steuerpflichtigen nicht gleichheitswidrig belastende konsequente Folge des grundsätzlich steuerlich vorteilhaften Aktivierungsverbots für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 5 Abs. 2 EStG.

Reines Zeitmoment der Dauer der Anmietung nicht ausschlaggebend

Ob die Miet- oder Pachtaufwendungen hinzuzurechnen seien, hänge davon ab, ob die angemieteten Wirtschaftsgüter zum fiktiven Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehören. Dies richte sich maßgeblich nach der Zweckbestimmung im Betrieb und müsse sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren, was jedoch vom Finanzgericht nicht hinreichend berücksichtigt worden sei. Für die Einordnung als fiktives Anlagevermögen dürfe die Zeitkomponente „dauernd" nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer" verstanden werden. Im Streitfall habe sich die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen daher danach zu richten, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten beweglichen und unbeweglichen Gegenständen nach den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin dazu bestimmt gewesen sei, der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen, oder ob die Nutzung sich mit der Herstellung eines Produkts – d.h. hier: eines Films – gleichsam verbraucht habe. Danach könnte sich beispielsweise ergeben, dass die Mieten für einige bewegliche Wirtschaftsgüter wie Kameras und Beleuchtungssysteme sowie für Produktionsräume trotz nur auftragsbezogener Anmietung hinzuzurechnen seien, weil diese wie Werkzeuge eines Warenfabrikanten der Herstellung von Produkten – der Filme – dienten. Demgegenüber könnten angemietete Filmlocations oder Ausstattungsgegenstände jedoch gewissermaßen in das Produkt „Film" eingehen, weil sie voraussichtlich nur einmal in einem einzelnen Film gezeigt würden, weshalb dann insoweit eine Hinzurechnung unterbleiben müsste.

Fiktives Anlagevermögen, wenn Einsatz zur Erzeugung von Leistungen und Produkten

Anders aber, wenn Nutzung sich mit der Herstellung eines Produkts gleichsam verbraucht

Im Ergebnis hat der BFH das vorinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Wegen fehlender Feststellungen habe nicht beurteilt werden können, in welcher Höhe die streitigen Mieten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen sind.

Ihr Kontakt

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

1c | Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Betriebsvermögen – zeitpunktbezogene Prüfung | *Autoren: StB Daniel Blöchle und StB Christian Schöler, Frankfurt a. M./Nürnberg*

Key Facts

- Zeitpunkt- statt zeitraumbezogene Prüfung des bei Übertragung vorhandenen Betriebsvermögens (Auswirkung des BFH-Urteils vom 10.09.2020).
- Die Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen eine „juristische Sekunde" vor der unentgeltlichen Übertragung ist unschädlich.

BMF vom 05.05.2021

Mit BMF-Schreiben vom 05.05.2021 hat die Finanzverwaltung das BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG vom 20.11.2019 geändert.

Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfolgt nach § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich nur dann zum Buchwert, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger übergeht. Maßgebend dafür, ob ein (gesamter) Mitunternehmeranteil übertragen wird, ist das Betriebsvermögen, das bei der Übertragung vorhanden ist, wobei es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ankommt.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Grundsätzlich kann eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG auch erfolgen, wenn vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entnommen oder veräußert wird (Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung). Die zeitgleiche oder taggleiche Entnahme oder Veräußerung war nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung allerdings schädlich (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Rn. 13).

BFH vom 10.09.2020 (AZ: IV R 14/18)

Grund für die nun geänderte Auffassung der Finanzverwaltung ist das BFH-Urteil vom 10.09.2020. Der BFH hatte entschie-

den, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils nicht auf das am Tag der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen ist, sondern (enger) auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen. Das taggleiche Ausscheiden funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen ist unschädlich, wenn dies zeitlich vor der Übertragung des verbliebenen, verkleinerten Mitunternehmeranteils erfolgt ist (eine „juristische Sekunde" ist hierfür ausreichend).

Keine Begünstigung bei zeitgleicher Aufdeckung stiller Reserven

Das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn mit der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils zeitgleich stille Reserven in funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen durch Veräußerung oder Entnahme aufgedeckt werden. In solchen Fällen kommt es insgesamt zu einer tarifbegünstigten Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils.

Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG ist zeitgleich mit der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG möglich (gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien, vgl. Rn. 10).

Geänderte Auffassung der Finanzverwaltung

Mit der Änderung des BMF-Schreibens übernimmt die Finanzverwaltung nun diese zeitpunktbezogene Betrachtungsweise (vgl. Rn. 9a). Taggleiche Übertragungen funktional wesentlicher Wirtschaftsgüter werden nicht mehr als schädlich angesehen, wenn sie auch nur eine „juristische Sekunde" vor der Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils erfolgt sind.

In der Praxis sorgt dies letztendlich für mehr Rechtssicherheit bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG.

Ihr Kontakt

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

1d | Rückwirkende finanzielle Eingliederung bei unterjährigem Anteilstausch nach § 21 UmwStG | *Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München*

Key Facts

- Auch bei unterjähriger Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung in eine neu gegründete GmbH im Wege des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG ist die nachfolgende, erstmalige Begründung einer Organschaft zwischen übernehmender Gesellschaft und erworbener Gesellschaft möglich, wenn die finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestand.
- Die nach dem SEStEG nicht mehr gesetzlich vorgesehene Rückwirkung des Anteilstauschs ändert daran nichts, da der Übernehmer umwandlungssteuerrechtlich in die Rechtsstellung des Überträgers eintritt.

FG Düsseldorf vom 29.09.2020 (Az: 6 K 2704/17 K)

Das FG Düsseldorf hatte in seinem Urteil vom 29.09.2020 darüber zu entscheiden, ob im Jahr der unterjährigen Einbringung der Organgesellschaft im Wege des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG dem Organträger ununterbrochen die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zustand (finanzielle Eingliederung).

Urteilsfall

Alleingesellschafter der Klägerin war im Urteilsfall zunächst C. Dieser war zudem mit 70 % an der D-GmbH & Co KG sowie an deren Komplementär-GmbH beteiligt. Die übrigen 30 % hielt die Klägerin. Mit Vertrag vom Januar 2010 brachte C seine Beteiligung an der D-GmbH & Co KG sowie der Komplementär-GmbH rückwirkend zum 01.01.2010 0.00 Uhr in die Klägerin ein. Ebenfalls mit Vertrag aus Januar 2010 wurde von C die B-GmbH gegründet. C erbrachte die Stammeinlage durch die Einbringung seiner Geschäftsanteile an der Klägerin. Die Einbringung erfolgte mit wirtschaftlicher Wirkung zum Januar 2010. Schließlich wurde im Januar 2010 zwischen der neu gegründeten B-GmbH und der Klägerin ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (BGAV) abgeschlossen, der in 2010 auch ins Handelsregister eingetragen wurde. Der BGAV galt erstmals für das Wirtschaftsjahr, in dem

er wirksam wurde, d.h. 2010. Nach einer Außenprüfung lehnte das Finanzamt die ertragsteuerliche Organschaft für 2010 ab, da eine finanzielle Eingliederung der Klägerin bereits zum 01.01.2010 aufgrund der erst im Kalenderjahr 2010 erfolgten Gründung der Klägerin unmöglich gewesen sei. Im Fall eines Anteilstauschs greife keine steuerliche Rückwirkung, die eine Zurechnung der Beteiligung an der Klägerin auf den 01.01.2010 begründe. Nach Tz. Org. 15 könne frühestens ab dem Beginn des auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahres der erworbenen Gesellschaft eine körperschaftsteuerliche Organschaft begründet werden.

BMF vom 11.11.2011 „Umwandlungssteuererlass"

Abweichend vom Umwandlungssteuererlass Anerkennung finanzieller Eingliederung im Jahr des unterjährigen Anteilstauschs

Das FG Düsseldorf hat entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass im Rahmen eines Anteilstauschs nach § 21 UmwStG eine nahtlose finanzielle Eingliederung möglich ist. Für einen Anteilstausch nach § 21 UmwStG scheide zwar nach dem SEStEG eine steuerliche Rückwirkung aus, weil § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG nicht auch die Normen des § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG für anwendbar erkläre. Aber der BFH habe in seinen Urteilen vom 28.07.2010 auf die Rechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft abgestellt. In diesen Fällen habe der BFH entschieden, dass die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft möglich sei, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe und dieses Erfordernis bis zum Ende des Wirtschaftsjahres aufrecht erhalten bleibe. Die übernehmende Kapitalgesellschaft trete in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Diese sog. Fußstapfentheorie gelte für jegliche Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch für die körperschaftsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen.

BFH vom 28.07.2010 (AZ: I R 89/09 und I R 111/09)

Sog. Fußstapfentheorie einschlägig

Das FG Düsseldorf verkennt nicht, dass im vorliegenden Fall, anders als in den BFH-Urteilen vom 28.07.2010, zwar eine finanzielle Eingliederung zeitgleich zu mehreren Gesellschaften bzw. Personen vorliegen kann (im Urteilsfall für die Tage im Januar bis zur Einbringung durch C eine finanzielle Eingliederung zu C als tatsächlichem Inhaber der Anteile der Klägerin und zugleich zur B-GmbH als Rechtsnachfolgerin), sieht diesen Umstand jedoch als unerheblich an.

Da die Finanzverwaltung gegenwärtig in allen ähnlich gelagerten Fälle eine körperschaftsteuerliche Organschaft nicht anzuerkennen scheint, sollten betroffene Unternehmen Einspruch einlegen und mit Verweis auf die bereits beim BFH anhängige Revision das Ruhen des Verfahrens beantragen.

Ihr Kontakt

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

1e | BMF-Entwurf zu Einzelfragen der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Key Facts

- Die Finanzverwaltung hat den Entwurf eines BMF-Schreibens zur ertragsteuerlichen Behandlung von Token und virtuellen Währungen erarbeitet und veröffentlicht.
- Eine klare Verwaltungsauffassung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Tätigkeiten in diesem Bereich gab es bislang nicht.
- Der Entwurf umfasst 24 Seiten und geht im Anschluss an die Erläuterung von Begrifflichkeiten auf die ertragsteuerliche Beurteilung verschiedenster Tätigkeiten in diesem Zusammenhang ein.
- Im Ergebnis können sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus Kapitalvermögen, aus privaten Veräußerungsgeschäften oder sonstige Einkünfte ergeben.
- Die Verbände sind bis zum 19.07.2021 zur Stellungnahme aufgerufen.

BMF-Entwurf (veröffentlicht am 17.06.2021)

Das BMF hat mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Entwurf eines BMF-Schreibens zur ertragsteuerlichen Behandlung von Token im Allgemeinen und virtuellen Währungen, wie z. B. Bitcoin, im Speziellen erarbeitet, zu dem derzeit die betroffenen Verbände angehört werden.

Zielsetzung

Mit dem Schreiben soll den Praktikern in Verwaltung und Wirtschaft und dem einzelnen Steuerpflichtigen ein Leitfaden zur ertragsteuerlichen Behandlung von Token und virtuellen Währungen an die Hand gegeben werden. Eine klare Verwaltungsauffassung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Tätigkeiten in diesem Bereich gab es bislang nicht.

Umfang des Schreibens

Der ausführliche BMF-Entwurf umfasst 24 Seiten und enthält eingangs Erläuterungen zu virtuellen Währungen, Token, Blockchain, Erwerb von Einheiten einer virtuellen Währung durch Mining, Erwerb von Einheiten einer virtuellen Währung durch Tausch, Wallet, Initial Coin Offering (ICO), Staking, Fork, Lending und Airdrop.

Einleitende Definitionen

Die als Token bezeichneten digitalen Werteinheiten mit Zahlungsfunktion (Currency oder Payment Token) sind vom Begriff der virtuellen Währung umfasst.

Ertragsteuerliche Beurteilung verschiedenster Tätigkeiten in diesem Zusammenhang

Der BMF-Entwurf erläutert anschließend ausführlich die ertragsteuerliche Beurteilung verschiedenster Tätigkeiten im Zusammenhang mit Einheiten einer virtuellen Währung und mit Token. Einkünfte aus diesen Tätigkeiten können je nach den Umständen des Einzelfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) darstellen.

Sog. Mining

Aus dem sog. Mining können sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder Einkünfte aus (sonstigen) Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ergeben. Einheiten einer virtuellen Währung sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter. Im Rahmen von § 15 EStG werden die zugeteilten Einheiten einer virtuellen Währung sowie die in Einheiten einer virtuellen Währung vergütete Transaktionsgebühr angeschafft (tauschähnlicher Vorgang). Die Anschaffungskosten entsprechen dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung der Einheiten einer virtuellen Währung (Ableitung aus § 6 Abs. 6 EStG). Im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG sind die erlangten Einheiten nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung

Für die Einkünfte aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung wird zwischen Betriebs- und Privatvermögen unterschieden. Im Privatvermögen werden Einheiten einer virtuellen Währung als „anderes Wirtschaftsgut" im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angesehen. Gewinne aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung, die im Privatvermögen gehalten werden, stellen daher Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG) dar, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräuße-

rung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Veräußerungsfrist verlängert sich nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre, wenn Einheiten einer virtuellen Währung oder Token als Einkunftsquelle genutzt werden und zumindest in einem Kalenderjahr hieraus Einkünfte erzielt worden sind. Eine Nutzung als Einkunftsquelle liegt laut BMF-Entwurf beispielsweise vor, wenn Einheiten einer virtuellen Währung im Wege des sog. Lending gegen Entgelt überlassen werden. Eine Nutzung als Einkunftsquelle könne aber auch beim sog. Staking gegeben sein. Für die Ermittlung der Jahresfrist ist aus Vereinfachungsgründen der Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt maßgebend, der sich aus der Wallet ergibt. Bei diesbezüglich unterschiedlich zu beurteilenden Einheiten einer virtuellen Währung gilt der Teil als zuerst veräußert, bei dem die Veräußerungsfrist bereits abgelaufen ist. Soll für die Jahresfrist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgebend sein, muss der Steuerpflichtige den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch geeignete Unterlagen nachweisen. Für die Bestimmung der Jahresfrist gilt der Grundsatz der Einzelbetrachtung. Aus Vereinfachungsgründen ist die Anwendung der First in First out (FiFo)-Methode auf die Einheiten einer virtuellen Währung zulässig. Für Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten enthält der BMF-Entwurf an dieser Stelle noch einen Platzhalter.

Ertragsteuerliche Behandlung weiterer Tätigkeiten

Im Weiteren erläutert der BMF-Entwurf die ertragsteuerliche Behandlung von im Wege eines sog. Forks erhaltener Einheiten einer virtuellen Währung, des sog. Initial Coin Offering, des sog. Staking, des sog. Lending sowie des sog. Airdrop.

Die Verbände sind bis zum 19.07.2021 zur Stellungnahme aufgerufen. Darüber hinaus ist am 19.08.2021 eine Videokonferenz mit den Verbänden geplant. Eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe soll sich auch nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens regelmäßig mit dem Thema befassen.

Ihr Kontakt

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

1f | Änderung des Anwendungsschreibens zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer |

Autor: WP/StB Markus Goblet, Köln

Key Facts

- Ende 2019 hat der Gesetzgeber die künftige Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen erheblich eingeschränkt.
- Die Finanzverwaltung hat das Anwendungsschreiben vom 18.01.2016 zu Einzelfragen zur Kapitalertragsteuer mit BMF-Schreiben vom 03.06.2021 in einzelnen Punkten geändert.
- Enthalten sind u.a. Klarstellungen zu den Begrifflichkeiten Termingeschäfte und Optionsscheine/Zertifikate.
- Ferner wird die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Behandlung von Verlusten aus einem Forderungsverzicht bzw. einem Forderungsausfall übernommen.

Neue Verlustausgleichsbeschränkungen in § 20 Abs. 6 EStG

Mit Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltung vom 21.12.2019 hat der Gesetzgeber in § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG neue (einschränkende) Regelungen zur Berücksichtigung von Verlusten aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen eingeführt. Die Regelungen gelten für Verluste aus Termingeschäften, die nach dem 31.12.2020 entstehen, und für nach dem 31.12.2019 entstandene Verluste aus dem Ausfall übriger Kapitalanlagen i.S.v. § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG.

Änderungen des Anwendungsschreibens (BMF vom 18.01.2016)

Anlässlich der neuen gesetzlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen hat die Finanzverwaltung das Anwendungsschreiben zu Einzelfragen bei der Abgeltungsteuer mit BMF-Schreiben vom 03.06.2021 in einzelnen Punkten geändert.

BMF vom 03.06.2021

Das finale BMF-Schreiben vom 03.06.2021 enthält im Wesentlichen die bereits im

vorherigen Entwurf des BMF-Schreibens (vgl. WTS Journal 04/2020) enthaltenen Änderungen.

Termingeschäfte

Eingangs wird klargestellt, dass Options- und Festgeschäfte, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind, Termingeschäfte darstellen. Verluste aus Termingeschäften unterfallen (ab 2021) der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG. Verluste aus Termingeschäften (z.B. Veräußerung einer Kaufoption) sind ausschließlich mit Veräußerungsgewinnen und laufenden Erträgen aus Termingeschäften verrechenbar. Die Verlustverrechnung ist - sowohl im laufenden Jahr als auch in folgenden Jahren - auf jeweils € 20.000 begrenzt. Insoweit entsteht ein weiterer (neben den Aktienveräußerungsverlusten) eigenständiger Verlustverrechnungstopf.

Optionsscheine und Zertifikate

Optionsscheine und Zertifikate hingegen sind sonstige Kapitalforderungen. Insoweit unterfallen Verluste zwar keinem eigenständigen Verlustverrechnungstopf. Sie sind aber bei Ausfall gemäß § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG (ab 2020) nur begrenzt mit anderen (positiven) Einkünften aus Kapitalvermögen im Kalenderjahr verrechenbar. Diese Verlustverrechnung kann auch mit Gewinnen aus Termingeschäften und Aktienveräußerungsgewinnen erfolgen. Die Verrechnung solcher Verluste ist im laufenden Jahr und in Folgejahren auf einen Betrag von jährlich € 20.000 begrenzt.

Des Weiteren sind die Vorgänge erwähnt, die nach Ansicht der Finanzverwaltung zu Verlusten führen können, für die eine Verlustverrechnung im laufenden Jahr und in Folgejahren gemäß § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG auf jährlich insgesamt € 20.000 begrenzt ist. Dazu zählen die zahlungslose Beendigung eines Zertifikats (z.B. Knock-Out-Zertifikate), die Ausbuchung wertloser Wertpapiere (z.B. Aktien), der Ausfall einer sowie der Verzicht auf eine Kapitalforderung. Gleiches gilt für den Verlust aus der Veräußerung wertloser Wertpapiere. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn der Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten nicht übersteigt.

Anwendung der Rechtsprechung des BFH beim Forderungsausfall und Forderungsverzicht

Für natürliche Personen, soweit deren Kapitalforderungen im Privatvermögen ausfallen, wertlos werden oder sie auf diese verzichten, besteht - nicht zuletzt infolge der Corona-Krise - eine hohe Praxisrelevanz. Die Finanzverwaltung setzt zwar die BFH-Rechtsprechung um und behandelt den Ausfall einer Kapitalforderung und den Forderungsverzicht wie eine Veräußerung der jeweiligen Kapitalforderung. Im Ergebnis sind etwaige, nach dem 31.12.2019 entstandene Verluste aber nur bis zur Höhe von € 20.000 jährlich mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar.

Verlustausgleich nur im Veranlagungsverfahren

Das BMF-Schreiben stellt außerdem die Reihenfolge der anzuwendenden Verlustverrechnungsregelungen chronologisch dar. Der Verlustausgleich nach den neu eingeführten Regelungen des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG findet nur im Rahmen der Veranlagung statt.

Nichtbeanstandungsregelung für den Kapitalertragsteuerabzug

Im Verfahren des Kapitalertragsteuerabzugs wird nicht beanstandet, wenn die Umsetzung von § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG für Verluste aus ausgeknockten Zertifikaten, aus verfallenen Optionen und aus einem vom Stillhalter gezahlten Barausgleich und aus ausgeknockten / verfallenen Optionsscheinen erst ab dem 01.01.2022 erfolgt. Für das Kalenderjahr 2021 dürfen solche Verluste dennoch nicht mehr in den Verlusttopf für sonstige Verluste eingestellt werden. Für das Kalenderjahr 2020 gilt insoweit eine Nichtbeanstandungsregelung.

In Praxis bedeuten die neuen Verlustausgleichsregelungen erhebliche steuerliche Nachteile für den Kapitalanleger. Deren Bedeutung für Kapitalforderungen im Privatvermögen hat durch die Corona-Krise enorm zugenommen. Das gilt insbesondere für nicht mehr (voll) werthaltige Gesellschafterdarlehen. Es bleibt abzuwarten, ob die neuen Regelungen verfassungsrechtlichen Maßstäben gerecht werden.

Ihr Kontakt

WP/StB Markus Goblet, Köln, markus.goblet@wts.de

Kurznews

1g | BVerfG-Vorlage zur Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 17.11.2020 (AZ: VIII R 11/18)

Seit 2009 unterliegen Aktienveräußerungsverluste innerhalb der Schedule „Einkünfte aus Kapitalvermögen" einer gesonderten Verlustverrechnungsbeschränkung. Der BFH holt nun mit Vorlagebeschluss vom 17.11.2020 eine Entscheidung des BVerfG darüber ein, ob § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (heute: § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG) insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, als Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen.

Art. 3 Abs. 1 GG

Der BFH hält die Vorschrift für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG. Die Vorschrift behandle Steuerpflichtige bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte unterschiedlich, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus der Veräußerung anderer Kapitalanlagen erzielt hätten. Für diese Ungleichbehandlung fehle es selbst bei einer Prüfung anhand des Willkürmaßstabs an einem hinreichenden rechtfertigenden Grund. Auch eine die Verfassungswidrigkeit vermeidende verfassungskonforme Auslegung von § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG sei nicht möglich. Ob und inwieweit § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG auch unter dem Gesichtspunkt eines Verstoßes gegen Art. 14 GG verfassungswidrig ist, lässt der Senat offen. Die Beurteilung etwaiger weiterer Verfassungsverstöße obliege allein dem BVerfG.

1h | Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten I – künftigen Rentnergenerationen droht unzulässige doppelte Besteuerung |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 19.05.2021 (AZ: X R 33/19)

Der BFH hat mit Urteil vom 19.05.2021 erstmals genaue Berechnungsparameter für die Ermittlung einer doppelten Besteuerung von Renten, zu der es nicht kommen dürfe, festgelegt. Eine solche werde allerdings vermieden, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse (kurz: steuerfreier Rentenbezug) mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus bereits versteuertem Einkommen aufgebrachten Rentenversicherungsbeiträge. Zum steuerfreien Rentenbezug rechnen nicht nur die jährlichen Rentenfreibeträge des Rentenbeziehers, sondern auch die eines etwaig länger lebenden Ehegatten aus dessen Hinterbliebenenrente. Nicht zu berücksichtigen sei im Rahmen der Berechnung eine Geldentwertung zwischen Beitragszahlung und Rentenbezug.

Alle anderen Beträge, die die Finanzverwaltung ebenfalls als „steuerfreien Rentenbezug" in die Vergleichsrechnung einbeziehen möchte, bleiben unberücksichtigt. Damit bleibt insbesondere auch der sog. Grundfreibetrag, der das steuerliche Existenzminimum jedes Steuerpflichtigen sichern soll, bei der Berechnung des „steuerfreien Rentenbezugs" unberücksichtigt.

Unberücksichtigt bleiben Freibeträge, die anderen Zwecken dienen

Angesichts des noch recht hohen Rentenfreibetrags von 46 % der Rentenbezüge des Klägers ergab sich im Streitfall (Rentenbeginn 2007) keine doppelte Besteuerung. Diese zeichnet sich allerdings für spätere Rentnerjahrgänge, für die der Rentenfreibetrag nach der gesetzlichen Übergangsregelung immer weiter abgeschmolzen wird, ab. Denn auch diese Rentnerjahrgänge haben erhebliche Teile ihrer Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen geleistet.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

1i | Zur sog. doppelten Besteuerung von Renten II – bei privaten Renten systembedingt keine doppelte Besteuerung | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

BFH vom 19.05.2021 (AZ: X R 20/19)

Der BFH hat in einer zweiten Entscheidung vom 19.05.2021 zahlreiche weitere Streitfragen zum Problem der sog. doppelten Rentenbesteuerung geklärt. Er hat nicht nur über die Behandlung von Leistungen aus der freiwilligen Höherversicherung zur gesetzlichen Altersrente und Fragen der sog. Öffnungsklausel entschieden. Er hat auch klargestellt, dass es bei Renten aus privaten Kapitalanlageprodukten außerhalb der Basisversorgung (kurz: privaten Renten), die – anders als gesetzliche Altersrenten – lediglich mit dem jeweiligen Ertragsanteil besteuert werden, systembedingt keine Doppelbesteuerung geben kann. Zudem hat er entschieden, dass zum steuerfreien Rentenbezug nicht nur die jährlichen Rentenfreibeträge des Rentenbeziehers gehören, sondern auch die eines etwaig länger lebenden Ehegatten aus dessen Hinterbliebenenrente. Die Revision der Kläger, die eine doppelte Besteuerung eines Teils der bezogenen Renten beanstandet hatten, blieb ohne Erfolg.

Ihr Kontakt

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

1j | Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV im Erbfall | *Autoren: WP/StB Markus Goblet und Nina Schmitz, beide Köln*

BFH vom 10.11.2020 (AZ: IX R 31/19)

In seinem Urteil vom 10.11.2020 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob der noch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigte Restbetrag des gemäß § 82b EStDV auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilten größeren Erhaltungsaufwands beim Steuerpflichtigen vollständig im Veranlagungsjahr seines Versterbens steuerlich zu berücksichtigen ist oder eine Fortführung der Aufwandsverteilung beim Rechtsnachfolger zu erfolgen hat.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012) hielt der BFH den vollständigen Werbungskostenabzug des Restbetrags der Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 82b EStDV beim Verstorbenen im Veranlagungsjahr seines Versterbens für geboten. Eine Fortführung der Aufwandsverteilung beim Rechtsnachfolger sei von Gesetzes wegen nicht vorgesehen.

Ihr Kontakt

WP/StB Markus Goblet, Köln, markus.goblet@wts.de

2a | Umsatzsteuer & Versicherungsteuer | *Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München*

Key Facts

- Finanzverwaltungsauffassung sieht Garantiezusagen als eigenständige Leistung.
- Garantiezusagen sind auch dann steuerbefreit, wenn sie Anspruch auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz gewähren.
- Steuerbefreiung greift auch dann, wenn sich der Reparaturkostenersatzanspruch gegen einen Versicherer und nicht gegen den Kfz-Verkäufer richtet.
- Neuregelung hat auch signifikante Auswirkungen aus versicherungsteuerrechtlicher Sicht.

BMF vom 11.05.2021

Im Kfz-Handel ist es üblich, dass der Käufer für das Kfz auch sog. Garantiezusagen des Verkäufers erwerben kann. Gegen ein zusätzliches Entgelt erklärt sich der Verkäufer bereit, eine Garantie einzuräumen oder zu verlängern und im Garantie- und/oder Schadensfall z.B. einen Anspruch auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz einzuräumen. Die Finanzverwaltung übernimmt die geänderte Rechtsprechung des BFH mit weitreichenden – branchenübergreifenden – Konsequenzen für die Umsatzsteuer. Zudem werden im Bereich der Garantien die Anwendungsbereiche und die Handhabung der Umsatz- und Versicherungsteuer erstmals klar voneinander abgegrenzt (zur Versicherungsteuer vgl. Beitrag 8, S. 53).

Bislang sehr differenzierte Betrachtung

Bislang wurde die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 10 UStG nur dann gewährt, wenn die Garantieleistung des Verkäufers in der Zahlung eines Geldbetrags (Reparaturkostenersatz) bestand (sog. Händlermodell). Entgeltliche Garantiezusagen eines Autoverkäufers behandelte die Finanzverwaltung als umsatzsteuerpflichtig, wenn der Käufer ein Wahlrecht hatte, entweder einen Reparaturanspruch gegenüber dem Verkäufer oder einen Reparaturkostenersatzanspruch gegenüber einem Versicherer geltend zu machen (sog. Kombinationsmodell). In dem nunmehr umgesetzten BFH-Urteil ging es um eine entgeltliche, vom Kfz-Verkäufer erteilte Garantiezusage, durch die der Käufer wahlweise einen Anspruch auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz gegen den Verkäufer erlangte. Die Finanzverwaltungsauffassung sieht Garantiezusagen nicht mehr als Nebenleistungen zur Fahrzeuglieferung, sondern als eigenständige Leistungen, vgl. Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 3 UStAE (neu). Diese seien sodann insgesamt als „Leistungen aufgrund eines Versicherungsverhältnisses" gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Befreiung solle dabei umfassend gelten, d.h. auch bei Beistandsleistungen in Gestalt von Sachleistungen – die tatsächliche Durchführung der Reparaturarbeiten – Anwendung finden, vgl. Abschn. 4.10.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE (neu).

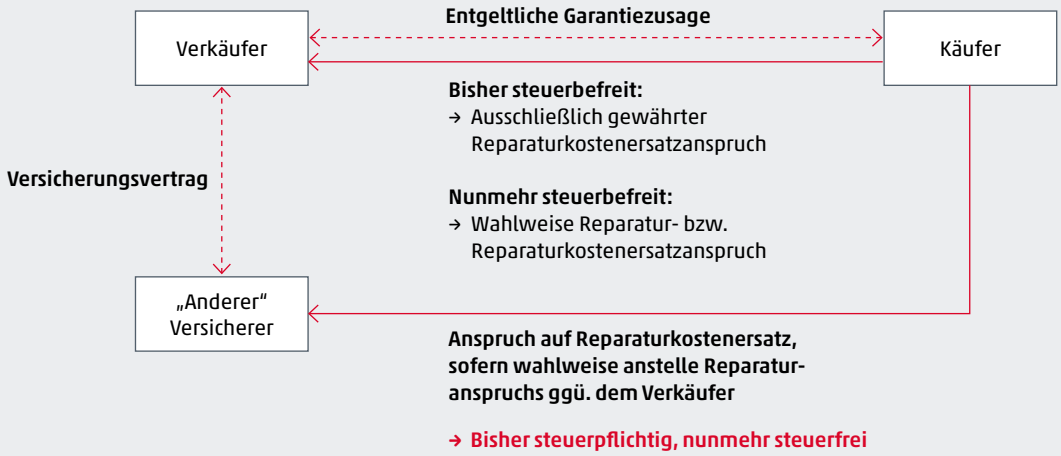
BFH vom 14.11.2018 (AZ: XI R 16/17)

Eigenständige Leistung

Steuerbefreiung auch bei Reparaturanspruch

Ferner soll auch die Differenzierung danach entfallen, ob sich ein neben dem

Anspruchsgegner unbeachtlich



Reparaturanspruch bestehender Reparaturkostenersatzanspruch *gegen den Verkäufer selbst richtet* oder *gegenüber einem anderen Versicherer* besteht – der Verkäufer schließt in diesen Fällen einen Versicherungsvertrag zugunsten des Käufers ab.

Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Sofern die Garantiezusage des Verkäufers nach diesen Grundsätzen als steuerfreie Leistung im Sinne des § 4 Nr. 10 UStG anzusehen wäre, würde der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen (z. B. für den Abschluss der Garantie oder im Schadensfall für den Einkauf von Material für die Reparatur) grundsätzlich ausgeschlossen sein, vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Sonderfall „Vollwartung"

Besonderheiten bleiben indes bei Garantiezusagen im Zusammenhang mit dem Abschluss eines „Vollwartungsvertrages" bestehen. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung sei diesbezüglich weiterhin zu differenzieren, ob der Käufer aus der Garantiezusage lediglich Ansprüche gegen den Verkäufer habe oder wahlweise auch gegenüber einem anderen Versicherer anspruchsberechtigt sei. Richten sich diese Ansprüche ausnahmslos gegen den Verkäufer, so stelle die Garantiezusage keinen versicherungsteuerpflichtigen Vorgang dar und aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht erbringe der Verkäufer eine Leistung eigener Art, welche grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sei.

BMF vom 18.06.2021

Die vorstehenden Grundsätze sollten zunächst auf alle nach dem 30.06.2021 geschlossenen Garantiezusagen Anwendung finden; die Anwendung auf vor dem 01.07.2021 abgegebene Garantiezusagen sollte nicht beanstandet werden. Mit einem weiteren BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung auf die Kritik seitens der Verbände reagiert und die Nichtbeanstandungsfrist auf den 31.12.2021 verlängert.

Anwendungszeitpunkt

Branchenunabhängige Anwendung

In diesem Zusammenhang wurde auch klargestellt, dass die steuerlichen Grundsätze zu Garantiezusagen branchenunabhängige Geltung beanspruchen und daher über die Anwendung im Kfz-Bereich und für Kfz-Händler hinausgehen sollen.

Praxishinweis

Unklare Begrifflichkeit

Bei der praktischen Anwendung der neuen Vorgaben dürfte insbesondere die Thematik der „Vollwartungsverträge" Unsicherheit schaffen, welche im Bereich des Anlagenbaus sowie beim Leasing von Anlagen, Maschinen und Autos üblich sind: Diese Verträge umfassen i.d.R. die laufende Wartung des Vertragsgegenstands und erforderliche Reparaturen bzw. Instandsetzungen und werden regelmäßig im Rahmen eines Liefergeschäfts abgeschlossen. Die Finanzverwaltung geht offenbar davon aus, dass der leistende Unternehmer hier sein eigenes (unternehmerisches) Risiko trägt und dass kein Versicherungsverhältnis vorliegt. D.h. es wird offenbar keine Übernahme eines zunächst in der Person des Versicherungsnehmers (Käufer) vorhandenen fremden Wagnisses durch den Versicherer gegen Entgelt angenommen, was ein wesentliches Merkmal für das Vorliegen eines (ggf. umsatzsteuerfreien bzw. versicherungsteuerpflichtigen) Versicherungsverhältnisses wäre. Aufgrund der weitreichenden Konsequenzen im Hinblick auf die Steuerpflicht und das Recht auf Vorsteuerabzug wäre eine klarstellende Grenzziehung wünschenswert gewesen, welche inhaltliche Qualität ein solcher Vollwartungsvertrag im Zusammenhang mit einer Garantiezusage erfüllen muss.

Grenzüberschreitende Transaktionen

Auch bei grenzüberschreitenden Garantiekonstellationen scheinen Unstimmigkeiten bzw. steuerliche Mehrfachbelastungen vorprogrammiert, was sich beispielhaft im Zusammenhang mit einer Gruppenversicherung verdeutlichen lässt: Hat die versicherte Person (Käufer) ihren Wohnsitz im Inland und ist der Verkäufer (Versicherungsnehmer) im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, würde dessen Garantieleistung der deutschen Versicherungsteuer unterfallen; der Verkauf des Kfz würde aber wohl im Land des Verkäufers der Umsatzsteuer unterfallen – und im schlechtesten Fall auch die Garantieleistung.

Ihr Kontakt

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

2b | Vorsteuerabzug und unentgeltliche Zuwendungen |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Der BFH ändert seine Rechtsprechung.
- Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nunmehr auch bei mittelbarer unternehmerischer Veranlassung bestehen.
- Der unmittelbare und direkte Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit bleibt erhalten, wenn Drittinteressen nebensächlich sind.
- Eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe setzt voraus, dass ein unversteuerter Letztverbrauch vorliegt.

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

Basierend auf einer Vorabentscheidung des EuGH hat der BFH seine Auffassung im Bereich des Vorsteuerabzugs und zur Beurteilung von unentgeltlichen Wertabgaben grundlegend geändert.

Urteilsfall

Streitgegenständlich war die Frage nach dem Vorsteuerabzug der Klägerin: Zu ihrem umsatzsteuerlichen Unternehmen gehört der Betrieb eines Kalksteinbruchs durch eine Organgesellschaft, die A-GmbH. Die Gemeindestraße, die zum Abtransport des Kalksteins genutzt wurde, musste (Auflage der zuständigen Genehmigungsbehörde) bis zu einem bestimmten Stichtag ausgebaut werden, ansonsten würde die Betriebserlaubnis des Steinbruchs erlöschen. Es wurde daher mit der Gemeinde, auf deren Gebiet sich der Steinbruch und die Straße befanden, ein Vertrag über den Ausbau der Straße geschlossen: Auf der einen Seite verpflichtete sich die Gemeinde, die ausgebaute Strecke unter Fortbestand der öffentlich-rechtlichen Widmung der Straße uneingeschränkt für den Betrieb des Steinbruchs zur Verfügung zu stellen. Auf der anderen Seite verpflichtete sich die A-GmbH bzw. deren Rechtsvorgängerin, sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Ausbau des Streckenabschnitts zu tragen. Zur Durchführung der Baumaßnahmen wurden Fremdleistungen in Anspruch genommen. Nach Abschluss der Bauarbeiten wurde der Streckenabschnitt von den Lastwagen der A-GmbH sowie von anderen Verkehrsteilnehmern genutzt. Der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug beruhte auf den Eingangsleistungen für den Straßenausbau.

EuGH vom 16.09.2020 (Rs. C-528/19)

Im Zuge seiner Vorabentscheidung in der Rs. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass in diesem Fall das Recht auf Vorsteuerabzug insoweit bestehen müsse, als die Aufwendungen für den Straßenausbau erforderlich waren, um dem Schwerlastverkehr der Klägerin gerecht zu werden. Demgemäß könne der unentgeltliche Ausbau der Gemeindestraße auch keine unentgeltliche Wertabgabe darstellen, da die ausgebaute Straße letztlich durch die Klägerin genutzt wurde; die daneben bestehende Nutzung durch den öffentlichen Verkehr ändere hieran nichts.

Änderung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug

Die Umsetzung dieser Aussagen führt zu einer Änderung der Rechtsprechung des BFH. Bislang hatte dieser für den Vorsteuerabzug einen unmittelbaren und direkten Zusammenhang der bezogenen Leistung mit bestimmten Ausgangsumsätzen bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeit vorausgesetzt – lediglich mittelbare Zusammenhänge mit der wirtschaftlichen Tätigkeit waren hiefür nicht ausreichend. Im Streitfall verhielt es sich aber gerade so, dass die Eingangsleistungen dem unentgeltlichen Ausbau der Gemeindestrasse dienten, aber nur mittelbar dem Betrieb des Steinbruchs.

Auch mittelbare Veranlassung ausreichend

Nach geänderter Rechtsprechung des BFH könne das Recht auf Vorsteuerabzug auch bei einer derartigen mittelbaren Veranlassung bestehen. Zugleich übernimmt der BFH aber auch die vom EuGH diesbezüglich vorgesehene Einschränkung: Ein solcher Zusammenhang dürfe danach nur insoweit angenommen werden, als die Eingangsleistungen erforderlich bzw. unerlässlich waren, um diesen mittelbaren Zweck zu erreichen. Im Streitfall ging es um den Ausbau der Gemeindestraße für den Schwerlastverkehr, so dass für die Beurteilung der Erforderlichkeit bzw. Unerlässlichkeit auf die hierfür benötigten Leistungen abzustellen war. Sollten die bezogenen Eingangsleistungen hingegen über das so zu bestimmende Ausmaß hinausgehen, sei der Vorsteuerabzug insoweit nicht zu gewähren. Die im Streitfall bestehende Nutzungsmöglichkeit für die Öffentlichkeit

Begrenzung auf erforderliche Eingangsleistungen

sah der BFH als nebensächlich an, so dass sich auch hierdurch keine Begrenzung oder ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ergeben konnte.

Einschränkung bei unentgeltlichen Wertabgaben

Letztlich musste der BFH vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung auch seine Rechtsauffassung im Hinblick auf die sog. unentgeltlichen Wertabgaben gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ändern. Grundsätzlich können auch unternehmerisch veranlasste unentgeltliche Abgaben von Waren und Dienstleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sein, da diese Regelungen letztlich einen unversteuerten Letztverbrauch verhindern wollen. Gerade an einem solchen Endverbrauch fehle es im Streitfall aber, denn die Ausbauarbeiten dienten der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Demgemäß legt der BFH § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG unionskonform dahingehend einschränkend aus, dass keine unentgeltliche Wertabgabe vorliege, wenn es an einem unversteuerten Letztverbrauch fehle. Hiervon sei auszugehen, wenn die Eingangsleistung vor allem für die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen genutzt wird und etwaige Vorteile eines Dritten allenfalls nebensächlich sind, sie für das Unternehmen erforderlich ist und auf das für die Zweckerreichung erforderliche Maß beschränkt ist und ihre Kosten (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind.

Praxishinweise

Bereits der „sperrige" Tenor des BFH-Urteils verdeutlicht, dass diese Rechtsprechungsänderung nicht automatisch zu mehr Klarheit bei der Rechtsanwendung führen wird. Neben den generellen Auswirkungen auf die Beurteilung, ob im Einzelfall noch von einer unentgeltlichen Wertabgabe auszugehen sei, wird die geänderte Rechtsprechung jedenfalls im Bereich von Erschließungsmaßnahmen große praktische Bedeutung haben. Hier versagt die Finanzverwaltung – nach deren aktueller Auffassung – Bauunternehmern bislang den Vorsteuerabzug, wenn diese verpflichtet sind, Erschließungsanlagen herzustellen und diese einer Gemeinde unentgeltlich zu überlassen, vgl. Abschn. 15.2d Abs. 1 Nr. 13 UStAE. Der Fortbestand dieser Regelung erscheint nach diesem Urteil fraglich.

Ihr Kontakt

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

2c | Haftung der Betreiber von elektronischen Schnittstellen |

Autor: RA Anton A. Appel, Düsseldorf

Key Facts

- Die Finanzverwaltung beschreibt die Aufzeichnungspflichten für Fälle, in denen die elektronische Schnittstelle nicht in die Lieferkette eingeschlossen ist.
- Der Umfang der aufzuzeichnenden Informationen wird ausgeweitet.
- Anstelle der sog. Erfassungsbescheinigung ist nunmehr eine gültige USt-IdNr. Voraussetzung für eine Haftungsfreistellung.

BMF vom 20.04.2021

Die Aufzeichnungspflichten (§ 22f UStG) und Haftungsregelungen (§ 25e UStG) für die Betreiber von elektronischen Schnittstellen (bis zum 01.07.2021 noch als „elektronische Marktplätze" bezeichnet) gelten bereits seit dem 01.01.2019, wurden aber im Zuge der Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuerdigitalpakets modifiziert. Das BMF-Schreiben vom 20.04.2021 übernimmt teilweise die bereits bekannten Aussagen der Finanzverwaltung aus dem BMF-Schreiben vom 28.01.2019, geht u.a. aber auch auf die Umsetzung der zum 01.07.2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderungen ein.

Aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle

Die Finanzverwaltung nimmt umfassend zu den unterschiedlichen Sachverhalten

Stellung, in denen Schnittstellenbetreiber seit dem 01.07.2021 Aufzeichnungspflichten treffen und erläutert deren unterschiedlichen Inhalte, z.B. in Fällen der Unterstützung bei der Erbringung von sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG (vgl. § 22f Abs. 3 UStG) oder im Zuge der Regelung zur Leistungskommission bei Telekommunikationsleistungen gem. § 3 Abs. 11a UStG (vgl. Abschn. 22f.3 UStAE).

Ausschluss der Lieferfiktion des § 3 Abs. 3a UStG

Im Hinblick auf die Lieferung von Waren bei Nutzung von elektronischen Schnittstellen wird in Abschn. 25e.1 UStAE mit zahlreichen Beispielen erläutert, wann es gerade nicht zur fiktiven Einbeziehung der Schnittstelle in die Lieferkette nach § 3 Abs. 3a UStG kommen soll, z.B. weil Sachwertgrenzen überschritten werden (€ 150 gem. § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG) oder der Empfänger der Lieferung ein Unternehmer ist.

Erweiterung der Aufzeichnungspflichten

Der Umfang der Aufzeichnungspflichten bei derartigen Warenverkäufen wurde ab dem 01.07.2021 dahingehend erweitert, dass der Schnittstellenbetreiber u.a. auch die elektronische Adresse oder Website des liefernden Unternehmers und eine Beschreibung der verkauften Gegenstände aufzeichnen muss und, sofern dem Schnittstellenbetreiber bekannt, auch die Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des liefernden Unternehmers, vgl. § 22f Abs. 1 UStG.

Entfallen des „Bescheinigungsverfahrens"

Ferner hat der Schnittstellenbetreiber grundsätzlich auch die dem liefernden Unternehmer erteilte deutsche USt-IdNr. aufzuzeichnen. Die bislang maßgebliche Nachweisführung über die Bescheinigung der steuerlichen Erfassung des liefernden Unternehmers ist ab dem 01.07.2021 entfallen; lediglich befristet bis zum 15.08.2021 soll dies noch im Zuge einer Nichtbeanstandungsregelung von der Finanzverwaltung akzeptiert werden, vgl. Abschn. 22f.1 Abs. 2 UStAE. Zur Überprüfung der Gültigkeit der deutschen USt-IdNr. sieht das BMF ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren durch das BZSt vor.

Zulassungsantrag für Bestätigungsabfragen beim BZSt

Die Teilnahme hieran macht die Finanzverwaltung von einer Zulassung des Schnittstellenbetreibers abhängig, welche dieser bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu beantragen hat, vgl. Abschn. 18e.3 UStAE. Dieses Vorgehen soll auch für im Ausland ansässige Schnittstellenbetreiber gelten, sofern diese über eine deutsche USt-IdNr. verfügen, vgl. Abschn. 25e.2 Abs. 1 Satz 5 UStAE.

Haftung

Die Haftung des Schnittstellenbetreibers tritt ein, wenn der liefernde Unternehmer gegen seine umsatzsteuerlichen Pflichten verstößt. In Abschn. 25e.3 UStAE werden mögliche Fälle einer solchen Pflichtverletzung beispielhaft beschrieben und ebenso die Handlungsmöglichkeiten des Schnittstellenbetreibers zur Vermeidung einer Haftung dargestellt.

Anwendungszeitpunkt

Die Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass gelten seit dem 01.07.2021.

Praxishinweis

Nicht nur allein aufgrund der verschärften „Zulassungsbedingungen" für die Teilnahme am Bestätigungsverfahren des BZSt kann die Umstellung der Nachweisführung hinsichtlich der deutschen USt-IdNr. des Onlinehändlers für Betreiber von elektronischen Schnittstellen problematisch werden. Konnte bislang die sog. Erfassungsbescheinigung eingefordert werden und als Freistellung für die Haftung dienen, so ist nunmehr grundsätzlich die Aufzeichnung einer gültigen USt-IdNr. erforderlich. Die Problematik liegt dabei in der Rückmeldung einer diesbezüglich durchgeführten qualifizierten Bestätigungsabfrage: Die vom Betreiber der elektronischen Schnittstelle erfassten Stammdaten der Onlinehändler könnten nicht exakt mit den beim BZSt hinterlegten Daten übereinstimmen. Bei Nichtübereinstimmung, z.B. von Adresszusätzen, erteilt das BZSt aber keine weiteren Informationen zu den hinterlegten Daten; das Abfrageergebnis lautet schlicht ungültig und ein Abgleich der Angaben von Namen und Adressen mit den Stammdaten des Schnittstellenbetreibers ist nicht möglich. Die WTS bietet Tools zur automatisierten Massendatenabfrage der Gültigkeit von USt-IdNrn. und der weiteren für eine qualifizierte Bestätigungsabfrage erforderlichen Stammdaten an, mit denen bspw. vorab eine Stammdatenbereinigung und auch eine laufende, regelmäßige Überprüfung erfolgen kann. Damit lassen sich auch die Abweichungen zwischen den Stammdaten im ERP-System und den in der MIAS Datenbank des BZSt gespeicherten Daten nachvollziehen.

Ihr Kontakt

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

2d | Rs. Titanium – Immobilie ist keine Betriebsstätte |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Der EuGH sieht eine vermietete Immobilie nicht ohne Weiteres als Betriebsstätte an.
- Der Betriebsstättenbegriff verlangt das Vorliegen auch von Personalmitteln.
- Der EuGH widerspricht damit auch der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung in Abschn. 13b.11 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

EuGH vom 03.06.2021 (Rs. C-931/19)

Mit seinem Urteil in der Rs. Titanium hat der EuGH im Zusammenhang mit der Vermietung eines Grundstücks zu den Voraussetzungen einer festen Niederlassung (Betriebsstätte) Stellung genommen.

Urteilsfall

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung auf der Kanalinsel Jersey, vermietete eine ihr gehörende Immobilie in Österreich umsatzsteuerpflichtig an zwei österreichische Unternehmer. Sie bediente sich dabei einer Hausverwaltung, Dienstleistern und Lieferanten, welche Mieten und Betriebskosten abrechneten, Geschäftsaufzeichnungen führten und Umsatzsteuer-Meldedaten vorbereiteten. Die Entscheidungsgewalt über die Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen sowie über deren wirtschaftliche und rechtliche Konditionen, über die Durchführung von Investitionen und Reparaturmaßnahmen, über die Auswahl von Dritten zur Erbringung anderer Vorleistungen und schließlich die Auswahl, Beauftragung und Überwachung der Hausverwaltung behielt sich die Klägerin vor. Die Klägerin ging davon aus, dass sie – mangels einer festen Niederlassung – nicht als in Österreich ansässig galt und somit für die Steuerschulden aus der Vermietungstätigkeit der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf ihre Mieter gelten sollte. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass ein Unternehmer, der in Österreich ein Grundstück besitze und dieses umsatzsteuerpflichtig vermiete, als inländischer Unternehmer zu behandeln und der Übergang der Steuerschuldnerschaft demnach ausgeschlossen sei.

Vorlagefrage

Das österreichische Bundesfinanzgericht legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob eine feste Niederlassung stets das Vorliegen einer personellen und technischen Ausstattung erfordere oder ob bei steuerpflichtiger Vermietung einer im Inland belegenen Liegenschaft diese auch ohne personelle Ausstattung als feste Niederlassung anzusehen sei.

Betriebsstättenbegriff

Der EuGH stellt in seiner Entscheidung auf die grundsätzlichen Erwägungen zum Begriff der festen Niederlassung ab: Diese erfordere einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, welche von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermögliche. Dieses Rechtsverständnis steht auch im Einklang mit Art. 11 der ab dem 01.07.2011 geltenden MwStDVO (Verordnung 282/2011/EG).

Keine Betriebsstätte bei fehlenden Personalmitteln

Im Streitfall verfügte die Klägerin aber gerade über kein eigenes Personal in Österreich und ließ die Verwaltungsaufgaben durch Beauftragte ausführen. Ferner behielt sie sich alle wichtigen Entscheidungen zur Vermietung der Immobilie vor. Nach Auffassung des EuGH sei es offensichtlich, dass das Fehlen einer derartigen personellen Ausstattung gegen das Vorliegen einer festen Niederlassung spricht.

Kein Unterschied zwischen Leistungsbezug und -ausführung

Dieses Rechtsverständnis soll sowohl für passive (Bezug von Leistungen) als auch für aktive (Erbringung von Leistungen) Betriebsstätten gelten.

Auffassung der deutschen Finanzverwaltung

Obwohl der EuGH auf den Vorlagebeschluss eines österreichischen Gerichts entschieden hat, sollte das Urteil auch Relevanz für die Verwaltungspraxis in Deutschland haben. Gem. Abschn. 13b.11 Abs. 2 Satz 2 UStAE sind Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, insoweit – ohne, dass es auf Personalmittel ankäme – als im Inland ansässig zu behandeln. Die Regelung zum Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG soll in diesen Fällen nicht anwendbar sein. Andererseits sind Unternehmer nach diesem Verständnis berechtigt, Vorsteuerbeträge im Regelbesteuerungsverfahren anzumelden, und werden nicht auf das regelmäßig aufwendigere und langwierige Vorsteuervergütungsverfahren verwiesen.

Vorteilhaftes Besteuerungsverfahren

Es gilt somit die Reaktion der Finanzverwaltung diesbezüglich zu beobachten. Jedoch könnten Steuerpflichtige auch prüfen, inwiefern ggf. die Annahme einer Betriebsstätte unionsrechtswidrig war und damit verbundene Umsatzsteuerzahlungen ggf. vom Finanzamt zurückgefordert werden könnten.

Ggf. Rückzahlungsanspruch gegen das Finanzamt

Darüber hinaus könnte das Urteil Steuerpflichtigen aber auch als Argument in solchen Fällen dienen, in denen ihr Finanzamt – trotz fehlender Personalmittel – von einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte ausgeht, z.B. bei Servern oder Windparks. Das Fehlen von Personal scheint für den EuGH nämlich gegen die Annahme einer Betriebsstätte zu sprechen.

Ihr Kontakt

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

2e | Leistungen von Börsen und anderen Handelsplattformen für Finanzprodukte |

Autor: RA Christof Braun, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Die Finanzverwaltung klärt die Besteuerung von Leistungen im Handel mit Wertpapieren, Derivaten und virtuellen Währungen.
- Die Leistungen einer Börse als „Zentraler Kontrahent" sind umsatzsteuerbefreit, wobei die Bereitstellung der Börsensoftware eine unselbständige Nebenleistung darstellt.
- Die Abwicklung von Matching, Clearing und Settlement durch einen Börsenbetreiber stellt eine einheitliche umsatzsteuerbefreite Leistung dar.
- Bei isolierter Zurverfügungstellung von IT-Börsenprogrammen handelt es sich um steuerpflichtige Leistungen.

BMF vom 03.05.2021

Der Handel mit Wertpapieren (Kassamarkt) sowie der Handel mit Derivaten (Terminmarkt) erfolgt grundsätzlich auf regulierten Märkten über Börsen und Handelsplattformen. Diese arbeiten mit Hilfe einer IT-Infrastruktur, wobei hieran angeschlossene Handelsteilnehmer Aufträge für Wertpapiertransaktionen direkt über ihren elektronischen Zugang erteilen.

CCP-Leistungen

Als „Zentraler Kontrahent" (central counterparty – CCP) im Wertpapier- bzw. Derivatehandel tritt die Börse im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in der jeweiligen Transaktion auf. Stellt die Börse dabei auch die Handelsplattform zur Verfügung, so stellen diese IT-Dienstleistungen zusammen mit den Wertpapierankäufen und -verkäufen eine einheitliche Gesamtleistung dar, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG insgesamt umsatzsteuerfrei sein kann.

Matching, Clearing, Settlement

Kaufen bzw. verkaufen die Handelsteilnehmer Wertpapiere unmittelbar untereinander und der Börsenbetreiber führt die Kauf-/Verkaufsorder lediglich als Abwickler und technischer Anbieter die Wertpapiertransaktionen zusammen (sog. Matching) und übernimmt die Verrechnung (sog. Clearing) sowie das Settlement (das Erfüllungsgeschäft), so sollen die Clearing- und Settlement-Tätigkeiten Nebenleistungen zur Matching-(Haupt) Leistung des Börsenbetreibers darstellen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollen diese Leistungen der Börsenbetreiber und Handelsplattformen nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG steuerbefreit sein, sofern der Leistungsort im Inland liegt.

Option zur Steuerpflicht und Vorsteuerabzug

Für CCP-Leistungen und die Leistungen als Abwickler von Wertpapiertransaktionen besteht die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht (auch für die Vergangenheit) gem. § 9 UStG und damit einhergehend das grundsätzliche Recht auf den Vorsteuerabzug aus den entsprechenden Eingangsleistungen.

IT-Dienstleistungen

Stellt der Börsenbetreiber hingegen (isoliert) IT-Dienstleistungen (z. B. die technische Anbindung an den Börsenbetrieb zur Nutzung der Börsenprogramme) zur Verfügung, ohne dass die Leistungsempfänger selbst Transaktionen auf dem Börsenplatz vornehmen, soll es sich insoweit um eine eigenständige sonstige umsatzsteuerpflichtige Leistung handeln.

Handel mit virtuellen Währungen

Die o.g. Grundsätze sind auf Umsätze von Handelsplattformen für andere Finanzprodukte, z.B. virtuelle Währungen, übertragbar.

Zeitliche Anwendung

Diese Vorgaben sollen in allen offen Fällen angewendet werden. Eine Option nach § 9 UStG mit Wirkung für die Vergangenheit entsprechend Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE soll möglich sein. Für Umsätze bis zum 30.06.2021 soll nicht beanstandet werden, wenn (nach o.g. Grundsätzen steuerfreie) unselbständige Nebenleistungen in Form von IT-Dienstleistungen als eigenständige (steuerpflichtige) Leistungen angesehen werden. Ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aus derartigen Rechnungen und des Börsenbetreibers aus für diese IT-Dienstleistungen bezogenen Leistungen wird nicht beanstandet.

Praxishinweis

Mit ihren Aussagen orientiert sich die Finanzverwaltung an den bereits existenten Vorgaben zur börsenmäßigen Abwicklung des Derivatehandels und -clearings auf dem Terminmarkt der EUREX (BMF-Schreiben vom 03.02.2015). Die geschaffene Klarheit zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung vermeidet Wettbewerbsnachteile inländischer Börsen gegenüber Handelsplattformen in anderen Mitgliedstaaten, welche diese Leistungen der Börsen und Handelsplattformen von der Steuer befreien: Insbesondere für inländische Finanzdienstleister, die derartige Leistungen regelmäßig in Anspruch nehmen, führen umsatzsteuerbelastete Eingangsleistungen aufgrund eines beschränkten Rechts auf Vorsteuerabzug regelmäßig zu höheren Kosten.

Ihr Kontakt

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

3 | Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft; Bemessungsgrundlage bei geplanter Bebauung |

Autor: RA (Syndikus) Markus Madsen, München

Key Facts

- Ausnahmsweise kann der zukünftige Grundstückswert nach Abschluss einer geplanten Bebauung bei einem Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a GrEStG als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.
- Gesellschafterwechsel muss dafür auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung beruhen.
- Gesellschafterwechsel selbst muss nicht Teil des Plans sein.

BFH vom 16.09.2020 (AZ: II R 12/18)

Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG ist die künftige Bebauung eines Grundstücks unter bestimmten Voraussetzungen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen. Mit Urteil vom 16.09.2020 definierte der BFH die Voraussetzungen, unter denen dieser Tatbestand auch bei einem Gesellschafterwechsel i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt ist.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war eine GmbH & Co. KG. Die Komplementärin war nicht am Gesellschaftskapital beteiligt. Kommanditisten waren vier natürliche Personen. Die Komplementärin hatte am 11./19.02.2004 mit der X GmbH einen Mietvertrag über einen noch zu errichtenden Lebensmittelmarkt in K geschlossen, in welchen die Klägerin später eintrat. Die Klägerin erwarb im Jahr 2004 ein Grundstück von der Stadt K, verbunden mit der Verpflichtung zur Errichtung eines Lebensmittelmarkts bis spätestens zum 30.09.2007. Anderenfalls konnte die Stadt K die Rückübertragung des Grundstücks gegen zinslose Erstattung des Kaufpreises verlangen. Dem stand der Verkauf des Grundstücks an Dritte ohne Weitergabe der Bauverpflichtung gleich. Die Baugenehmigung für die Errichtung wurde am 24.11.2004 unter Auflagen erteilt.

Mit notarieller Urkunde vom 13.05.2005 veräußerte die Komplementärin ihre Komplementärbeteiligung an der Klägerin an die M GmbH und die vier Kommanditisten veräußerten ihre Kommanditbeteiligungen an die M KG. Weder an der M GmbH noch an der M KG waren die bisherigen Gesellschafter beteiligt. Der Vertrag nahm auf die bestandskräftige Baugenehmigung vom 24.11.2004 sowie den Mietvertrag mit der X GmbH Bezug. Nach der Anteilsveräußerung wurden die Bauverträge geschlossen. Das Objekt wurde 2006 fertiggestellt.

Das Finanzamt nahm die Klägerin auf Grundlage von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auf Grunderwerbsteuer in Anspruch. Als Bemessungsgrundlage setzte es nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 GrEStG den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes an. Das Belegenheitsfinanzamt stellte einen Grundbesitzwert auf den 13.05.2005 für das unbebaute Grundstück in Höhe von € 695.000 fest. Andererseits stellte es für den Stichtag 13.05.2005 einen Grundbesitzwert für das bebaute Grundstück in Höhe von € 8.705.000 fest. Das Finanzamt setzte auf der zuletzt genannten Grundlage Grunderwerbsteuer in Höhe von € 304.675 fest. Einspruch und Klage in erster Instanz blieben ohne Erfolg.

Finanzgericht und Begründung der Revision

Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, dass der Grunderwerbsteuer der Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zugrunde zu legen sei. Mit der Revision machte die Klägerin eine Verletzung von § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG geltend. Die Grunderwerbsteuer sei auf Grundlage eines Werts nach § 138 Abs. 3 BewG zu bemessen, der auf den Stichtag des steuerbaren Rechtsgeschäfts zu bestimmen sei. Die Bebauung sei nicht einzubeziehen.

Der BFH wies die Revision zurück. Die Vorinstanz habe im Ergebnis zu Recht erkannt, dass dem Erwerb gem. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG der Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zugrunde zu legen ist.

Zur Begründung führte der BFH aus, dass die Regelung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ein auf Übereignung des Grundstücks auf

eine „neue" Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft fingiere. Zivilrechtlich ändere sich an der Rechtsträgerschaft nichts. Über die Frage, welcher Zeitpunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage maßgebend ist, werde im Festsetzungsverfahren entschieden. Liegen zwei Grundlagenbescheide vor, bei denen einer die Bebauung einbezieht und einer nicht, obliege es dem Festsetzungsfinanzamt, diejenige Feststellung zugrunde zu legen, die nach seiner Rechtsauffassung die zutreffenden Ermittlungsmaßstäbe enthält.

Ausnahmsweise kann der künftige Grundstückswert Grundlage für die Besteuerung sein

Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend, wenn die Änderung des Gesellschafterbestands i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruht (Alt. 2). § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG verlangt demnach eine kausale Verknüpfung der Änderung des Gesellschafterbestands mit einem vorgefassten Plan zur Bebauung.

Plan muss sich auf im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen

Der vorgefasste Plan muss vor der Änderung des Gesellschafterbestands gefasst worden sein. Andernfalls wäre er nicht „vorgefasst" und könnte die Änderung des Gesellschafterbestands auch nicht veranlasst haben. In sachlicher Hinsicht muss sich der Plan auf eine im Wesentlichen feststehende Bebauung beziehen, so dass sich die Gesellschaft im Regelfall nur noch unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten oder Einbußen davon lösen könnte. Ein gewichtiges Indiz hierfür sind bereits bestehende Rechtsbeziehungen zu Dritten hinsichtlich der Bebauung, da sich an der zivilrechtlichen Identität der Gesellschaft durch die Anteilsübertragung nichts ändert.

Der Gesellschafterwechsel muss auf dem Plan beruhen

Die Änderung des Gesellschafterbestands i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG muss auf dem vorgefassten Plan „beruhen". Dies ist der Fall, wenn der Plan Grund des Gesellschafterwechsels gewesen ist. Es ist nicht erforderlich, dass der Gesellschafterwechsel wegen des Plans notwendig ist. Maßgeblich ist dabei die Sicht der Neugesellschafter. Es ist regelmäßig ausreichend, wenn die

Neugesellschafter bei Erwerb der Anteile Kenntnis von dem vorgefassten Plan zur Bebauung hatten. In diesem Falle ist er integraler Bestandteil des Vorstellungsbildes der Neugesellschafter geworden. Einer gesonderten Verpflichtung der Neugesellschafter zur Bebauung durch Abreden mit den Altgesellschaftern bedarf es nicht.

Der Plan muss den Gesellschafterwechsel nicht umfassen

Eine Absage erteilte der BFH damit einer in der Literatur vertretenen engeren Auffassung, wonach der vorgefasste Plan sowohl Gesellschafterwechsel als auch Bebauung umfassen müsse. § 8 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GrEStG mache ausdrücklich die Bebauung des Grundstücks zum Gegenstand des vorgefassten Plans, nicht den Übergang des Gesellschaftsanteils.

Diese Maßstäbe sah der BFH im Streitfall als erfüllt an. Die Klägerin hatte einen vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, von dem sie sich nur unter Schwierigkeiten hätte lösen können. Sie war dazu durch die vertraglichen Beziehungen gebunden und standen unter entsprechendem rechtlichen und wirtschaftlichen Druck, das Bauvorhaben auch zu realisieren. Die Neugesellschafter haben die Gesellschaftsanteile wegen dieses Plans erworben. Die Parteien des Anteilskaufvertrags haben das Bauvorhaben über die im Vertrag vom 13.05.2005 enthaltenen Bezugnahmen zum integralen Bestandteil des Vertrags gemacht und so in ihren rechtsgeschäftlichen Willen aufgenommen.

Ihr Kontakt

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

RA/StB Dr. Andreas Bock, RA (Syndikus) Markus Madsen, beide München

Umfassende Verschärfung des Grunderwerbsteuergesetzes bei den Share Deals

Zum 01.07.2021 trat die viel diskutierte und lange erwartete Grunderwerbsteuer-Reform zur Besteuerung von Share Deals in Kraft. Ziel der Reform ist es, Share Deals einer erweiterten Besteuerung im Rahmen der Grunderwerbsteuer (GrESt) zu unterwerfen und missbräuchlich erachtete Gestaltungen zu erschweren.

Key Facts

- Grunderwerbsteuer-Reform trat am 01.07.2021 in Kraft und bringt erhebliche Verschärfungen für Share Deals mit sich.
- Es wurde ein neuer Tatbestand für den Anteilserwerb an Kapitalgesellschaften eingeführt.
- Die Beteiligungsgrenze für die Ergänzungstatbestände wurde von 95 % auf 90 % herabgesetzt.
- Beobachtungszeiträume und Haltefristen wurden auf grundsätzlich 10 Jahre, in Einzelfällen auf 15 Jahre ausgeweitet.
- Daneben enthalten das KöMoG und das StAbwG weitere Verschärfungen.

Share Deal-Reform trat zum 01.07.2021 in Kraft

Bereits im Juli 2019 hatte die Bundesregierung einen Entwurf für ein Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vorgelegt. Nach intensiven politischen Diskussionen war das Gesetzgebungsverfahren jedoch zeitweilig ausgesetzt worden. Die am 15.04.2021 veröffentlichte Beschlussempfehlung des Finanzausschusses wurde dann dem weiteren Gesetzgebungsverfahren zugrunde gelegt, das mit der Veröffentlichung des Reformgesetzes vom 12.05.2021 am 17.05.2021 im Bundesgesetzblatt abgeschlossen werden konnte.

Zu den wesentlichen Maßnahmen gehören:

- **Neujustierung (Absenkung) der maßgeblichen Beteiligungsgrenzen auf 90 % für alle Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a, Abs. 2b, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG)**

Die Schwellenwerte für die Ergänzungstatbestände werden für die Zukunft von 95 % auf 90 % abgesenkt. Soweit mit Ablauf des 30.06.2021 bereits eine Beteiligungsgrenze von mindestens 90 % aber weniger als 95 % erreicht ist, gelten – zur Vermeidung von „Windfall Profits" – die bisher bestehenden Schwellenwerte, soweit fristgebunden, grundsätzlich bis zum 30.06.2026, im Übrigen unbegrenzt weiter. Ein zwischenzeitliches Absinken der Beteiligung unter 90 % führt zwangsläufig zur Anwendung der neuen Vorschriften für die Zukunft.

→ **Verlängerung der Beobachtungszeiträume und Haltefristen von fünf auf zehn Jahre bzw. 15 Jahre**

Der Beobachtungszeitraum für die fristgebundenen Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG) wird mit Wirkung ab dem 01.07.2021 bei zehn Jahren neu justiert (verlängert).

Eine bereits am 30.06.2021 aufgrund Fristablaufs entstandene sog. „Altgesellschafter"-Stellung i. S. v. § 1 Abs. 2a GrEStG bleibt jedoch erhalten. Eine bei der Bestimmung des Schwellenwertes nicht zu berücksichtigende Erwerbsmöglichkeit von Anteilen weiterer Mitgesellschafter durch einen Altgesellschafter ist damit weiterhin gegeben, § 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG.

Übergänge von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft vor dem 01.07.2021 bleiben gänzlich unberücksichtigt, § 23 Abs. 23 GrEStG. Aus letzterem und aus der Neueinführung dieser Vorschrift ergibt sich darüber hinaus eine gesetzlich fingierte „Altgesellschafter"-Stellung aller in einer Beteiligungskette beteiligten Gesellschafter in Bezug auf die jeweilige Kapitalgesellschaft.

Die Haltefristen für die Steuerbefreiungstatbestände der §§ 5, 6 und 7 GrEStG werden von fünf auf zehn Jahre, im Fall des § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG sogar auf 15 Jahre verlängert. Soweit diese bis zum 30.06.2021 jedoch bereits abgelaufen waren, gewährt das Gesetz insoweit Bestandsschutz, § 23 Abs. 24 GrEStG.

Bei mittelbaren Beteiligungen an grundbesitzenden Personengesellschaften sollen Gesellschafteränderungen bei an diesen beteiligten Kapitalgesellschaften i. R. d. § 1 Abs. 2a GrEStG auch rückwirkend Geltung entfalten, § 23 Abs. 19 Satz 2 GrEStG. Unter Rückwirkungsgesichtspunkten erscheinen hier erhebliche Zweifel an der vom Wortlaut der Vorschrift her unbegrenzten Rückwirkung angebracht.

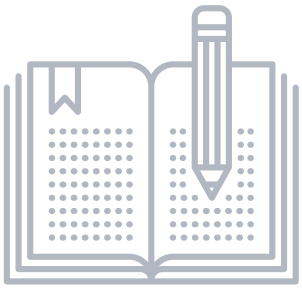
→ **Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG als neuer Ergänzungstatbestand für grundbesitzende Kapitalgesellschaften**

Dieser an den Wortlaut des § 1 Abs. 2a GrEStG angelehnte Ergänzungstatbestand justiert das grunderwerbsteuerliche Besteuerungssystem für grundbesitzende Kapitalgesellschaften aufgrund des gesetzlich vorgesehenen Vorrangs gegenüber den Vorschriften des § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG grundlegend neu: Während bislang ausschließlich die Sichtweise des Erwerbers maßgebend war, ist nun vorrangig auf die Sichtweise des Veräußerers und, soweit diese nicht zu einer Besteuerung führt, zusätzlich nachrangig auf die Sichtweise des Erwerbers abzustellen. Wesentliche Unterschiede ergeben sich daraus u. a. wie folgt:

- Maßgeblichkeit des dinglichen Vollzugsgeschäfts bei § 1 Abs. 2b GrEStG vs. Maßgeblichkeit bereits des schuldrechtlichen Geschäfts i. R. v. § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG.

- Grundstücksbezogenheit des § 1 Abs. 2b GrEStG, so dass künftig (je nach „Altgesellschafter"-Beteiligung) häufiger mit Kombinationen aus einer grundstücksbezogenen Besteuerung nach § 1 Abs. 2b und einem nachrangigen (beteiligungsbezogenen) Eingreifen des § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG (mit unterschiedlichen Steuerschuldnern und Anzeigeverpflichteten) zu rechnen ist.

- Vorübergehende Erleichterung schafft insoweit zumindest der gegenüber dem Regierungsentwurf neu gefasste § 23 Abs. 23 GrEStG mit der gesetzlich fingierten „Altgesellschafter"-Stellung der an einer Kapitalgesellschaft betei-



ligten Gesellschafter (s. o.). Arrondierungen im Beteiligungsbereich durch bereits beteiligte Gesellschafter bleiben daher von der Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG „verschont" und folgen den bisher bekannten Regelungen.

- Weitgehende entsprechende Anwendung der Kasuistik zu § 1 Abs. 2a GrEStG und damit auch eine Veränderung der Besteuerung bei Beteiligungskettenverkürzungen. Da das Einrücken in die unmittelbare Gesellschafterstellung an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft i. R. v. § 1 Abs. 2b GrEStG (entsprechend zu § 1 Abs. 2a GrEStG) anders als bei § 1 Abs. 3 bzw. Abs. 3a GrEStG als steuerpflichtiger Vorgang angesehen wird, sind Kettenverkürzungen im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2b GrEStG künftig bei dreistufigen Beteiligungsketten zwangsläufig nicht mehr steuerfrei.

- Ungeklärtes Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG mit dem Risiko der mehrfachen Zurechnung des gleichen Grundstücksbestands auf verschiedenen Beteiligungsebenen bei der Übertragung gemischter Beteiligungsstrukturen.

- Änderung der Steuerschuldnerschaft und der Anzeigeverpflichtungen vom Erwerber der Kapitalgesellschaft hin zur übertragenen Kapitalgesellschaft.

- Insbesondere Veränderungen im mittelbaren Gesellschafterbereich sind schon jetzt (insbesondere bei mehrstufigen Beteiligungsketten) als extreme Herausforderungen für die Praxis erkennbar und im Bereich der Kapitalgesellschaften erheblich schwieriger als bei den Personengesellschaften nachzuhalten (s. a. sog. Börsenklausel, § 1 Abs. 2c GrEStG).

Trotz weitgehender Anlehnung des Gesetzestextes an § 1 Abs. 2a GrEStG und damit an die Regelungen für grundbesitzende Personengesellschaften fehlt es an der Übernahme der personenbezogenen Vergünstigungs- bzw. Befreiungsvorschriften, insbesondere der §§ 5, 6 GrEStG, für den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2b GrEStG.

→ **Einführung einer sog. Börsenklausel in einem neuen § 1 Abs. 2c GrEStG**

Da eine Überwachung von Anteilsübertragungen in der Praxis, insbesondere bei den bekanntermaßen kurzen Anzeigefristen des § 19 GrEStG bei gleichzeitig auf zehn Jahre verlängertem Betrachtungszeitraum, je nach Gesellschaft mit außerordentlichen Herausforderungen einhergehen kann, wurde im Gesetzgebungsverfahren zumindest das Petitum des Bundesrats nach einer Freistellung des Börsenhandels mit der neu geschaffenen Vorschrift des § 1 Abs. 2c GrEStG aufgegriffen. Beim Börsenhandel stehen regelmäßig nicht grunderwerbsteuerliche Optimierungen, sondern eher Fragen des Anleger- bzw. Verbraucherschutzes im Vordergrund. Entsprechend fehlt es hier am Missbrauchspotential.

Nach der jetzigen Regelung ist jedoch Voraussetzung für das Eingreifen der Börsenklausel, dass die Anteile zum Handel an einem näher definierten organisierten Markt oder äquivalenten Drittlandhandelsplatz zugelassen sind und dass der Anteilsübergang aufgrund eines Geschäfts an diesem Markt oder Dritthandelsplatz oder einem multilateralen Handelssystem i. S. d. Art. 2 Abs. 1 Nr. 14 der Verordnung (EU) Nummer 600/2014 erfolgt.

Die Börsenklausel ist damit bewusst eng ausgestaltet. Zwangsläufig sind damit eine Vielzahl von Handelsplätzen (z. B. Börsen in der Schweiz und UK), aber auch eine Vielzahl von Übertragungswegen nicht privilegiert. Erst recht gilt dies für Veränderungen auf mittelbaren Beteiligungsebenen, soweit diese nicht selbst von der Börsenklausel erfasst werden.

Die weitere Diskussion, sowohl unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der Gesellschaftsformen als auch dem Umfang von Mitwirkungspflichten der Beteiligten im Besteuerungsverfahren, insbesondere § 90 Abs. 2 Satz 2 vs. § 88 AO, sowie weitere gesetzgeberische Entwicklungen (Stichwort: Auskunftsrechte nach § 67d AktG, Meldungen nach § 45b Abs. 9 EStG (ab 2025)) bleiben abzuwarten. Die Geschäftsführung als Anzeigeverpflichtete ist hier gefordert, möglichst frühzeitig ein Konzept zur Erfassung begünstigter

Vorgänge in Abgrenzung zu nicht begünstigten Vorgängen zu entwickeln und nachzuhalten.

→ **Bedarfswert als Mindestwert bei Verkäufen von Grundbesitz zwischen den an einer Umwandlung Beteiligten im ertragsteuerlichen Rückwirkungszeitraum der Umwandlung**

Da die Rechtsprechung des BFH einen Unter-Wert-Verkauf von Immobilien zwischen fremden Dritten unter bestimmten Voraussetzungen auch für Zwecke der GrESt akzeptiert, konnte in der Vergangenheit bei Übertragung von Immobilien zwischen den an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgern, beispielsweise im ertragsteuerlichen Rückwirkungszeitraum einer Verschmelzung, der Kaufpreis als grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage entsprechend niedrig angesetzt werden. Bei Wirksamwerden der Umwandlung durch Eintragung im Handelsregister des aufnehmenden Unternehmens war dann kein Grundbesitz mehr im Gesellschaftsvermögen, so dass letztlich lediglich GrESt auf den Verkaufspreis der Immobilie anfiel.

In diesen Fällen sieht das Gesetz künftig den Ansatz des Bedarfswerts als Mindestwert (§ 8 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG) sowie eine gesonderte Anzeigepflicht (§ 19 Abs. 9 GrEStG) vor.

→ **Aufhebung der Begrenzung des Verspätungszuschlags bei nicht angezeigten grunderwerbsteuerlich relevanten Vorgängen, § 19 Abs. 6 GrEStG**

Da die GrESt bislang keiner Verzinsungspflicht unterliegt und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (selbst in Maximalhöhe von € 25.000) partiell nicht geeignet erschien, die fiskalischen Nachteile bei verspäteter Anzeige von grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgängen zu kompensieren, war im Regierungsentwurf ursprünglich vorgesehen, die Deckelung des Verspätungszuschlags (§ 152 Abs. 10 AO) bei der GrESt abzuschaffen.

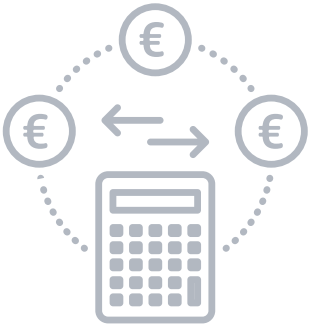
Im Jahressteuergesetz 2020 (mit Wirkung für sämtliche Erwerbsvorgänge nach dem 28.12.2020) wurde diese Regelung dann vorgezogen und noch um eine Verschärfung der monatlichen Berechnung des Verspätungszuschlags ergänzt (Berechnung nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO anstelle Berechnung nach § 152 Abs. 6 AO).

→ **Weitere Änderungen des GrEStG durch das KöMoG und das StAbwG**

Mit Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) sollen Personengesellschaften die Option zur Besteuerung wie eine Körperschaft nach dem KStG erhalten (vgl. gesonderter Beitrag und Themenspecial in diesem Heft sowie bereits im WTS Journal 02/2021 zum Regierungsentwurf).

Eine Personengesellschaft bleibt gleichwohl trotz Ausübung der ertragsteuerlich orientierten Option zivilrechtlich weiterhin eine Gesamthandsgemeinschaft und damit auch grunderwerbsteuerlich hinsichtlich der Anwendung der Befreiungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG privilegiert. Um ein „Cherry Picking", mithin eine strukturelle Besserstellung von Personengesellschaften, zu vermeiden, hat der Gesetzgeber beschlossen, die Vergünstigungen gem. §§ 5 und 6 GrEStG entsprechend einzuschränken. Letztlich sollen die grunderwerbsteuerlichen Folgen einer Optionsausübung einem echten Formwechsel weitestgehend angenähert werden.

Wird zur Körperschaftsteuer optiert und danach das Grundstück auf die Gesamthand übertragen, schränken die neuen



§ 5 Abs. 1 Satz 2 GrEStG und § 5 Abs. 2 Satz 2 GrEStG die Steuerbefreiung des § 5 GrEStG dahingehend ein, dass diese bei Übertragung eines Grundstücks auf die Gesamthand nur noch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Beteiligung des oder der Einbringenden an der Gesamthand länger als die in § 5 Abs. 3 GrEStG genannte Frist (fünf bzw. zehn Jahre) besteht und auch die Optionsausübung und deren Wirksamkeit länger als die in § 5 Abs. 3 GrEStG genannte Frist zurückliegt.

Außerdem wurde die Ausübung der Option durch einen neuen § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG einer Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand gleichgesetzt, wenn die Option innerhalb der jeweils für § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltenden Frist (fünf bzw. zehn Jahre) ausgeübt und wirksam wird.

Flankierend wird auch die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 GrEStG durch den neuen § 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG für den Fall der Übertragung auf eine optierende Gesellschaft eingeschränkt. Für eine solche Übertragung wird die Vergünstigung nach § 6 Abs. 1 GrEStG nicht gewährt, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt bereits länger als fünf bzw. zehn Jahre zurück und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht bereits seit mindestens fünf bzw. zehn Jahren.

Die grundstücksübertragende Personengesellschaft ist andererseits frei, nach Übertragung des Grundstücks die Option nach § 1a KStG auszuüben, da sie trotz Optionsausübung dem Grunde nach eine Gesamthand bleibt und sich die Einschränkungen für den Fall der Optionsausübung nicht auf die Nachbehaltensfristen nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG erstrecken.

Weiterer Schritt zur rechtsformneutralen Besteuerung

Damit wird die Personengesellschaft, die ihre Option ausübt, grunderwerbsteuerlich einer Kapitalgesellschaft weitestgehend angenähert. Die Änderung ist ein weiterer Schritt bei der Entwicklung zu einer rechtsformneutralen Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften im GrESt-Recht.

Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)

Der Gesetzgeber hat daneben auch das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) mit vom Bundestag beschlossenen kleinen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf verabschiedet. Die in dem Gesetz enthaltenen Abwehrmechanismen sollen es Personen und Unternehmen erschweren, durch Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten, die auf der EU-Liste der nicht kooperativen Steuergebiete geführt werden, in Deutschland Steuern zu vermeiden.

Für die GrESt bedeutsam sind weitere Einschränkungen der §§ 5 und 6 GrEStG. Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland, deren Ort der Geschäftsleitung jedoch im Inland belegen ist und die nach inländischem Recht als Personengesellschaft behandelt werden, sollen künftig nicht mehr von den Begünstigungen der §§ 5 und 6 GrEStG profitieren können.

Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) und Fazit

Die aufgezeigten Entwicklungen zeigen eine starke Tendenz zur rechtsformneutralen Besteuerung im GrESt-Recht und könnten im Zusammenhang mit dem vom Gesetzgeber verabschiedeten Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) bis zu seinem Inkrafttreten am 01.01.2024 weitere Dynamik entwickeln.

Durch das MoPeG wird das Gesamthandseigentum bei den Personengesellschaften abgeschafft und durch ein eigenes Gesellschaftsvermögen ersetzt. Zur Fortentwicklung der grunderwerbsteuerlichen Befreiungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG, die bislang auf die Gesamthand abstellen, findet sich – anders als zu den Ertragsteuern – in der Gesetzesbegründung keinerlei Hinweis.

Interessant in diesem Zusammenhang ist, dass der Wortlaut der Regelungen zu den §§ 5 und 6 GrEStG im StAbwG nun erstmals von „Personengesellschaften" und nicht mehr von der Gesamthand spricht. Hierin könnte ein Hinweis auf die Neujustierung der §§ 5 und 6 GrEStG im Hinblick auch auf das MoPeG liegen.

Ihr Kontakt

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

4 | Digitalisierung der Grundsteuer – Schritte zum Aufbau einer geeigneten Datenbasis | *Autoren: StB Christian Baumgart, Berlin, StBin/FBIntStR Viktoria Lücke, Köln und Tim Niesen, Berlin*

Key Facts

- Neubewertung von rund 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten auf den 01.01.2022.
- Digitalisierung des Grundsteuerprozesses.
- Datenaufbereitung für Bundes- und verschiedene Ländermodelle.
- Die Datenhoheit liegt nicht im Bereich der Steuerabteilung, sodass zur Nachpflege von Daten frühzeitig andere Abteilungen eingebunden werden müssen.
- Aus steuerlicher Sicht relevante Zurechnungseinheiten sind in IT-Systemen anders abgegrenzt und beispielsweise aus liegenschaftlicher Perspektive zusammengefasst.

Grundsteuerreform zum 01.01.2022

Im Zuge der anstehenden Grundsteuerreform wird das bestehende Einheitswertverfahren für die Festsetzung der Grundsteuer zum 01.01.2022 abgelöst. Die Neuregelung umfasst dabei ein einheitliches Bundesmodell, von dem die Bundesländer im Rahmen einer Öffnungsklausel individuell abweichen können. Nach aktuellem Stand machen die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Saarland und Sachsen hiervon Gebrauch, sodass sich neben dem Bundesmodell sieben Ländermodelle ergeben. Aufgrund der Notwendigkeit zur Bewertung sämtlicher Immobilien auf den genannten Stichtag ist von Erklärungen für mehr als 36 Mio. Objekte in Deutschland auszugehen.

Datenbeschaffung als Herausforderung für Unternehmen

Um Erklärungsprozesse im Massenverfahren abwickeln zu können, ist eine digitale Unterstützung und Teilautomatisierung von standardisierten Schritten notwendig. Dies stellt insbesondere Unternehmen, die große Immobilienportfolios mit mehreren Hundert Einheiten verwalten und erklären müssen, vor große Herausforderungen: viele für die Erklärung notwendige Daten sind nicht in einem zentralen IT-System vorhanden, sondern über verschiedene Datenquellen verteilt.

Einige Informationen existieren möglicherweise überhaupt nicht in digitaler Form oder sind nicht in ausreichender Detailtiefe verfügbar. Daneben treten in der Praxis die folgenden organisatorischen und technischen Probleme auf:

- Daten sind lückenhaft, inkonsistent oder weisen Fehlwerte auf, die vorab identifiziert und korrigiert werden müssen.

Erfahrung aus WTS-Projekten zur Datenvorbereitung

Um Erklärungsprozesse möglichst effizient zu unterstützen, muss im ersten Schritt der Aufbau einer vollständigen Datenbasis erfolgen. Die folgenden Schritte fassen Lessons Learned aus diversen WTS-Projekten zur Datenbeschaffung und -vorbereitung zusammen.

Definition notwendiger Projektstrukturen

Relevante Daten für die Erstellung der Grundsteuerwerterklärung liegen in vielen Unternehmen nicht innerhalb der Steuerabteilung vor. Zur Datenbeschaffung und korrekten Zusammenstellung sind daher unterschiedliche Abteilungen einzubinden, z. B. die Anlagenbuchhaltung, Bauwesen, Liegenschaften oder Verantwortliche zur Projektentwicklung. Die Definition einer Projektstruktur mit klaren Verantwortlichkeiten und Ansprechpartnern in den einzelnen Abteilungen sowie einer zentralen Steuerfunktion ist maßgeblich für den Erfolg von Datenvorprojekten.

Strukturiertes Vorgehen zur Datenidentifikation

Ausgangspunkt im Projekt muss eine klare Übersicht zu erklärungsrelevanten Daten und deren Verknüpfungen für das Bundes- und die Ländermodelle sein. Diese können z. B. in Form eines Datenmodells detailliert sein und neben den notwendigen Datenfeldern auch weitergehende Informationen, wie das gewünschte Format, Angaben zu Pflichtfeldern oder weitere Erläuterungen enthalten. Das Modell dient als einheitliches Kommunikationsmittel für die Verständigung zwischen allen Beteiligten und hilft bei der Bestimmung von spezifischen Lücken im Datenbestand.

Intelligente Nutzung sämtlicher verfügbarer Daten
Einige der relevanten Daten liegen bei den Unternehmen in den Einheitswertbescheiden vor, sind allerdings in PDF-Dokumenten enthalten und damit nicht direkt für eine automatisierte Verarbeitung zugänglich. Beispielsweise kann die Abgrenzung von steuerlichen Zurechnungseinheiten aus der bestehenden Einheitsbewertung übernommen werden, indem Informationen aus den jeweiligen Steuerbescheiden verwendet werden. Durch das Auslesen mittels intelligenter OCR (Optical Character Recognition) können Daten, wie Aktenzeichen, zuständiges Finanzamt sowie in einer Einheit enthaltene Gebäude- und Grundstücksinformationen, automatisiert herausgelesen werden.

Mapping von Datenfeldern
Zur Erklärungserstellung sind bestimmte Angaben in den Formularen auf Kategorien nach gesetzlichen Vorgaben entsprechend des Bewertungsgesetzes abzubilden. Beispiele hierfür sind die Grundstücks- und Gebäudeart nach BewG. Diese weichen teilweise von den in IT-Systemen vorgehaltenen Kategorisierungen ab, z. B. durch unterschiedlichen Detaillierungsgrad oder das Aufteilen von Kategorien über verschiedene Datenfelder. Über ein standardisiertes, regelbasiertes Mapping können diese unterschiedlichen Ausprägungen systematisch vereinheitlicht werden.

Die dargestellten Lessons Learned aus diversen Vorprojekten bei unterschiedlichen Mandanten verdeutlichen, wie wichtig eine frühzeitige Vorbereitung und strukturierte Herangehensweise an den Aufbau einer Datenbasis ist. Dies stellt die Grundlage für eine effiziente und weitgehend automatisierte Erstellung von Erklärungen dar. Insbesondere für Erklärungen im Massenverfahren ist eine digital-gestützte Prozessabwicklung notwendig, um den Status einzelner Erklärungen transparent nachvollziehen und steuern zu können.

Mit dem digitalen Grundsteuer-Service bietet WTS einen digitalisierten End-to-End-Prozess für die Übernahme der Grundsteuer-Compliance an. Damit sparen die Unternehmen nicht nur Geld, sondern können sich auch auf die wesentlichen Aspekte im Unternehmen fokussieren.

Ihr Kontakt

StB Christian Baumgart, Berlin, christian.baumgart@wts.de

StBin/FBIntStR Viktoria Lücke, Köln, viktoria.luecke@wts.de

5a | Kein Aufsparen des Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. für zukünftige Erwerbe möglich | *Autoren: StB Ricardo Fischnaler und Christoph Samen, beide Köln*

Key Facts

- Eine Berücksichtigung des (anteiligen) Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. kann nur einmal und zwar beim Ersterwerb erfolgen (kein Wahlrecht).
- Bei Folgeerwerben innerhalb eines Zehnjahreszeitraums ist die Berücksichtigung eines zuvor nicht oder nur anteilig genutzten Abzugsbetrags somit ausgeschlossen.
- Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. gilt selbst dann als bereits berücksichtigt, wenn dieser beim Ersterwerb infolge der abschmelzenden Wirkung rechnerisch € 0 beträgt und somit faktisch noch nicht „verbraucht" wurde.

BFH vom 23.02.2021 (AZ: II R 34/19)

Mit Urteil vom 23.02.2021 hatte der BFH zu entscheiden, ob der gleitende Abzugsbetrag von bis zu € 150.000 i.S.d. § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. nur beim Ersterwerb oder auch bei weiteren Erwerben derselben Person innerhalb des gesetzlichen Zehnjahreszeitraums berücksichtigt werden kann, sofern er im Rahmen des Ersterwerbs aufgrund vollständiger Abschmelzung faktisch nicht genutzt wurde.

Urteilsfall

Im konkreten Streitfall hatte X mit Wirkung zum 31.12.2012 zunächst einen Mitunternehmeranteil an der Y KG an den Kläger übertragen, wofür das Finanzamt Schenkungsteuer festsetzte. Unter Berücksichtigung des nicht unter §13b Abs. 4 ErbStG a.F. fallenden Betrags betrug der vollständig abgeschmolzene Abzugsbetrag € 0, sodass insoweit keine Minderung des begünstigten Vermögens vorzunehmen war. Zum 31.12.2014 schenkte X einen weiteren Mitunternehmeranteil an der Y KG an den Kläger. In der Schenkungsteuererklärung wurde ein (teilweiser) Abzugsbetrag geltend gemacht, da der bei dieser Schenkung nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. fallende Betrag nach Auffassung des Klägers lediglich zu einer anteiligen Abschmelzung des Abzugsbetrags führte. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht nicht und setzte Schenkungsteuer ohne Berücksichtigung des erklärten Abzugsbetrags fest, da er bereits beim Ersterwerb trotz fehlender steuermindernder Auswirkung „berücksichtigt" worden sei.

Entscheidungsgründe

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung an und bestätigte, dass der Abzugsbetrag nur einmal und zwar nur für den ersten Erwerb berücksichtigt werden kann. Er gelte dann als verbraucht bzw. berücksichtigt, und zwar auch dann, wenn er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich nicht ausgewirkt hat. Die Formulierung des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. lasse es nicht zu, den Abzugsbetrag für mehrere Erwerbe zu gewähren, bis der Gesamtbetrag von € 150.000 ausgeschöpft ist. Ein Antrags- oder Verzichtsrecht des Steuerpflichtigen der Art, dass optional bei einem ersten Erwerb von der Berücksichtigung des Abzugsbetrags abgesehen werden könnte, damit kein Verbrauch eintritt, sehe die Vorschrift nicht vor und könne auch nicht im Wege der Auslegung begründet werden.

Praxisbedeutung

Zwar ist die Entscheidung des BFH zum alten Recht (bis 30.06.2016) ergangen. Allerdings blieb § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG infolge der Erbschaftsteuerreform 2016 im Wesentlichen unverändert, sodass sich die Entscheidung auf das aktuell geltende Recht (seit 01.07.2016) übertragen lässt. Somit sollte von Steuerpflichtigen beachtet werden, dass nach Auffassung des BFH kein Wahlrecht zur Nutzung des Abzugsbetrags besteht. Selbst wenn sich der Abzugsbetrag im Rahmen eines Erwerbs tatsächlich nicht auswirkt, kann er nicht mehr bei nachfolgenden Erwerben von derselben Person innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren genutzt werden. Dies sollte erst recht gelten, wenn der Abzugsbetrag anteilig im Rahmen des Ersterwerbs genutzt wurde. Da der Abzugsbetrag nicht für eventuell „günstigere" nachfolgende Erwerbe, bei denen sich ein Abzugsbetrag auswirken würde, aufgespart werden kann, sollte dies bei geplanten sukzessiven Übertragungen berücksichtigt werden.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

5b | Wirkung der Weitergeltungsanordnung des „alten", verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrechts | *Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Hintergrund

Mit Urteil vom 17.12.2014 hatte das Bundesverfassungsgericht das bis dahin geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt, aber eine Weitergeltung bis zu einer Neuregelung, spätestens bis zum 30.06.2016 angeordnet.

Urteilsfall

Im Streitfall hatten die Kläger im Jahre 2012 von ihrem Vater Grundvermögen geschenkt und übertragen bekommen und hierfür die Verschonungen für betriebliches Vermögen beansprucht. Die Voraussetzungen für eine Verschonung lagen nach dem für den Besteuerungszeitpunkt geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht vor. U. a. unter Hinweis auf dessen Ende 2014 festgestellte Verfassungswidrigkeit meinten die Kläger, die Regelungen müssten verfassungskonform ausgelegt und ihnen die begehrte Verschonung gewährt werden.

Einspruch und Klage blieben ebenso wie die Revision beim BFH erfolglos:

BFH vom 02.12.2020 (AZ: II R 22/18)

Die gerügten Vorschriften seien zwar verfassungswidrig, aber anzuwenden. Sie seien vorliegend nicht erneut dem BVerfG vorzulegen und nur begrenzt einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich. Bei der Auslegung der betroffenen Vorschriften dürfe die Fachgerichtsbarkeit verfassungsrechtliche Aspekte allenfalls noch berücksichtigen, wenn die Gesetzesauslegung unter Ausschöpfung der herkömmlichen Auslegungsmethoden Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufwirft, die ggf. mit Hilfe verfassungsrechtlicher Erwägungen behoben werden können. Teleologische Reduktionen oder Erweiterungen, die ausschließlich auf die anderweitig gegebene Verfassungswidrigkeit gestützt werden, würden die Wirkung der Weitergeltungsanordnung unterlaufen und seien deshalb unzulässig.

5c | Schenkungsteuer bei Zuwendung aus dem Vermögen eines Dritten | *Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Urteilsfall

Im Streitfall hatte eine angestellte Buchhalterin von den Konten ihres Arbeitgebers rechtswidrig Beträge auf Konten überwiesen, auf die ihr Lebensgefährte Zugriff hatte. In einem Fall kam es zu einer Überweisung in Höhe von € 17.500 auf ihr eigenes Konto. Sie übergab dem Lebensgefährten anschließend das Geld in bar. Das Finanzamt betrachtete die Überweisungen jeweils als Schenkungen der Buchhalterin an ihren Lebensgefährten und setzte entsprechend Schenkungsteuer fest. Das Finanzgericht bestätigte diese Auffassung in der Vorinstanz.

BFH vom 25.11.2020 (AZ: II R 25/18)

Dem ist der BFH entgegengetreten: Eine freigiebige Zuwendung erfordere eine Minderung der Vermögenssubstanz des Zuwendenden. An dieser fehle es, wenn der Zuwendende einen Dritten veranlasst, dem Empfänger einen Vorteil zu gewähren, ohne selbst einen entsprechenden Anspruch gegen den Dritten oder ein Recht an dessen Vermögen zu haben.

Anders als Finanzamt und Finanzgericht sah der BFH in den vom Konto des Arbeitgebers direkt auf Konten des Dritten überwiesenen Geldern mangels Überführung der Mittel in eigenes Vermögen keine Aneignung durch die Buchhalterin, weshalb sie nicht entreichert war. Ob dies für den zunächst auf ihr eigenes Konto überwiesenen Betrag anders zu würdigen wäre, konnte dahin stehen, da der Wert der Zuwendung mangels Vorschenkungen den persönlichen Freibetrag nicht überstieg.

Ihr Kontakt

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

6a | Nachgelagerte Besteuerung bei Beteiligung am Unternehmen nach dem neuen § 19a EStG | *Autorin: StBin Susanne Weber, München*

Key Facts

- Nachgelagerte Besteuerung des Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers bei sog. Start-Ups, Kleinstunternehmen und kleinen und mittleren Unternehmen.
- Sozialversicherungsbeiträge müssen aber bereits bei Übertragung abgeführt werden.
- Versteuerungszeitpunkt bindend für die Einkommensteuerveranlagung. Daher Zustimmung der Mitarbeiter erforderlich.
- Erleichterungen für Nettolohnvereinbarungen beim Ausscheiden des Mitarbeiters.

§ 19a EStG

Im Rahmen des Fondstandortgesetzes vom 10.06.2021 wurde für Mitarbeiter von sog. Start-Ups, Kleinstunternehmen und kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) eine Regelung in das EStG aufgenommen, nach der der Arbeitslohn aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers nicht bereits bei der Übertragung, sondern erst im Zeitpunkt der Veräußerung, spätestens nach zwölf Jahren oder bei einem Arbeitgeberwechsel zu versteuern ist. Dies gilt für Vermögensbeteiligungen, die nach dem 30.06.2021 übertragen werden.

Art. 2 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission vom 06.05.2003 (Amtsblatt Nr. L 124 vom 20.5.2003, S. 36)

Das Unternehmen, an dem sich der Mitarbeiter beteiligt, darf im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung oder im vorangegangenen Jahr bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten. Das sind aktuell

- weniger als 250 Mitarbeiter und
- Jahresumsatz höchstens € 50 Mio. oder Jahresbilanzsumme höchstens € 43 Mio.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Gründung des Unternehmens nicht mehr als zwölf Jahre zurückliegt.

Begünstigte Beteiligungen

Die Regelung gilt für die Übertragung von Vermögensbeteiligungen i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a, b und f bis l und Abs. 2 bis 5 des 5. Vermögensbildungsgesetzes an dem Unternehmen des Arbeitgebers. Dazu gehören u.a. Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Genussscheine, die vom Arbeitgeber ausgegeben werden oder an einer deutschen Börse zum regulierten Markt zugelassen oder in den geregelten Freiverkehr einbezogen sind, Genossenschaftsanteile, GmbH-Anteile oder Genussrechte. Die Vermögensbeteiligung kann auch mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten werden (z.B. Beteiligung an einer GbR oder GmbH & Co. KG, die die Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers hält). Es muss sich aber um eine tatsächliche Beteiligung am Unternehmen handeln, virtuelle Beteiligungen sind nicht begünstigt.

Keine virtuellen Beteiligungen

Zusätzlichkeitserfordernis

Die Übertragung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen (keine Gehaltsumwandlung).

Zustimmung des Mitarbeiters

Der im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens gewählte Versteuerungszeitpunkt gilt auch für die Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters. Daher muss der Mitarbeiter der vorläufigen Nichtbesteuerung zustimmen.

§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 SvEV

Im Jahr der (unentgeltlichen oder verbilligten) Übertragung wird der geldwerte Vorteil nicht besteuert, ist aber sozialversicherungspflichtig. Daher ist er auch bei der Berechnung der Vorsorgepauschale zu berücksichtigen.

Verlängerte Aufbewahrungsfrist für das Lohnkonto

Der nicht besteuerte Arbeitslohn muss im Lohnkonto aufgezeichnet werden. Die Aufbewahrungsfrist für das Lohnkonto endet insoweit nicht vor Ablauf von sechs Jahren nach der Besteuerung des geldwerten Vorteils.

Fünftelregelung nach drei Jahren anwendbar

Bei der späteren Versteuerung ist die sog. Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG und § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG anwendbar, wenn seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen sind. Da der Vorteil nicht mehr verbeitragt werden muss, ist er bei der Berechnung der Vorsorgepauschale nicht zu berücksichtigen.

Erleichterte Steuerübernahme durch den Arbeitgeber beim Ausscheiden des Mitarbeiters

Kommt es zur Versteuerung, weil der Mitarbeiter das Unternehmen verlässt, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer (inkl. ggf. anfallendem Soli und Kirchensteuer) übernehmen, ohne dass er die übernommenen Steuerabzugsbeträge wieder als geldwerten Vorteil versteuern muss. Eine sog. Nettolohnhochrechnung kann in diesem Fall unterbleiben.

Bewertung mit gemeinem Wert bei Übertragung

Bewertet werden die Vermögensbeteiligungen grundsätzlich mit ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Übertragung. Wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG vorliegen, ist der Freibetrag in Höhe von derzeit € 1.440 abzuziehen.

Gesunkener Wert

Sollte der Wert der Vermögensbeteiligung aber bis zum Versteuerungszeitpunkt gesunken sein, ist der niedrigere Wert als Arbeitslohn zu versteuern. Dies gilt nicht, soweit die Wertminderung nicht betrieblich veranlasst ist oder diese auf einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme, insbesondere einer Ausschüttung oder Einlagerückgewähr, beruht.

Nach der Übertragung der nachgelagert zu versteuernden Vermögensbeteiligung muss das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag im Rahmen einer Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) den vom Arbeitgeber nicht besteuerten Vorteil bestätigen. Ist der Mitarbeiter im Jahr der nachzuholenden Besteuerung der Auffassung, dass ein niedrigerer geldwerter Vorteil zu versteuern ist, kann er im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung abweichend von dem in der Auskunft bestätigten Wert der Vermögensbeteiligung einen niedrigeren Wert nachweisen.

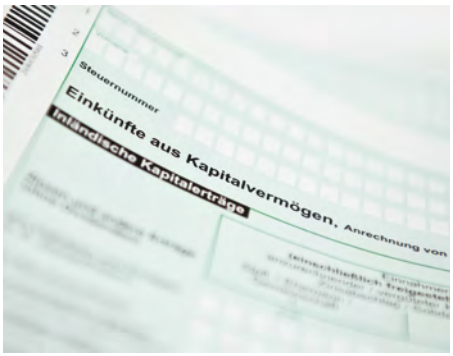
Ihr Kontakt

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

6b | Veräußerungserlös aus einer Management-Beteiligung als Einkünfte aus Kapitalvermögen | *Autorin: RAin Stefanie Baron, München*

Key Facts

- Veräußerungserlös aus einer Management-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft muss kein Arbeitslohn sein.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn die Beteiligung als eine eigenständige Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften anzusehen ist.



BFH vom 01.12.2020 (AZ: VIII R 40/18)

Der BFH hat in einem Urteil seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass nicht jede Leistung des Arbeitgebers zu Arbeitslohn führt. Vielmehr können zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter auch Verträge geschlossen werden, aus denen der Mitarbeiter andere Einkünfte als die aus nichtselbständiger Arbeit erzielen kann.

Kapitaleinkünfte vs. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Für die Abgrenzung von Einkünften aus Kapitalvermögen und denen aus nichtselbständiger Arbeit ist nach der ständigen Rechtsprechung die Einkunftsart maßgebend, die im Vordergrund steht. Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung die Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft ist. Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt wird. Eine solche Sonderrechtsbeziehung liegt z.B. vor, wenn dem Vorteil andere Erwerbsgrundlagen als die Nutzung der eigenen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zugrunde liegen (z.B. die Zurverfügungstellung von Kapital), und diese auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnte.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte sich der Mitarbeiter über eine Gesellschaft C2, die die Firmenanteile der Arbeitgebergesellschaft B hielt, an dieser Gesellschaft B beteiligt und beim Verkauf der Anteile einen Erlös erzielt, der

in drei Jahresraten ausgezahlt werden sollte. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Verkaufserlös zum Arbeitslohn gehöre, was vom BFH aber abgelehnt wurde.

Argumente des BFH

Nach Ansicht des BFH reicht allein die Tatsache, dass eine Kapitalbeteiligung nur (bestimmten) Mitarbeitern eines Unternehmens angeboten wird, nicht aus, um die Erträge aus der Beteiligung als Arbeitslohn zu qualifizieren. Im Streitfall war die Möglichkeit der Beteiligung nicht bereits im Anstellungsvertrag festgelegt. Darüber hinaus war die Beteiligung ursprünglich zu marktüblichen Konditionen erworben und auch zu solchen verkauft worden. Außerdem trug der Mitarbeiter das volle Verlustrisiko. Auch waren keine Umstände aus dem Arbeitsvertrag erkennbar, die Einfluss auf Veräußerbarkeit und Wertentwicklung der Beteiligung hätten haben können. Daher ging der BFH davon aus, dass der Veräußerungserlös durch die – vom Arbeitsverhältnis unabhängige – Beteiligung an der Gesellschaft verursacht und keine Entlohnung für die erbrachte Arbeitsleistung darstellte.

Ihr Kontakt

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

6c | Umsetzungshilfe zur steuerlichen Anerkennung von Arbeitgeberleistungen i.S.d. § 3 Nr. 34 EStG (betriebliche Gesundheitsförderung) | *Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf*

Key Facts

- Finanzverwaltung stellt Voraussetzungen für Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 34 EStG sowie diesbezügliche Nachweis- und Aufzeichnungspflichten dar.
- Mit vielen Beispielen wird beschrieben, für welche Kurse/Maßnahmen § 3 Nr. 34 EStG anwendbar ist und welche Leistungen nicht unter die Steuerbefreiung fallen.
- Zusätzlich ist eine Übersicht von Leistungen enthalten, die (wie bisher) im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen (d.h. kein Arbeitslohn, keine Prüfung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 34 EStG).

Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG

Nach § 3 Nr. 34 EStG sind „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b des SGB V genügen, steuerfrei, soweit sie € 600 je Kalenderjahr und Arbeitnehmer nicht übersteigen".

BMF vom 20.04.2021

Die Finanzverwaltung hat hierzu in einer „Umsetzungshilfe" des BMF Stellung genommen. Nach § 3 Nr. 34 EStG sind steuerfrei

- zertifizierte Leistungen zur individuellen verhaltensbezogenen Prävention,
- nicht zertifizierte Leistungen zur individuellen verhaltensbezogenen Prävention, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen und
- Leistungen betrieblicher Gesundheitsförderung im Handlungsfeld „gesundheitsförderlicher Arbeits- und Lebensstil".

Individuelle verhaltensbezogene Prävention

Mit individueller verhaltensbezogener Prävention sind Präventionskurse gemeint, die den Einzelnen motivieren und befähigen, „Möglichkeiten einer gesunden, Störungen und Erkrankungen vorbeugenden Lebensführung auszuschöpfen". Die Zertifizierung erfolgt durch die Krankenkasse oder in ihrem Namen durch einen mit der Wahrnehmung dieser Aufgabe beauftragten Dritten (z. B. über die „Zentrale Prüfstelle Prävention" des Dienstleistungsunternehmens „Team Gesundheit GmbH"). Die Leistungen werden durch die Krankenkassen oder einen Dritten erbracht. Sie können aber auch in die betriebliche Gesundheitsförderung integriert werden.

Steuerfreie Kurse ohne Zertifizierungsmöglichkeit

Wenn Kurse ohne Beteiligung der gesetzlichen Krankenkassen im Auftrag des Arbeitgebers durchgeführt werden, besteht keine Zertifizierungsmöglichkeit. In diesem Fall können die Kurse nur dann steuerfrei sein, wenn sie

- Bestandteil eines nach § 20b SGB V bezuschussten betrieblichen Gesundheitsförderungsprozesses sind oder

- hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des § 20 SGB V genügen und sie im Auftrag eines Arbeitgebers allein für dessen Beschäftigte durchgeführt sowie vom Leistungsanbieter nicht mit demselben Konzept auch für Versicherte der gesetzlichen Krankenversicherung angeboten werden.

Handlungsfeld „gesundheitsförderlicher Arbeits- und Lebensstil"

Arbeitgeberleistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung können nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei sein, wenn sie im Handlungsfeld „gesundheitsförderlicher Arbeits- und Lebensstil" erbracht werden (z.B. Kurse und Gruppenvorträge zu Themen wie Stressbewältigung und Ressourcenstärkung, bewegungsförderliches Arbeiten und körperlich aktive Beschäftigte im Betrieb). Erfolgen diese Leistungen in Form von Präventionskursen, sind die o.g. Voraussetzungen zur Zertifizierung zu beachten. Ansonsten müssen Leistungen der betrieblichen Gesundheitsförderung im Rahmen eines strukturierten innerbetrieblichen Prozesses, ggf. auch mit Beteiligung der Arbeitnehmervertreter und der Betriebsärzte, erbracht werden.

Bewertung als Sachbezug nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG

Werden die nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfreien Leistungen als Sachbezug zugewendet, sind sie grundsätzlich mit den um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreisen am Abgabeort zu bewerten. Werden sie alternativ mit den tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitgebers angesetzt, sind die Aufwendungen zu gleichen Teilen auf alle teilnehmenden Mitarbeiter aufzuteilen. Zuzahlungen des Mitarbeiters mindern den Vorteil. Der Zufluss erfolgt bereits mit Beginn des Präventionskurses/Vortrags.

Nicht steuerbefreite Leistungen

Das BMF-Schreiben stellt auch klar, welche Leistungen nicht unter § 3 Nr. 34 EStG zu fassen sind. So seien bspw. Mitgliedsbeiträge in Sportvereinen oder Fitness-Studios nicht begünstigt. Ebenso wie physiotherapeutische Behandlungen.

Im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegende Arbeitgeberleistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung fallen nicht unter § 3 Nr. 34 EStG. Diese stellen bereits schon keinen Arbeitslohn dar. Auch für solche Leistungen enthält das BMF-Schreiben einen Beispielkatalog. Genannt werden hier u.a. Leistungen zur Verbesserung von Arbeitsbedingungen wie die Bereitstellung von Aufenthaltsräumen oder Aufwendungen für Sport- und Übungsgeräte bspw. im betriebseigenen Fitnessraum.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

6d | Mitarbeiterkapitalbeteiligungen werden attraktiver |

Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

Hintergrund

Bereits seit 2009 werden Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG steuerlich gefördert, indem geldwerte Vorteile in Höhe von € 360 steuerfrei und sozialversicherungsfrei blieben. Unter die Vorschrift fallen u.a. Aktien oder Genussrechte, die vergünstigt oder unentgeltlich an Mitarbeiter ausgegeben werden. Voraussetzung ist, dass das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm allen Mitarbeitern angeboten wird, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe ein Jahr oder länger ununterbrochen beschäftigt sind.

Fondsstandortgesetz

Der Steuerfreibetrag wurde durch das Fondsstandortgesetz auf € 1.440 angehoben und gilt rückwirkend für das gesamte Kalenderjahr 2021. Wurden bereits in der ersten Jahreshälfte solche Mitarbeiterbeteiligungsprogramme abgerechnet, ist eine Korrektur der Gehaltsabrechnungen erforderlich.

Kurznews

6e | Steuerfreie Zahlung des Corona-Bonus verlängert | *Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf*

AbzStEntModG am 08.06.2021 im BGBl. I S. 1259 verkündet

Im Rahmen des sog. Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) wurde die Möglichkeit zur Zahlung eines steuerfreien Corona-Bonus von € 1.500 insgesamt je Mitarbeiter pro Arbeitsverhältnis gem. § 3 Nr. 11a EStG verlängert. Die bisher geltende Frist zur Zahlung (entweder in Form von Zuschüssen oder als Sachbezug) bis zum 30.06.2021 wurde bis zum 31.03.2022 verlängert. Die bisher geltenden Voraussetzungen für die steuerfreie Zahlung bleiben aber gleich. Auch in der Höhe bleibt der Steuerfreibetrag unverändert. Die Fristverlängerung führt nicht dazu, dass die € 1.500 einem Mitarbeiter mehrfach steuerfrei gezahlt werden können (z.B. im Jahr 2020 und 2022). Lediglich der Zeitraum für die steuerfreie Gewährung wird verlängert. Eine Verteilung der € 1.500 auf mehrere Raten ist weiterhin möglich.

Ihr Kontakt

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

7a | (Kein) Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer „Gewinngesellschaft" auf eine „Verlustgesellschaft" | *Autoren: StB Jens Krechel und Marisa Giesel, beide Köln*

Key Facts

- Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung, die tatbestandlich nicht einschlägig sind, schließen die Anwendung von § 42 AO n.F. nicht aus.
- Die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft als Gestaltung zur Nutzung eigener operativer Verluste ist nicht unangemessen i. S. d. § 42 Abs. 2 AO (vor Einführung des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG).

BFH vom 17.11.2020 (AZ: I R 2/18)

Der I. Senat des BFH hat mit Urteil vom 17.11.2020 darüber entschieden, ob im Jahr 2008 die Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 2 AO darstellt.

Urteilsfall

Im Streitfall befand sich die Klägerin, die operativ tätige A-GmbH, Ende des Jahres 2008 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten mit drohender Insolvenz. Durch notariellen Vertrag vom 23.02.2009 erwarb sie zum Zwecke der Liquiditätssicherung von der konzernfremden C-AG sämtliche Anteile an der D-GmbH, deren wirtschaftliche Tätigkeit zu diesem Zeitpunkt bereits größtenteils ruhte. Das Vermögen der D-GmbH bestand im Wesentlichen aus liquiden Mitteln und einer die liquiden Mittel übersteigenden Steuerrückstellung. Der im Vorjahr 2008 entstandene Gewinn war bereits an die C-AG ausgeschüttet worden, ebenso war der im Januar 2009 realisierte Gewinn im Rahmen einer Vorabausschüttung der C-AG zugeflossen. Am 24.02.2009 wurde die D-GmbH mit Rückwirkung auf den 01.07.2008 auf die Klägerin verschmolzen (upstream-merger). Die A-GmbH verrechnete die positiven Einkünfte der D-GmbH im steuerlichen Rückwirkungszeitraum mit ihren eigenen operativen Verlusten. Durch die Verschmelzung konnte die im übergehenden Vermögen enthaltene Steuerrückstellung aufgelöst werden, sodass auch nach Abzug des Kaufpreises ein Zugang liquider Mittel bei der A-GmbH erfolgte.

Das Finanzamt (BP) beanstandete die Zurechnung der positiven Einkünfte der D-GmbH im Wege der rückwirkenden Verschmelzung bei der A-GmbH und begehrte eine Versteuerung bei der D-GmbH. Nach § 42 AO seien die steuerlichen Folgen des Anteilserwerbs mit anschließender Verschmelzung im Rückwirkungszeitraum nicht anzuerkennen.

FG Hessen vom 29.11.2017 (AZ: 4 K 127/15)

Die Klage hiergegen hatte bereits in erster Instanz Erfolg: Das FG Hessen kam mit Urteil vom 29.11.2017 zu dem Ergebnis, dass § 8c KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG als Spezialvorschriften eine Abschirmwirkung gegenüber § 42 AO im Hinblick auf die missbräuchliche Nutzung von Verlusten in Umwandlungsfällen entfalten.

Rückgriff auf § 42 AO n.F. auch bei Vorliegen spezialgesetzlicher Vorschriften

Im Ergebnis schließt sich der BFH der Entscheidung der Vorinstanz an und weist die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Der I. Senat verneint das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs, allerdings mit vom FG-Urteil abweichender Begründung. Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen, deren Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt sind, entfalten keine Abschirmwirkung gegenüber § 42 AO. Dies gehe eindeutig aus dem Wortlaut des § 42 Abs. 1 Satz 2, 3 AO i. d. F. des JStG 2008 hervor, mit welchem die Auflösung einer Normenkonkurrenz bezweckt wird. Ist eine Norm nicht einschlägig, fehlt es nach der Entscheidung des BFH an einer Normenkollision und der Rückgriff auf § 42 AO ist gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO ausdrücklich eröffnet.

Bei der Beurteilung, ob eine Gestaltung als unangemessen i. S. d. § 42 Abs. 2 AO einzustufen ist, sind die gesetzgeberischen Wertungen der Umgehungsverhinderungsvorschriften zu berücksichtigen. In diesem Kontext stellt der BFH klar, dass es sich bei § 12 Abs. 3 Hs. 2 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und § 8c KStG im Gegensatz zu § 12 Abs. 3 UmwStG a.F. und § 8 Abs. 4 KStG a.F. – anders als noch vom FG entschieden – nicht mehr um Vorschriften zur Missbrauchsvermeidung handelt. Dennoch ist die sich in diesen Normen widerspiegelnde gesetzgeberische Wertung im Rahmen der systematischen und teleologischen Auslegung zu berücksichtigen.

§ 42 Abs. 2 AO nicht einschlägig

Gestaltungen, die der Nutzung eines vom Steuerpflichtigen selbst erzielten Verlustes dienen, werden von der Steuerrechtsordnung grundsätzlich gebilligt und sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht als missbräuchlich bewertet worden. Daher ist die Verschmelzung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft nicht als unangemessen i. S. d. § 42 Abs. 2 AO einzustufen. Dies gilt unabhängig davon, ob ein weiterer wirtschaftlicher Zweck mit der Gestaltung verfolgt wird, da das Herbeiführen eines Verlustausgleichs im Kern mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip übereinstimmt. Der Umstand, dass die positiven Einkünfte in diesem Fall von einem Dritten entgeltlich erworben wurden, führt nicht zu einer Qualifizierung als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechenden Gewinne bereits an die vormalige Anteilseignerin ausgeschüttet wurden.

„Qualität" der genutzten Verluste stellt ein wesentliches Indiz dar

Der Gesetzgeber hat zwischenzeitlich durch die Einführung von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG entsprechende Gestaltungen durch spezialgesetzliche Regelung unterbunden. Für den Rechtsanwender dürfte dennoch folgende Erkenntnis aus der Entscheidung interessant sein: Bei der Frage, ob eine Gestaltung zur Nutzbarmachung von eigenen Verlusten unangemessen ist, stellt der BFH auf die „Qualität der betroffenen Verluste" ab. Die von der A-GmbH erzielten „echten" betriebswirtschaftlichen Verluste sind dabei von „erworbenen Fremdverlusten" und Verlusten, die auf der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen (z. B. Sonderabschreibungen) beruhen, zu unterscheiden. Eine solche Nutzung eigener „echter" Verluste entspricht nach der Rechtsprechung dem Leistungsfähigkeitsprinzip und kann daher wohl nur in Ausnahmefällen nach § 42 AO sanktioniert werden.

Ihr Kontakt

StB Jens Krechel, Köln, jens.krechel@wts.de

Gewinn-/ Verlustgesellschaft

7b | Kontaktierung berichtspflichtiger Unternehmen mit Rückfragen zu Angaben aus den bereits übermittelten länderbezogenen Berichten (Country-by-Country Reporting) | *Autorin: StBin Andrea Groiß, München*

Key Facts

- Die bereits an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelten länderbezogenen Berichte (CbCR-Berichte) der vergangenen Jahre wurden statistisch ausgewertet.
- Hierauf basierend wurden nun erstmalig in größerem Umfang Rückfragen an die berichtspflichtigen Unternehmen gestellt.
- Die Rückfragen beziehen sich insbesondere auf nicht plausibel erscheinende negative Werte.
- Hintergrund hierfür sind auch die bisher fehlenden Konkretisierungen bezüglich bestimmter Felddefinitionen und die daraus resultierende uneinheitliche Handhabung durch die Steuerpflichtigen.
- Die übermittelten Daten sind jedoch nicht automatisch als inkorrekt und korrekturbedürftig anzusehen.

CbCR im deutschen Recht

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen" (BEPS-Umsetzungsgesetz) wurde durch die Aufnahme des § 138a in die Abgabenordnung die BEPS-Empfehlung zum sog. Country-by-Country Reporting (CbCR) in deutsches Recht umgesetzt. Hierbei müssen multinational tätige Unternehmen ab einer bestimmten Umsatzgröße länderbezogene Berichte bezüglich ihrer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermitteln.

Anfragen vom BZSt

Soweit bekannt, kam es bis dato seitens der deutschen Steuerbehörden zu keinen nennenswerten Rückmeldungen oder Anfragen inhaltlicher Natur bei den deutschen berichtspflichtigen Unternehmen bezüglich der bereits übermittelten CbCR-Daten.

Im April dieses Jahres erhielten einige deutsche berichtspflichtige Unternehmen vom BZSt (Referat CbCR) schriftliche Anfragen zum Inhalt der bereits übermittelten CbCR-Daten für die Jahre 2016 bis 2019, basierend auf statistischen Auswertungen. In diesen Anschreiben wird um eine Rückmeldung zu nicht plausibel erscheinenden Werten gebeten.

CbCR – Tabelle 1 – Vorzeichenlogik

In vielen Fällen geht es hierbei um die folgenden zwei Spalten im CbCR – Tabelle 1:

- Im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern
- Im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern

In den Schreiben des BZSt wurde auf „unplausibel erscheinende negative Werte" hingewiesen und um Überprüfung samt Stellungnahme innerhalb von zwei Wochen gebeten.

Nach Auskunft des BZSt sollte die folgende Vorzeichenlogik im CbCR - Tabelle 1 für diese beiden Spalten angewandt werden:

→ Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteuer Aufwand (+) / Ertragsteuer Erstattungen (-)

Die betroffenen berichtspflichtigen Unternehmen haben jedoch die folgende Vorzeichenlogik berücksichtigt:

→ Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteuer Aufwand (-) / Ertragsteuer Erstattungen (+)

Weiterhin kam es in manchen Fällen zu relevanten Steuererstattungen, die ebenfalls zu Rückfragen geführt haben.

Mangels Konkretisierungen seitens der OECD, der EU oder des BZSt zur Deklaration einzelner CbCR-Werte (positive vs. negative Angaben) ergibt sich für die jeweils umgesetzte Vorzeichenlogik mit den folgenden beiden Begründungen ein Interpretationsspielraum:

1) Die Annahme seitens des BZSt, dass berichtspflichtige Konzerne die beiden hier betroffenen Positionen „Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteuer Aufwand" als positive Kennzahl (+) und „Ertragsteuer Erstattungen" als negative Kennzahl (-) verbuchen werden, könnte man bei einer losgelösten bzw. isolierten Betrachtung der beiden vorliegenden Spalten vertreten.

2) Im Gesamtkontext der CbCR-Daten der Tabelle 1 – sowie unter Beachtung interner Buchungsvorgänge – ließe sich allerdings auch die Ansicht vertreten, dass „Aufwendungen" (wie etwa Ertragsteuer Aufwand) negativ deklariert werden, und im Umkehrschluss etwaige „Erträge" (z. B. in Form von Ertragsteuer Erstattungen) positiv deklariert werden. Diese Logik ist durchaus vertretbar, um eine Konsistenz zu weiteren Positionen in Tabelle 1 herzustellen, wie z. B. die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen (+), die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen (+) und auch das Jahresergebnis vor Ertragsteuern - Gewinn (+) / Verlust (-).

Fazit

Mangels Konkretisierung durch den Gesetzgeber, die Steuerverwaltung oder das Schrifttum können nach unserem Verständnis zum jetzigen Zeitpunkt beide Lösungsansätze ihre Anwendung finden. Hierfür spricht auch, dass eine Vielzahl von berichtspflichtigen Unternehmen die vom BZSt in Frage gestellte Vorzeichenlogik angewandt hat und es sich bei weitem nicht um Einzelfälle handelt.

Folglich kann unseres Erachtens im Moment (noch) nicht von „unrichtigen Daten" ausgegangen werden. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, würde sich die Frage stellen, aus welcher gesetzlichen Norm sich ein Korrekturbedarf für bereits übermittelte CbCR-Daten für die Vorjahre ergeben könnte.

Kommentierung § 138a AO Grotherr/ Gosch Rz. 12.1 (Juli 2020)

Aus unserer Sicht spricht einiges dafür, dass die Übermittlung „unrichtiger" länderbezogener Berichte nach § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO nicht als Ordnungswidrigkeit (Geldbuße bis zu € 10.000) einzustufen sein sollte, anders liegt der Fall, wenn länderbezogene Berichte nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt werden.

OECD "Common errors made by MNEs in preparing Country-by-Country reports" (November 2019)

Somit bleibt abzuwarten, in welcher Form die fehlende Konkretisierung ihre Umsetzung finden wird. Unter anderem unter Hinweis auf ein international einheitliches Begriffsverständnis verweist das BMF-Schreiben vom 11.07.2017 zu den Anforderungen des CbCR auf die Website des BZSt. Dort wird wiederum auf die betreffende Internetseite der OECD zum CbCR verwiesen, so dass vermutet werden kann, dass eine eindeutige Begriffsdefinition insbesondere in den von der OECD veröffentlichten „Common errors made by MNEs in preparing Country-by-Country reports" vorgenommen werden könnte. Dies setzt allerdings voraus, dass die deutsche Finanzverwaltung mit diesem Thema auch auf internationaler Ebene Gehör findet. Die weitere Entwicklung bleibt insoweit (auch abseits des vermutlich zukünftig auf EU-Ebene verbindlichen Public CbCR) abzuwarten.

Ihr Kontakt

Andreas Riedl, Frankfurt a. M., andreas.riedl@wts.de

8 | Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung |

Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Key Facts

- Grundlegende Änderungen der versicherungsteuerlichen Behandlung von Garantien beim Verkauf (Händler- und Verkaufsgarantien).
- Deutliche Verkomplizierung der Rechtsanwendung.
- Abgestimmte Behandlung von Versicherungsteuer und Umsatzsteuer bei Garantien – aber nur in Deutschland.
- Branchenunabhängig betroffen sind Garantieverträge ab 01.01.2022.

BMF vom 11.05.2021

Im Kfz-Handel ist es üblich, dass der Käufer sog. Garantiezusagen erwerben kann: Gegen ein zusätzliches Entgelt erklärt sich der Verkäufer bereit, eine Garantie einzuräumen oder zu verlängern, und im Garantie- und/oder Schadensfall z. B. einen Anspruch auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz einzuräumen. Die Finanzverwaltung übernimmt nunmehr die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14.11.2018, AZ: XI R 16/17) mit weitreichenden Konsequenzen für die Versicherungsteuer (zur Umsatzsteuer vgl. Beitrag 2a, S. 26).

Erste Neuregelung

1. Neuregelung der Garantiezusage

„Mit einer vertraglichen entgeltlichen Garantiezusage eines Verkäufers, im Falle eines Schadens an der Kaufsache in der Weise für den Schaden einzustehen, dass der Käufer einen Anspruch auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz gegen den Verkäufer erhält, wird zwischen Verkäufer und Käufer ein Versicherungsverhältnis im Sinne des VersStG begründet. Das für die Garantiezusage an den Verkäufer/Garantiegeber gezahlte Entgelt ist Versicherungsentgelt im Sinne des § 3 VersStG."

Garantiegeber als Entrichtungsschuldner der VersSt

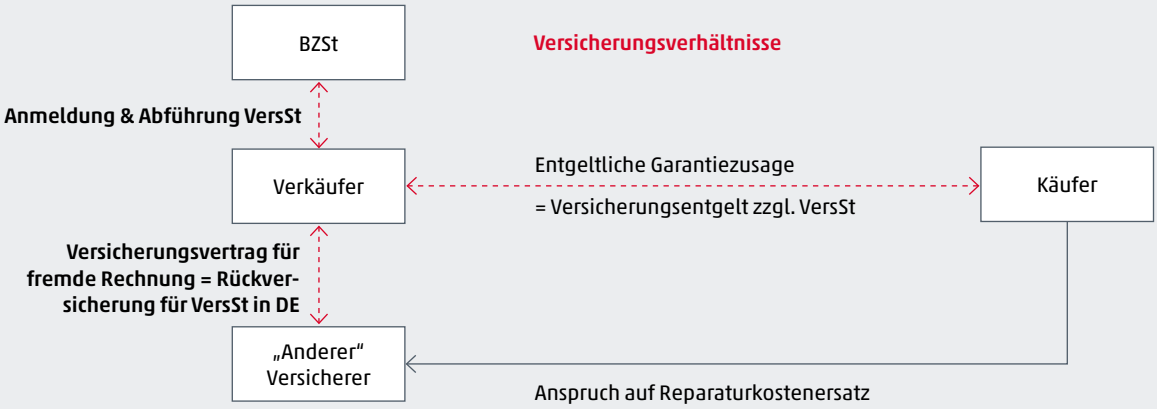
Da Garantien in einer Vielzahl von Fällen an Kunden gegeben bzw. verkauft werden, führt diese Regelung zu einer deutlichen Ausweitung des Kreises der Unternehmen, die Versicherungsteuer erkennen, verarbeiten, vom Kunden einfordern, anmelden und an das BZSt abführen müssen. Bislang war die Thematik Versicherungsteuer im Wesentlichen auf Versicherer und Makler beschränkt.

Auswirkungen auf Versicherer des Verkäufers

Zudem müssen Garantiegeber und Versicherer engen Kontakt halten, denn auch der Versicherer muss verstehen, wie der Garantiegeber „sein" Versicherungsprodukt einsetzt. Sichert sich der Verkäufer/Garantiegeber als Versicherer seinerseits bei einem anderen Versicherer gegen den Eintritt von Garantiefällen ab, wird hierdurch grundsätzlich ein Rückversicherungsverhältnis im Sinne des § 4 Nr. 1 VersStG begründet. D.h. der (Rück-)Versicherer muss die vertraglichen Vereinbarungen des Garantiegebers kennen, denn bislang tritt er als Erstversicherer auf und unterwirft die Prämie grundsätzlich der Versicherungsteuer. Durch die isoliert versicherungsteuerliche Einordnung als Rückversicherung würde seine Prämie nunmehr als versicherungsteuerfrei zu behandeln sein (§ 4 Nr. 1 VersStG).

Erst- oder Rückversicherungsvertrag

Wichtig ist zudem, dass sich versicherungsaufsichtsrechtlich an der Qualifikation der Prämie als Erstversicherung nichts ändert. D.h. der Versicherer muss hier wohl komplexe Systemumstellungen vornehmen, um in Deutschland zwischen



- aufsichtsrechtlichen Versicherungsprämien, die maßgeblich für die versicherungstechnische Behandlung und das Reporting gegenüber der Bafin sind, und
- den versicherungsteuerlichen Prämien, die entscheidend für die Versteuerung sind,

zu unterscheiden.

Sonderfall „Vollwartung“

Auch hier muss der Versicherer die Ausnahme Vollwartungsverträge beachten, d.h. er muss wissen welche Risiken der Garantiegeber absichert. Denn erteilt der Verkäufer/Garantiegeber die Garantiezusage nur in Verbindung mit dem Abschluss eines Vollwartungsvertrags für den Kaufgegenstand, bestehe kein (Erst-) Versicherungsverhältnis zwischen Verkäufer/Garantiegeber und Käufer/Garantienehmer. Folglich kann dann auch kein steuerbefreites Rückversicherungsverhältnis im Sinne des § 4 Nr. 1 VersStG zwischen Verkäufer/Garantiegeber und dem Versicherer bestehen – insofern liegt „wieder“ ein grundsätzlich steuerpflichtiges Erstversicherungsverhältnis vor.

2. Wahlrecht des Käufers/Garantienehmers zwischen Reparaturanspruch gegen den Verkäufer/Garantiegeber und Reparaturkostenersatzanspruch gegen einen anderen Versicherer

Zweite Neuregelung

Steht dem Käufer/Garantienehmer auf Grund der entgeltlichen Garantiezusage eines Verkäufers im Garantiefall ein Wahlrecht zwischen Reparatur durch den Verkäufer oder auf Grund eines Versicherungsvertrags für fremde Rechnung ein Reparaturkostenersatz durch einen anderen Versicherer zu, bestehen nunmehr zwei unterschiedlich zu betrachtende Versicherungsverhältnisse.

Zum einen besteht das auf Reparaturleistung gerichtete Versicherungsverhältnis zwischen dem Käufer und dem Verkäufer. Zum anderen besteht das auf Reparaturkostenersatz gerichtete Versicherungsverhältnis zwischen dem Verkäufer und dem anderen Versicherer, wobei der Käufer die versicherte Person ist.

Beide sind versicherungsteuerlich jeweils unterschiedlich zu betrachten und ggf. auch unterschiedlich zu behandeln. In der praktischen Umsetzung stellt sich hier noch eine Vielzahl an Fragen.

3. Besonderheit bei sog. Gruppenversicherungsverträgen

Auch für sog. Gruppenversicherungsverträge, bei denen der Versicherungsvertrag zwischen Versicherer und Versicherungsnehmer besteht, die versicherte Person aber in der Regel einen mittel- oder unmittelbaren Anspruch auf die Leistung erhält, trifft das BMF-Schreiben Regelungen:

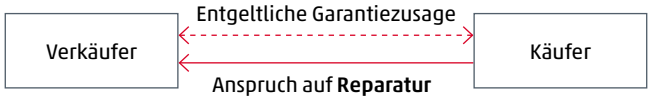
Hat der Verkäufer hinsichtlich des Reparaturkostenersatzes einen Versicherungsvertrag abgeschlossen, aus dem im Garantiefall Ansprüche des Käufers als versicherte Person gegen den Versicherer resultieren, soll auf einen dem Käufer und Garantienehmer hierfür in Rechnung gestellten höheren Betrag als denjenigen, den der Verkäufer an den Versicherer abführt, das BMF-Schreiben vom 29.11.2017 (BStBl 2017 I S. 1674) zu Verkaufsaufschlägen als Versicherungsentgelt entsprechende Anwendung finden.

Verkaufsaufschläge

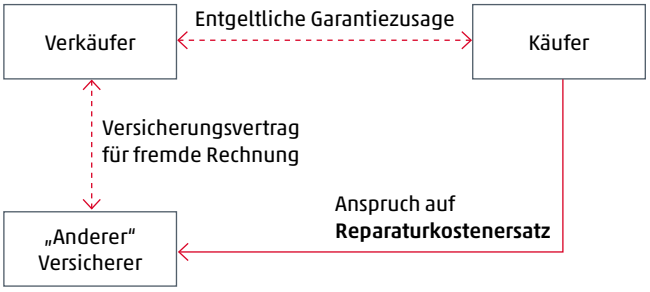
D.h. der Verkaufsaufschlag unterliegt – sofern keine Ausnahme greift (z.B. offener Ausweis des Verkaufsaufschlages auf der Rechnung) – grundsätzlich der Versicherungsteuer.

Die hier anfallende Steuer wäre, sofern es sich versicherungsteuerlich um eine Erst-

Versicherungsverhältnis zwischen Käufer und Verkäufer



Versicherungsverhältnis zwischen Verkäufer und anderem Versicherer



versicherung handelt, grundsätzlich vom Garantiegeber zu melden und abzuführen. Im Fall von umsatzsteuerpflichtigen Vollwartungsverträgen müsste der Verkaufsaufschlag dem Versicherer gemeldet werden, der die darauf anfallende Steuer dann anmelden und abführen müsste.

BMF vom 18.06.2021

Die vorstehenden Grundsätze sollten auf alle nach dem 30.06.2021 geschlossenen Garantiezusagen Anwendung finden; die Anwendung auf vor dem 01.07.2021 abgegebene Garantiezusagen sollte nicht beanstandet werden. Mit einem weiteren BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung auf die Kritik seitens der Verbände reagiert und die Nichtbeanstandungsfrist auf den 31.12.2021 verlängert. Letztlich können somit alte und neue Regelung bei am Stichtag 01.01.2022 bereits bestehenden Verträgen mit laufenden Zahlungen des Garantienehmers bis auf Weiteres (Vertragsende bzw. -änderung) nebeneinander gelten – eine weitere zusätzliche Komplexität für die Praxis. In diesem Zusammenhang wurde auch klargestellt, dass die steuerlichen Grundsätze zu Garantiezusagen branchenunabhängige Geltung beanspruchen und daher über die Anwendung im Kfz-Bereich und für Kfz-Händler hinausgehen sollen.

Anwendungszeitpunkt

Branchenübergreifende Anwendung

Praxishinweise

Bei der praktischen Anwendung der neuen Vorgaben dürfte insbesondere die Thematik der „Vollwartungsverträge" Unsicherheit schaffen, welche im Bereich des Anlagenbaus sowie beim Leasing von Anlagen, Maschinen und Autos üblich sind (vgl. Beitrag 2a, S. 26 zur Umsatzsteuer). Die Finanzverwaltung geht hier offenbar nicht von einem Versicherungsverhältnis aus, da der leistende Unternehmer vielmehr sein eigenes (unternehmerisches) Risiko trägt und es nicht zur entgeltlichen Übernahme eines zunächst in der Person des Versicherungsnehmers (Käufer) vorhandenen, fremden Wagnisses durch den Versicherer (Garantiegeber) kommt. Folglich wäre auch aus versicherungsteuerlicher Sicht eine Präzisierung wünschenswert gewesen, welche inhaltliche Qualität ein solcher Vollwartungsvertrag im Zusammenhang mit einer Garantiezusage erfüllen muss.

Unklare Begrifflichkeit „Vollwartung"

Problematik bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Auch im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte erscheint es denkbar, dass diese Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zu irritierenden Ergebnissen und Problemen führt. Zunächst ist das Versicherungsteuerrecht in der EU grundsätzlich nicht harmonisiert. Lediglich im Bereich der Frage, wer das Recht zur Besteuerung ausüben darf, gibt es eine Regelung, das sog. Risikobelegenheitsprinzip. Jedoch führt eine neue deutsche Interpretation dieses Prinzips seit den Neuregelungen des Versicherungsteuermodernisierungsgesetzes im Bereich von Gruppenversicherungen auch hier zu Nicht- und Doppelbesteuerungen. Isoliert für Deutschland bildet nun das eigenständige deutsche Versicherungsteuerrecht die Grundlage für die versicherungsteuerliche, und darauf aufbauend, für die umsatzsteuerliche Behandlung. Die sich hieraus ergebende Problematik zeigt sich, z.B. bei Garantiekonstellationen im Zusammenhang mit sog. Gruppenversicherung mit einem Versicherungsnehmer und in der Regel diversen versicherten Personen, sehr deutlich: Hat die versicherte Person (Kfz-Käufer) ihren (Wohn-)Sitz im Inland und ist der Verkäufer (Versicherungsnehmer) im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, unterliegt u.E. die Garantieleistung nach deutscher Auslegung der deutschen Versicherungsteuer; der Verkauf des Kfz würde aber wohl im Land des Verkäufers der Umsatzsteuer unterfallen sowie ggf. – abhängig von der nationalen Auslegung der Umsatzsteuer und der Versicherungsteuer – zusätzlich auch nochmals die Garantieleistung.

Anpassung von Geschäftsmodellen

Als Folge dürfte u.E. ein erheblicher Druck auf Garantiegeber entstehen, die Geschäftsmodelle gemeinsam mit ihren Garantienehmern und Versicherern so neu auszurichten, dass die skizzierte neue und zusätzliche administrative Komplexität gar nicht erst entsteht, bzw. die Prozesse möglichst einfach zu halten, wenn es doch dazu kommt, dass der Garantiegeber Versicherungsteuer abführen muss.

Die ersten Reaktionen aus Unternehmen und Verbänden und die damit einhergehende Fristverlängerung durch die Finanzverwaltung haben inzwischen gezeigt, dass vor allem mit Blick auf die sehr grundsätzlichen Änderungen alles daran gesetzt werden muss, mehr Klarheit bei konkreten Anwendungsfragen zu bekommen und den Unternehmen Zeit zur Anpassung der Geschäftsmodelle und zur Einführung geänderter Prozesse zu verschaffen.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

ALGERIEN

9 | Festlegung der strategischen Sektoren für ausländische Investitionen |

Autoren: Lisa Hu-Joly, Erlangen und Allan Onsando, München

Hintergrund

Bis Ende 2019 waren ausländische Investoren bei Gesellschaftsgründung in Algerien verpflichtet, hieran einen oder mehrere in Algerien ansässige Gesellschafter mit 51 % mehrheitlich zu beteiligen, was ausländisches Investment in einer algerischen Gesellschaft effektiv auf 49 % beschränkte („49/51-Regel").

Finanzgesetz 2020

Durch das Finanzgesetz 2020 hat der algerische Gesetzgeber diese für ausländische Investoren restriktive 49/51-Regel mit Ausnahme von Aktivitäten, die von strategischer Natur für die Volkwirtschaft sind, aufgehoben, allerdings ohne diese zum damaligen Zeitpunkt näher zu definieren. Mit der lang erwarteten, am 22.04.2021 veröffentlichten Durchführungsverordnung Nr. 21-145 hat der algerische Gesetzgeber nun in Ergänzung zum Finanzgesetz 2020 die strategischen Sektoren wie folgt definiert: Energie- und Bergbausektor, Pharmaindustrie und Transportsektor (Güter- und Personenbeförderung und zugehörige Infrastruktur). Darüber hinaus bleiben Industriebereiche, die von der Militärindustrie initiiert wurden oder damit verbundene Bereiche grundsätzlich der 49/51-Regel unterworfen, soweit die wirtschaftlichen Aktivitäten unter der Kontrolle des algerischen Verteidigungsministeriums stehen. Die Durchführungsverordnung führt insgesamt 44 Tätigkeitsfelder innerhalb der strategischen Sektoren mit zugehörigen Kennziffern auf.

Konkretisierung mit Durchführungsverordnung Nr. 21-145

Ihr Kontakt

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

CHINA

10 | Wegfall des lokalen Stadtbausteuer-Zuschlags zur Mehrwertsteuer auf Vergütungen an Nichtansässige ab 01.09.2021 |

Autorinnen: StBin Sonja Wiesner und Stefanie Jäger, beide München

Lokale Zuschläge zur chinesischen Mehrwertsteuer

Als Besonderheit des chinesischen Steuersystems müssen zusätzlich zur Mehrwertsteuer lokale Zuschläge entrichtet werden, die auf dem Mehrwertsteuerbetrag basieren. Im Gegensatz zum Mehrwertsteuerbetrag, der an das staatliche Finanzamt gezahlt werden muss, sind die lokalen Zuschläge an das lokale Finanzamt zu zahlen. Die Höhe der Zuschläge kann von Stadt zu Stadt unterschiedlich sein, einige chinesische Städte haben z.B. einen Hochwasserschutz-Zuschlag, der in anderen Städten nicht gilt.

Die lokalen Zuschläge setzen sich derzeit wie folgt zusammen und werden bis 30.08.2021 grundsätzlich unabhängig davon erhoben, ob es sich um Vergütungen für Leistungen ansässiger oder nichtansässiger Unternehmer handelt:

- 7% Stadtbausteuer (City maintenance and urban construction tax)
- 3% Bildungszuschlag (Education surcharge)
- 2% Lokaler Bildungszuschlag (Local Education surcharge)
- 1% andere lokale Zuschläge (other local surcharges)

Reduktion lokaler Zuschlag für Leistungen Nichtansässiger

Mit Wirkung ab 01.09.2021 werden die Lieferung von Waren und Dienstleistungen und die Übertragung immaterieller Vermögenswerte, soweit sie von einem in China nichtansässigen Unternehmen an ein in China (Mainland) ansässiges Unternehmen erbracht bzw. von diesem importiert und empfangen werden, nicht mehr der Stadtbausteuer von 7 % unterworfen. Dies bedeutet eine signifikante Reduktion der beim Empfänger der Leistungen anders als für die Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden lokalen Zuschläge auf nur noch maximal 6 % des Mehrwertsteuerbetrags.

Grundsätzlich empfiehlt sich für ausländische Unternehmen immer, mit chinesischen Kunden eine Nettosteuerklausel zu vereinbaren, anderenfalls werden die (jetzt reduzierten) lokalen Zuschläge zum Kostenfaktor für das leistende Unternehmen.

Ihr Kontakt

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

DEUTSCHLAND

11a | Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten | *Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg*

Key Facts

- Eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung eines inländischen Besitzunternehmens und einer ausländischen Betriebskapitalgesellschaft ist grundsätzlich möglich.
- Die ausschließliche Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Ausland begründet aber keine Betriebsstätte.

BFH vom 17.11.2020 (AZ: I R 72/16)

Der BFH hat mit Urteil vom 17.11.2020 entschieden, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch zur Anwendung kommen, wenn ein inländisches Besitzunternehmen ein im Ausland belegenes Grundstück an eine ausländische Betriebskapitalgesellschaft verpachtet.

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin eine gemeinnützige rechtsfähige Stiftung mit Sitz im Inland. Seit Mai 2007 war sie im Rahmen eines Einzelunternehmens, der „B NL", in den Niederlanden im Bereich des Einzelhandels tätig. Im Zuge dessen hielt sie u.a. zwei bebaute Geschäftsgrundstücke in den Niederlanden. Im Jahr 2011 gründete die Klägerin als Alleingesellschafterin die B B.V., eine niederländische Kapitalgesellschaft, und brachte das bestehende niederländische Einzelunternehmen mitsamt den sich im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücken in die B B.V. ein. Im Jahre 2012 veräußerte die B B.V. beide Grundstücke an die Klägerin. Ein Grundstück wird seitdem von der Klägerin an die B B.V. verpachtet und von dieser zur Ausübung ihrer operativen Geschäftstätigkeit als Betriebsgrundstück genutzt. Das andere Grundstück wird an einen fremden Dritten verpachtet. Im Streitjahr 2012 schüttete die B B.V. Dividenden an die Klägerin aus.

Das Finanzamt hat auf Grundlage dieses Sachverhalts eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der B B.V. angenommen. Daher hatte die Klägerin gewerbliche Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit, die allerdings nach dem DBA Deutschland - Niederlande aufgrund des Belegenheitsprinzips nach Art. 4 Abs. 1 des (alten) DBA Niederlande – Deutschland von 1959 von der inländischen Besteuerung befreit waren. Die in 2012 erfolgte Dividendenausschüttung unterlag hingegen der 5%igen Dividendenstrafe gem. § 8b Abs. 5 KStG (nicht abzugsfähige Betriebsausgabe) im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Klägerin erhob ohne Erfolg Klage beim FG Köln und legte anschließend Revision ein.

FG Köln vom 31.08.2016 (AZ: 10 K 3550/14)

Keine Steuerbefreiung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Der I. Senat des BFH hat mit seiner hier besprochenen Grundsatzentscheidung das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung über die Grenze hinweg bejaht und schloss sich der Rechtsauffassung des FG Köln an. Die Entscheidung des BFH hing davon ab, ob die Klägerin durch die Verpachtung des in den Niederlanden belegenen Grundstücks an die B B.V. zumindest aufgrund der Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO begründet hat und damit insoweit mit ihren Dividendeneinkünften gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG steuerpflichtig ist.

Betriebsaufspaltung auch im grenzüberschreitenden Kontext möglich

Insoweit ist der BFH davon ausgegangen, dass die notwendigen Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufspaltung, die personelle und sachliche Verflechtung, nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts aufgrund der 100%igen Beteiligung der Klägerin an der B B.V. sowie der Verpachtung des der B B.V. als Geschäftslokal dienenden Grundstücks durch die Klägerin erfüllt waren.

Zwar wird in Teilen der Literatur eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung in der vorliegenden Konstellation generell abgelehnt, weil es den Regelungen der Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung widerspräche, wenn ausländische Vermietungseinkünfte zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert würden. Der erkennende Senat folgt dieser Auffassung aber im konkreten Urteilsfall nicht und bestätigt vielmehr die Entscheidung des FG Köln in Bezug auf die außerbilanzielle Hinzurechnung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Höhe von 5 % gem. § 8b Abs. 5 KStG. Außerdem wurde nach Ansicht des BFH von der Vorinstanz zutreffend entschieden, dass das Besteuerungsrecht der Dividendeneinkünfte gem. Art. 13 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 Deutschland zugewiesen wird und mangels niederländischer Betriebsstätte ebenso kein Ausschluss des Besteuerungsrechts gem. Art. 13 Abs. 5 DBA-Niederlande 1959 vorliegt. Weiterhin liegen aus der Vermietungstätigkeit auch keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 vor, welchen die Dividendeneinkünfte zuzurechnen wären. Unerheblich ist, dass die Einkünfte aus deutscher Sicht nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung als gewerblich anzusehen sind. Denn nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH ist der Begriff des Unternehmensgewinns abkommensautonom mit der Folge zu bestimmen, dass abkommensrechtlich von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen ist.

Außerbilanzielle Hinzurechnung gerechtfertigt

Weiterhin habe die Vorinstanz zutreffend entschieden, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin keine weitergehende Kürzung um den auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallenden Teil der Dividendeneinkünfte vorzunehmen sei (§ 9 Nr. 3 GewStG). Ein Grundstück, das – wie im Streitfall – lediglich vermietet und verpachtet werde, begründe nach Auffassung des BFH auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung keine Betriebsstätte des Vermieters oder Verpächters nach nationalem Recht.

Hohe Praxisrelevanz

Der BFH hat mit seiner hier besprochenen Grundsatzentscheidung die sog. grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung trotz abweichender Auffassungen in der Literatur für zulässig erklärt. In der Praxis ist demnach nicht nur bei inländischen, sondern auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auf die Entstehung bzw. das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung auch über die Grenzen hinweg zu achten. Etwaige steuerrechtliche Implikationen insbesondere auf das nationale Ertragsteuerrecht sind zu prüfen.

Ihr Kontakt

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

DEUTSCHLAND

11b | Kreditratings in der Pandemie – Bedarf für Anpassung konzerninterner Finanzierungsbedingungen | *Autoren: Wadim Lutz und Franziska Höbald, beide Frankfurt a. M.*

Key Facts

- Laut einer Umfrage der Europäischen Zentralbank haben Banken ihre Vergabestandards für Unternehmenskredite seit Anfang des Jahres verschärft.
- Jedes siebte Unternehmen sieht sich verschlechterten Finanzierungsbedingungen ausgesetzt.
- Betroffene Unternehmen müssen diese Entwicklung auch im Rahmen ihrer konzerninternen Finanzierungssysteme abbilden, um steuerliche Risiken zu vermeiden.

EZB: Verschärfung der Vergabestandards

Die Corona-Pandemie führt rund um den Globus zu ökonomischen Turbulenzen. Dies zeigt sich zunehmend auch bei den Kreditkonditionen für die Unternehmen. Nach Informationen der Europäischen Zentralbank (EZB) haben Banken ihre Vergabestandards für Kredite europäischer Unternehmen seit Anfang des Jahres verschärft. Dies geht aus einer Umfrage unter rund 140 Bankhäusern hervor. Die Verschärfung fiel jedoch etwas milder aus, als zunächst erwartet. Der Grund für die rigoroseren Kriterien soll in einer Herabstufung der ökonomischen Prognosen liegen.

Verschlechterung der Finanzierungsbedingungen

Für jedes siebte Unternehmen haben sich die Finanzierungsbedingungen zuletzt verschlechtert. Das geht aus einer Sonderauswertung der Frühjahrsumfrage der Creditreform Wirtschaftsforschung unter rund 1.300 kleinen und mittleren Unternehmen (KMUs) hervor, die im April dieses Jahres veröffentlicht wurde. Für sechs von zehn KMUs sind die Anforderungen an die benötigten Sicherheiten demnach verschärft worden und für immerhin rund 23 % haben sich die Kreditzinsen erhöht.

Jahresabschluss 2020 ausschlaggebend für Geldhäuser

Zu diesen Resultaten kommt auch der Bundesverband der KMU-Berater in einer kürzlich durchgeführten Erhebung. Demzufolge gehen 86 % der 113 Befragten davon aus, dass die Pandemie das Kreditrating vieler Unternehmen nach dem Jahresabschluss 2020 signifikant herabsetzen wird. Der Jahresabschluss stellt für Banken einen wichtigen Ausgangspunkt für die Vergabe von Krediten und die Einstufung im Kreditratingsystem dar. So gaben die teilnehmenden Geldhäuser auf die Frage, wie sie auf die Herabstufung des Ratings ihrer Unternehmenskunden reagieren, an, dass 83,2 % der Befragten höhere Anforderungen an das Reporting stellen, 72,6 % auf Nachbesicherungen bestehen, 67,3 % die Preise erhöhen und 55,8 % keine neuen Kredite vergeben (Mehrfachauswahl möglich). Die Geldinstitute fürchten, dass Verluste offenbart werden, die das Eigenkapital mindern und die künftige Kapitaldienstfähigkeit reduzieren. Dafür ziehen sie als Hauptkriterium heran, ob Unternehmen pandemiebedingte Verluste mittels staatlicher Liquiditätshilfen refinanziert haben, da diese mittelfristig abgelöst werden müssen. Abhängig von der Verlusthöhe kann daher eine Restrukturierung erforderlich sein.

Überprüfung konzerninterner Finanzierungsbedingungen notwendig

Aus dem Verhalten der Banken lässt sich ableiten, wie Unternehmen an die Überprüfung ihrer konzerninternen Finanzierungsbeziehungen herangehen können, um sicherzustellen, dass diese auch weiterhin dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Hierbei sind die konzerninternen Finanzierungsbeziehungen vor allem dahingehend zu überprüfen, ob vertraglich eine regelmäßige Überprüfung der Bedingungen vereinbart wurde. Weiterhin sollte eine Prüfung erfolgen, ob fremde Dritte von Kündigungsrechten auf Grund der womöglich veränderten Rahmenbedingungen Gebrauch machen würden. Bei neu abzuschließenden Finanzierungstransaktionen sollte auf die aktuellsten Finanzdaten zurückgegriffen werden. Möglicher identifizierter Änderungsbedarf wäre im konzerninternen Finanzierungssystem zeitnah umzusetzen. Es ist davon auszugehen, dass ansonsten erhebliche steuerliche Risiken in der Zukunft drohen, die es zu vermeiden gilt.

Ihr Kontakt

Andreas Riedl, Frankfurt a. M., andreas.riedl@wts.de

Kurznews

GHANA

12 | COVID-19 Health Recovery Levy |

Autoren: Allan Onsando, München und Lisa Hu-Joly, Erlangen

Neue COVID-19 Levy i.H.v. 1 % auf steuerpflichtige Lieferung von Waren und Dienstleistungen im Inland und den Import von Waren und Dienstleistungen

Zur Finanzierung der nationalen Ausgaben im Kampf gegen die COVID-19-Pandemie hat die Regierung von Ghana mit dem am 31.03.2021 in Kraft getretenen COVID-19 Health Recovery Levy Act, 2021 eine weitere Abgabe eingeführt. Die COVID-19 Levy wird mit einem Satz von 1 % auf den Wert der steuerpflichtigen Lieferung von Waren und Dienstleistungen in Ghana und den Import von Waren und Dienstleistungen nach Ghana erhoben. Verwaltungsrichtlinien hierzu wurden von der Ghana Revenue Authority (GRA) am 28.04.2021 veröffentlicht (GRA/AG/21/0003).

Ausnahmen

Von der Erhebung der Abgabe ausgenommen sind alle Gegenstände, die zur Bekämpfung der Auswirkungen des COVID-19-Ausbruchs zwingend benötigt werden (z.B. Impfstoffe, Tests etc.), sowie umsatzsteuerlich (mit oder ohne Vorsteuerabzug) befreite Waren oder Dienstleistungen.

Vorsteuerabzug (-), aber Betriebsausgabenabzug (+)

Gemäß Abschnitt D der Verwaltungsrichtlinien kann die COVID-19 Levy nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden, ist aber als Betriebsausgabe abziehbar.

Berechnung der Bemessungsgrundlage

Abschnitt F der Verwaltungsrichtlinien schreibt vor, dass bei der Berechnung der COVID-19 Levy Abgaben, die neben dieser Levy auf die Lieferung von Gütern und Dienstleistungen erhoben werden, d.h. die National Health Insurance (NHIL Levy) mit 2,5 %, die Ghana Education Trust Fund Levy (GETFund Levy) mit 2,5 %

und die Mehrwertsteuer mit 12,5 % nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage werden.

Künftig werden daher in Ghana steuerlich erfasste Unternehmen in ihren Rechnungen neben den vorgenannten Abgaben auch noch ein Feld für die Berechnung und den Ausweis der COVID-19 Levy vorsehen müssen.

Die Verwaltungsrichtlinien sehen allerdings nach wie vor keine konkreten Anweisungen für die Rechnungsstellung durch in Ghana steuerlich nicht erfasste Unternehmen vor, die Güterlieferungen und Dienstleistungen an in Ghana ansässige Unternehmen erbringen und auf deren Import diese Abgaben ebenfalls anfallen. Hier wird es vermutlich wie in der Vergangenheit bei einer Selbstveranlagung durch den in Ghana ansässigen Importeur bleiben, ohne dass den Nichtansässigen eine Hinweispflicht auf seinen Rechnungen trifft.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

13 | Festlegung der Schwellenwerte für die Bestimmung der signifikanten ökonomischen Präsenz (SEP) in Indien | *Autor: RA (Syndikus) Philipp Anspach, Düsseldorf*

INDIEN

Konzept der signifikanten ökonomischen Präsenz (SEP)

Das Konzept der signifikanten ökonomischen Präsenz (SEP) stellt auf die Geschäftsbeziehung eines gebietsfremden Unternehmens in Indien ab und erweitert die innerstaatliche indische Definition des Anknüpfungspunkts für die Besteuerung von Unternehmenseinkünften. Diese Präsenz ist gegeben, wenn gewisse Schwellenwerte bezüglich der in Indien erzielten Umsatzerlöse oder der Zahl von indischen Nutzern überschritten werden. Das Central Board of Direct Taxes (CBDT) hat diese Schwellenwerte, die ab dem 01.04.2022 alternativ gelten, nun wie folgt festgelegt:

Umsatzschwelle

Transaktionen mit Waren, Dienstleistungen oder Eigentum, die von einer nicht in Indien ansässigen Person mit einer Person in Indien durchgeführt werden, einschließlich des Herunterladens von Daten oder Software in Indien, die **mindestens INR 20 Mio. (ca. T€ 223) Umsatz im Vorjahr** ausmachen oder

Schwellenwert bezogen auf Nutzer

systematische und kontinuierliche Anwerbung von Geschäftsaktivitäten oder Interaktion mit **300.000 oder mehr Nutzern** in Indien, wobei bei der Definition der „Nutzer" noch einige Unklarheiten bestehen.

14 | Einführung einer Mindeststeuervorauszahlung zum 01.01.2021 | *Autoren: Allan Onsando, München und Lisa Hu-Joly, Erlangen*

KENIA

Einführung einer Mindeststeuervorauszahlung i.H.v. 1 % des Bruttoumsatzes

In Kenia wurde durch den Finance Act 2020 mit Wirkung zum 01.01.2021 eine Mindeststeuervorauszahlung (Mindeststeuer) durch Einfügung eines Abschnitts Section 12D in das Einkommensteuergesetz (CAP 470) eingeführt. Diese soll mit einem Satz von 1 % des Bruttoumsatzes erhoben werden und ein gleichmäßiges Steueraufkommen in Kenia sicherstellen. Sie ist zu zahlen, wenn sie höher ist als die für den Steuerzeitraum (Quartal) fällige Steuervorauszahlung. Damit soll eine bessere Planbarkeit des staatlichen Steueraufkommens sichergestellt werden. Eine klassische Mindeststeuer bei der Steuerveranlagung zum Jahresende ist damit nicht verbunden. Entsprechend wird eine auf Vorauszahlungen basierende Steuerüberzahlung erstattet oder vorgetragen, auch wenn diese im Vorfeld als Mindeststeuer entrichtet wurde. Die Mindeststeuer gilt nicht für steuerfreie Einkünfte, Arbeitseinkommen, Mieteinnahmen, umsatzsteuerpflichtige Einkünfte, Kapitalgewinne, Einkünfte aus Bergbauaktivitäten und bestimmte Einkünfte aus Warengeschäften mit regulierten Marktpreisen sowie für Einkünfte aus Versicherungsgeschäften.

Vorläufig keine Durchsetzung wegen Verfassungsbeschwerde

In einer Entscheidung des High Court vom 19.04.2021 zur Verfassungspetition No.E005/2021 hat der High Court zwar eine einstweilige Verfügung erlassen, nach der die Kenya Revenue Authority (KRA) die Durchsetzung der Mindeststeuer bis zur Anhörung und Entscheidung über diese Petition, mit welcher die Verfassungsmäßigkeit der Mindeststeuer anzweifelt wird, untersagt wird. Der High Court hat jedoch in seiner einstweiligen Verfügung angemerkt, dass es der KRA freigestellt sei, sofern der High Court zu dem Schluss kommen sollte, dass die Mindeststeuer verfassungsgemäß ist, alle Steuerrückstände von Steuerzahlern zusammen mit etwaigen Zinsen und/oder Strafzuschlägen einzutreiben.

Daher wird Steuerpflichtigen einschließlich Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (die keine Steuervorauszahlungen leisten) empfohlen, die Entscheidung des High Court abzuwarten und in ihren Büchern für den Fall, dass der High Court zugunsten der KRA über die Verfassungsmäßigkeit der Mindeststeuer entscheidet, bereits Rückstellungen über den Betrag der Mindeststeuer zuzüglich etwaiger Zinsen zu bilden.

Ihr Kontakt

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

OMAN **15 | Einführung der Umsatzsteuer im Oman** | *Autoren: StB Ralf Pestl, Düsseldorf und M.A. (Taxation) Martin Schöbel, Frankfurt a. M.*

Key Facts

- Einführung einer 5 % USt auf Lieferungen und Leistungen.
- Keine großen Überraschungen im Vergleich zu den anderen GCC-Staaten.
- Umsatzabhängige Staffelung der Registrierungsverpflichtung in der Übergangszeit.

Hintergrund

Bereits im Mai 2016 haben sich die sechs Staaten des Golfkooperationsrates (Gulf Cooperation Council - GCC) mit der Unterzeichnung des gemeinsamen Mehrwertsteuerabkommens auf die Einführung eines Umsatzsteuersystems verständigt. Die Steuer eröffnet insbesondere in Zeiten, die von massivem Preisverfall des Erdöls sowie einer weltweiten Pandemie gezeichnet sind, eine neue Einnahmequelle für die Golfstaaten.

Königliches Dekret Nr. 121/2020

Mit dem Erlass des königlichen Dekrets Nr. 121/2020 im Oktober 2020 hat das Sultanat Oman nun als vierter Golfstaat nach Bahrain, Saudi-Arabien und den Vereinigten Arabischen Emiraten ein lokales Umsatzsteuergesetz veröffentlicht.

Executive Regulations Decision No. 53/2021

Die ersten Durchführungsbestimmungen wurden noch vor Inkrafttreten des Gesetzes zunächst in Arabisch und anschließend auch in Englisch auf der Onlinepräsenz der Steuerbehörde Omani Tax Authority (OTA) im März veröffentlicht.

Inkrafttreten

Seit dem 16.04.2021 wird demnach eine Umsatzsteuer (USt) i.H.v. 5 % auf Lieferungen von Waren und auf die Erbringung von Dienstleistungen innerhalb des Oman sowie deren Import in den Oman erhoben. Der omanische Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer im Wesentlichen an die Vorgaben des Mehrwertsteuerabkommens der GCC-Staaten gehalten.

Daneben gibt es auch steuerbare und steuerpflichtige Transaktionen, die einem USt-Satz i.H.v. 0 % unterliegen, wie z.B. die Lieferung von Öl, Arzneimitteln oder Anlagegold. Gleichzeitig gibt es auch gänzlich von der Umsatzsteuer befreite Lieferungen und Leistungen, wie z. B. Finanz- oder Gesundheitsdienstleistungen, innerhalb des Bildungssystems oder im Personennahverkehr. Details hierzu hat die OTA in den erlassenen Durchführungsbestimmungen festgehalten und ausgeführt.

Land	Datum der Einführung	Steuersatz
Saudi-Arabien	01.01.2018 / 01.07.2020 (Erhöhung)	5% / 15 %
Vereinigte Arabische Emirate	01.01.2018	5 %
Bahrain	01.01.2019	5 %
Oman	16.04.2021	5 %
Katar	erwartet Ende 2021 / Anfang 2022	5 %
Kuwait	unbekannt	5 %

Steuerbarkeit

Entscheidend für die Bestimmung der Steuerbarkeit einer (Waren-) Lieferung an einen omanischen Unternehmer ist grds. die Frage, wo sich die Ware zu Beginn der Lieferung befindet.

Im Falle der Erbringung einer Dienstleistung von einem nicht im Oman ansässigen Unternehmer an einen im Oman ansässigen Leistungsempfänger ist als Grundsatz für die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung der Sitz des Empfängers maßgeblich.

Wie im Steuerrecht üblich bestehen auch hier Sonderregelungen, so z.B. bei Grundstücksleistungen, Arbeiten an beweglichen Gegenständen, für Leistungen auf elektronischem Weg sowie bei Transport- und Vermittlungsleistungen.

Reverse-Charge Verfahren

Erfolgt eine Lieferung oder Leistung durch einen nicht im Oman ansässigen Unternehmer an einen im Oman für USt-Zwecke registrierten Empfänger, findet das sog. Reverse-Charge Verfahren (Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger) Anwendung.

Praxishinweis

Die Anwendung des Reverse-Charge Verfahrens bedeutet insbesondere für Unternehmen ohne Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Oman eine Erleichterung. Soweit dies Anwendung findet und der omanische Empfänger die USt im Oman abführt, ist eine Registrierung für Zwecke der USt nicht zwingend notwendig. Umgekehrt stellt die von omanischen Lieferanten ausgewiesene USt an nicht im Oman registrierte Unternehmen einen Kostenfaktor dar, da eine Erstattung in diesen Fällen in der Praxis nicht erfolgen wird.

Registrierungsstaffelung lt. VAT Registration Guide vom 05.01.2021

Für alle Unternehmen, die einen Jahresumsatz von mindestens OMR 38.500 erwarten, besteht grds. eine Registrierungspflicht bei der OTA. In der aktuellen Übergangszeit ist eine erstmalige Registrierung für Unternehmen mit einem steuerbaren Umsatz i.H.v. OMR 38.500 - 249.999 jedoch frühestens im Zeitraum 01.12.2021 bis 28.02.2022 möglich (mit steuerlicher Wirkung ab 01.04.2022). Eine Registrierung mit Wirkung ab 16.04.2021 war bisher primär nur für Unternehmen möglich, die einen voraussichtlichen Jahresumsatz von über OMR 1 Mio. erreichen. Die zweite Registrierungswelle bei einem Jahresumsatz von über OMR 500.000 wurde vom 01.04. bis zum 31.05.2021 mit Wirkung ab dem 01.07.2021 eröffnet. Die von den Umsatzgrößen abhängigen zeitlichen Registrierungsverpflichtungen innerhalb der Übergangsphase hat die OTA in ihrem "VAT Registration Guide" vom 05.01.2021 dargestellt.

Erklärungspflichten

Für Umsatzsteuerzwecke registrierte Unternehmen verpflichten sich, vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen spätestens einen Monat nach Ablauf der Periode über das Online Portal der omanischen Steuerbehörde zu übermitteln. Ebenso ist eine jährliche Umsatzsteuererklärung elektronisch einzureichen.

Steuerrechnung

Darüber hinaus ist für registrierte Unternehmen die Erstellung einer Steuerrechnung (Tax Invoice) nach lokalen Vorgaben Voraussetzung bei der Abrechnung über steuerbare Lieferungen und Leistungen sowie für eine mögliche Vorsteueranrechnung/-erstattung. Bei Bedarf behält sich die OTA auch die Vorlage von Übersetzungen aller Dokumente in Arabisch vor.

Aufbewahrungspflichten

Entgegen den bereits bekannten Vorgaben der anderen GCC-Staaten beharrt der Oman auf eine langjährige Aufbewahrungspflicht von Steuerdokumenten über einen Zeitraum von zehn Jahren, im Falle von Immobilientransaktionen sogar von 15 Jahren. Diese können jedoch unter gewissen Systemvoraussetzungen elektronisch aufbewahrt werden.

Der omanische Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer im Wesentlichen an die Vorgaben des Mehrwertsteuerabkommens der GCC-Staaten gehalten. Somit kann bei der umsatzsteuerlichen Würdigung auftretender Probleme bereits auf einen Erfahrungsschatz aus anderen Staaten des Nahen Ostens zurückgegriffen werden. Allerdings gilt es insbesondere mit Blick auf die teilweise freiheitseinschränkenden Strafen bei Verstößen gegen das Umsatzsteuergesetz besondere Vorsicht bei der Überprüfung der eigenen Registrierungspflichten walten zu lassen.

Ihr Kontakt

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

ÖSTERREICH

16a | Notwendige Substanzerfordernisse für die Quellensteuerentlastung von Gewinnausschüttungen an Auslandsholdings | *Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz*

Key Facts

- Die Quellensteuerentlastung bei Gewinnausschüttungen erfordert die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung.
- Eine Entlastungsberechtigung ist nur bei ausreichender Substanz der einkünfteempfangenden Gesellschaft gegeben.
- Kauft die einkünfteempfangende (Holding-)Gesellschaft sämtliche betrieblichen Funktionen zu, so ist keine ausreichende Substanz gegeben.

Fragestellung

Im Rahmen einer aktuellen Anfragebeantwortung durch das österreichische BMF stellte sich die Frage, ob eine ausländische (Holding-)Gesellschaft über ausreichende Substanz verfügt, wenn diese ihre betrieblichen Funktionen im Wege einer Dienstleistung durch eine andere Konzerngesellschaft erbringen lässt.

Zukauf von betrieblichen Funktionen

Im konkreten Fall sind an einer österreichischen AG zwei Schweizer Gesellschaften zu 99 % und 1 % beteiligt. Die börsennotierte CH-AG hält 99 % sowie das verbleibende 1 % mittelbar über eine Tochtergesellschaft. Die CH-AG hat keine Arbeitnehmer und nutzt zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit (Geschäfts- und Konzernleitung sowie Finanzierungstätigkeiten) Betriebsräumlichkeiten einer anderen Konzerngesellschaft.

Formulare des öBMF sind über formulare.bmf.gv.at erhältlich

Eine Quellensteuerentlastung von Gewinnausschüttungen an ausländische (Holding-)Kapitalgesellschaften kann in Österreich auf Basis der Vorlage des ausgefüllten und bestätigten Formulars ZS-QU2 (Ansässigkeitsbescheinigung) erfolgen. Im Anwendungsbereich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie ist das Formular ZS-EUMT zu verwenden. Die Glaubhaftmachung der Entlastungsberechtigung durch die ausländische Einkünfteempfängerin in diesen Formularen erfordert unter anderem die Abgabe einer Substanzerklärung. Aus dieser Substanzerklärung muss hervorgehen, dass die einkünfteempfangende ausländische Gesellschaft eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung entfaltet, eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

EAS 3429 des öBMF vom 16.03.2021

Das öBMF stellt in EAS 3429 nunmehr klar, dass aus einer Börsennotierung allein noch NICHT geschlossen werden kann, dass eine betriebliche Tätigkeit vorliegt, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine solche Tätigkeit wäre jedoch dann gegeben, wenn eine (Holding-) Gesellschaft geschäfts- und konzernleitende Funktionen ausübt und überdies Finanzierungsfunktionen im Konzern erbringt. Die betriebliche Tätigkeit müsse im Übrigen nicht überwiegen.

Sind überlassene Arbeitskräfte oder gemietete Räumlichkeiten ausreichend?

Als „eigene Arbeitskräfte" sind nicht nur in einem Dienstverhältnis Beschäftigte zu verstehen, sondern etwa auch überlassene Arbeitskräfte, sofern sie wie eigene Arbeitnehmer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert werden und die Gesellschaft ihnen Weisungen erteilen kann. Die für die betriebliche Tätigkeit erforderlichen Betriebsräumlichkeiten müssen nicht im Eigentum der Gesellschaft stehen, sondern können auch (z.B. von einer Konzerngesellschaft) gemietet werden.

Keine Entlastungsberechtigung bei Outsourcing der betrieblichen Funktionen

Nach dem vorliegenden Sachverhalt wird die operative Tätigkeit der CH-AG zur Gänze durch Arbeitskräfte erbracht, die weder bei ihr angestellt noch im obigen Sinne überlassen werden, sondern allesamt Arbeitskräfte einer anderen Konzerngesellschaft sind. Bei einem derartigen „Outsourcing" an andere Konzerngesellschaften kann die erforderliche Erklärung betreffend die Beschäftigung von eigenem Personal nach Ansicht des öBMF NICHT mehr abgegeben werden. Da die gesamte operative Tätigkeit der CH-AG im Wege einer Dienstleistung durch eine andere Konzerngesellschaft erbracht wird, könne der CH-AG nicht die Eigenschaft als Entscheidungsträger für die behauptete betriebliche Tätigkeit zukommen.

Eine Entlastung an der Quelle scheidet im gegenständlichen EAS-Fall folglich aus und es wäre im Rahmen eines Rückzahlungsverfahrens eingehend zu prüfen, ob der CH-AG eine Quellensteuerentlastung zusteht.

Ihr Kontakt

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

16b | Die Immobilienklausel nach dem DBA Österreich-Deutschland |

ÖSTERREICH

Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien

Key Facts

- Immobilienklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind fester Bestandteil deutscher und österreichischer Abkommenspraxis.
- Immobilienklauseln sollen zu einer Gleichstellung zwischen direkten und indirekten Immobilieninvestments führen.
- Die konkrete Ausgestaltung von Immobilienklauseln ist sehr unterschiedlich.
- Die Immobilienklausel nach dem DBA Österreich-Deutschland (DBA Ö-D) enthält einige Besonderheiten.

Regelungen im OECD-Musterabkommen

Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen sind nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich im Belegenheitsstaat (Lageprinzip) zu versteuern. Im Gegensatz dazu werden nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (= bewegliches Vermögen) grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA enthält eine sog. Immobilienklausel, wonach dem Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens das Besteuerungsrecht an Veräußerungsgewinnen von Anteilen an immobilienbesitzenden Gesellschaften zusteht, deren Wert zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt. Mit dem MA-Update 2017 wurde der Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ausgedehnt, indem neben typischen Kapitalbeteiligungen („shares") ausdrücklich auch mit diesen vergleichbare Beteiligungen an transparenten Gebilden (wie Personengesellschaften und Trusts) erfasst werden. Was unter dem Ausdruck „unbewegliches Vermögen" zu verstehen ist, bestimmt sich nach Art. 6 Abs. 1 und 2 OECD-MA. Es kommt nur auf die Belegenheit des unbeweglichen Vermögens und nicht darauf an, wo die Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, ihren Sitz und/oder ihre Geschäftsleitung hat. Ebenso mit dem MA-Update 2017 wurde in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA eine Rückschauperiode eingefügt, wonach für die Betrachtung der 50%-Grenze die letzten 365 Tage vor der Veräußerung ausschlaggebend sind. Österreich hat diese Neuformulierung im Rahmen des Multilateralen Instruments (MLI) nicht umgesetzt.

Maßgeblicher Immobilienbesitz

Nach der Grundkonzeption der Immobilienklausel gem. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA soll ein dem Belegenheitsprinzip folgendes Besteuerungsrecht dann bestehen, wenn die indirekte Immobilieninvestition wirtschaftlich mit einer Direktinvestition vergleichbar ist. Als Mindestvoraussetzung wird im OECD-MA darauf abgestellt, dass der Wert der Anteile zu *„mehr als 50 %" („überwiegend")* unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, welches im anderen Vertragsstaat belegen ist. In einigen von Österreich abgeschlossenen DBA ist die Schwelle für den Belegenheitsstaat aber auch deutlich höher angesetzt *(„ausschließlich oder fast ausschließlich")*. Nach der österreichischen

Auffassung sind i.d.R. die Verkehrswerte für die Berechnung der Immobilienquote maßgeblich.

Besonderheit im DBA Österreich-Deutschland

Art. 13 Abs. 2 DBA Ö-D enthält folgende Immobilienklausel: *„Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, dürfen in diesem Staat besteuert werden".* Nach dem Wortlaut muss das Aktivvermögen „überwiegend" (d.h. zu mehr als 50 %) aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat bestehen, damit die Immobilienklausel greift und das Besteuerungsrecht beim Belegenheitsstaat verbleibt. Grundvermögen im Eigentum einer Tochtergesellschaft ist folglich bei der Berechnung der Immobilienquote nicht zu berücksichtigen. Das Schlussprotokoll zum DBA Ö-D führt zu Art. 13 Abs. 2 folgende Klarstellung an: *„Die Höhe des Aktivvermögens bestimmt sich nach der letzten, vor der Veräußerung der Aktien und sonstigen Anteile zu erstellenden Handelsbilanz."* Entscheidend ist somit die Aktivseite der (Handels)Bilanz. Aus der Bezugnahme auf die Bilanz ergibt sich auch, dass nicht – wie sonst üblich – die Verkehrswerte, sondern die Buchwerte maßgebend sind. Demgemäß ist das Wertverhältnis auf Basis der Buchwerte des Immobilienvermögens in einem Vertragsstaat zum übrigen Aktivvermögen der Gesellschaft zu ermitteln.

Schlussfolgerung

Viele der von Österreich und Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten eine sog. Immobilienklausel, wobei die konkrete Ausgestaltung teilweise sehr unterschiedlich ist. Abweichend von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA enthält die Immobilienklausel des Art. 13 Abs. 2 DBA Ö-D keine starre 50%-Grenze für die Beurteilung des Vorliegens von Immobiliengesellschaften, sondern stellt auf das Überwiegen ab; inhaltlich ist dieser Bestimmung jedoch dieselbe Bedeutung beizumessen. Maßgebend sind auch nicht die Verkehrswerte des (Aktiv)Vermögens, sondern aufgrund des DBA-Schlussprotokolls die Buchwerte im letzten verfügbaren (Einzel)Abschluss. Das Abstellen bloß auf unmittelbaren Grundbesitz sowie auf die Buchwerte als Bewertungsmaßstab führt zu einer praktikablen und einfachen Handhabung, macht aber die Bewertung zugleich gestaltungsanfälliger. Greift die Immobilienklausel, sind die steuerlichen Konsequenzen davon abhängig, wer Veräußerer ist (natürliche Person, Kapitalgesellschaft, Privatstiftung, etc.).

Ihr Kontakt

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

Kurznews

ÖSTERREICH

16c | Steuerfalle bei Umsatzsteuerveranlagung! |

Autorin: StBin Elisabeth Kendler, Wien

Bisherige Praxis

Bis inklusive der Veranlagung 2019 war es gängige Praxis des Finanzamts Graz Stadt (zuständig für Umsatzsteuerveranlagungen für ausländische Unternehmer), dass auch in einem „Zwischenjahr", in welchem der ausländische Unternehmer keine steuerbaren Umsätze in Österreich ausgeführt hat, die Vorsteuer im Veranlagungswege gutgeschrieben wurde.

Neue Vorgehensweise ab Veranlagung 2020

Ab der Veranlagung 2020 hat das Finanzamt Graz Stadt seine Praxis geändert und verweist im Falle der Einreichung einer Umsatzsteuererklärung 2020 mit Nullumsatz, aber deklarierten Vorsteuerbeträgen auf das nationale Rückerstattungsverfahren.

Dies kann sich im Einzelfall materiell auswirken, wenn die Fallfrist (30.09.) bereits abgelaufen ist und damit die Geltendmachung der österreichischen Vorsteuer im Erstattungsverfahren verwehrt ist.

Ihr Kontakt

StBin Elisabeth Kendler, Wien, elisabeth.kendler@wts.at

StBin/FBin IStR Dr. Blazenka Ban, Erlangen, RA Otfrid Böhmer, München,
StBin Doris Huber, München, StBin Maike Mol, Frankfurt a. M., Oliver Schreib, München

#workfromanywhere

Chancen und Herausforderungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitendem virtuellen Arbeiten

Derzeit weit verbreitet ist die anhaltende Diskussion zu #workfromanywhere, also zu grenzüberschreitendem virtuellen Arbeiten, das wohl auch als neue Arbeitsform nach der Pandemie erhalten bleibt. Mitarbeiter fordern zunehmend Flexibilität und Mobilität im Rahmen ihres Tätigwerdens auch aus dem Ausland heraus und dies in unterschiedlichen Ausprägungen.

Key Facts

- #workfromanywhere bietet viele Chancen und macht Arbeitgeber attraktiv.
- Doch auch Herausforderungen und Risiken können damit verbunden sein.
- Unternehmenssteuern: In Abhängigkeit von Inhalt und Dauer der Tätigkeiten können Betriebsstätten begründet werden.
- Personensteuern & Sozialversicherung: Arbeitslohn wird ggf. anteilig im Ausland steuerpflichtig und die Sozialversicherungspflicht verlagert sich ins Ausland.
- Arbeitsrecht: Auch ausländische Arbeitsrechtnormen können zu berücksichtigen sein.
- Planung, Prüfung und kontinuierliches Monitoring virtueller Tätigkeiten unerlässlich.

#workfromanywhere bietet Unternehmen viele Chancen, stellt sie aber auch vor Herausforderungen

Auch Arbeitgeber sehen Notwendigkeit und Vorteile: Bei der Rekrutierung und Incentivierung von Mitarbeitern attraktiv zu bleiben, mit der Konkurrenz mitzuhalten und die Möglichkeit, Kosten zu sparen.

Praxistipp: Herausforderungen frühzeitig beleuchten

Trotz der vielen Chancen dürfen aber die Herausforderungen, insbesondere in der Post-Pandemie-Zeit, in der keine steuerlichen Ausnahmen mehr gewährt werden, nicht unterschätzt werden. Aus grenzüberschreitendem virtuellen Arbeiten

können sich u.a. steuerliche, sozialversicherungsrechtliche und arbeitsrechtliche Konsequenzen und Risiken ergeben. Im Folgenden sollen diese aufgezeigt und darauf eingegangen werden, wie diese ggf. minimiert werden können.

Basierend auf einer aktuell mit WTS Global durchgeführten Studie haben sich in der Praxis folgende Kategorien von #workfromanywhere herauskristallisiert:

- Arbeiten aus dem Ausland, z.B. am ausländischen Urlaubsort oder am Wohnort der (entfernten) Familie für einige Tage vor, während oder nach dem Urlaub
- Arbeiten im eigenen Ferienhaus oder am Zweitwohnsitz im Ausland (für eine gewisse Zeit)
- Im Ausland lebende Mitarbeiter arbeiten (dauerhaft) von dort für ein Unternehmen

Betriebsstätte: Anknüpfungspunkt für Besteuerungsrecht im Ausland und damit verbundene Compliance-Verpflichtungen

Unternehmenssteuerliche Konsequenzen: Maßgeblich für ein Besteuerungsrecht des Auslandes bei grenzüberschreitender Tätigkeit ist das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland. Hierfür sind etwaige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie das nationale Recht zu berücksichtigen. Wesentliche Kriterien für eine Betriebsstätte sind insb. der inhaltliche und zeitliche Umfang der Tätigkeiten.

Handelt es sich um vorbereitende und Hilfstätigkeiten, liegt grds. unabhängig von der Dauer der virtuellen Tätigkeiten und damit für alle Kategorien keine Betriebsstätte vor. Bei weitergehenden Aktivitäten sind in der Regel die Dauer der Tätigkeiten und das Vorliegen einer sog. Verfügungsmacht entscheidend. Während bei Kategorie 1 diese beiden Kriterien grds. vereint werden können, kann das Risiko bei Kategorie 2 bereits höher liegen. Bei Kategorie 3 werden von ausländischen Finanzverwaltungen vermehrt Betriebsstätten angenommen. In der internationalen Entwicklung wird zunehmend das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht negiert. D.h. auch ohne Innehaben eigener Räumlichkeiten des Unternehmens im Ausland kann eine Betriebsstätte begründet werden.

Praxistipp: Inhalt und Dauer der Tätigkeiten klar definieren und ggf. begrenzen

Im Falle eines Betriebsstättenrisikos sollte geprüft werden, ob und inwieweit dieses minimiert werden kann, z.B. durch zeitliche oder inhaltliche Einschränkung der Tätigkeiten oder durch Nutzung einer bestehenden Konzerngesellschaft im Ausland für das Anstellungsverhältnis in Fällen der Kategorie 3.

Wird o.g. Betriebsstätte verneint, ist zudem das Vorliegen einer sog. Vertreter- und/oder Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu prüfen. Eine Vertreterbetriebsstätte kann begründet werden, wenn Mitarbeiter eine Vertretungsvollmacht besitzen und diese gewöhnlich ausüben. Es ist daher empfehlenswert, die Erteilung von Vollmachten restriktiv zu handhaben.
Ist die Geschäftsleitung eines Unternehmens im Ausland tätig, kann der Ort der Geschäftsleitung im Ausland liegen und damit eine Betriebsstätte bestehen.

Ist eine Betriebsstätte unumgänglich, so ist die Erfüllung der steuerlichen Compliance-Verpflichtungen sicherzustellen, d.h.

Registrierung der Betriebsstätte, steuerliche Erklärungspflichten im Ausland mit eigener Gewinnermittlung der Betriebsstätte und Lohnsteuerabzugsverpflichtungen. Ggf. sind auch umsatzsteuerliche Konsequenzen zu prüfen.

Personensteuern: Für die Auswirkung auf die persönliche Steuerpflicht des Mitarbeiters sind die nationalen Steuergesetze in beiden Ländern und ggf. einschlägige DBA zu beachten.

Die nationalen Steuergesetze bestimmen, ob eine Person im jeweiligen Land beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Weiter ergibt sich hieraus ggf. eine Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt. Sofern ein DBA vorhanden ist, weist dieses entweder dem Tätigkeits- oder dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu.

Persönliche Steuerpflicht: Stetige Überwachung der 183 Anwesenheitstage

Basierend auf dem OECD-Musterabkommen können die vorgenannten Kategorien virtuellen Arbeitens wie folgt beurteilt werden:

- Wird ein Mitarbeiter eines deutschen Unternehmens im Anschluss an seinen Urlaub für einige Tage im Ausland virtuell für den Arbeitgeber tätig, besteht nach nationalem Recht im Ausland in der Regel keine unbeschränkte Steuerpflicht. Nach dem DBA steht das Besteuerungsrecht für die im Ausland ausgeübten Arbeitstage weiterhin Deutschland zu, weil die Voraussetzungen der sog. 183-Tage-Regel kumulativ erfüllt sind.

  Zudem besteht keine Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt im Ausland für den Arbeitgeber.

- Das gilt ebenfalls, wenn die Tätigkeit am Zeitwohnsitz/Ferienhaus im Ausland für eine gewisse Zeit ausgeübt wird. Voraussetzung hierbei ist, dass der physische Aufenthalt nicht länger als 183 Tage währt und keine Betriebsstätte aufgrund der Tätigkeit begründet wird. Daher sollten die Aufenthaltstage im Ausland überwacht werden, da bei regelmäßigem Aufenthalt dort (wenn auch nur zu Besuchs-/Erholungszwecken) ggf. eine Überschreitung droht. Bei Überschreitung steht dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn entfallend auf sämtliche Arbeitstage im Ausland zu. Daraus ergibt sich zwar in der Regel noch keine Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung für den Arbeitgeber im Ausland, allerdings die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung für den Mitarbeiter.

- Wird der Mitarbeiter dauerhaft an seinem ausländischen Wohnort für seinen deutschen Arbeitgeber tätig, ist offensichtlich, dass die 183 Tage in diesem Fall überschritten und somit Arbeitstage im Ausland dort zu versteuern sind. Zudem wird der Mitarbeiter in der Regel im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig und hat die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung. Der Arbeitgeber kann im Ausland außerdem unter bestimmten Voraussetzungen – u.a. bei Vorliegen einer Betriebstätte – zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet sein.

Praxistipp: Bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren die anteilige Freistellung beantragen.

Sofern der Arbeitnehmer im Ausland steuerpflichtig wird, kann er in Deutschland in der Regel eine entsprechende Freistellung des anteiligen Arbeitslohnes beantragen. Diese wird nur akzeptiert, wenn ein Nachweis der Besteuerung vorgelegt werden kann.

Sozialversicherungsrecht: In der Sozialversicherung gilt grundsätzlich das Recht des Staates, in dem der Mitarbeiter tätig wird. Neben dem lokalen Recht ist jeweils das zwischenstaatliche Recht zu beachten. Innerhalb von EU/EWR/Schweiz findet bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten die EG Verordnung 883/2004 Anwendung, außerhalb dieser Länder ist zu prüfen, ob zwischen den beteiligten Staaten ein bilaterales Sozialversicherungsabkommen geschlossen wurde.

Bereits wenige Tagen können Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat auslösen

Bei Fällen der Kategorie 1 wird der Mitarbeiter in der Regel im Heimatsozial-

Don't call it work from home – we work from anywhere now.

Source: Forbes

Fazit

Virtuelle Einsätze im Ausland sollten sowohl strategisch als auch für den Einzelfall vorausschauend geplant und geprüft werden, um sicherzugehen, dass entstehende Compliance-Anforderungen erfüllt werden. Aber auch das regelmäßige Monitoring der Tätigkeiten und Zeiten ist sehr wichtig, damit nicht aus sich verändernden Umständen neue Risiken entstehen und den Aufwand im Unternehmen erhöhen. Wichtig ist hierbei eine Gesamtbetrachtung für die genannten Themen- und Rechtsgebiete, da diese ineinandergreifen und sich teilweise gegenseitig beeinflussen.

Ihr Kontakt

RA/StB Frank Dissen, Frankfurt a. M., frank.dissen@wts.de

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

versicherungssystem verbleiben. Sofern ein Sachverhalt innerhalb von EU/EWR/Schweiz vorliegt bzw. zwischen den Staaten ein Sozialversicherungsabkommen geschlossen wurde, ist die Beantragung einer sog. Entsendebescheinigung notwendig, um den Verbleib im Heimatsozialversicherungssystem zu sichern und den Mitarbeiter von der Sozialversicherung im Tätigkeitsstaat zu befreien. Zu beachten ist, dass außerhalb von EU/EWR/Schweiz bereits bei wenigen Tätigkeitstagen im Ausland eine Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat entstehen kann.

Bei Fällen der Kategorie 2 richtet sich die Sozialversicherungspflicht innerhalb von EU/EWR/Schweiz in erster Linie nach dem Lebensmittelpunkt des Mitarbeiters. Sofern er sich dort über einen längeren Zeitraum mehr als 25 % der Gesamtarbeitszeit aufhält, findet grundsätzlich das Sozialversicherungsrecht des betreffenden Staates Anwendung. Arbeitet der Mitarbeiter nur gelegentlich aus einem Staat von EU/EWR/Schweiz heraus, besteht die Möglichkeit, den Mitarbeiter über eine Entsendebescheinigung bei Aufenthalten bis zu 24 Monaten bzw. bei längeren Zeiträumen über eine Ausnahmevereinbarung im Heimatsozialversicherungssystem zu halten. Bei Ausübung der Tätigkeit in Drittstaaten ist zu prüfen, ob ein Sozialversicherungsabkommen zwischen den betroffenen Staaten besteht. In diesem Fall kann ebenfalls über eine Entsendebescheinigung bzw. eine Ausnahmevereinbarung ein Verbleib im Heimatsozialversicherungssystem erreicht werden. Eine zumindest partielle Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat kann allerdings nicht in allen Fällen vermieden werden.

Praxistipp: Empfehlenswert ist ein Antrag auf Klärung der Sozialversicherungspflicht

Bei Fällen der Kategorie 3, in denen der Mitarbeiter dauerhaft und unbefristet im Ausland tätig wird, kommt das jeweilige lokale Recht zur Anwendung. Der Mitarbeiter wird entsprechend der Regelungen des Tätigkeitsstaates sozialversicherungspflichtig. Eine Sozialversicherungspflicht im Staat des Arbeitgebers besteht grundsätzlich nicht mehr.

Ausländische Arbeitsrechtsschutzbestimmungen finden Anwendung

Arbeitsrecht: Arbeitsrecht ist zunächst nationales Recht. Sofern wie bei #workfromanywhere mehrere Staaten betroffen sind, stellen sich verschiedene Fragen aus dem internationalen Arbeitsrecht.

Zunächst stellt sich die Frage, welches Arbeitsrecht Anwendung findet. Bei den ersten zwei Kategorien wird hier nach den EU-Regularien regelmäßig deutsches Arbeitsrecht Anwendung finden (soweit der Arbeitgeber in Deutschland ist), da dort der gewöhnlicher Arbeitsort des Mitarbeiters ist.

Der schwierigste Fall ist die dritte Kategorie. Denn es werden auf jeden Fall arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen (z.B. Kündigungsschutzrecht) des ausländischen Staates Anwendung finden, auch wenn deutsches Recht vereinbart sein sollte. Es ist zwar möglich, deutsches Arbeitsrecht zu vereinbaren, jedoch gelten hinsichtlich der Rechtswahl erhebliche Einschränkungen. Nach den EU-Regularien dürfen den Mitarbeitern nicht die arbeitsrechtlichen Schutzbestimmungen entzogen werden, die ohne die Rechtswahl für sie gelten würden. Dies sind bei dieser dritten Kategorie die arbeitsrechtlichen Schutzbestimmungen des ausländischen Wohn- und Tätigkeitsstaates.

Bei der Vereinbarung beispielsweise des deutschen Arbeitsrechts muss demzufolge immer geprüft werden, ob in dem ausländischen Wohn- und Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers günstigere arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen existieren, die dann zur Anwendung kämen. Dies führt regelmäßig zu erheblichen praktischen und rechtlichen Fragen.

Aber auch in den beiden anderen Konstellationen sind zwingende Regelungen aus dem Arbeitsrecht des Tätigkeitsstaates zu beachten und anzuwenden. Innerhalb der EU wurde dies insbesondere mit den drei in nationales Recht umgesetzten Entsenderichtlinien näher bestimmt (z.B. Arbeitsschutzbestimmungen, Entlohnung einschließlich der Überstundensätze, Mindesturlaub, Höchstarbeitszeit).

Deutschland beschließt Klimaneutralität ab 2045 |

Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen und RA Leander Waack, LL.M., beide Köln

Key Facts

- Bundesregierung reagiert auf Forderung des Bundesverfassungsgerichts.
- Deutschland beschließt erstes Gesetz zur Änderung des Bundesklimaschutzgesetzes.
- Treibhausgasminderungspfade bis 2030 werden verschärft.
- Energiewirtschaft besonders betroffen.

Ambitioniertere nationale Klimaschutzvorgaben

Die nationalen Klimaschutzvorgaben werden – mit Rückenwind durch das BVerfG – deutlich ambitionierter. Das bedeutet: Auch die Unternehmen sind aufgerufen, ihren „Carbon-Footprint" schnell und signifikant zu reduzieren.

Ursprüngliches Klimaschutzgesetz

Erst am 18.12.2019 war das Bundesklimaschutzgesetz (KlimaSchG) in Kraft getreten. Es regelt verbindliche Klimaziele, die die Einhaltung europäischer (Klimaschutzverordnung – (EU) 2018/842) und internationaler (Pariser Klimaschutzabkommen) Ziele gewährleisten sollen. Danach sollten bis 2030 die Treibhausgasemissionen im Vergleich zu 1990 um mindestens 55 % gesenkt werden. Um dies zu erreichen, legte es für die Jahre 2020 bis 2030 jährlich sinkende Treibhausgas-Budgets für die Sektoren Verkehr, Energie, Industrie, Gebäude, Landwirtschaft sowie Abfallwirtschaft fest. Flankiert wird dies mit Klimaschutzprogrammen und einem Kontrollgremium (sog. Klimarat).

Beschluss des BVerfG vom 24.03.2021 (AZ: 1 BvR 2656/18, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20, 1 BvR 288/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20)

Das BVerfG hat dann jedoch kürzlich entschieden, dass das KlimaSchG insofern mit Grundrechten unvereinbar ist, als Reduktionsziele nur bis zum Jahr 2030 festgeschrieben sind. Zudem stellt das Gericht fest, dass die bisherigen Minderungsziele dazu führen, dass in den Jahren nach 2030 die CO2-Emissionen so stark gemindert werden müssten, dass damit erhebliche Einschränkungen verbunden wären.

Novellierung des Klimaschutzgesetzes (BR-Drucks. 411/21): Klimaneutralität ab 2045

Innerhalb weniger Wochen nach diesem Beschluss des BVerfG hat das Bundeskabinett am 12.05.2021 den Regierungsentwurf zu einer Novellierung des Gesetzes beschlossen, den der Bundestag am 24.06.2021 ohne größere Änderungen gebilligt hat. Auch der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 25.06.2021 ausdrücklich keinen Einspruch gegen dieses Gesetz eingelegt. Enthalten sind Vorgaben für die Jahre nach 2030. So sollen bis 2040 die Treibhausgasemissionen bereits um 88 % gemindert werden. Die Frist zum Erreichen der Klimaneutralität wird von 2050 auf 2045 vorgezogen. Ab dem Jahre 2050 sollen sogar negative Emissionen erzielt werden. Darüber hinaus werden auch die Klimaziele bis 2030 ambitionierter: Statt zunächst 55 % sollen Treibhausgasemissionen im Vergleich zu 1990 um 65 % sinken. Um dieses Ziel zu erreichen, sieht die Novelle stärkere Reduktionspfade in den verschiedenen Sektoren vor. Dies gilt insbesondere für den Energiesektor. Hier sollen bis 2030 172 Mio. Tonnen (statt vormals 105 Mio. Tonnen) Treibhausgasemissionen eingespart werden.

Resonanz

Länder und Verbände haben insbesondere das Fehlen konkreter Maßnahmen zur Erreichung der Ziele kritisiert. Sie schlagen einen höheren CO2-Preispfad, einen niedrigeren Strompreis und einen beschleunigten Netz-, Photovoltaik- und Windenergieausbau vor. Andere Verbände halten die Ziele für zu weitgehend.

Ausblick

Mit Blick auf die bereits jetzt nachgeschärften Ziele bis 2030 erscheint es fraglich, ob es bei dem Kohleausstieg im Jahr 2038 bleibt, wie von der Bundesregierung am 03.07.2020 beschlossen. Dies gilt umso mehr, als auf den Energiesektor ein Großteil der zusätzlichen Minderungsziele entfällt - fast 64 % aller zusätzlich einzusparenden t/CO2. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass Erneuerbare Energien von der Novellierung des KlimaSchG weiter profitieren werden. Im Hinblick auf das seit diesem Jahr geltende Brennstoffemissionshandelsgesetz, das CO2 einen Preis im Wirtschaftsverkehr gibt, und Preissteigerungen im europäischen Emissionshandelssystem zeigt die Novellierung einen unumkehrbaren Trend.

Ihr Kontakt

RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, sabine.schulte-beckhausen@wts.de

1a | Steigendes Interesse europäischer Unternehmen an US-SPAC-Fusionen – Chancen und Herausforderungen | *Autoren: CPA/CVA Ulrich Sommer, Stuttgart und WP/StB Fabian Grigo, München*

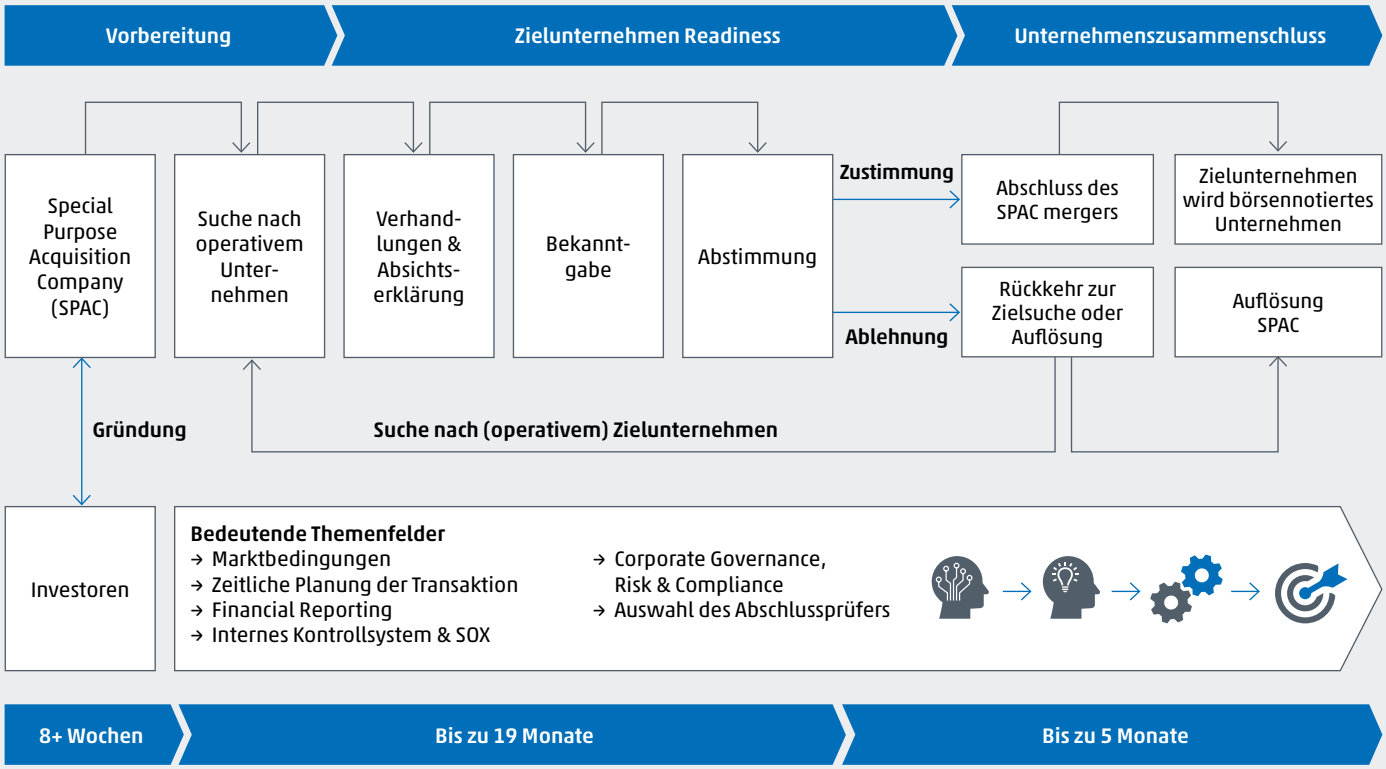
Key Facts

- Vor allem für Tech-Start-ups und Biotech-Unternehmen kann der Börsengang per Fusion mit einer börsennotierten SPAC (SPAC merger) attraktiv sein.
- Als großer Vorteil gegenüber einem klassischen IPO kann durch einen SPAC merger oftmals innerhalb von sechs Monaten eine Börsennotierung erreicht werden.
- Aufgrund der hohen Geschwindigkeit ergeben sich jedoch Herausforderungen bei Einführung von Richtlinien und Prozessen, der Beurteilung komplexer Bilanzierungssachverhalte und verschiedener weiterer Anforderungen an die Finanzberichterstattung, die börsennotierte Unternehmen erfüllen müssen.

Klassischer Börsengang oder SPAC-Transaktion

Statt klassischem IPO setzen vor allem Tech-Start-ups und Biotech-Unternehmen derzeit vermehrt auf einen Börsengang per Fusion mit einer sog. Special Purpose Acquisition Company (SPAC). So ist vor allem in den USA in den vergangenen Monaten das Geschäft mit SPACs deutlich gestiegen. Doch auch in Europa sowie in Deutschland gab es erste Transaktionen. Bei den beschriebenen Transaktionen sammelt eine SPAC im ersten Schritt durch einen Börsengang Kapital mit der Absicht, sich mit einer nicht-börsennotierten, operativen Gesellschaft oder Gruppe zusammenzuschließen. Die Erlöse aus dem Börsengang werden auf ein Treuhandkonto eingezahlt und die SPAC hat gemäß den Bestimmungen der ihr zu Grunde liegenden Vertragswerke in der Regel 18 bis 24 Monate Zeit, um ein Zielunternehmen zu identifizieren und zu erwerben bzw. sich mit diesem zusammenzuschließen (SPAC

Der SPAC-Lebenszyklus



merger). Wenn die operative Gesellschaft von der börsennotierten SPAC erworben wird bzw. sich mit dieser zusammenschließt, wird sie letztlich zu einem börsennotierten Unternehmen, ohne einen eigenen Börsengang durchzuführen. Erfolgt dieser SPAC merger jedoch nicht innerhalb des festgelegten Zeitrahmens, wird die SPAC liquidiert und die verbleibenden ursprünglichen IPO-Erlöse werden an ihre Aktionäre zurückgegeben.

Vorteile einer SPAC-Transaktion

Ein wesentlicher Vorteil einer solchen SPAC-Transaktion liegt darin, dass Unternehmen gegenüber einem klassischen Börsengang schneller an die Börse kommen. Ein normaler Börsengang dauert in der Vorbereitung bis zu 18 Monate. Zudem muss das Management beispielsweise auf einer Roadshow um potentielle Investoren werben. SPAC-Transaktionen werden dagegen teilweise schon innerhalb von wenigen Monaten vollzogen. Da der Preis für Anteile an der operativen Gesellschaft mit den SPAC-Managern vereinbart wird, ergibt sich gegenüber einem klassischen Börsengang für die Investoren zudem eine gewisse Transaktionssicherheit. Darüber hinaus stehen hinter den SPACs erfahrene Manager, die teilweise nach der Fusion in der zusammengeschlossenen Einheit bleiben, um die zusammengeschlossenen Unternehmen zu unterstützen.

Herausforderungen einer SPAC-Transaktion

Neben den Vorteilen ergeben sich jedoch aufgrund der hohen Geschwindigkeit der Transaktionen auch Herausforderungen. Aufgrund der kürzeren Börsenzulassungsfristen sollten Gesellschaften, die einen SPAC merger in Erwägung ziehen, darauf vorbereitet sein, innerhalb von drei bis fünf Monaten nach Abschluss eines Fusionsvertrags an die Börse zu gehen. Angesichts dieser kurzen Zeitspanne müssen Unternehmen im Vorfeld ausreichend Zeit und Ressourcen einplanen, um den Börsengang richtig vorzubereiten, da die meisten Berichts- und Offenlegungspflichten im Vergleich zu einem klassischen IPO bestehen bleiben. Die US-amerikanische Börsenaufsicht (Security and Exchange Commission, SEC) hat mit Schreiben vom 31.03.2021 auf die komplexen Fragen von SPAC-Transaktionen in den Bereichen Financial Reporting und Governance, Risk & Compliance hingewiesen und betont, dass Qualität und Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung von entscheidender Bedeutung sind. Risiken, Komplexität und die Herausforderungen einer solchen Transaktion sowie die Anforderungen, die sich nach erfolgreichem SPAC merger aus der Börsennotierung („being public") ergeben, sollten von Unternehmen keinesfalls unterschätzt werden. Dieser Appell zur Bereitstellung qualitativ hochwertiger Finanzinformationen wurde durch die SEC mit Schreiben vom 12.04.2021 zur bilanziellen Behandlung von Bezugsrechten (sog. Warrants), die regelmäßig durch SPACs ausgegeben werden, nochmals bekräftigt.

Frühzeitige Planung erforderlich

Es sollten daher frühzeitig Überlegungen zu Marktbedingungen, der zeitlichen Planung sowie den Anforderungen an die Finanzberichterstattung (inkl. der Bilanzierung des SPAC mergers im Rahmen der Pro-Forma-Berichterstattung) und an eine Konzernabschlussprüfung (Prüfung durch einen PCAOB-zertifizierten Wirtschaftsprüfer) erfolgen, darüber hinaus auch zum internen Kontrollsystem und zur Corporate Governance. Entsprechend sollte eine klare und umfassende Planung erstellt werden. Dazu gehört insbesondere auch, frühzeitig zu prüfen, ob sich das fusionierte Unternehmen nach dem SPAC merger gemäß den SEC-Standards als sog. ausländischer privater Emittent (Foreign Private Issuer, FPI) sowie als Emerging Growth Company (EGC) qualifizieren kann, woraus sich (temporäre) Erleichterungen in Bezug auf Rechnungslegung, Berichterstattungspflichten und Kontrollanforderungen ergeben.

Managementteams müssen daher sicherstellen, dass sie ein erfahrenes Team von Beratern, Anwälten und Wirtschaftsprüfern haben, die mit den komplexen Regeln der SEC vertraut sind.

Die FAS steht Ihnen bei allen Fragen rund um SPAC-Transaktionen sehr gerne zur Verfügung.

Ihr Kontakt

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

WP/StB Fabian Grigo, München, fabian.grigo@fas.ag

1b | Verlängerung der Erleichterung für Leasingnehmer bei der Bilanzierung von COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen | *Autorin: WPin (Ungarn) Gyöngyver Csomay, München*

Key Facts

- Verlängerung der praktischen Erleichterungen um ein Jahr.
- Keine weiteren Änderungen des IFRS 16.
- Stetiges Anwendungsgebot.
- Inkrafttreten für Berichtsperioden, die am oder nach dem 01.04.2021 beginnen.

Veröffentlichung der Verlängerung

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 31.03.2021 die Frist für die Anwendung der praktischen Erleichterung des IFRS 16 um ein Jahr verlängert. Damit können Leasingnehmer die Erleichterungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen weiterhin anwenden.

Hintergrund

Hintergrund der Verlängerung sind die anhaltenden signifikanten Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie und fortlaufende Verhandlungen zwischen Leasingnehmern und Leasingebern über Mietzugeständnisse. Entsprechend haben Stakeholder gefordert, den Anwendungszeitraum um ein Jahr zu verlängern.

Ursprüngliche Erleichterung

Die ursprüngliche Änderung wurde im Mai 2020 veröffentlicht, um Leasingnehmern die Bilanzierung von COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen, wie z. B. Mietstundungen und temporäre Mietminderungen, zu erleichtern und gleichzeitig Investoren weiterhin nützliche Informationen über die Leasingverträge der Leasingnehmer zur Verfügung zu stellen. Die Leasingnehmer können diese Erleichterung nur für Mietzugeständnisse in Anspruch nehmen, die als direkte Folge der COVID-19-Pandemie gewährt wurden und bei kumulativer Erfüllung von bestimmten Bedingungen (vgl. hierzu WTS Journal 03/2020).

Verlängerung

Die Reduzierung der Leasingzahlungen durch Mietzugeständnisse bezog sich ursprünglich auf solche Zahlungen, die bis zum 30.06.2021 fällig waren; dieser Zeitraum wurde nun bis zum 30.06.2022 verlängert. Über die Verlängerung hinaus erfolgte keine weitere Änderung der Regelung.

Stetige Anwendung geboten

Es ist eine stetige Anwendung der Regelung für vergleichbare Sachverhalte geboten:

- Leasingnehmer, die die praktischen Erleichterungen bereits in Anspruch genommen haben, müssen diese auf vergleichbare Sachverhalte ebenfalls anwenden.
- Leasingnehmer, die sich bewusst gegen die Anwendung der praktischen Erleichterung entschieden haben, obwohl die Mietzugeständnisse unter die Erleichterung gefallen wären, können diese praktische Erleichterung auch künftig nicht anwenden.
- Leasingnehmer, die bisher noch keine entsprechenden Anwendungsfälle gehabt haben oder noch keine Entscheidung über die Anwendung getroffen haben, können die praktische Erleichterung einheitlich für alle ähnlichen Verträge, die die Anwendungsvoraussetzungen erfüllen, in Anspruch nehmen.

Retrospektive Anwendung

Die Leasingnehmer haben die Änderung des IFRS 16: „COVID-19-bezogene Mietzugeständnisse nach dem 30.06.2021" retrospektiv anzuwenden, mit einer Anpassung des Effekts im Eigenkapital zu Beginn der Periode, in der der Leasingnehmer die Änderung erstmals anwendet.

Die Änderung ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 01.04.2021 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich, auch für Abschlüsse, die am 31.03.2021 noch nicht veröffentlicht waren. Für die Anwendung in der EU ist noch ein entsprechendes EU-Endorsement notwendig.

Ihr Kontakt

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

1c | IASB veröffentlicht Entwurf ED/2021/3 Angabevorschriften in den IFRS – ein Pilotansatz (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 13 und IAS 19) |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Projekt des IASB zur Lösung des Grundproblems der IFRS-Angabepflichten: „Verbesserung der Kommunikation mit Investoren" statt „Checklisten Ansatz".
- Vorschlag für Leitlinien, die bei der Entwicklung und Formulierung von Angabevorschriften in den IFRS in Zukunft Anwendung finden sollen.
- Adressierung der bekannten Probleme: „zu wenig relevante Informationen", „zu viele irrelevante Informationen" sowie „ineffektive Kommunikation".
- Testweise Umsetzung der Leitlinien anhand von zwei Standards.

Entwurf ED/2021/3 des IASB

Der IASB hat am 25.03.2021 den Entwurf ED/2021/3 Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach (Proposed Amendments to IFRS 13 and IAS 19) veröffentlicht.

Anlass des mit dem Entwurf verbundenen Projekts ist die vom IASB erkannte Problematik, dass Unternehmen die Angabepflichten der IFRS-Standards oft wie eine Checkliste ohne Berücksichtigung der Wesentlichkeit umsetzen. Die Angabepflichten werden eher als Compliance-Übung, denn als Mittel der Kommunikation mit Investoren verstanden.

Verbesserung der Angabepflichten der IFRS Standards

Ziel des Entwurfs ist die Formulierung von übergeordneten Angabezielen sowie von spezifischen Angabezielen, um den Abschlussadressaten nützlichere Informationen zur Verfügung zu stellen und die Ersteller dabei zu unterstützen, sich auf die Angabe wesentlicher Informationen zu konzentrieren. Mit dem Entwurf hat der IASB einen Vorschlag für Leitlinien entwickelt, die künftig bei der Entwicklung und Formulierung von Angabevorschriften in den IFRS-Standards Anwendung finden sollen.

Entwicklung allgemeiner sowie spezifischer Angabeziele

Auf Vorschlag des IASB sollen zukünftig in jedem Standard:

- übergeordnete Angabeziele (overall disclosure objectives) für jeden Standard verwendet werden, die den allgemeinen Informationsbedarf der Anleger aufgreifen, sowie
- spezifische Angabeziele (specific disclosure objectives), die den detaillierten Informationsbedarf der Anleger berücksichtigen.

Ergänzt werden die spezifischen Angabeziele um konkrete Angaben, die ein Unternehmen machen kann oder ggf. machen muss, um diese Ziele zu erreichen. Der Ansatz zielt darauf ab, den Schwerpunkt bei den Angabepflichten der IFRS-Standards auf die Beurteilung zu verlagern, ob ein bestimmtes Angabeziel erfüllt wird, und damit von der bisher oft praktizierten bloßen Abarbeitung einer Checkliste abzukommen.

Testweise Anwendung der neuen Leitlinien auf IFRS 13 und IAS 19

Der IASB wendet die neuen Leitlinien in dem Entwurf erstmals testweise auf die Standards IFRS 13: Bemessung des beizulegenden Zeitwerts und IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer, die jeweils besonders umfangreiche Angabevorschriften enthalten, an. Der IASB schlägt z.B. in IAS 19 für leistungsorientierte Pläne ein allgemeines Angabeziel vor, welches den Anlegern ermöglichen soll, die Auswirkungen von leistungsorientierten Plänen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen und die damit verbundenen Risiken und Unsicherheiten einzuschätzen. Darüber hinaus werden spezifische Angabeziele für leistungsorientierte Pläne formuliert. Diese betreffen unter anderem die Art der Zusagen und die mit ihnen verbundenen Risiken, die erwarteten künftigen Zahlungsströme in Bezug auf die leistungsorientierten Verpflichtungen sowie die wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen, die bei der Ermittlung der leistungsorientierten Verpflichtung verwendet wurden.

Nach Ende der Kommentierungsfrist und unter Berücksichtigung der Kommentierungen wird das IASB entscheiden, ob die neuen Leitlinien künftig bei der Entwicklung und Formulierung von Angabevorschriften in den IFRS-Standards Anwendung finden. Die Kommentierungsfrist endet am 21.10.2021.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

1d | IDW zur Sofortabschreibung digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz | *Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München*

BMF vom 26.02.2021

Laut BMF-Schreiben vom 26.02.2021 ist es steuerlich zulässig, in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, für sog. digitale Wirtschaftsgüter – im BMF-Schreiben näher spezifizierte Computerhardware und für die Dateneingabe und -verarbeitung erforderliche Betriebs- und Anwendersoftware – eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von nur einem Jahr zugrunde zu legen.

Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB)

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat sich mit den Konsequenzen des BMF-Schreibens für die handelsrechtliche Rechnungslegung befasst. Vor dem Hintergrund der Aufhebung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG im Jahr 2009 ist es nach Auffassung des FAB regelmäßig nicht zulässig, auch in der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die Bemessung der planmäßigen Abschreibung der betreffenden begünstigten digitalen Investitionen ohne Weiteres von einer Nutzungsdauer von nur einem Jahr auszugehen. Eine Sofortabschreibung ist indes auch handelsbilanziell zulässig, wenn der betreffende Vermögensgegenstand das Kriterium eines geringwertigen Wirtschaftsguts i.S. des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Eventuelle Wertunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz führen (bei isolierter Betrachtung) zum Ansatz passiver latenter Steuern. Eine handelsrechtlich notwendige Abschreibung über mehr als ein Jahr führt nach Auffassung des IDW nicht dazu, dass die steuerliche Möglichkeit einer Sofortabschreibung ins Leere läuft.

Ihr Kontakt

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

Bleiben Sie jederzeit informiert.

Buchen Sie Ihre Webinare im Internet schnell und kostenfrei!

Wir bieten Ihnen über das Internet regelmäßig zu aktuellen Fachthemen unsere Webinare an.

Informieren Sie sich für alle WTS Veranstaltungen unter https://wts.com/de-de/events oder scannen Sie für Ihre Registrierung den QR-Code.

Alle Informationen zu unseren Events/Webinaren zu Financial Advisory Themen finden Sie unter https://www.fas-ag.de/events

2a | Wesentliche Änderungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Entwurf der neuen EU-Richtlinie | *Autor: WP/StB/CPA Harald v. Heynitz, München*

Key Facts

- Erweiterung des Berichtsumfangs.
- Ausweitung des Kreises berichtspflichtiger Unternehmen.
- Klarheit bei doppelter Materialität geschaffen.

Richtlinienentwurf veröffentlicht

Die EU veröffentlichte am 21.04.2021 den Entwurf einer Richtlinie zu einer weiterentwickelten Nachhaltigkeitsberichterstattung. Im EU-Aktionsplan zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums hatte sich die Kommission die Aufgabe gegeben, die bestehenden Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung so zu erweitern, dass sie zur Erreichung der Ziele des EU Green Deals mit beitragen kann. Denn die bisherige nichtfinanzielle Berichterstattung genügt diesen gestiegenen Anforderungen nicht mehr. Ferner sollen zukünftig die Informationsbedürfnisse sämtlicher Stakeholder berücksichtigt werden und nicht nur die der Investoren und Shareholder.

Kreis berichtspflichtiger Unternehmen

Der Richtlinienentwurf erweitert den Kreis der von der Berichterstattung betroffenen Unternehmen auf alle Kapitalgesellschaften, die groß im Sinne des HGB sind, unabhängig davon, ob sie den Kapitalmarkt nutzen, und definiert den Mindestinhalt der Berichterstattung. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung soll fester und integrierter Bestandteil des Lageberichts werden. Folglich wird ein separater Bericht nicht mehr möglich sein. Dies führt bei großen Kapitalgesellschaften zu einer Prüfungspflicht mit zunächst begrenzter Sicherheit („limited assurance"). Die Kommission plant, eigene Prüfungsstandards für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit („reasonable assurance") zu entwickeln. Zusätzlich ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung in elektronisch lesbarer Form nach dem „European single electronic format" („ESEF") zu erstellen.

Erweiterung des Berichtsumfangs

Inkrafttreten der Regelungen

Der Richtlinienentwurf soll bis Mitte März 2022 verabschiedet und bis Ende 2022 in nationales Recht umgesetzt werden, so dass die Regelungen für am 01.01.2023 beginnende Geschäftsjahre in Kraft treten können. Anfang 2024 wären dann die ersten Lageberichte mit integrierter Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2023 zu publizieren.

Ab 2026 sollen auch kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), die den Kapitalmarkt nutzen, eine Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen. Für diese sollen eigene, weniger anspruchsvolle Berichtsstandards bis Oktober 2023 erarbeitet werden.

Doppelte Materialität

Die Richtlinie stellt klar, wie die doppelte Materialität in der Berichterstattung umgesetzt werden soll. Unternehmen müs-

sen sowohl über die Auswirkungen ihrer Aktivitäten auf Umwelt und Gesellschaft (inside-out view) als auch über die Folgen von Nachhaltigkeitschancen und -risiken auf ihre Entwicklung, Leistungsfähigkeit und Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (outside-in view) berichten. Die Nachhaltigkeitsberichterstattung betrifft vornehmlich in fernerer Zukunft liegende Ziele, weshalb sie eine langfristige Perspektive einnehmen muss.

EFRAG soll Berichtserstattungsstandards erarbeiten

Die Kommission hat mit dem Richtlinienentwurf festgelegt, die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) mit der konkreten Ausgestaltung von Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beauftragen. Dabei soll sie einen transparenten „Due Process" verfolgen. Die eigene Erarbeitung dieser Standards wird mit der notwendigen Kohärenz zu bereits bestehenden EU-Vorschriften, wie z.B. der Offenlegungs-VO und der Taxonomie-VO, begründet. Dennoch soll die EFRAG bei dieser Aufgabe auch mit den unterschiedlichen privaten, internationalen Standardsettern (z.B. GRI, TCFD, SASB) und dem in Planung befindlichen Sustainability Standards Board der IASB Foundation zusammenarbeiten.

Mitte nächsten Jahres dürften die ersten Entwürfe der EFRAG zur Kommentierung veröffentlicht werden und die spannende Frage ist, wie sie den vom Richtlinienentwurf gesetzten Rahmen füllen werden.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

2b | Bundestag beschließt Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG |

Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Bundestagsbeschluss vom 20.05.2021

Der Deutsche Bundestag hat am 20.05.2021 das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG – verabschiedet (vgl. dazu WTS Journal 05/2020 und WTS Journal 01/2021). Das Gesetz wurde am 10.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I S. 1534) und ist im Grundsatz am 01.07.2021 in Kraft getreten. In der Endphase des Gesetzgebungsprozesses wurden noch einige wichtige Neuerungen – insbesondere in Bezug auf die Abschlussprüfung und das Enforcement-Verfahren – in das Gesetz aufgenommen.

Änderungen im Gesetzgebungsverfahren

Im Bereich der Abschlussprüfung wurde in letzter Minute eine Bestimmung zur Verkürzung der internen Rotationsfrist des verantwortlichen Prüfungspartners in Unternehmen von öffentlichem Interesse von sieben auf fünf Jahre aufgenommen.

Das bislang zweistufig aufgebaute Enforcement-Verfahren mit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. auf der ersten und der BaFin auf der zweiten Prüfungsstufe wurde aufgrund des Beschlusses des Finanzausschusses vom 19.05.2021 in ein einstufiges Verfahren überführt, das in der alleinigen Verantwortung der BaFin liegt.

Für einige Regelungen wird etwas mehr Zeit für den Übergang gewährt, so treten die Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses im Aufsichtsrat sowie die Neuerungen bezüglich des Enforcement-Verfahrens erst zum 01.01.2022 in Kraft.

Ihr Kontakt

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

Impressum

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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling, Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Gitta Mannke-Asanatucu, Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-Georg Weber

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

Typografie, Layout
hartmann brand consulting, München

Druck
LOGOPRINT, München

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

Das Kennzeichen „WTS Global" bezieht sich auf WTS Global Vereniging („WTS Global"), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder von WTS Global sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

© Fotos: stocksy (Seite 1, 36), Adobe Stock (Seite 5, 6, 15, 20, 35, 46, 51, 62, 65), Westend61 (Seite 9, 17, 67), iStock (Seite 29, 33, 57, 60, 74, 77), Michael/unsplash (Seite 39), Joel Filipe/unsplash (Seite 42).

wts

Wie günstig: Wir regeln Ihre Grundsteuer

Ob bei kleinen oder großen Immobilienbeständen: Die Grundsteuerreform wird Zeit und Geld kosten. Mit unseren digitalen Grundsteuer-Services **lagern Sie den kompletten Compliance-Prozess aus** – und schlagen im Business Case sowohl eine eigene Abwicklung als auch den Erwerb und Betrieb einer reinen IT-Lösung. WTS. simply digital.

wts.com/de/simplydigital