wts journal

03/22 Mandanteninformation wts.com/de

TAX

Referentenentwurf eines Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandsflächen im Falle eines indirekten Vertriebs

Zusammenfassende Meldung und Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung

BFH bestätigt im Grundsatz seine Rechtsprechung zu konzerninternen Finanztransaktionen

LEGAL

Grünstrom – Wozu sind Unternehmen verpflichtet?

ADVISORY

Der Bereich Healthcare – Eine M&A-Perspektive

Aktuelle europäische und globale Standardentwürfe für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

DIGITAL

Tax CMS 2.0 – Stufenweiser Ansatz zum digitalen und automatisierten Tax CMS

SPECIAL

Erfolgreiche Veränderungsvorhaben in Tax und Accounting durch professionelles Lean & Change Management



	TAX		
Seite 6	Steuerpolitik a Referentenentwurf eines Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Moderni-	b Entstehung der Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen	Seite 26
	sierung des Steuerverfahrensrechts	c Finanzverwaltung plant Anpassungen für die Vorsteueraufteilung bei gemischt	27
10	b Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzie- rungsgesetz	genutzten Grundstücken	0.0
11	c Viertes Corona-Steuerhilfegesetz	d BFH hegt Zweifel am Aufteilungs- gebot für Beherbergungsumsätze	28
12	d Steuerentlastungsgesetz 2022	e Bezug von Telekommunikationsdienstleistungen durch Vermieter und Woh-	29
13	e Zweites Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO	nungseigen tümergemeinschaften	
13	f Energiesteuersenkungsgesetz 1 Ertragsteuern	3 Grunderwerbsteuer a Gleich lautende Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG	29
14	a Ertragsteuerliche Behandlung von Kryptovermögenswerten	b Rückgängigmachung eines Erwerbs- vorgangs – Bevollmächtigung des	31
15	b Tilgung von Gesellschafterdarlehen aus zuvor vom Gesellschafter eingeleg- ten Beträgen anstelle eines Forderungs-	Notars zur Bewilligung der Löschung einer Auflassungsvormerkung	
	verzichts als möglicher Gestaltungs- missbrauch	c Einzelunternehmer als herrschendes Unternehmen i.S.d. § 6a GrEStG – Keine Vorbehaltensfrist bei Ausgliederung zur	32
17	c Keine gewerbesteuerliche Hinzu- rechnung von Aufwendungen für Messe- standsflächen im Falle eines indirekten	Neugründung 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
19	Vertriebs d Gleich lautende Ländererlasse zu den	a Steuerliche Behandlung von anglo- amerikanischen Trusts	34
17	neuen Unschädlichkeitsgrenzen bei sog. erweiterter Grundstückskürzung	b Schenkungsteuer bei Amortisation von GmbH-Geschäftsanteilen	35
20	e Definition nachträglicher Anschaf- fungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG – Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsre-	c Freibeträge bei Zusammentreffen mehrerer Nacherbschaften	37
22	gress- und vergleichbare Forderungen f Steuerneutrale Abwicklung mit Sta-	d Entstehung der Erbschaftsteuer beim Erwerb von Todes wegen nach italieni- schem Erbrecht	38
	tusübergang von US-amerikanischen Spin-Offs im Privatvermögen	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung	70
23	g Hinzurechnung der auf den Mieter umgelegten Grundsteuer	a Steuerliche Maßnahmen zur Unter- stützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten	39
24	h Maßgebendes Finanzierungsendalter bei Bewertung von Pensionsrückstellun- gen nach § 6a EStG und Jubiläumsrück- stellungen	b Wann kann für eine Betriebsveranstaltung die Pauschalierung mit 25 % beansprucht werden?	40
25	2 Umsatzsteuer a Zusammenfassende Meldung und	c Betriebsprüfungen durch die Deutsche Rentenversicherung – Elektronische Betriebsprüfung ab 01.01.2023	41

verpflichtend

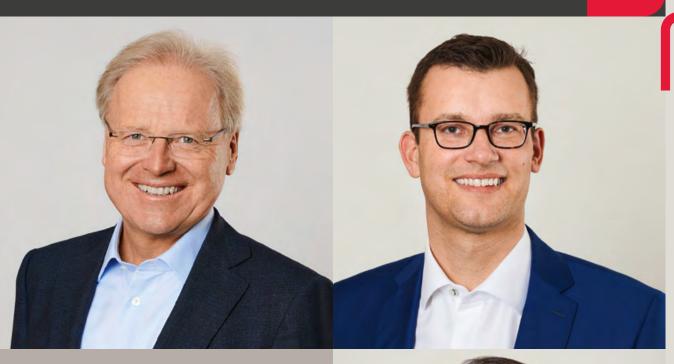
lichen Lieferung

Steuerfreiheit der innergemeinschaft-

		LEGAL	
Seite 42	d Nachträgliche Pauschalbesteuerung führt zu Beitragsfreiheit in der Sozialver- sicherung	Energierecht Grünstrom – Wozu sind Unternehmen verpflichtet?	Seite
43	e Reform des sozialversicherungsrechtlichen Statusfeststellungsverfahrens	ADVISORY	
44	f Arbeitgeberzuschüsse zum 9-Euro- Ticket	1 Financial Advisory a Der Bereich Health Care – Eine M&A Perspektive	63
45	g Insolvenzgeldumlage – Zahlungsver- pflichtung von Arbeitgebern ohne Sitz im Inland	b Besondere Herausforderungen für die Unternehmensbewertung in Krisen- zeiten	66
45	6 Internationales a Algerien: Finanzgesetz 2022	c IDW ES 9 n.F.: Bescheinigung nach § 270d InsO und Beurteilung der Anforderungen nach § 270a InsO	67
46	b Deutschland: BFH bestätigt im Grund- satz seine Rechtsprechung zu konzern- internen Finanztransaktionen	d FAB des IDW zur Sofortabschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz	68
48	c Deutschland: Ausschluss oder Beschrän- kung des nationalen Besteuerungsrechts ist kein ungeschriebenes Tatbestands- merkmal des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG	2 Risk & Compliance a Aktuelle europäische und globale Standardentwürfe für die Nachhaltig- keitsberichterstattung	69
49	d Deutschland: Praxishinweise zum vereinfachten Verfahren für die sog. Registerfälle	b Empfehlungen für neue technische Bewertungskriterien zu weiteren Umweltzielen veröffentlicht	70
50	e Deutschland: Mögliche Neubewertung der Besteuerung von sog. Registerfällen	DIGITAL Tax Compliance Management System	
51	f EU: Vorschlag der EU-Kommission zur Einführung einer fiktiven Eigenkapital- verzinsung	Tax CMS 2.0 – Stufenweiser Ansatz zum digitalen und automatisierten Tax CMS	72
53	g EU/OECD: Definition und Lokalisierung von Betriebsstätten nach dem OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2)		
55	h EU/OECD: Entscheidung über die einheitliche Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) innerhalb der EU wieder vertagt		
56	i Deutschland: Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen und Rückzahlung von Nennkapital durch Drittstaaten-Kapitalgesellschaften		
58	j Österreich: Besteuerung eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers einer deutschen GmbH		

k Österreich: Abgabenänderungsgesetz

Innovating advisory for the greater good



↑ Fritz EstererCEO derWTS-Gruppe

Jürgen Scholz ⊅ Vorstand der WTS-Gruppe



Veronika Baier → Head of Business Development & Marketing

Liebe Leserinnen, Liebe Leser,

WTS hat sich auf den Weg zu einer umfassenden Markentransformation begeben. Im Zuge der strategischen Neuausrichtung haben wir unsere Positionierung weiterentwickelt. Ziel ist es, unsere Identität zu schärfen und unserem Erscheinungsbild einen neuen Anstrich zu verpassen. Einen Teil des Ergebnisses sehen Sie in diesem Moment vor sich, denn auch unser WTS Journal erstrahlt in einem neuen Look & Feel. Mit unserem frischen Unternehmensauftritt, gepaart mit unserer Dachmarkenstrategie, wollen wir die geballte Power unserer Beratungsleistungen erlebbarer machen und durch eine wertige Visualisierung unterstreichen. Wir wollen noch klarer zeigen, wer wir sind und wofür wir stehen. Nämlich eine Beratungsgesellschaft, ...

- ... die mit der Dachmarke WTS und ihren drei Geschäftsbereichen TAX, DIGITAL und ADVISORY ein umfangreiches Beratungspaket für Steuerund Finanzfunktionen bereitstellt.
- ... die auf Abschlussprüfung bewusst verzichtet, um völlig konfliktfrei beraten zu können und damit für ihre Mandanten eine langfristige und zukunftsorientierte Partnerschaft gewährleistet.
- ... mit einer werteorientierten Unternehmensführung als Basis für ihr tagtägliches Handeln. Für ihre Mandanten, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, für die Gesellschaft.

Einhergehend mit unserem neuen Erscheinungsbild haben wir unser Markenversprechen mit einem Claim auf den Punkt gebracht: "Empowering excellence". Mit ihm transportieren wir die Botschaft unserer Vision nach außen. Voller Verantwortung und Leidenschaft liefern wir ausgezeichnete Leistungen und ermöglichen dabei Großartiges für unsere Mandanten. Wir stiften echten Wert.

Dabei unterstützen Sie und uns seit dem 01. Juli auch insgesamt 22 neue Partnerinnen und Partner, darunter auch fünf bekannte Neuzugänge aus den Beratungsfeldern Corporate Tax, Verrechnungspreise, Umsatzsteuer und Financial Advisory. Für Sie bedeutet das: Mehr Ressourcen und zusätzliches Expertenwissen, das wir Ihnen für Ihre individuellen Themen zur Verfügung stellen können.

Mit dieser Aufstellung und unseren Kompetenzen wollen wir in diesen sehr volatilen Zeiten Stabilität und Orientierung geben. Dabei setzen wir auf ein gesundes Selbstvertrauen und den Mut, nach vorne zu schreiten. Das ist es, was es braucht, um den aktuellen Wandel zu meistern. Ob bei der Einführung einer neuen Weltsteuerordnung (Pillar Two), der ESG-Transformation oder der Digitalisierung Ihrer Finanzprozesse, wir freuen uns darauf, Sie als kompetenter und verlässlicher Partner auch in Zukunft zu begleiten.

In diesem Sinne, bleiben Sie uns gewogen und viel Freude mit unserem WTS Journal im neuen Layout.

Herzlichst

Fritz Erkeer

Fritz Esterer

Jürgen Scholz

Veronika Baier

A Referentenentwurf eines Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

Key Facts

- → BMF veröffentlicht Referentenentwurf zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.
- Der Schwerpunkt in verfahrensrechtlicher Sicht liegt auf Änderungen zur Modernisierung der Außenprüfung, die insbesondere auch aus Verrechnungspreissicht von Bedeutung sind.
- Im Vordergrund stehe laut Gesetzesbegründung die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen.
- Außenprüfer und Steuerpflichtige würden gleichermaßen in die Pflicht genommen.
- Die Verbände haben nun Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 29.07.2022.

Referentenentwurf vom 12.07.2022

Schwerpunkte des Gesetzentwurfs Am 12.07.2022 hat das BMF den Referenteentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der als "DAC 7"-Richtlinie bezeichneten Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (Amtshilferichtlinie) und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts veröffentlicht. Der Schwerpunkt in verfahrensrechtlicher Sicht liegt auf Änderungen zur Modernisierung der Außenprüfung, die insbesondere auch aus Verrechnungspreissicht von Bedeutung sind. Bei den Änderungen der Vorschriften zur Betriebsprüfung wurde auf den vor etwa drei Jahren angekündigten "großen Wurf" verzichtet. Statt von einer Revolution kann hier wohl eher nur von einer evolutiven Modernisierung gesprochen werden. Darüber hinaus erscheinen aus Sicht der Steuerpflichtigen die mit den Änderungen verbundenen Verschärfungen bzw. Nachteile einerseits, und die daraus resultierenden Vorteile andererseits nicht in einem ausgewogenen Verhältnis zu stehen.

Umsetzung der "DAC 7"-Richtlinie

Ziel dieses Gesetzentwurfs ist zum einen die Umsetzung der "DAC 7"-Richtlinie. Mit der sechsten Änderung der Amtshilferichtlinie wurden die rechtlichen Grundlagen, die der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit der Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern zugrunde liegen, weiterentwickelt. Die Anpassungen verfolgen den Zweck, die Kooperation der Behörden zu intensiveren und ihre Effizienz zu steigern.

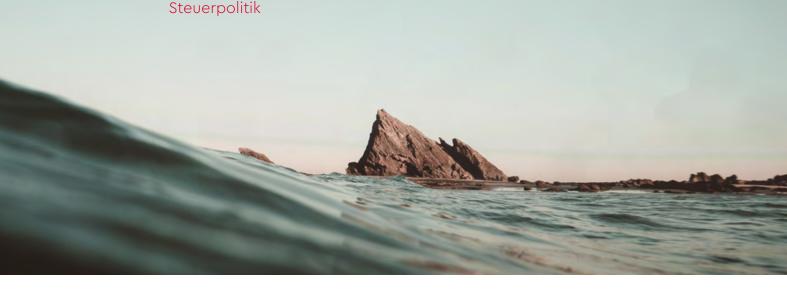
Insoweit, als die Richtlinie das Ziel verfolgt, steuerliche Transparenz in der digitalen Plattformökonomie zu schaffen, wird mit dem Gesetzentwurf eine Verpflichtung für Betreiber digitaler Plattformen geschaffen, an das BZSt in systematischer Weise jährlich spezifische Informationen zu melden, die eine Identifizierung der auf den Plattformen aktiven Anbieter und die steuerliche Bewertung der von diesen durchgeführten Transaktionen ermöglichen. Um sicherzustellen, dass die zu meldenden Informationen verfügbar und von hinreichender Qualität sind, werden die Plattformbetreiber verpflichtet, sie unter Beachtung bestimmter Sorgfaltspflichten bei den Anbietern zu erheben. Zu den meldepflichtigen Anbietern zählen Personen und Unternehmen, die im Inland ansässig beziehungsweise steuerpflichtig sind, wie auch solche, die in anderen Mitgliedstaaten der Besteuerung unterliegen. Damit die anderen Mitgliedstaaten die für sie relevanten Informationen erhalten, sieht der Gesetzentwurf einen automatischen Informationsaustausch vor, den das BZSt mit den zuständigen Behörden des Auslands auf Grundlage der Amtshilferichtlinie durchführen soll. Der automatische Informationsaustausch stellt auch sicher, dass das BZSt im Gegenzug Informationen zu Anbietern erhält, die im Inland steuerpflichtig sind und von Plattformbetreibern an ausländische Steuerbehörden gemeldet worden sind. Damit die zuständigen Finanzbehörden der Länder das Besteuerungsverfahren durchführen können, regelt der Gesetzentwurf, dass das BZSt die aus dem In- und Ausland gemeldeten Angaben zu inländischen Anbietern an die Finanzbehörden weiterleitet.

Der Gesetzentwurf beinhaltet daneben Regelungen zur Verbesserung des automatischen Informationsaustauschs zu bestimmten Kategorien von EinkünfVerbesserung des automatischen Informationsaustauschs

Transparenz in der digitalen Plattform-

ökonomie





ten und Vermögen und zu steuerlichen Vorbescheiden (Art. 2 Nr. 6 Buchst. a und b des Entwurfs); zur Präzisierung der Voraussetzungen, unter denen sich die Mitgliedstaaten einander Amtshilfe leisten (Art. 2 Nr. 5 und 7 des Entwurfs); zur Beschleunigung von Verfahren der Amtshilfe (Art. 2 Nr. 4 und 8 des Entwurfs); zur effizienteren Nutzung ausgetauschter Informationen (Art. 2 Nr. 9 des Entwurfs) und zur Stärkung des Schutzes der von dem Informationsaustausch betroffenen Personen und ihrer Daten (Art. 2 Nr. 10 des Entwurfs).

Modernisierung des Steuerverfahrensrechts einschließlich der Außenprüfung

Zum anderen sollen mit dem Gesetzentwurf die steuerverfahrensrechtlichen Bestimmungen, insbesondere im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden. Obwohl mit der Einführung von § 4a BpO bereits im Jahr 2011 erste Schritte zur Verfahrensbeschleunigung erfolgten, sei hierdurch noch keine wesentliche und bundeseinheitliche Beschleunigung erreicht worden.

Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen Vor diesem Hintergrund sollen die verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen der Außenprüfung reformiert werden. Letztlich sollen Außenprüfungen künftig früher begonnen und abgeschlossen werden. Im Vordergrund stehe dabei die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen. Außenprüfer und Steuerpflichtige werden gleichermaßen in die Pflicht genommen. Während für die Steuerpflichtigen insbesondere erweiterte Mitwirkungspflichten vorgesehen sind, sollen die Außenprüfer beispielsweise Prüfungsschwerpunkte benennen (§ 197 Abs. 4 AO-E) sowie Zwischengespräche (§ 199 Abs. 2 Satz 2 AO-E) führen. Die Nennung von Prüfungsschwerpunkten stellt dabei allerdings

keine Einschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Sachverhalte im Sinne des § 194 AO dar. Auch können im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO festgelegt werden, bei deren Einhaltung das neu eingeführte qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E (siehe dazu unten) unterbleibt (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E). Durch die neuen Mitwirkungspflichten soll gewährleistet werden, dass dem verfassungsrechtlichen Verifikationsgebot weiter Rechnung getragen werden kann.

Daraus ergeben sich einige (zum Teil verschärfende) Aspekte, die insbesondere auch aus Verrechnungspreissicht von Bedeutung sind:

Eine relevante Reformbestrebung widmet sich den Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation. § 90 AO-E soll in Abs. 3 verschärft werden und durch die Ergänzung der Absätze 4 und 5 eine neue Struktur erhalten und übersichtlicher werden.

Aktuell soll die Finanzbehörde gem. § 90 Abs. 3 Satz 5 AO die Vorlage von Aufzeichnungen im Regelfall nur für die Durchführung der Außenprüfung verlangen. In begründeten Einzelfällen ist dies derzeit auch außerhalb von Außenprüfungen möglich. Nach § 90 Abs. 4 AO-E soll die Finanzbehörde nunmehr jederzeit eine Vorlage der Aufzeichnungen nach Abs. 3, und damit sowohl von Local File als auch Master File, verlangen können. Im Fall einer Außenprüfung sollen Aufzeichnungen zukünftig ohne eine gesonderte Anforderung innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorgelegt werden, wobei die Vorlagefrist in begründeten

Zum Teil auch verschärfende Änderungen

Verrechnungspreisdokumentation Einzelfällen verlängert werden kann. Das ist insofern eine Verschärfung des Regelwerks, als eine solche Vorlage aktuell erst nach Anforderung geboten ist. Ferner gilt für Aufzeichnungen über gewöhnliche Geschäftsvorfälle derzeit eine Vorlagefrist von 60 Tagen sowie über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle eine Vorlagefrist von 30 Tagen.

Aktuell soll die Anforderung von Aufzeichnungen gem. § 2 Abs. 6 GAufzV die Geschäftsbereiche und die Geschäftsbeziehungen bezeichnen. In der Anforderung sollen auch die Art und der Umfang der angeforderten Aufzeichnungen inhaltlich hinreichend bestimmt werden. Es soll also nicht "die Verrechnungspreisdokumentation" angefordert werden, sondern nur die für die konkrete Außenprüfung relevanten Aufzeichnungen. Da sich § 90 Abs. 4 AO-E auf Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO-E bezieht, wäre es gemäß Wortlaut des Referentenentwurfs nötig, im Fall einer Außenprüfung ohne gesondertes Verlangen vollumfänglich sowohl Local File als auch Master File vorzulegen. Laut Gesetzesbegründung sollen die Reformen der Beschleunigung der Außenprüfung dienen. So spreche für die Verkürzung der Vorlagefrist, dass die Steuerpflichtigen diese nun sicher im Rahmen jeder Außenprüfung vorlegen müssen, weshalb davon auszugehen sei, dass sie regelmäßig bereits laufend entsprechende Dokumentationen vorbereiten und entsprechend auch weniger Zeit zur Fertigstellung der Aufzeichnungen benötigen.

Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO In § 162 Abs. 4 AO-E wird gemäß Gesetzesbegründung eine Differenzierung hinsichtlich des Zeitpunkts eingeführt, in welchem Zuschläge festzusetzen sind: Werden keine Aufzeichnungen vorgelegt oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen unverwertbar, ist der Zuschlag regelmäßig nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen. Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen ist der Zuschlag hingegen bereits nach der Fristüberschreitung festzusetzen. Zudem soll er neuerdings auch für volle Wochen und Monate in Teilbeträgen festgesetzt werden können.

Ablaufhemmung

Auch durch die Neufassung von § 171 Abs. 4 AO-E soll die Durchführung und der Abschluss von Außenprüfungen wesentlich beschleunigt werden. Eine neue zeitliche Grenze von grundsätzlich fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, wird für die Ablaufhemmung geregelt.

Nach § 180 Abs. 1a AO-E besteht die Möglichkeit von Teilabschlussbescheiden für abgrenzbare und abschließend geprüfte Besteuerungsgrundlagen bereits während der Außenprüfung. Diese Teilabschlussbescheide ergehen auf Antrag des Steuerpflichtigen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird. Laut § 181 Abs. 1 AO-E ist in diesen Fällen keine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben. Vor Erlass eines Teilabschlussbescheids ergeht ein schriftlicher oder elektronischer Teilprüfungsbericht (§ 202 Abs. 3 AO-E). Bereits nach Erlass eines Teilabschlussbescheids kann eine verbindliche Zusage für die künftige Behandlung des geprüften Sachverhalts erteilt werden (§ 204 Abs. 3 AO-E).

Neu eingeführt werden soll in § 200a AO-E

ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen.
Es handelt sich dabei um einen vollstreckbaren Verwaltungsakt mit besonderen
Rechtsfolgen für den Fall der Nichterfüllung. Im Rahmen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens soll der Steuerpflichtige zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO, der Mitwirkungspflicht im Rahmen von Außenprüfungen, aufgefordert werden, ohne dass dies einer Begründung bedarf. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ist

Kommt der Steuerpflichtige diesem qualifizierten Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig fristgemäß nach, ist gemäß § 200a Abs. 2 AO-E grundsätzlich ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen. Dieses soll für jeden vollen Tag der Mitwirkungsverzögerung € 100 betragen, insgesamt jedoch für höchstens 100 Kalendertage. Wurde wegen einer Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerung seld festgesetzt, ist eine Verlängerung der in § 174 Abs. 4 Satz 2 AO-E geregelten Ablaufhemmung vorgesehen.

grundsätzlich innerhalb einer Frist von ei-

nem Monat nach Bekanntgabe zu erfüllen

(§ 200a Abs. 1 AO-E).

Nach Ermessen der Finanzbehörde kann gemäß § 200a Abs. 2 AO-E ein Zuschlag Teilabschlussbescheide

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, welcher höchstens € 10.000 für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung beträgt und für höchstens 100 Kalendertage festzusetzen ist, sofern ein Wiederholungsfall vorliegt und zu befürchten ist, dass das Mitwirkungsverlangen ohne Zuschlag nicht erfüllt wird. Gleiches gilt, wenn ohne Wiederholungsfall zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne Zuschlag seiner Mitwirkungsverpflichtung nicht nachkommt. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens € 12 Mio. betragen haben oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens € 120 Mio. betragen haben.

§ 200 AO tritt im Rahmen der Außenprüfung neben § 90 AO und ergänzt und erweitert die bereits bestehenden Mitwirkungspflichten für die Außenprüfung. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, bestimmt sich die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde nach § 162 AO und die Erhebung von Zuschlägen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO. Verletzt der Steuerpflichtige weitere Pflichten nach § 200 AO und liegt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E vor, bestimmt sich die Schätzungsbefugnis ebenfalls nach § 162 AO. Neu sind hingegen die Erhebung des Mitwirkungsverzögerungsgelds und des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a AO.

Mitwirkungspflichten in § 153 AO Zur Beschleunigung der Außenprüfung sollen darüber hinaus die Mitwirkungspflichten in § 153 AO dahingehend erweitert werden, dass Steuerpflichtige Korrekturen mit Auswirkungen auf andere Besteuerungsgrundlagen, die sich aus bestandskräftigen Bescheiden in Folge einer Außenprüfung ergeben, selbst vorzunehmen haben (§ 153 Abs. 4 AO-E).

Kommunikation in Bild und Ton sowie fernmündliche Schlussbesprechungen Darüber hinaus soll die Möglichkeit geschaffen werden, Verhandlungen und Besprechungen auch durch Übertragung in Bild und Ton durchzuführen (§ 87a Abs. 1a AO-E). Eine Schlussbesprechung soll mit Zustimmung des Steuerpflichtigen auch fernmündlich durchgeführt werden können (§ 201 Abs. 1 Satz 3 AO-E).

Gemäß § 37 EGAO-E sollen die dargestellten verfahrensrechtlichen Änderungen im Wesentlichen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, welche nach dem 31.12.2024 beginnen, bzw. die Änderungen an § 171 Abs. 4 AO-E erstmals für Steuern und Steuervergütungen gelten, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Der Finanzverwaltung soll damit eine Umstellung der Außenprüfung hin zu einer zeitnäheren Prüfung ermöglicht werden. Im Ergebnis wird es daher noch ein paar Jahre dauern, bis die neuen Regelungen in Betriebsprüfungen zur Anwendung kommen. Einzelne Änderungen, wie die Regelungen zur Festlegung von Prüfungsschwerpunkten (§ 197 Abs. 3 und 4 AO-E) oder auch die Änderungen in § 162 AO-E, sollen bereits mit dem geplanten Inkrafttreten des Gesetzes am 01.01.2023 Anwendung finden. Dies gilt auch für die allgemeinen Erweiterungen in Bezug auf die Übertragung in Bild und Ton sowie die fernmündliche Schlussbesprechung (§§ 87a Abs. 1a und 201 Abs. 1 Satz 3 AO-E).

Darüber hinaus enthält der Gesetzentwurf auch Änderungen mit Bezug zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. So sollen insbesondere die Möglichkeiten zur Verlagerung der Buchführung ins Ausland erweitert werden (§ 146 Abs. 2a und 2b AO-E). Außerdem strebt die Finanzverwaltung die Einführung von Datenstandards an, um diese standardisierten Datensätze schneller in die Prüfsoftware der Finanzverwaltung einlesen zu können. Es handelt sich dabei um den erneuten Versuch des Gesetzgebers (nach dem Jahressteuergesetz 2020), mit § 147b AO-E den Weg für ein "deutsches SAF-T" freizumachen und damit den Datenzugriff im Rahmen der Außenprüfung (weiter) zu standardisieren. Verschärfungen sind bei der Richtigkeitsvermutung der Buchführung vorgesehen, wenn die Aufzeichnungen entgegen den Vorgaben der Finanzverwaltung (u.a. zu § 147b AO-E) nicht über eine digitale Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden (§ 158 Abs. 2 Satz 2 AO-E). Auch insoweit gilt die allgemeine Regelung zur geplanten Anwendung ab dem 01.01.2023.

Die Verbände haben nun Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 29.07.2022.

Besondere zeitliche Anwendungsregeln

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten



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



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

b | Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- BMF und BMJ stellen Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz vor.
- Steuerlich soll zum einen die Attraktivität der Aktien- und Vermögensanlage erhöht werden.
- Zum anderen sollen die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung verbessert werden.
- → Einzelheiten und technische Aspekte noch in Diskussion.
- Das Gesetz soll nach den Vorstellungen von BMF und BMJ in der ersten Hälfte der Legislaturperiode in Kraft treten.

Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz vom 29.06.2022 Am 29.06.2022 haben der Bundesfinanzminister und der Bundesjustizminister die Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz mit Regelungen im Gesellschaftsrecht, Kapitalmarktrecht und Steuerrecht vorgestellt. Deutschland stehe vor der gewaltigen Aufgabe, den digitalen Wandel und die Transformation hin zu einer klimaneutralen Wirtschaft zu gestalten. Dies könne nur gelingen, wenn neben den umfangreichen öffentlichen Mitteln, die der Staat bereitstellt, auch ausreichend privates Kapital mobilisiert werden könne. Ziel sei es daher, den Kapitalmarkt noch leistungsfähiger aufzustellen und den deutschen Finanzstandort attraktiver zu

gestalten. Durch verschiedene steuerrechtliche, kapitalmarkt- und gesellschaftsrechtliche Maßnahmen soll die Finanzierung von Zukunftsinvestitionen verbessert werden und der Kapitalmarktzugang für Unternehmen, insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen und KMUs, erleichtert werden.

Die steuerlichen Vorschläge haben zwei Zielrichtungen. Zum einen soll die Aktien- und Vermögensanlage attraktiver werden, insbesondere durch die Förderung von Aktiensparen. Hierzu sind folgende Maßnahmen angedacht:

→ Einführung eines Freibetrags für im Privatvermögen erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und von Aktienfondsanteilen.

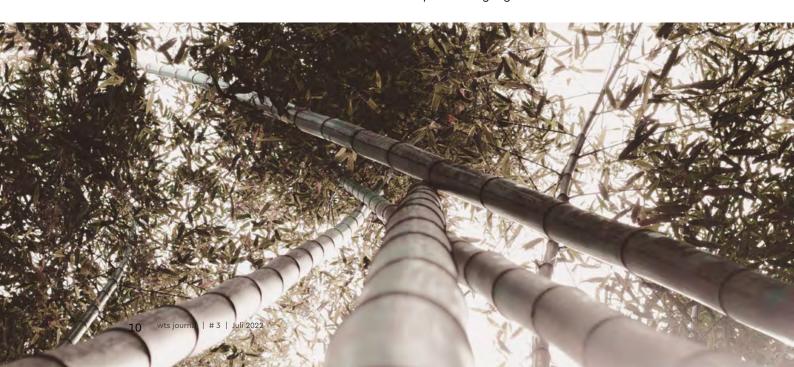
 Abschaffung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Aktienveräußerungsverluste.

- Wesentliche Vereinfachung im Abgeltungsverfahren durch gleichzeitige Aufhebung des gesonderten Verlustverrechnungskreises für Verluste aus Termingeschäften und aus Forderungsausfällen im Privatvermögen.
- → Ausweitung der Umsatzsteuerbefreiung für Wagniskapitalfonds im Rahmen des unionsrechtlich Zulässigen.

Zum anderen legt das Eckpunktepapier den zweiten steuerlichen Schwerpunkt auf eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung und eine stärkere Steuerliche Inhalte

Erhöhung der Attraktivität der Aktien- und Vermögensanlage

Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung





Teilhabe der Arbeitnehmer am Erfolg des Unternehmens. Hierzu sind folgende Maßnahmen angedacht:

- → Erhöhung des Freibetrags für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen in § 3 Nr. 39 EStG von € 1.440 auf € 5.000 und Einführung von Begleitregelungen zur Gewährleistung der zweckgerechten Wirkung dieser Vorschriften.
- → Ausweitung der Vorschriften zur aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern in § 19a EStG. Dadurch soll insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als Vergütungsbestandteil für die Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver werden.
- Erhöhung der Arbeitnehmer-Sparzulage bei der Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen und Erweiterung

des Kreises der Zulageberechtigten. Dadurch sollen für alle Arbeitnehmer attraktive Bedingungen für einen Vermögensaufbau geschaffen und auch Arbeitnehmergruppen erreicht werden, deren Arbeitgeber üblicherweise keine Mitarbeiterkapitalbeteiligungen anbieten.

BMF und BMJ betonten allerdings auch, dass sich das Maßnahmenpaket noch in der politischen Diskussion befindet und ein konkreter Gesetzentwurf zu den Einzelheiten und technischen Aspekten der verschiedenen Maßnahmen noch nicht vorliegt.

Das Gesetz soll nach den Vorstellungen von BMF und BMJ in der ersten Hälfte der Legislaturperiode (d. h. bis Herbst 2023) in Kraft treten, damit die Maßnahmen sowohl der Wirtschaft, den Mitarbeitern als auch den Sparerinnen und Sparern zügig zu Gute kommen können.

Einzelheiten und technische Aspekte noch in Diskussion



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

c | Viertes Corona-Steuerhilfegesetz | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- → Das Gesetz ist am 22.06.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden.
- Der Bundestag hatte nur wenige Änderungen am Gesetzentwurf vorgenommen.
- → Insbesondere wird die bilanzsteuerliche Abzinsung von Verbindlichkeiten erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden, abgeschafft. Auf Antrag kann § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a Buchstabe e EStG n.F. aber auch schon für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden.

Viertes Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2022 Nach der finalen Zustimmung des Bundesrats am 10.06.2022 ist das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz am 22.06.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden.

Wesentliche Inhalte des Regierungsentwurfs Das Bundeskabinett hatte am 16.02.2022 den Regierungsentwurf für ein Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) mit folgenden Regelungen vorgelegt (vgl. WTS Journal 02/2022):

- → Die erweiterte Verlustverrechnung wird bis Ende 2023 verlängert: Für 2022 und 2023 ist eine Anhebung der Höchstbeträge beim Verlustrücktrag auf € 10 Mio. bzw. auf € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung vorgesehen.
- → Der Verlustrücktrag wird darüber hinaus ab 2022 dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet und erfolgt in die unmittelbar vorangegangenen beiden Jahre. Gleichzeitig entfällt dabei allerdings das Wahlrecht in Bezug auf den Verlustrücktrag der Höhe nach. Lediglich über das "ob" des Rücktrags kann entschieden werden.
- → Die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz eingeführten degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird um ein Jahr verlängert für Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2022 angeschafft oder hergestellt werden.
- → Die steuerlichen Investitionsfristen für Reinvestitionen nach § 6b EStG werden um ein weiteres Jahr verlängert.
- → Die Investitionsfristen für steuerliche Investitionsabzugsbeträge nach § 7g

Steuerpolitik

- EStG, die in 2022 auslaufen, werden um ein weiteres Jahr verlängert.
- Die steuerliche F\u00f6rderung der steuerfreien Zusch\u00fcsse zum Kurzarbeitergeld wird um sechs Monate bis Ende Juni 2022 verl\u00e4ngert.
- → Vom Arbeitgeber aufgrund bundesoder landesrechtlicher Regelungen an in bestimmten Einrichtungen – insbesondere Krankenhäusern – tätige Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise sollten laut Regierungsentwurf gem. § 3 Nr. 11b EStG-E bis zu einem Betrag von € 3.000 steuerfrei gestellt werden (siehe unten zur Änderung laut Bundestagsbeschluss).
- → Die bestehende Regelung zur Homeoffice-Pauschale wird um ein Jahr bis zum 31.12.2022 verlängert.
- → Die Frist zur Abgabe von Steuererklärungen 2020 in beratenen Fällen sollte um weitere drei Monate verlängert werden. Hieran anknüpfend sollten laut Regierungsentwurf nicht beschränkt auf Beratungsfälle auch die Erklärungsfristen für 2021 und 2022 verlängert werden, jedoch in geringerem Umfang. Korrespondierend sollen weitere Fristen und auch die zinsfreie Karenzzeit für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verlängert werden (siehe aber unten zur Änderung laut Bundestagsbeschluss).

Vom Bundestag beschlossene Änderungen Am 19.05.2022 hatte der Bundestag das Gesetz in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses beschlossen. Folgende Änderungen am Gesetzentwurf wurden vorgenommen:

→ Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 11b EStG-E dahin-

- gehend, dass der Personenkreis der Anspruchsberechtigten ausgedehnt wird auf Arbeitnehmer in Einrichtungen im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3, 4, 8 und 12 des Infektionsschutzgesetzes. Zusätzlich werden zudem freiwillige Leistungen der Arbeitgeber einschließlich Leistungen aufgrund von Tarifverträgen über Corona-Sonderzahlungen begünstigt. Der steuerfreie Höchstbetrag wird von € 3.000 auf € 4.500 erhöht.
- → Abschaffung der bilanzsteuerlichen Abzinsung von Verbindlichkeiten erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden. Auf Antrag kann § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a Buchstabe e EStG n.F. aber auch schon für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden.
- → Über den Gesetzentwurf und den Vorschlag des Bundesrats hinausgehende Verlängerung der Erklärungsfristen in beratenen Fällen für 2020 bis 2024, in nicht beratenen Fällen für 2021 bis 2023 sowie Verlängerung weiterer mit den Fristverlängerungen zusammenhängender Termine und Fristen (insb. zinsfreie Karenzzeit) für 2020 bis 2024. Sämtliche Fristen werden nun erst ab dem Besteuerungszeitraum 2022 wieder langsam zurückgefahren. Die konkreten Daten für die Abgabe der Steuererklärung lassen sich für beratene Steuerpflichtige wie folgt zusammenfassen:
 - Steuererklärung 2020: 31.08.2022
 - Steuererklärung 2021: 31.08.2023
 - Steuererklärung 2022: 31.07.2024
 - Steuererklärung 2023: 31.05.2025
 - Steuererklärung 2024: 30.04.2026
- Änderung des Kapitalanlagegesetzbuchs zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2261 – Informationsblätter für Kleinanleger.



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

Kurznews

d | Steuerentlastungsgesetz 2022 | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Steuerentlastungsgesetz 2022 vom 23.05.2022 Das Steuerentlastungsgesetz 2022 wurde am 27.05.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Am 12.05.2022 hatte der Bundestag das Gesetz in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses (vgl. WTS Journal 02/2022) beschlossen. Am 20.05.2022 hatte dann auch der Bundesrat seine finale Zustimmung erteilt.



Kurznews

e | Zweites Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund

Mit am 18.08.2021 veröffentlichtem Beschluss vom 08.07.2021 (AZ: 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hatte der Erste Senat des BVerfG entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen in § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird. Im Ergebnis dürfe das bisherige Recht aber für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter angewendet werden (sog. Fortgeltungsanordnung).

Gesetzgeber in der Pflicht

Für Verzinsungszeiträume ab 2019 sind die verfassungswidrigen Vorschriften hingegen unanwendbar. Dies betrifft damit auch die Verzinsung von Steuern für weit zurückliegende Veranlagungszeiträume. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen. Insoweit hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch

nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

Vor diesem Hintergrund hatte das Bundeskabinett am 30.03.2022 den Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen (vgl. ausführlich WTS Journal 02/2022). Beschränkt auf die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuerestattungen soll der Zinssatz danach auf 1,8 % p.a. gesenkt werden.

Der Bundestag hat den Regierungsentwurf nun am 23.06.2022 im Wesentlichen unverändert beschlossen. Vor dem Hintergrund der angekündigten Zinserhöhung seitens der EZB wurde lediglich die Evaluationsregelung (§ 238 Abs. 1c AO-neu) angepasst. Die Evaluierung soll nun wenigstens alle zwei (statt alle drei) Jahre und erstmalig spätestens zum 01.01.2024 (statt bisher spätestens zum 01.01.2026) erfolgen.

Seine finale Zustimmung hat der Bundesrat in seiner Sitzung am 08.07.2022 erteilt. Das Gesetz ist am 21.07.2022 im Bundesgesetzblatt verkündet worden.

Regierungsentwurf vom 30.03.2022

Bundestag ändert nur die Evaluationsregelung



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

f | Energiesteuersenkungsgesetz | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Energiesteuersenkungsgesetz (EnergieStSenkG) vom 24.05.2022 Mit dem Energiesteuersenkungsgesetz (EnergieStSenkG) vom 24.05.2022 wird die Energiesteuer für die im Wesentlichen im Straßenverkehr verwendeten Kraftstoffe (insbesondere Diesel und Benzin) in den Monaten Juni, Juli und August 2022 auf das EU-Mindestniveau abgesenkt. Der Bundestag hatte am

19.05.2022 den von den Fraktionen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP eingebrachten Entwurf ohne Änderungen beschlossen. Der Bundesrat hatte am 20.05.2022 in Bezug auf dieses Einspruchsgesetz keinen Antrag auf Einberufung des Vermittlungsausschusses gestellt.



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

1a | Ertragsteuerliche Behandlung von Kryptovermögenswerten | Autor: StB Martin Schöbel, Frankfurt a.M.

Key Facts

- → Angepasste Definition der "virtuellen Währungen".
- Eigenschaft als Wirtschaftsgut wird faktisch dem , Private Key' zugesprochen.
- → Finanzverwaltung lehnt nun die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG bei virtuellen Währungen und Token ab.
- Mining und Forging führen entgegen bisheriger Auffassung des FG Köln und der OFD NRW – zu Anschaffungsvorgängen.
- Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten sind weiterhin nicht Inhalt des Schreibens.

BMF vom 10.05.2022

Am 17.06.2021 war bereits der Entwurf eines BMF-Schreibens zu Einzelfragen der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token veröffentlicht worden (vgl. WTS Journal 03/2021). Mit BMF-Schreiben vom 10.05.2022 hat die Finanzverwaltung nunmehr die langersehnte finale Version unter dem Titel "Einzelfragen der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen sowie sonstigen Token" bekanntgegeben.

Angepasste Definition "virtuelle Währungen" in Rz. 1 Die zu begrüßenden, einleitenden technischen Definitionen haben mit leichten Anpassungen Eingang auch in das finale Schreiben gefunden. Durch die Ände-

rungen wurde u.a. sichergestellt, dass auch Kryptovermögenswerte erfasst sind, die zwischenzeitlich von Ländern wie El Salvador oder der Zentralafrikanischen Republik als offizielles Zahlungsmittel eingeführt worden sind.

Die Eigenschaft als Wirtschaftsgut knüpft das BMF laut Rz. 31 im Falle von virtuellen Währungen und sonstiger Token - entgegen der bisherigen Rechtsprechung – an die Möglichkeit, die dem eigenen öffentlichen Schlüssel zugewiesenen vermögenswerten Vorteile einem anderen öffentlichen Schlüssel zuzuweisen. Die Berechtigung, eine solche Transaktion durchzuführen, obliegt dem Inhaber des Private Key. Demnach ist wirtschaftlicher Eigentümer gemäß § 39 Abs. 2 AO, wer die Sachherrschaft über den Privat Key innehat oder - im Falle von zentralisierten Handelsplattformen (z.B. Binance oder Coinbase) - wer dem Inhaber des Private Key (Plattformbetreiber) gegenüber weisungsbefugt ist.

Bewertung

Zurechnung

Die Bewertung von Kryptovermögenswerten erfolgt vorrangig nach einem etwaigen Börsenwert. Sofern ein solcher nicht vorhanden ist, wird der über Handelsplattformen oder webbasierte Listen ermittelbare Marktkurs herangezogen. Im Entwurf war hingegen aufgrund der Volatilität noch die Möglichkeit vorgesehen, einen Durchschnittswert auf Basis der Marktkurse von drei verschiedenen Handelsplattformen oder webbasierten Listen zugrunde zu legen.

Wirtschaftsgut = Private Kev





Keine 10-jährige Spekulationsfrist bei Nutzung als Einkunftsquelle (Lending, Staking) Eine der wesentlichsten Änderungen zum Entwurf stellt die nun abgelehnte Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Nutzung von Kryptovermögenswerten als Einkunftsquelle (z.B. Staking oder Lending) nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG dar. Die Finanzverwaltung hat hier eingelenkt und folgt nun der herrschenden Literaturmeinung. Im Rahmen einer teleologischen Auslegung des Gesetzes soll die 10-Jahresfrist nur Anwendung finden, sofern der Steuerpflichtige seine Einkünfte durch planmäßige Abschreibungen mindern kann. Der Satz 4 des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wurde eingefügt, um Steuersparmodelle im Rahmen von Containerleasinggeschäften zu unterbinden.

Mining und Forging gewerbliche Tätigkeit oder sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG Eine weitere Klarstellung im Vergleich zum BMF-Entwurf betrifft die Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit zur privaten Vermögensverwaltung im Rahmen des Mining und Forging (Blockvalidierung). Die Finanzverwaltung weist auf die einzelfallbezogene Prüfung der Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG hin und stellt gleichzeitig für den Fall der mangelnden Nachhaltigkeit klar, dass Einkünfte aus der Blockerstellung

auch als Leistung nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sein können.

Nicht abgewichen ist die Finanzverwaltung von der umstrittenen Ansicht, dass Mining und Forging hinsichtlich der Belohnungen (Block Rewards) als auch hinsichtlich der Transaktionsgebühren zu Anschaffungsvorgängen führen. Von der OFD NRW und vom Finanzgericht Köln war hier bisher eine andere Ansicht vertreten worden.

Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten

Anschaffungsvorgänge bei Mining und Forging

Die praxisrelevanten Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten haben weiterhin keinen Einzug in das Schreiben gefunden. Die den Steuerpflichtigen treffenden Pflichten sollen jedoch in einem gesonderten Schreiben erörtert werden.

Abschließend sei hier darauf hingewiesen, dass zu der Frage, ob eine Kryptowährung begrifflich unter das Tatbestandsmerkmal eines anderen Wirtschaftsguts i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und damit in den Anwendungsbereich der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften fällt, ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig ist. Die Entscheidung bleibt mit Spannung zu erwarten.



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

1b | Tilgung von Gesellschafterdarlehen aus zuvor vom Gesellschafter eingelegten Beträgen anstelle eines Forderungsverzichts als möglicher Gestaltungsmissbrauch | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

Key Facts

- → Einlage der Alleingesellschafterin in die Kapitalrücklage mit anschließender Tilgung von Verbindlichkeiten ihr gegenüber (sog. Round-trip of Cash) anstelle eines Forderungsverzichts kann bei untertägiger Abwicklung über Verrechnungskonten Gestaltungsmissbrauch darstellen.
- Möglichkeit der Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs durch rechtzeitige Vornahme "bilanzieller Sanierung".

Mit Urteil vom 22.12.2021 hat sich das FG Düsseldorf mit der Frage befasst, ob eine Einlage der Alleingesellschafterin in die Kapitalrücklage der Tochter-GmbH und die anschließende Begleichung von Verbindlichkeiten aus Gesellschafterdarlehen gestaltungsmissbräuchlich war und als ein – den Gewinn der Tochter-GmbH erhöhender – Forderungsverzicht zu behandeln ist

Zwischen der Alleingesellschafterin (B-AG) und der Tochter-GmbH (Klägerin) bestand ein marktüblich verzinstes Verrechnungskonto. Dieses für die Klägerin geführte sog. ICA-Konto wies einen Negativsaldo aus. Daneben bestand ein unverzinsliches Gesellschafterdarlehen. Über das Gesellschafterdarlehen waren Rangrücktrittserklärungen ausgesprochen. Die Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen war in der Bilanz der B-AG vollständig wertberichtigt. Das Guthaben aus dem Verrechnungskonto

Urteilsfall

FG Düsseldorf vom 22.12.2021 (AZ: 7 K 101/18 K,G,F)

wurde ebenfalls nicht unwesentlich wertberichtigt.

Am 28.11.2011 leistete die B-AG eine Einzahlung in die Kapitalrücklage bei der Klägerin mit Gegenbuchung auf dem Verrechnungskonto. Der Höhe nach betrug die Einzahlung ca. die Summe aus dem Negativsaldo im Verrechnungskonto und dem Gesellschafterdarlehen. Am gleichen Tag wurde von der Klägerin das Gesellschafterdarlehen gegenüber der B-AG durch Verrechnung (d.h. Gegenbuchung auf dem Verrechnungskonto) getilgt. Dies wurde in der Buchhaltung durch unmittelbar aufeinander folgender Buchungen der Einlage in die Kapitalrücklage und Ausbuchung der Verbindlichkeiten abgebildet. Die Finanzverwaltung sah darin einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO. Sie behandelte die vorliegende Gestaltung als Verzicht der B-AG auf eine im Wesentlichen nicht werthaltige Forderung und erhöhte das zu versteuernde Einkommen der Klägerin um den nicht werthaltigen Teil der Forderung.

Die von der B-AG gewählte Vorgehensweise habe vielmehr nur der Vermeidung der vom Gesetz vorgesehenen Rechtsfolge bei einem Verzicht eines Gesellschafters auf seinen Rückzahlungsanspruch aus einem der Gesellschaft hingegebenen Darlehen gedient und habe sich daher als eine unangemessene Gestaltung mit dem alleinigen Ziel der Steuerminderung dargestellt. Der Zweck der Einlage habe einzig darin bestanden, ein wertloses Darlehen zu tilgen.

Eine Entlastung der Bilanz der Klägerin von der nicht mehr werthaltigen Darlehensverbindlichkeit wäre durch einen Forderungsverzicht ebenfalls möglich gewesen. Dieser hätte bei der Klägerin, weil die Forderung der B-AG nicht mehr werthaltig war, eine gewinnerhöhende Ausbuchung der korrespondierenden Verbindlichkeit zur Folge gehabt. Dementsprechend wertete das Finanzgericht den streitgegenständlichen Vorgang als Forderungsverzicht, welcher bei der Klägerin auf Grund der Ausbuchung der Verbindlichkeiten zu einem steuerlichen Gewinn führe.

Beseitigung der Überschuldung durch einfachen Forderungsverzicht möglich

Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 2 AO

Das FG Düsseldorf bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung und stufte die beschriebene Vorgehensweise als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.v. § 42 Abs. 2 AO ein.

Die vom Finanzgericht zugelassene Revision wurde zwischenzeitlich eingelegt.

Für die Praxis bedeutet das Urteil des

FG Düsseldorf, dass eine Muttergesell-

Anhängige Revision (AZ: BFH | R 11/22)

Round-trip of Cash

Die im vorliegenden Fall gewählte Vorgehenswese sei v.a. deswegen gestaltungsmissbräuchlich, weil sie mehr Rechtsakte erfordert habe als ein einfacher Forderungsverzicht durch die B-AG. Ziel der Maßnahmen sei auch nicht gewesen, der Klägerin dauerhaft neues Kapital zur Verfügung zu stellen - was auch gar nicht erforderlich war, da diese ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte. Durch die bloße Verbuchung auf dem Verrechnungskonto sei auch ausgeschlossen gewesen, dass Drittgläubiger Zugriff auf die Einlage gehabt hätten. Die B-AG sei also wirtschaftlich überhaupt nicht belastet gewesen.

schaft bereits bei sich abzeichnender Schieflage einer Tochterkapitalgesellschaft geeignete Maßnahmen ergreifen muss, um die Tochtergesellschaft zu sanieren. Beispielsweise sollten Forderungen in Eigenkapital umwandelt werden, solange diese noch werthaltig sind. Gelingt dies nicht und soll die Tochtergesellschaft durch eine Einlage gestärkt werden, ist aber in jedem Fall darauf zu achten, dass der eingelegte Betrag nicht sogleich wieder an die einlegende

Muttergesellschaft zurückfließt, soll die

Umqualifizierung in einen Forderungs-

verzicht vermieden werden.

Rechtzeitige Vornahme bilanzieller Sanierungsmaßnahmen geboten



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



1c | Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestandsflächen im Falle eines indirekten Vertriebs |

Autoren: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle und RA/StB Dr. Martin Bartelt, beide München

Key Facts

- Maßgeblich für eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Kosten für die Anmietung von Messestandsflächen ist das Vorliegen von sog. fiktivem Anlagevermögen.
- → Entscheidend für das Vorliegen von sog. fiktivem Anlagevermögen sind der Geschäftszweck sowie die speziellen betrieblichen Verhältnisse wie die Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des praktizierten Vertriebssystems – Direktvertrieb versus indirekter Vertrieb durch (unternehmensfremdes) stehendes Händlernetz.
- Nicht ausreichend ist es, dass die Messeteilnahme für den Verkauf der Produkte lediglich förderlich ist.
- Aus der BFH-Entscheidung zu einer Messedurchführungsgesellschaft folgt nicht, dass die Anmietung von Messestandsflächen mit Ausnahme dieses Sonderfalls immer zur Annahme von Anlagevermögen führt.

nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu erfolgen habe. Dem widersprach hingegen das FG Münster mit Urteil vom 09.06.2020 und entschied, dass keine Hinzurechnung veranlasst sei.

Der BFH hat die vom Finanzamt eingelegte Revision nun als unbegründet zurückgewiesen und damit das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Das Finanzgericht habe die Hinzurechnungsvorschrift im Hinblick auf die maßgebliche Frage, ob die von der Klägerin angemieteten Messestandflächen bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehören würden (nur dann käme es zu einer Hinzurechnung) zutreffend ausgelegt. Ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, habe sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb zu orientieren, was einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhänge, und sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen müsse. Objektive Merkmale seien beispielsweise die Art des Wirtschaftsguts, Art und Dauer der Verwendung im Betrieb sowie Art des Betriebs.

Maßgebend für Hinzurechnung ist die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im Betrieb

BFH vom 23.03.2022 (AZ: III R 14/21) Mit Beschluss vom 23.03.2022 hat sich der BFH mit der Frage befasst, ob hinsichtlich der Kosten für die Anmietung von Messestandsflächen bei einem ausstellenden Unternehmen eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu erfolgen hat.

Urteilsfall

In den Streitjahren 2009 bis 2011 mietete die Klägerin, eine GmbH, welche die von ihr hergestellten Produkte nicht selbst, sondern durch ein stehendes, unternehmensfremdes Händlernetz vertrieb, wiederholt auf bestimmten, turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um dort ihre Produkte zu präsentieren. Den Aufwand behandelte die Klägerin als abziehbare Betriebsausgabe; eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung erklärte sie insoweit nicht. Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass bezogen auf den Aufwand eine Hinzurechnung

Die Würdigung des Finanzgerichts, dass die Klägerin unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands und der Vertriebswege auf die ständige Verfügbarkeit von Messestandsflächen nicht angewiesen war, die Teilnahme an Messen für den Verkauf der Produkte zwar förderlich, aber nicht betriebsnotwendig war, sei zumindest möglich und damit für den Senat bindend gewesen. Die Klägerin betreibe nach den Feststellungen des Finanzgerichts ausschließlich ein Produktionsunternehmen. Die hergestellten Produkte würden nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern vielmehr unternehmensfremd durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben. Der Unternehmensgegenstand habe daher keine zwingende Messeteilnahme erfordert. Es habe der freien Entscheidung der Klägerin oblegen, jedes Jahr neu darüber zu befinden, ob und an welchen Messen sie teilnehmen wolle oder nicht. Darüber

Bindung an die zumindest mögliche Würdigung der Vorinstanz

Indirekter Vertrieb über unternehmensfremdes stehendes Händlernetz

FG Münster vom 09.06.2020 (AZ: 9 K 1816/18 G)



hinaus sei zu berücksichtigen gewesen, dass die Klägerin selbst auf den Messen keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet oder Leistungen erbracht habe. Vielmehr sei diese Tätigkeit durch die ebenfalls auf den Messen anwesenden Händler erfolgt. Aufgrund dieser Vertriebsstrukturen. der ebenfalls auf den Messen anwesenden Vertriebspartner und bestehender anderweitiger Werbemöglichkeiten (z.B. Internet-Präsentationen) könne der Messeteilnahme gerade keine maßgebliche Bedeutung für den Geschäftserfolg der Klägerin beigemessen werden, weshalb die Qualifizierung der Messestandsflächen als (fiktives) Anlagevermögen nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts ausscheide.

Abgrenzung: BFH vom 25.10.2016 (AZ: I R 57/15) Keine andere Beurteilung ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 25.10.2016. Diese Entscheidung betraf eine Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen, die nur aufgrund auftragsbezogener Weisung über die Teilnahme an einer konkreten Messe (Ort und Zeit) gegenüber dem dortigen Messeveranstalter tätig wurde, indem sie die dortigen Flächen anmietete und wiederum anderen Unternehmen zur Nutzung anbot. Sie enthalte daher keine Aussage zu einem Fall wie dem vorliegenden, in dem ein Unternehmen eine Messestandsfläche für eigene Ausstellungszwecke anmietet. Insbesondere lasse sich aus dieser Entscheidung nicht ableiten, dass die Anmietung einer Messestandsfläche, abgesehen von dem in der Entscheidung behandelten Sonderfall einer Messedurchführungsgesellschaft, immer zur Annahme von Anlagevermögen führt. Vielmehr komme es für die Frage, ob das Unternehmen diese Fläche ständig für den Gebrauch in

seinem Betrieb hätte vorhalten müssen, auf den Geschäftszweck des jeweiligen Unternehmens und die sonstigen Besonderheiten des Einzelfalles an, wie z.B. auch die praktizierten Vertriebswege.

Zu Recht habe das Finanzgericht den vorliegenden Fall auch von dem der Entscheidung des BFH vom 08.12.2016 zugrunde liegenden Sachverhalt abgegrenzt. Jene Entscheidung behandelte einen Konzertveranstalter, dessen Geschäftszweck darauf gerichtet war, ständig Konzerte in hierfür angemieteten Immobilien wie Theatern, Konzertsälen, Stadien und Arenen auszurichten. Demgegenüber sei der Geschäftszweck der Klägerin nach den Feststellungen des Finanzgerichts auf die Entwicklung, Herstellung und den Vertrieb von ... gerichtet. Dies sei nicht vergleichbar mit dem Geschäftsmodell eines derart tätigen Konzertveranstalters.

Anhängig beim BFH ist weiter die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 03.11.2021, in dem die gewerbesteuerliche Hinzurechnung in Bezug auf Kosten für Messestände ebenfalls verneint worden war. Gleiches galt auch für die Revision gegen das Urteil des FG Münster vom 29.01. 2019. Dieses beim BFH unter dem Aktenzeichen III R 15/19 geführte Verfahren hat sich allerdings interessanterweise durch Rücknahme der Revision seitens der Finanzverwaltung erledigt. Es bleibt abzuwarten, ob sich aus der Entscheidung in den noch anhängigen Verfahren weitere bzw. konkretere Abgrenzungskriterien auch für Fälle des Direktvertriebs oder eigener Händlernetze ergeben (wie z.B. die Häufigkeit und Bedeutung der Messeteilnahme, Messen im Ausland).

Abgrenzung: BFH vom 08.12.2016 (AZ: IV R 24/11)

Weitere anhängige Revisionen (AZ: III R 35/21)



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



1d | Gleich lautende Ländererlasse zu den neuen Unschädlichkeitsgrenzen bei sog. erweiterter Grundstückskürzung | Autorin: Stephanie Keusch, München

Key Facts

- → Die Finanzverwaltung äußert sich zu den durch das Fondsstandortgesetz eingefügten neuen Unschädlichkeitsgrenzen der gewerbesteuerlichen sog. erweiterten Grundstückskürzung.
- → Neue 10%-Grenze für Stromerzeuger und Ladestationsbetreiber gem. § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG.
- Neue 5%-Grenze für nicht begünstigte sonstige Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes gem. § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG.
- Praxisprobleme beim nachhaltigen Ausfall von Mietern in entsprechender Höhe möglich.

Durch das Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 03.06.2021 wurde § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG neu gefasst. Wesentlicher Kritik- und Streitpunkt der vorherigen Regelung war die Schädlichkeit von Energieerzeugungsanlagen (insb. Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken) für die sog. erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer, da der Betrieb solcher Anlagen als gewerblich und damit als kürzungsschädlich behandelt wurde.

Gesetzeszweck der Neuregelung

Frühere Situation: Schädlichkeit der Ener-

gieerzeugung für die

sog, erweiterte Kürzung

bei der Gewerbesteuer

Um Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder zu schaffen, sieht die Änderung u. a. vor, dass Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen im Hinblick auf die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Tätigkeiten die sog. erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin in Anspruch nehmen können.

§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG Die Neuregelung erweitert die für die Anwendbarkeit der sog. erweiterten Kürzung der Gewerbeerträge unschädlichen Tätigkeiten (kürzungsunschädliche Tätigkeiten), wenn die maßgeblichen Einnahmen nicht höher als 10 % der Finnahmen aus der Gebrauchsüberlas-

sung des Grundbesitzes sind und der Strom eingespeist oder an den Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert wird (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG). Gleichzeitig wurde mit § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG eine allgemeine Unschädlichkeitsgrenze in Höhe von 5 % für nicht begünstigte sonstige Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes eingeführt.

Mit gleich lautenden Ländererlassen vom 17.06.2022 äußert sich die Finanzverwaltung zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit diesen neuen Unschädlichkeitsgrenzen. Die Erlasse enthalten zunächst allgemeine Hinweise zur sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und zu den zu unterscheidenden Tätigkeitsgruppen (Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes, kürzungsunschädliche Tätigkeiten i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 4 GewStG sowie kürzungsschädliche Tätigkeiten). Dem folgen umfangreiche Ausführungen zu den neuen Regelungen in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG. Die Finanzverwaltung geht auch auf die Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken und auf die genaue Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen ein.

Mit der Gesetzesnovelle und den Ländererlassen wird sicherlich ein neues Diskussionsfeld für Betriebsprüfungen hinsichtlich der Frage der Einhaltung der Unschädlichkeitsgrenzen eröffnet. Langfristig dürfte sich insbesondere der Einbezug von Einnahmen bei der Demontage und beim Rückbau von Anlagen zur Stromerzeugung als kritisch erweisen.

Ein weiterer Stolperstein könnte sich daraus ergeben, dass Mieter nachhaltig ausfallen (z.B. wegen Insolvenz) und die an sich künftig unschädlichen Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage weiterlaufen. Bei entsprechender Höhe des Mietausfalls könnten sich die Relationen derart verschieben, dass die Unschädlichkeitsgrenze nicht mehr einzuhalten wäre und damit der gesamte Gewerbeertrag der Gewerbesteuer unterläge.

Gleich lautende Ländererlasse vom 17.06.2022

Praxishinweis



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

1e | Definition nachträglicher Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG – Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbare Forderungen | Autorin: Regina Maulberger, München

Key Facts

- → § 17 Abs. 2a EStG definiert normspezifisch (nachträgliche) Anschaffungskosten einer Beteiligung. Die nachträglichen Anschaffungskosten umfassen insbesondere offene und verdeckte Einlagen sowie gesellschaftsrechtlich veranlasste Verluste aus Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen.
- Die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten richtet sich nach dem zugrundeliegenden Darlehen und variiert teilweise im Verlustund Verzichtsfall.
- Sind keine nachträglichen Anschaffungskosten zu erfassen, können Verluste subsidiär im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen berücksichtigt werden.

Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 hatte der Gesetzgeber in § 17 EStG einen neuen Abs. 2a implementiert, der normspezifisch (nachträgliche) Anschaffungskosten definiert. Dadurch sollten insbesondere die Grundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung des Ausfalls von Gesellschafterdarlehen und von Gesellschaftersicherheiten auch nach dem

Weafall des gesellschaftsrechtlichen

Eigenkapitalersatzrechts (im Rahmen

des MoMiG) fortgeführt werden.

Mit Gesetz zur weiteren steuerlichen

BMF vom 07.06.2022

Einführung des § 17

vom 12.12.2019

Abs. 2a EStG mit Gesetz

Nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne der Vorschrift Nun äußerte sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 07.06.2022 zur Anwendung dieser Vorschrift und erläutert dabei insbesondere die Behandlung von Verlusten aus Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen.
Neben offenen und verdeckten Einlagen (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG) gehören solche Verluste zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung, soweit die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens bzw. die Hingabe

oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich – also durch das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst war (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG). Soweit keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt, ist eine steuerliche Berücksichtigung der Verluste nur im Rahmen der (subsidiären) Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich, sofern die erforderliche Einkunftserzielungsabsicht gegeben und das Darlehen durch Ausfall oder Verzicht uneinbringlich geworden ist.

Ein Gesellschafterdarlehen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn die betreffende Gesellschaft aufgrund des Ausfallrisikos von einem Dritten kein Darlehen zu marktüblichen Konditionen mehr erhalten hätte (Hingabe des Darlehens in der Krise = Krisendarlehen) bzw. hätte behalten dürfen (stehengelassenes Darlehen). Marktunübliche Bedingungen allein (wie z.B. bei Gewährung eines zinslosen Darlehens) genügen hingegen nicht. Darüber hinaus sind krisenbestimmte Darlehen und Finanzplandarlehen stets als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen.

Hinsichtlich der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten ist zwischen den verschiedenen Fallgruppen zu unterscheiden. Demnach bemessen sich die nachträglichen Anschaffungskosten bei Verlust oder Verzicht von Krisendarlehen und krisenbestimmten Darlehen sowie bei Verlust von Finanzplandarlehen nach dem Nennwert des Darlehens. Eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen scheidet in der Folge aufgrund der Subsidiarität des § 20 EStG gegenüber § 17 EStG aus. Bei stehengelassenen Darlehen ist im Verlustfall nur der im Zeitpunkt des Kriseneintritts werthaltige Teil als nachträgliche Anschaffungskosten anzusetzen, während der nicht mehr werthaltige Teil in die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen ist.

Im Verzichtsfall ist neben der Werthaltigkeit im Zeitpunkt des Kriseneintritts zusätzlich nach der Werthaltigkeit im Zeitpunkt des Verzichts zu differenzie-

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung von Gesellschafterdarlehen

Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten

Besonderheiten bei stehengelassenen Darlehen im Verzichtsfall



ren. Während der im Zeitpunkt des Verzichts werthaltige Teil eine verdeckte Einlage nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG darstellt, liegt in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils ein Darlehensverlust nach Nr. 2 der Vorschrift vor. Der Verzicht auf den bereits im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teil des stehengelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Grundsätzlich keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungsverlusten Ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an die Gesellschaft oder einen Dritten führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt. Eine Berücksichtigung des Verlusts ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen möglich.

Analoge Anwendung der Grundsätze Diese Grundsätze gelten analog für Bürgschaftsregress- sowie vergleichbare Forderungen.

Berücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und Verlustverrechnung Daneben beschreibt die Finanzverwaltung detailliert die Voraussetzungen der subsidiären Berücksichtigung von Verlusten aus Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen insbesondere im Hinblick auf die

Einkunftserzielungsabsicht und den Eintritt der Uneinbringlichkeit. Darüber hinaus nimmt die Finanzverwaltung differenziert Stellung zur Begrenzung der Verlustverrechnung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 EStG i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b und Satz 2 EStG und unterscheidet hierbei nach dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung (vor dem 01.01.2009 oder nach dem 31.12.2008) sowie bei Darlehensgewährung ab dem 01.01.2009 zusätzlich nach dem Vorliegen einer 10%igen Mindestbeteiligung.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaftsanteile entweder nach dem 31.07.2019 veräußert wurden oder bei Veräußerung bis zum 31.07.2019 die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG beantragt wurde (§ 52 Abs. 25a Satz 1 und 2 EStG). Für beide Fälle wird differenziert erläutert, ob und inwieweit Verluste aus Kapitalvermögen aufgrund eines Verlusts eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens in Veranlagungszeiträumen vor der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden können. Wurde kein Antrag gestellt, sind weiterhin die Grundsätze der BMF-Schreiben vom 21.10.2010 sowie vom 05.04.2019 anzuwenden.

Anwendungsregelung



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



1f | Steuerneutrale Abwicklung mit Statusübergang von US-amerikanischen Spin-Offs im Privatvermögen | Autor: StB/FBIStR Simon Euhus, Hamburg

Key Facts

- → Die Finanzverwaltung reagiert auf eine Urteilsserie des BFH zu Spin-Offs US-amerikanischer Kapitalgesellschaften zur typusorientierten Auslegung des Begriffs der Abspaltung in § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG und übernimmt – bezogen auf die Abwicklung der genannten Kapitalmaßnahmen – die Urteilsgrundsätze.
- Die Korrekturen sind ausschließlich im Rahmen der Veranlagung der betroffenen Anleger vorzunehmen.
- → Für die Veräußerungsbesteuerung ist zwischen Erwerben der "alten" Anteile vor dem 01.01.2009 und solchen nach dem 31.12.2008 zu unterscheiden.
- → Für bestimmte Fälle sind Vereinfachungsregelungen vorgesehen.
- Die typusorientierte Auslegung des Abspaltungsbegriffs gilt nicht für Abspaltungsvorgänge im Anwendungsbereich des § 15 UmwStG.

Mit BMF-Schreiben vom 15.06.2022

.....

BMF vom 15.06.2022

BFH vom 01.07.2021 (AZ: VIII R 9/19, VIII

R 28/19, VIII R 6/20.

VIII R 19/20 und VIII R

vom 19.10.2021

(AZ: VIII R 7/20)

"Abspaltung"

27/20), vom 01.07.2021 (AZ: VIII R 15/20) und reagiert die Finanzverwaltung auf eine Urteilsserie des BFH zu Spin-Offs US-amerikanischer Kapitalgesellschaften, im Rahmen derer die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft durch separate Rechtsgeschäfte Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten hatten (Urteile vom 01.07.2021 betreffend die Kapitalmaßnahme Hewlett-Packard Company im Jahr 2015; Urteil vom 01.07.2021 betreffend die Kapitalmaßnahme eBay Inc. im Jahr 2015; Urteil vom 19.10.2021 betreffend die Kapitalmaßnahme Kraft Foods Inc. im

Typusorientierte Auslegung der

Der BFH entschied, gestützt auf die Kapitalverkehrsfreiheit, dass der Begriff der Abspaltung in § 20 Abs. 4a Satz 7 (für Spaltungsvorgänge nach dem 31.12.2012) bzw. Satz 1 (für Spaltungsvorgänge vor dem 31.12.2012) EStG typusorientiert auszulegen ist und in Drittstaatenfällen keine partielle Gesamtrechtsnachfolge ("kraft Gesetzes") voraussetzt, sofern der ausländische

Staat eine solche nicht vorsieht und die Vermögensübertragung einerseits und die Zuteilung der Anteile am übernehmenden Rechtsträger andererseits in einem einheitlichen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen. Diese Vorschrift erfasst demnach aus Gründen der Kapitalverkehrsfreiheit auch ausländische Vorgänge, welche die "wesentlichen Strukturmerkmale" einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG erfüllen. Nach den Feststellungen des BFH liegen für die oben genannten Kapitalmaßnahmen die Voraussetzungen für eine "Abspaltung" im Sinne des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vor. Die Abspaltung führt zu einer Aufteilung der ursprünglichen Anschaffungskosten auf die "alten" und "jungen" Anteile zum Zeitpunkt der Abspaltung.

Die depotführenden Stellen buchten für die "jungen" Anteile die Anschaffungskosten in Höhe des Börsenkurses am ersten Handelstag ein. Außerdem wurde in gleicher Höhe ein steuerpflichtiger Kapitalertrag abgerechnet.

Praxis der depotführenden Banken

Laut BMF-Schreiben sind die Urteilsgrundsätze des BFH – bezogen auf die Abwicklung der vorgenannten Kapitalmaßnahmen – in allen noch offenen Fällen anzuwenden und führen zu einer Minderung des bisher angesetzten steuerpflichtigen Kapitalertrags.

Übernahme der BFH-Rechtsprechung bezogen auf die genannten Kapitalmaßnahmen

Die Korrekturen sind ausschließlich im Rahmen der Veranlagung der betroffenen Anleger vorzunehmen. Von Seiten der depotführenden Stellen ist in diesem Zusammenhang nichts Weiteres zu veranlassen. Insbesondere erfolgt weder bei den "alten" noch bei den "jungen" Anteilen eine Korrektur der Anschaffungsdaten. Bei einem bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid kann eine Erstattung der Kapitalertragsteuer nicht mehr erfolgen.

Abwicklung allein im Rahmen der Veranlagung

Für die Veräußerungsbesteuerung ist zwischen Erwerben der "alten" Anteile vor dem 01.01.2009 (Fallgruppe 1) und solchen nach dem 31.12.2008 (Fallgruppe 2) zu unterscheiden. In der Fallgruppe 1 unterliegen sowohl die Altanteile als auch die jungen Anteile der Bestandsschutzregelung des § 52

Folgewirkungen für die Veräußerungsbesteuerung

Jahr 2012).



Abs. 28 Satz 11 EStG. Der Gewinn aus der Veräußerung der "jungen" Anteile ist auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 32d Abs. 4 EStG im Rahmen der Veranlagung zu korrigieren. Bei einem Veräußerungsverlust besteht eine Veranlagungspflicht nach § 32d Abs. 3 EStG. In der Fallgruppe 2 sind die korrekten Gewinne nach Aufteilung der Anschaffungskosten durch die Veranlagung zu ermitteln und der Steuereinbehalt zu korrigieren. Die betroffenen Einkommensteuerbescheide sind zu korrigieren, soweit dies verfahrensrechtlich noch möglich ist.

Vereinfachungsregelungen Überdies sind dem BMF-Schreiben Vereinfachungsregelungen zu entnehmen, wonach in bestimmten Fällen von einer Korrektur abgesehen werden kann. Dies betrifft unwesentliche Fälle (Sachausschüttung < € 500), Fälle der Fallgruppe 2, in denen das Jahr der Kapitalmaßnahme bereits bestandskräftig veranlagt wurde, aber die Anteile noch nicht veräußert wurden, sowie Fälle der Fallgruppe 2, in denen das Jahr der Kapitalmaßnahme noch offen ist, die Anteile aber bereits veräußert wurden. In der letzten Konstellation ist hierfür der ggf. eingelegte Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid des Veranlagungszeitraums, in dem die "jungen" Anteile eingebucht wurden, zurückzunehmen.

Im Übrigen stellte die Finanzverwaltung bereits zuvor mit BMF-Schreiben vom 19.05.2022 klar, dass die Urteilsgrundsätze nicht auf Abspaltungen i.S.d. § 15 UmwStG anzuwenden sind. Insoweit sollen weiterhin die im Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011, Rn. 01.36 genannten Grundsätze für die Vergleichbarkeit zu einer Abspaltung nach deutschem Recht gelten.



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

Kurznews

1g | Hinzurechnung der auf den Mieter umgelegten Grundsteuer |
Autorin: Laura Griffel, Hamburg

BFH vom 02.02.2022 (AZ: III R 65/19) Mit Urteil vom 02.02.2022 hat der BFH entschieden, dass die Grundsteuer, die vertraglich auf den Mieter umgelegt wird, der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG unterliegt. Die hinzuzurechnenden Miet- und Pachtzinsen sind laut BFH wirtschaftlich zu verstehen. Die vom Mieter getragenen Aufwendungen zählen zu den Miet- und Pachtzinsen, wenn und soweit sie aufgrund der für den jeweiligen Vertragstyp gültigen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin vom Mieter zu tragen

wären. Gemeint sind also Kosten, die grundsätzlich vom Vermieter zu tragen wären, die aber nach dem Vertrag vom Mieter übernommen worden sind. Mit diesem Urteil widerspricht der BFH der Vorinstanz und schließt sich der Verwaltungsauffassung an. Eine geringere Hinzurechnung kann somit nicht dadurch erreicht werden, dass der Mieter Aufwendungen übernimmt, die eigentlich vom Vermieter zu tragen wären, und dadurch einen geminderten Mietzins zahlt.



Ihr Kontakt StBin Barbara Degen, Hamburg, barbara.degen@ wts.de

Kurznews

1h | Maßgebendes Finanzierungsendalter bei Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und Jubiläumsrückstellungen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BMF vom 02.05.2022

BFH vom 20.11.2019 (AZ: XI R 42/18) Mit Datum vom 02.05.2022 hat das BMF ein neues Schreiben zum maßgebenden Finanzierungsendalter bei der steuerlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG sowie Jubiläumsrückstellungen veröffentlicht. Die Finanzverwaltung reagiert damit auf das BFH-Urteil vom 20.11.2019, bei dem es u.a. um die Berücksichtigung von unterschiedlichen Pensionsaltern bei verschiedenen, gegenüber einem Arbeitnehmer im Rahmen von Entgeltumwandlung erteilten Zusagen ging.

Keine einheitliche Wahlrechtsausübung mehr erforderlich Entgegen der bisherigen Regelung in R 6a Abs. 11 Satz 10 EStR muss die Wahl des Pensionsendalters nicht mehr einheitlich für unterschiedliche Pensionszusagen ausgeübt werden.

Für die Praxis relevant dürften jedoch insbesondere die Aussagen zur Berechnung der Jubiläumsrückstellungen sein, die ohne eine Übergangsfrist ab sofort zu berücksichtigen sind. Während bisher für Begünstigte, die neben einer Jubiläumszusage auch eine Pensionszusage erhalten haben, für die steuerliche Bewertung der Jubiläumsrückstellung dasselbe Pensionsendalter zugrunde gelegt werden musste, ist für die Jubiläumsrückstellungen nunmehr ausschließlich das dienstvertragliche Pensionsalter, spätestens die jeweilige Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung zugrunde zu legen.

Keine Übergangsfrist Dienstvertragliches Pensionsendalter für Jubiläumsrückstellung maßgebend



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





2a | Zusammenfassende Meldung und Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung | Autorin: Lisa Rogalla, Düsseldorf

Key Facts

- Die Finanzverwaltung modifiziert die Anforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und beantwortet Zweifelsfragen aus der Praxis.
- → Grundlegende Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung soll sein, dass der Umsatz im zutreffenden Meldezeitraum der Zusammenfassenden Meldung (ZM) vollständig erfasst und ggf. unzutreffende Angaben in einem abweichenden Meldezeitraum berichtigt werden.
- Die in § 18a Abs. 10 UStG vorgesehene Monatsfrist für Berichtigungen der ZM soll keine Bedeutung für die Gewährung der Steuerfreiheit haben.

Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG kommt der Zusammenfassenden Meldung (ZM) seit dem 01.01.2020 maßgebliche Bedeutung für die Gewährung der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu. Aufgrund in der Praxis bestehender Unklarheiten in Fällen, in denen die ZM nicht, nicht fristgerecht, unrichtig oder unvollständig abgegeben wurde, hat die Finanzverwaltung nunmehr erneut zu diesem Themenkomplex Stellung genommen.

BMF vom 20.05.2022

Zusammenfassende Meldung als

Voraussetzung der

Steuerbefreiung

Zutreffende Meldung ist entscheidend

Für die Gewährung der Steuerbefreiung soll demnach grundlegende Voraussetzung sein, dass entsprechend meldepflichtige Umsätze im jeweils zutreffenden Meldezeitraum der ZM vollständig erfasst und ggf. unzutreffende Angaben in einem abweichenden Meldezeitraum ebenfalls berichtigt werden.

Verspätete Abgabe grundsätzlich unschädlich Das BMF-Schreiben vom 20.05.2022 stellt klar, dass es der Steuerbefreiung nicht entgegensteht, wenn die Erstabgabe der ZM lediglich nicht fristgerecht, aber inhaltlich korrekt und vollständig erfolgt.

Monatsfrist ohne Bedeutung für Steuerbefreiung Des Weiteren soll auch die Berichtigung einer fehlerhaften Meldung durch den

Unternehmer Rückwirkung für die Gewährung der Steuerbefreiung entfalten können. Der Monatsfrist gem. § 18a Abs. 10 UStG für die Abgabe einer berichtigten ZM soll aber gerade keine Bedeutung für die Gewährung der Steuerbefreiung zukommen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer richtigen und vollständigen ZM für Zwecke der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG besteht somit auch über die in § 18a Abs. 10 UStG genannte Frist hinaus.

Jene Frist soll ausschließlich zu Zwecken der Durchführung eines ordnungsgemäßen innergemeinschaftlichen Kontrollsowie eines Bußgeldverfahrens dienen. Die Verpflichtung zur Berichtigung bestehe daher auch dann fort, wenn die Gewährung der Steuerbefreiung für den fraglichen Umsatz nicht möglich sein sollte. Eine nicht fristgerechte Abgabe bzw. eine berichtigte ZM kann demzufolge Gegenstand eines Busgeldverfahrens nach § 26a Abs. 2 Nr. 5 UStG sein, unabhängig davon, ob dem Unternehmer die Steuerbefreiung zu gewähren sei oder nicht.

Die dargestellte Rückwirkung für die Gewährung der Steuerbefreiung soll aber davon abhängen, dass die nichtfristgerechte erstmalige Abgabe bzw. die Berichtigung der ZM noch innerhalb der Grenzen der Festsetzungsverjährung erfolgt.

Diese Grundsätze sollen erstmals auf innergemeinschaftliche Lieferungen angewendet werden, die nach dem 31.12.2019 bewirkt wurden.

Die nunmehr erfolgten Klarstellungen sind zu begrüßen. Die avisierte Lösung erscheint praktikabel, da sie dem Steuerpflichtigen in angemessenem Umfang die Möglichkeit zur Heilung etwaiger Fehler einräumt und dennoch dem Interesse der Finanzverwaltungen an einem funktionierenden Datenaustausch für innergemeinschaftliche Lieferungen Rechnung trägt.

Fristverstöße können Bußgelder auslösen

Zeitliche Begrenzung durch Festsetzungsverjährung

Anwendungszeitpunkt



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

2b | Entstehung der Umsatzsteuer bei Ratenzahlungen |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- BFH übernimmt EuGH-Rechtsprechung zur Steuerentstehung bei Ratenzahlung.
- Ratenzahlungsvereinbarung für ausgeführte Leistung hat keinen Einfluss auf die Entstehung der Umsatzsteuer.
- Eine Teilleistung erfordert die kontinuierliche Erbringung einer Leistung und nicht lediglich die Vereinbarung gesonderter Entgelte.

:

Anknüpfend an die Vorabentscheidung des EuGH (vgl. WTS Journal 05/2021) hat der BFH klargestellt, wann und in welcher Höhe bei einmalig und somit nicht zeitraumbezogen erbrachten Dienstleistungen die Umsatzsteuer entstehen soll.

Urteilsfall

BFH vom 01.02.2022

(AZ: V R 37/21

(VR 16/19))

Streitgegenstand sind im Jahr 2012 erbrachte Vermittlungsleistungen, für die eine Gegenleistung in Höhe von € 1.000.000 vereinbart war. Das Honorar sollte in fünf gleichen, jährlich fällig werdenden Teilbeträgen – beginnend zum 30.06.2013 - gezahlt werden. Während das Finanzamt den vollen Honorarbetrag im Jahr der Leistungserbringung (2012) der Besteuerung unterwerfen wollte, war streitgegenständlich, ob in diesem Falle die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung tatsächlich bereits auf die Vergütung in voller Höhe oder lediglich anteilig, und zwar erst im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung der vereinbarten Teilbeträge in den Folgejahren entsteht bzw. ob bei Annahme einer sofortigen Steuerentstehung auf die volle Vergütung für die befristeten Entgelte, d.h. die noch nicht fälligen Teilbeträge, von einer Uneinbringlichkeit gem. § 17 Abs. 2 UStG auszugehen sei.

Ratenzahlung per se ist keine Uneinbringlichkeit Der BFH stellt klar, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung der noch nicht fälligen Teilbeträge der Vergütung gerade nicht als Fall der Uneinbringlichkeit einzustufen sei und es deshalb nicht zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage kommen könne. Folglich begründe die Vereinbarung einer Ratenzahlung somit per se noch keine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 UStG.

Für die Auslegung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG zur Steuerentstehung ergebe sich nach Auffassung des BFH daher, dass die Sollbesteuerung auch nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt sei – die ggf. daraus resultierende Vorfinanzierung der Umsatzsteuer durch den Steuerpflichtigen sei insoweit unbeachtlich.

Zu der im Revisionsverfahren von der Klägerin vertretenen Auffassung, ihre Vermittlungsleistung sei als Teilleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG anzusehen, wird das Finanzgericht aufgrund der Zurückweisung nun weitere Sachverhaltsaufklärung leisten müssen. Hierdurch könnte sich im Streitfall eine gestaffelte Steuerentstehung in Abhängigkeit der Zeitpunkte der Ausführung der einzelnen Teilleistungen ergeben, vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG. In diesem Zusammenhang führt der BFH jedoch aus, dass der Begriff der Teilleistung eine kontinuierliche bzw. wiederkehrende Erbringung einer Leistung voraussetze. Sollte es hingegen bei einer einmalig ausgeführten Leistung lediglich zu ratierlichen Zahlungen kommen, so erfülle dies bereits tatbestandlich nicht die Voraussetzungen einer Teilleistung.

Der BFH trifft seine Entscheidung auf Basis der geltenden Gesetzeslage. Angesichts der möglichen Vorfinanzierung von Umsatzsteuerbeträgen durch den Steuerpflichtigen verweist der BFH auf den Gesetzgeber, welcher die Ausgestaltung der Steuerentstehung – im Rahmen der unionsrechtlichen Vorgaben – abweichend festlegen könne.

Hingegen hatte der BFH den Aspekt der Vorfinanzierung in der Vergangenheit durchaus als maßgeblich erachtet und so, hinsichtlich der in der Baubranche üblichen Sicherungseinbehalte bei Gewährleistungsansprüchen, eine (vorläufig) steuermindernde Uneinbringlichkeit dieser Beträge angenommen. Ob der BFH an diesem Verständnis zukünftig festhalten wird, wurde in der vorliegenden Entscheidung ausdrücklich offengelassen.

"Vorfinanzierung" der Steuer ist hinzunehmen

Begriff der Teilleistung...

...setzt kontinuierliche Leistung voraus, bloße Entgeltaufteilung reicht nicht

Praxishinweis



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



2c | Finanzverwaltung plant Anpassungen für die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Die Finanzverwaltung avisiert Änderungen für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten Gebäuden.
- → Eine direkte Zuordnung soll bei Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht mehr zulässig sein.
- Die Auswahl eines Aufteilungsschlüssels obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, unterliegt aber der Überprüfung durch die Finanzbehörden.

einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel vorzunehmen. Der Entwurf nennt exemplarisch den Gesamtumsatzschlüssel, den Flächenschlüssel, einen objektbezogenen Umsatzschlüssel oder eine Aufteilung nach Maßgabe des umbauten Raums und die Finanzverwaltung erläutert zugleich die Kriterien für deren Anwendbarkeit, vgl. Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 1 bis 4 UStAE-Entwurf.

Die Anwendbarkeit eines Gesamtumsatzschlüssels soll aber jedenfalls erfordern, dass andere Aufteilungsschlüssel keine präziseren Ergebnisse liefern, vgl. Abschn. 15.17 Abs. 3 Satz 4 UStAE-Entwurf.

Wie schon bisher im Umsatzsteuer-

Anwendungserlass festgehalten, stuft

die Finanzverwaltung auch weiterhin

damit vorrangig vor dem Gesamtum-

satzschlüssel anzuwendende Auftei-

lungsmethode ein. Zugleich stellt der

Unterschieden in der Ausstattung der Räume (dies erfasse neben der Innen-

ausstattung auch die Dicke von Decken

ausgeschlossen sei. Derartigen Beson-

eines objektbezogenen Umsatzschlüs-

sels, im Vergleich zum Flächenschlüssel

sachgerecht, sowie im Gegensatz zum

Gesamtumsatzschlüssel präziser, Rech-

Verfügung, so soll der Unternehmer

Aufteilungsschlüssel zu verwenden.

Die Entscheidung über den in derar-

tigen Fällen letztlich anzuwendenden

Aufteilungsschlüssel obliegt dem

Unternehmer.

nicht gezwungen sein, den präzisesten

nung getragen werden.

derheiten soll durch die Anwendung

und Wänden) der Flächenschlüssel

Entwurf klar, dass bspw. bei erheblichen

den Flächenschlüssel als präzisere und

Subsidiarität des Umsatzschlüssels

BMF-Entwurf vom 11.05.2022

Die Finanzverwaltung hat den Entwurf eines BMF-Schreibens veröffentlicht, der die Besonderheiten der Zuordnung und Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten, d.h. sowohl für vorsteuerschädliche als auch für vorsteuerunschädliche Umsätze verwendeten, Gebäuden darlegt. Den Verbänden wurde die Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 31.05.2022 eingeräumt.

Flächenschlüssel

Direkte Zuordnungsmöglichkeit Für die Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge soll für Eingangsleistungen, welche die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung von gemischt genutzten Gebäuden betreffen, weiterhin zunächst zu prüfen sein, ob eine direkte Zuordnung bestimmter Vorsteuerbeträge zu vorsteuerschädlichen bzw. vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätzen möglich ist. Eine solche direkte Zuordnungsmöglichkeit von Vorsteuerbeträgen aus Anschaffungs-/Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes soll hingegen ausgeschlossen werden. Die Finanzverwaltung sieht zwar theoretisch eine direkte Zuordnung in bestimmten Fällen durchaus als möglich an, jedoch erweise sich diese in der Praxis aber als zu komplex und schwer durchführbar. Vorsteuerbeträge aus der Errichtung bzw. Anschaffung sollen daher einheitlich in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen sein, vgl. Abschn. 15.16 Abs. 2 Satz 7 bzw. Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 3 UStAE-Entwurf.

Die Aufteilung aller nicht direkt zuorden-

baren Vorsteuerbeträge sei dann nach

Stehen dem Unternehmer neben Wahlrecht bzgl. des dem Gesamtumsatzschlüssel weitere präzisere Aufteilungsschlüssel zur

Ausgenommen hiervon: Anschaffungs-/ Herstellungskosten

Allerdings sollen die Finanzbehörden diese Entscheidung daraufhin überprüfen können, ob sie sachgerecht ist. Dementsprechend soll die Finanzverwaltung ggf. aber nachweisen müssen, dass ein Flächenschlüssel präziser wäre als der vom Unternehmer verwendete Gesamtumsatzschlüssel. Fehlen Infor-

Nachprüfbarkeit durch Finanzamt & Konsequenzen

Aufteilung von nicht direkt zuordenbaren Kosten

2 Umsatzsteuer

mationen für diese Beurteilung oder lassen diese keine eindeutige Beurteilung zu, soll davon auszugehen sein, dass der Flächenschlüssel grundsätzlich die präziseren Ergebnisse liefere und folglich vorrangig anzuwenden ist. Sollte sich ein vom Unternehmer gewählter Aufteilungsschlüssel letztlich als nicht sachgerecht herausstellen, entfalle eine Bindung an diese Aufteilungsmethode, so dass auch für Folgezeiträume ein anderweitiger Vorsteuerschlüssel verwendet werden könne.

Anwendungszeitpunkt

Die Grundsätze wären zur Anwendung in allen noch offenen Fällen zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung will es jedoch nicht beanstanden, wenn Unternehmer vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens in seiner endgültigen Fassung zulässigerweise eine direkte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen nach der bisherigen Fassung des

Abschn. 15.17 Abs. 7 Sätze 6 und 7 UStAE vorgenommen haben sollten.

Die detaillierten Angaben zu einzelnen Aufteilungsschlüsseln sind für die Rechtsanwendung grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch zeigt der Entwurf, dass die Finanzverwaltung eigenständige Kriterien, z.B. für die Flächenberechnung, vorsieht. Weichen diese, wie z.B. bei Dachgeschossflächen, von den geltenden Industriestandards, z.B. DIN-Regelungen, ab, müssten betroffene Unternehmen zukünftig ggf. unterschiedliche Flächenermittlungen erstellen und vorhalten. Daneben erscheint der durch die Finanzverwaltung vorgesehene Entfall des Rechts auf eine direkte Kostenzuordnung von Anschaffungs- und Herstellungskosten zweifelhaft. Ausweislich der im Entwurf zitierten BFH-Rechtsprechung sei ein solches Vorgehen komplex in der Praxis, theoretisch und rechtlich jedoch möglich.

Praxishinweis



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

Kurznews

2d | BFH hegt Zweifel am Aufteilungsgebot für Beherbergungsumsätze | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Aufteilungsgebot

Seit dem 01.01.2010 gilt für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden der ermäßigte Steuersatz. Allerdings sind hiervon Leistungen ausgeschlossen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn sie mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Diese Aufteilung soll auch dann gelten, wenn derartige Leistungen als Nebenleistungen zu der ermäßigt besteuerten Übernachtungsleistung erbracht werden.

BFH vom 07.03.2022 (AZ: XI B 2/21) Diese Konstellation lag auch dem Streitfall zugrunde: Hotelgäste erhielten neben der Übernachtung ein Frühstück sowie Zugang zur hoteleigenen Badelandschaft (Spa). Der Steuerpflichtige wollte dies als einheitliche Leistung insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Aufgrund des Aufteilungsgebots unterwarf das Finanzamt aber das Frühstück und den Spa-Zugang dem regulären Steuersatz.

Hingegen hatte der EuGH entschieden (Rs. Stadion Amsterdam, C-463/16), dass eine einheitliche Leistung, bestehend aus Haupt- und Nebenbestandteilen, nur einheitlich, d.h. mit einem Steuersatz zu besteuern sei und sich dieser nach dem Hauptbestandteil richte. Der BFH hegt nunmehr Zweifel, ob dieser Grundsatz aus der EuGH-Rechtsprechung somit das Aufteilungsgebot verdrängen könnte.

Eine grundlegende Beantwortung dieser Fragestellung verspricht sich der BFH durch ein bereits beim EuGH anhängiges Vorlageverfahren des V. Senats (AZ: V R 22/20) zur Anwendung des Aufteilungsgebots bei der Überlassung von dauerhaft eingebauten Vorrichtungen und Maschinen im Zusammenhang mit Vermietungen und Verpachtungen.

EuGH-Urteil weckt Zweifel



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

- 2 Umsatzsteuer
- 3 Grunderwerbsteuer



Kurznews

2e | Bezug von Telekommunikationsdienstleistungen durch Vermieter und Wohnungseigentümergemeinschaften | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Wiederverkäufer als Steuerschuldner

BMF vom 02.05.2022

Durch das JStG 2020 wurde für alle nach dem 31.12.2020 im Inland ausgeführten steuerpflichtigen Telekommunikationsdienstleistungen der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vorgesehen, vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 12, Abs. 5 Satz 6 UStG. Der Leistungsempfänger wird jedoch nur dann zum Steuerschuldner, wenn er die bezogenen Leistungen in gewissem Umfang weiterveräußert und somit als sog. Wiederverkäufer anzusehen ist, vgl. Abschn. 13b.7b Abs. 2 UStAE.

Die Finanzverwaltung stellt nunmehr klar, dass Vermieter im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit und Wohnungseigentümergemeinschaften gerade nicht als Wiederverkäufer anzusehen sind, wenn sie Telekommunikationsdienstleistungen (dazu zählt auch die Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschlüssen) beziehen und diese an ihre Mieter bzw. die Wohnungseigentümer weiterreichen.

Im Hinblick auf die Vermietungsumsätze setze das jedoch voraus, dass die an den Mieter weitergereichten Telekommunikationsdienstleistungen als Nebenleistung zur Vermietungsleistung anzusehen sind. Hierzu hält die Finanzverwaltung in Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE fest, dass die Bereitstellung eines Internet- und/oder TV-Anschlusses in der Regel als Nebenleistung zur Grundstücksvermietung angesehen werden könne.

Diese Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden. Die Finanzverwaltung will es aber nicht beanstanden, wenn die Beteiligten für Leistungen, die vor dem 01.07.2022 ausgeführt werden, angesichts des Bezugs der Telekommunikationsdienstleistungen dennoch von einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, hier den Vermieter bzw. die Wohnungseigentümergemeinschaft, ausgehen.

Einschränkende Anwendung bei Vermietung



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

3a | Gleich lautende Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- → Die Finanzverwaltung hat die lange erwarteten Anwendungserlasse vom 10.05.2022 zu den Ersatztatbeständen des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG veröffentlicht.
- → In den Ländererlassen nimmt die Verwaltung Stellung zu einigen, in der Praxis nicht geklärten bzw. umstrittenen Fragestellungen. Die sog. Ewigkeitsklausel wird aufgegeben.
- → Die Frage der mehrfachen Grundstückszurechnung bei Übertragung von Beteiligungsketten wird nicht abschließend behandelt.



3 Grunderwerbsteuer

Gleich lautende Ländererlasse vom 10.05.2022 Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Besteuerung von sog. Share Deals im Grunderwerbsteuerrecht zum 01.07.2021 hat sich die Finanzverwaltung nun in mit Spannung erwarteten gleich lautenden Ländererlassen vom 10.05.2022 zu § 1 Abs. 2b GrEStG (Besteuerung von Anteilseignerwechseln bei Kapitalgesellschaften) geäußert. Da sich diese gleich lautenden Ländererlasse inhaltlich an den gleich lautenden Ländererlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG (Besteuerung von Anteilseignerwechseln bei Personengesellschaften) orientieren, wurden - um Widersprüche zu vermeiden - auch diese unter gleichem Datum aktualisiert.

Wesentliche Regelungen bzw. Änderungen:

Klärung der Signing/ Closing Problematik

- → Signing und Closing werden im Rahmen von § 1 Abs. 2b GrEStG grunderwerbsteuerlich als zwei Maßnahmen behandelt, die jedoch über eine Jahresfrist im Veranlagungsweg miteinander verknüpft werden (Ziffer 8.1 ff. der Erlasse zu § 1 Abs. 2b GrEStG). Bei endgültiger Festsetzung der Besteuerung nach dem dinglichen Vollzugsgeschäft gem. § 1 Abs. 2b GrEStG ist eine Festsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG für den Signing Zeitpunkt (schuldrechtliches Geschäft) aufzuheben, soweit bereits erlassen und grundstücksidentisch.
- → Keine Erleichterungen gab es insoweit im Rahmen der Anzeigepflichten. Beide Vorgänge sind beim jeweils zuständigen Finanzamt fristund formgemäß anzuzeigen. Da sich die gleich lautenden Erlasse zu § 1 Abs. 2b GrEStG nur auf Zeiträume nach dem 30.06.2021 beziehen, enthalten die Erlasse konsequenterweise keine Aussage zur Behandlung von Anteilsübertragungen, bei denen das Signing vor Ablauf des 30.06.2021 und das Closing nach dem 01.07.2021 erfolgt ist.
- → Die sog. Ewigkeitsklausel (keine Möglichkeit für mittelbar beteiligte Kapitalgesellschaften zur Erlangung des Altgesellschafterstatus durch Zeitablauf) wurde in den Erlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG gestrichen und konsequenterweise auch nicht in die Erlasse zu § 1 Abs. 2b GrEStG übernommen. Auch nach Auffassung der

Finanzverwaltung gilt jetzt wieder die gesetzliche Frist von fünf Jahren (§ 1 Abs. 2a GrEStG bis 30.06.2021) bzw. 10 Jahren ab 01.07.2021 in allen offenen Fällen des § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG.

- → Die Regelungen zum Formwechsel wurden grundlegend verändert. Künftig finden Gesellschafterwechsel an der formwechselnden Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen auch nach dem Formwechsel in eine Kapital- bzw. Personengesellschaft weiterhin Berücksichtigung als Zählerwerbe.
- → Kettenverkürzungen: Anders als erhofft, wird im Rahmen von Beteiligungskettenverkürzungen das Einrücken in die unmittelbare Gesellschafterstellung auch bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften nicht steuerfrei gestellt. Anders ist dies nur, wenn der einrückende Gesellschafter bisher über eine Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Dann gilt dieser als mittelbarer Altgesellschafter in Bezug auf die grundbesitzende Gesellschaft. Der Erhalt der Altgesellschaftereigenschaft und damit die Steuerfreiheit einer Kettenverkürzung bleibt damit in der Regel auch bei § 1 Abs. 2b GrEStG auf Fälle einer mittelbaren Verkürzung der Beteiligungskette mit mindestens 90 % Beteiligungsquote beschränkt.
- → Grundstückszurechnung bei Übertragung von Beteiligungsketten: Nach den Erlassen gehört ein Grundstück einer Kapital- oder Personengesellschaft, wenn es im Zeitpunkt der Steuerentstehung aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs der Gesellschaft arunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Bei der Übertragung von Beteiligungsketten besteht daher das Risiko der Mehrfachbesteuerung von Grundbesitz auf verschiedenen Beteiligungsebenen durch mehrfache Zurechnung. Die daraus resultierende Herausforderung einer Übermaßbesteuerung wird in beiden Erlassen nicht problematisiert und bleibt einer gesonderten Befassung nach dem Ergehen entsprechender BFH-Entscheidungen in den anhängigen Verfahren (AZ: II R 44/18, II R 33/20) vorbehalten.

Änderung bei heterogenen Formwechseln

Unmittelbarer Gesellschafterwechsel i.d.R. steuerbar

Keine Klärung der möglichen Mehrfachzurechnung



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

Aufgabe der "Ewigkeitsklausel"



3b | Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs – Bevollmächtigung des Notars zur Bewilligung der Löschung einer Auflassungsvormerkung | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und RA(Syndikus) Markus Madsen, beide München

Key Facts

- → Wird ein Grundstückskaufvertrag rückabgewickelt und soll die bereits gezahlte Grunderwerbsteuer anschließend erstattet werden, ist auf die Anforderungen des § 16 GrEStG zu achten.
- Der Vertrag muss zivilrechtlich und tatsächlich vollständig rückabgewickelt werden.
- Ist hierzu die Löschung einer Vormerkung erforderlich, muss genau geprüft werden, ab wann die den Grundstücksverkäufer einschränkende Wirkung entfällt.

Strittig war im Weiteren, wann die vertragliche Rückabwicklung i.S.v. § 16 Abs. 1 GrEStG tatsächlich vollendet war.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Erwerbsvorgang i.S.d. § 16 Abs. 1 GrEStG erst dann "rückgängig gemacht", wenn sich die Vertragspartner über die zivilrechtliche Aufhebung des den Steuertatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts hinaus derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt und der Erwerber keine Möglichkeit zur Verfügung über das Grundstück mehr hat.

Für Erstattung der Steuer muss der Vertrag "tatsächlich" rückabgewickelt werden

BFH vom 21.12.2021 (AZ: VII R 5/19) Infolge des verfahrensrechtlichen Schwerpunkts hatte ausnahmsweise der VII. Senat des BFH mit Beschluss vom 21.12.2021 zur grunderwerbsteuerlichen Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs zu entscheiden.

Urteilsfall

Im Streitfall (vereinfacht) veräußerte die Verkäuferin (Klägerin und Revisionsbeklagte) mit notarieller Urkunde ein Grundstück an die A-Gesellschaft (Erwerberin). Infolge Zahlungsverzugs der Erwerberin machte die Verkäuferin von ihrem Rücktrittsrecht Gebrauch.

Für den Fall des Rücktritts vom Vertrag war der Notar unwiderruflich bevollmächtigt und beauftragt, die am Kaufgegenstand einzutragende Auflassungsvormerkung wieder löschen zu lassen und im Namen des Käufers die Löschung der Auflassungsvormerkung zu bewilligen und zu beantragen und dem Grundbuchamt zum Vollzug vorzulegen. Voraussetzung war, dass der Verkäufer dem Notar den erfolgten Rücktritt schriftlich mitteilt und der Käufer dem Notar auf schriftliche Anforderung hin nicht innerhalb von zehn Werktagen die Ausfertigung einer gerichtlichen Entscheidung vorlegt, wonach dem Verkäufer die Mitwirkung an der Löschung der Auflassungsvormerkung untersagt und/ oder ihm aufgegeben wird, den Notar anzuweisen, die Löschung der Auflassungsvormerkung des Käufers nicht zu bewilligen und zu beantragen.

Daher ist Voraussetzung, dass die Vertragsparteien sämtliche Wirkungen aus dem Erwerbsvorgang aufheben und sich gegenseitig so stellen, als wäre dieser nicht zustande gekommen. Dies erfordert grundsätzlich die Löschung einer zugunsten des Erwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung. Denn eine Auflassungsvormerkung beeinträchtigt die Verkehrsfähigkeit eines Grundstücks unabhängig vom Fortbestand des zivilrechtlichen Übereignungsanspruchs.

Die durch die Auflassungsvormerkung bestehende Beeinträchtigung entfällt aber auch dann, wenn der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer eine Löschungsbewilligung gemäß § 19 GBO in grundbuchrechtlich gebotener Form erteilt hat und der Veräußerer frei und ohne Einflussnahme seitens des Erwerbers über sie verfügen kann. Die Löschungsbewilligung erlangt gegenüber dem Grundbuchamt oder demjenigen, zu dessen Gunsten auf ihrer Grundlage eine Eintragung vorgenommen werden soll, erst dann Wirksamkeit, wenn sie in der in § 29 GBO festgelegten Form zugeht.

Im Streitfall entschied der BFH, dass grunderwerbsteuerlich von einer Rückabwicklung – trotz unwiderruflicher Beauftragung des Notars zu ihrem grundbuchmäßigen Vollzug – nicht bereits mit Ausübung des Rücktrittsrechts, Information des Notars und Ablauf der Grundsätzlich ist die Löschung einer eingetragenen Vormerkung erforderlich

Ausreichend ist aber auch eine erteilte Löschungsbewilligung zur freien Verfügung des Veräußerers

Unwiderrufliche Bevollmächtigung des Notars allein genügt nicht

3 Grunderwerbsteuer

im Vertrag vorgesehenen Wartefrist ausgegangen werden kann. Vielmehr sei die Rückabwicklung erst mit Erstellung und Übermittlung der Löschungsbewilligung an die Verkäuferin oder das Grundbuchamt erfolgt.

Es ist genau zu prüfen, wann die Bewilligung zur Löschung erteilt wird Zivilrechtlich mache es einen erheblichen Unterschied, ob die notarielle Bewilligung zur Löschung bereits bei Vertragsschluss erteilt wird oder ob nur eine Vollmachtserteilung an den Notar erfolgt, die Löschung unter bestimmten Voraussetzungen selbst zu bewilligen. Im letzteren Fall erklärt der Notar die Löschungsbewilligung im Namen des Käufers erst durch Erstellung der Eigenurkunde, nachdem die vertraglich geregelten Voraussetzungen vorliegen. Das müsse auch grunderwerbsteuerlich berücksichtigt werden.



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

3c | Einzelunternehmer als herrschendes Unternehmen i.S.d. § 6a GrEStG -Keine Vorbehaltensfrist bei Ausgliederung zur Neugründung | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und RA(Syndikus) Markus Madsen, beide München

Key Facts

- → Instanzgerichte legen § 6a GrEStG großzügiger aus als die Finanzverwaltung.
- Einzelunternehmer kann herrschendes Unternehmen i.S.v. § 6a GrFStG sein.
- Keine Vorbehaltensfrist bei Ausgliederung zur Neugründung.

Die Beteiligten streiten in der Hauptsache darüber, ob bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende GmbH (Antragstellerin) die Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG Anwendung findet. In den

gleich lautenden Ländererlassen zur Anwendbarkeit des § 6a GrEStG vom 22.09.2020 wird dies verneint.

22.09.2020 Wird dies verne

Sachverhalt

FG Münster

vom 03.05.2022

(AZ: 8 V 246/22)

Im Streitfall war N Alleineigentümer mehrerer Grundstücke, die er im Betriebsvermögen seines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens hielt. Mit Vertrag vom 17.03.2021 gliederte er sein Einzelunternehmen auf die im Zuge der Ausgliederung neu gegründete Antragstellerin aus. Mit-übertragen wurden auch die Anteile an der A GmbH, die Alleingesellschafterin weiterer, teils grundbesitzender Kapital-

Das Finanzamt ging davon aus, dass Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorliegen. Mit Bescheid vom 10.12.2021 setzte es Grunderwerbsteuer fest. Gegen den Bescheid legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Es seien zwar die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfüllt. Die Erwerbsvorgänge seien aber nach § 6a GrEStG steuerfrei.

Der Antragsteller beruft sich unter anderem auf ein Urteil des Finanzgerichts Sachsen (Urteil vom 30.06.2021, AZ: 2 K 121/21). Das FG habe entschieden, dass § 6a GrEStG auch auf die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft Anwendung finde. Es genüge auch, dass die Antragstellerin selbst wirtschaftlich tätig sei; Herr N müsse kein Unternehmer sein.

Die Verwaltungsauffassung, dass § 6a GrEStG auf Fälle der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft keine Anwendung finde (gleich lautende Erlasse zur Anwendung von § 6a GrEStG vom 22.09.2022, Tz. 2.1), stehe im Widerspruch zu dieser Rechtsprechung.

Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab. Das Einspruchsverfahren wurde bis zur Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren zum Urteil des FG Sachsen (AZ: II R 2/22) ruhend gestellt.

Die Antragstellerin beantragte daraufhin bei Gericht im einstweiligen Rechtsschutz die Aussetzung der Vollziehung. Das FG Münster gab dem Antrag statt. Nach der im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung bestünden ernstliche Antragsteller beruft sich auf Urteil des FG Sachsen

Restriktive Auslegung der Finanzverwaltung

Ruhendstellung der Hauptsache

FG Münster vom 03.05.2022 (AZ: 8 V 246/22 GrE)

gesellschaften war.



Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids i.S.d. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO.

FG Münster stellt sich der Verwaltungsauffassung entgegen Nach Auffassung des Senats seien die Erwerbsvorgänge nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Bei der Ausgliederung zur Neugründung handelt es sich um einen begünstigungsfähigen Vorgang. An dem Vorgang waren nur N als herrschendes und die Antragstellerin als abhängiges Unternehmen beteiligt. Die Anwendung des § 6a GrEStG sei nicht deshalb ausgeschlossen, weil N als Einzelunternehmer beteiligt war. Herrschendes Unternehmen könne jedes Unternehmen unabhängig von der Rechtsform sein. Unter den Begriff "Unternehmen" fallen im Rahmen des § 6a GrEStG alle Rechtsträger, die wirtschaftlich tätig sind. Im Streitfall war N zunächst als Einzelunternehmer und dann weiterhin über die Beteiligung an der Antragstellerin wirtschaftlich tätig.

Gesetzeswortlaut spricht gegen restriktive Auslegung § 6a Satz 1 GrEStG erfasse alle Umwandlungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG. Welche Rechtsträger verschmelzungsfähig sind, regele § 3 UmwG. Zu den Spaltungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG) gehört nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG die Ausgliederung zur Neugründung. Im Rahmen einer Ausgliederung sind auch Einzelkaufleute nach

§ 124 Abs. 1 UmwG spaltungsfähige Rechtsträger. Hätte der Gesetzgeber bestimmte, nach dem UmwG zulässige Verschmelzungen vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ausnehmen wollen, hätte dies im Wortlaut einen Anklang finden müssen. Die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft zur Neugründung ist damit vom Wortlaut des § 6a Satz 1 GrEStG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG erfasst.

Auch die fünfjährige Vorbehaltensfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG sei nicht verletzt. Die Vorbehaltensfrist gelte nicht, wenn sie aus umwandlungsbedingten Gründen nicht eingehalten werden kann. So ist keine Vorbehaltensfrist erforderlich, wenn ein Rechtsträger erst im Zuge der Umwandlung gegründet wird. Bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung muss daher nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Im Streitfall ist folglich nur die fünfjährige Nachbehaltensfrist zu beachten.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung wurde die Beschwerde zum BFH zugelassen. Vorbehaltensfrist im Streitfall unbeachtlich



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

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

4a | Steuerliche Behandlung von anglo-amerikanischen Trusts | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Key Facts

- → Bei der Beurteilung der maßgeblichen Rechtsverhältnisse eines anglo-amerikanischen Trusts ist ein nach international-privatrechtlichen Grundsätzen anwendbares ausländisches Recht zu berücksichtigen.
- Dies gilt insbesondere auch für die Frage, ob der Trust über das ihm zugedachte Vermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann oder ob jemand als Zwischenberechtigter i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG angesehen werden kann.
- → Zwischenberechtigter eines angloamerikanischen Trusts kann nur sein, wer über dingliche Rechte oder schuldrechtliche Ansprüche an bzw. gegenüber der Vermögensmasse verfügt (Gleichlauf mit der Rechtsprechung zu ausländischen Stiftungen).

In mehreren aktuellen Entscheidungen hatte sich der BFH mit der steuerlichen Behandlung von anglo-amerikanischen Trusts zu befassen. Im Ergebnis wendet der BFH seine jüngst für Zuwendungen ausländischer Stiftungen an deutsche Begünstigte aufgestellten Grundsätze auch auf anglo-amerikanische Trusts an. Dies gilt insbesondere auch für die einschränkende Auslegung des Begriffs des "Zwischenberechtigten". Ferner hat sich der BFH auch zur Verfassungsmäßigkeit einer möglichen Doppelbesteuerung mit Schenkung- und Einkommensteuer geäußert.

Umfassende Herrschaftsbefugnisse des Trusterrichters sind unter Einbeziehung des maßgeblichen ausländischen Rechts zu beurteilen

BFH vom 25.06.2021

II R 31/19 und inhalts-

(AZ: II R 13/19.

gleich II R 32/19)

Im Verfahren II R 13/19 stand im Streit, ob das Vermögen wegen umfassender Herrschaftsbefugnis der Erben tatsächlich auf den von der Erblasserin errichteten Trust übergegangen ist. Ob eine derartige umfassende Herrschaftsbefugnis gegeben ist, ist ggf. unter Anwendung des nach international-privatrechtlichen Grundsätzen anwendbaren ausländischen Rechts zu ermitteln. Ergibt sich hiernach, dass der Trust

damit nicht über das ihm zugedachte Vermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, ist dieses Vermögen weiterhin der Erblasserin zuzurechnen.

Im Verfahren II R 31/19 ging es u.a. um die Frage, wann eine im Inland wohnhafte Begünstigte als Zwischenberechtigte eines intransparenten US-Trusts nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG anzusehen ist. Nach dieser Norm gelten als Schenkung unter Lebenden der Erwerb bei Auflösung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, sowie der Erwerb durch Zwischenberechtigte während des Bestehens der Vermögensmasse.

Das Gericht wendet insoweit die Grundsätze zur Schenkungsteuer auf Zuwendungen einer ausländischen Stiftung insbesondere aus dem Urteil vom 03.07.2019 (AZ: II R 6/16) an und legt den Begriff des Zwischenberechtigten i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Hs. 2 ErbStG nunmehr einschränkend aus. Demnach ist nicht Zwischenberechtigter, wer – auch unter Betrachtung des ausländischen Rechts – weder über dingliche Rechte noch schuldrechtliche Ansprüche an bzw. gegenüber der Vermögensmasse verfügt.

In der Entscheidung hat der BFH auch – ohne dass dies entscheidungserheblich gewesen ist – darauf hingewiesen, dass im Falle einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung an einen Zwischenberechtigten eine mögliche Doppelbesteuerung mit Schenkungsteuer und Einkommensteuer (z.B. nach § 15 AStG) verfassungsrechtlich hinzunehmen sei.

In beiden Entscheidungen hat der BFH klargestellt, dass bei der Beurteilung der maßgeblichen Rechtsverhältnisse ein nach international-privatrechtlichen Grundsätzen anwendbares ausländisches Recht zu berücksichtigen ist. Hier treffen den Steuerpflichtigen gesteigerte Mitwirkungspflichten, die es im besten Fall schon bei der Gestaltung einer entsprechenden Struktur zu berücksichtigen gilt.

Einschränkende Auslegung des Begriffs des Zwischenberechtigten

Mögliche Doppelbesteuerung mit Schenkung- und Einkommensteuer verfassungskonform

Praxishinweis



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



4b | Schenkungsteuer bei Amortisation von GmbH-Geschäftsanteilen |

Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Marisa Giesel, beide Köln

Key Facts

- → Gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebungen bei der Einziehung (Amortisation) von GmbH-Anteilen stellen nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG eine Schenkung des ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter dar, soweit die Abfindung unter dem gemeinen Wert liegt.
- Der BFH stellt klar, dass die Norm nicht zwischen freiwilligem und zwangsweisem Ausscheiden differenziert.

Gesetzliche Grundlage

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz fingiert bei Einziehung des Geschäftsanteils eines ausscheidenden GmbH-Gesellschafters (Amortisation) eine steuerbare Schenkung des ausscheidenden Gesellschafters an die verbleibenden Gesellschafter, wenn und soweit der gemeine Wert des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters seinen Abfindungsanspruch übersteigt (§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG).

BFH vom 17.11.2021 (AZ: II R 21/20) Der II. Senat des BFH hat mit Urteil vom 17.11.2021 darüber entschieden, ob § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG unabhängig davon Anwendung findet, ob der GmbH-Gesellschafter freiwillig oder unfreiwillig ausscheidet.

Urteilsfall

Im Streitjahr 2007 waren zunächst neben dem Kläger noch drei weitere Gesellschafter A, B und C zu jeweils 25 % (entspricht einer Stammeinlage von ieweils € 81.000) an der A-GmbH beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag sah die Möglichkeit vor, den Geschäftsanteil eines Gesellschafters jederzeit mit dessen Zustimmung einziehen zu können. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22.05.2007 wurde einstimmig beschlossen, den Geschäftsanteil des A gegen eine Vergütung von € 75.000, zahlbar in monatlichen Raten von € 1.000, zu amortisieren. Die Nennbeträge der verbleibenden Gesellschafter wurden entsprechend um je € 27.000 aufgestockt.

Das Finanzamt unterwarf die Werterhöhung in dem Geschäftsanteil des Klägers – in Höhe von einem Drittel des Unterschiedsbetrags zwischen dem nach § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG ermittelten gemeinen Wert des eingezogenen Geschäftsanteils und der abgezinsten vereinbarten Abfindung – der Schenkungsteuer.

In der hiergegen gerichteten Klage vor dem FG Thüringen wendete der Kläger ein, dass der Vorgang nicht als gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebung zwischen GmbH-Anteilen (§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG) steuerbar sei. Die Norm erfasse nur das zwangsweise Ausscheiden aus einer GmbH. Die freiwillige Einziehung könne nur den Tatbestand einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen; im Streitfall sei dieser aber mangels Freigebigkeit nicht erfüllt.

Das FG Thüringen vertrat mit Urteil vom 23.10.2019 jedoch die Auffassung, dass im Streitfall keine rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung vorlag, die nach den Maßstäben einer freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zu beurteilen wäre, sondern eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebung, die § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG zu unterwerfen ist.

Die vom Kläger eingelegte Revision

hat der BFH mit Urteil vom 17.11.2021 als unbegründet zurückgewiesen. Der II. Senat führt in seinem Urteil aus, dass der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schon deshalb nicht erfüllt sei, da dieser nur Verschiebungen der Vermögenssubstanz, nicht aber bloße Wertverschiebungen erfasse. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebungen zwischen Geschäftsanteilen seien nach § 7 Abs. 7 ErbStG zu beurteilen. Die Steuerbarkeit der Wertverschiebungen zwischen GmbH-Anteilen auf Grund einer Einziehung (§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG) gilt dabei nach Ansicht des BFH für jegliche Form der vertraglich vereinbarten Einziehung von GmbH-Anteilen, unabhängig davon,

ob mit oder gegen den Willen des aus-

scheidenden Gesellschafters. Die sub-

FG Thüringen vom 23.10.2019 (AZ: 4 K 72/18)

Revision blieb ohne Erfolg

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

Subjektive Komponenten spielen bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Wertverschiebungen keine Rolle jektive Komponente, die eine freigebige Schenkung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) ausmacht, spielt bei den Wertverschiebungen zwischen Geschäftsanteilen keine Rolle. Der erkennende Senat stützt dies darauf, dass sich weder nach dem Wortlaut, noch nach dem Telos der Norm eine Einschränkung auf eine bestimmte Form der Einziehung ergibt. Das Tatbestandsmerkmal "Einziehung" ist nach § 34 GmbHG zu beurteilen. Eine Einziehung von Anteilen bedarf nach § 34 Abs. 1 GmbHG stets einer vertraglichen Vereinbarung. Gem. § 34 Abs. 2 GmbHG ist sie allerdings sowohl mit als auch ohne die Zustimmung des ausscheidenden Gesellschafters möglich. Demnach führt sowohl ein freiwilliges als auch ein unfreiwilliges Ausscheiden eines Gesellschafters zu einem steuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG.

Praxishinweis: Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen zur Amortisation auf schenkungsteuerliche Konsequenzen prüfen Für die Praxis sollte dieses Urteil zum Anlass genommen werden, vertragliche Abfindungsklauseln im Falle der Amortisation von GmbH-Anteilen auf ihre schenkungsteuerlichen Konsequenzen zu untersuchen bzw. die aktuelle BFH-Rechtsprechung bei Abschluss neuer Gesellschaftsverträge zu berücksichtigen. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung (R E 3.4 Abs. 3 Satz 9 ErbStR 2019) können die verbleibenden Gesellschafter für die steuerbare Werterhöhung keine Begünstigungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a bis 13c, 19a ErbStG in Anspruch nehmen, was zu erheblichen Steuerbelastungen führen kann. Sollte der Gesellschaftsvertrag hingegen eine Abtretung des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters an die verbleibenden Gesellschafter vorsehen, würde grundsätzlich zwar ebenfalls eine steuerbare Schenkung vorliegen. Es würde sich dann allerdings um einen tatsächlichen Vermögensübergang auf die verbleibenden Gesellschafter handeln, der nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG (erfasst sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften) steuerbar ist. In diesem Fall kann unter den entsprechenden Voraussetzungen die Begünstigung für Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden.



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





4c | Freibeträge bei Zusammentreffen mehrerer Nacherbschaften |

Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Marisa Giesel, beide Köln

Key Facts

- → Haben mehrere Erblasser denselben Vorerben und nach dessen Tod denselben Nacherben eingesetzt, steht dem Nacherben auf Antrag für alle der Nacherbfolge unterliegenden Erbmassen insgesamt lediglich ein Freibetrag zu.
- Die Verrechnung positiven und negativen Vermögens aus Vor- und Nacherbschaften ist möglich (sog. erbschaftsteuerliche Verschmelzung des Vermögens).

:

ger (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG) wurde bei der Versteuerung das Verwandtschaftsverhältnis zu den Großeltern zugrunde gelegt. Bei jedem Erbe wurde daher ein Freibetrag von € 400.000 (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 Alt. 2 ErbStG) berücksichtigt. Hiergegen richteten sich die Erben nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit ihrer Klage vor dem FG München und wendeten ein, dass es sich bei der Nacherbschaft nach dem Großvater und der Nacherbschaft nach der Großmutter um zwei selbständige Nacherbschaften handele. Folglich müsse nach Ansicht der Kläger der Freibetrag pro Erbe zweimal gewährt werden.

Gesetzesgrundlage

Setzt ein Erblasser zunächst einen Vorerben und auf dessen Tod einen Nacherben ein, so gilt der Vorerbe für Zwecke der Erbschaftsteuer als Erbe (§ 6 Abs. 1 ErbStG). Sein Erwerb unterliegt in vollem Umfang und ohne Berücksichtigung der Beschränkungen durch das Nacherbenrecht der Erbschaftsteuer. Tritt der Nacherbe durch Versterben des Vorerbens in die Nacherbfolge ein, gilt das Vermögen als vom Vorerben erworben (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Auf Antrag des Nacherben ist der Versteuerung jedoch sein Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

BFH vom 01.12.2021 (AZ: II R 1/20) Der II. Senat des BFH hat mit Urteil vom 01.12.2021 darüber entschieden, ob bei dem Zusammentreffen mehrerer Nacherbschaften, die gleichzeitig von demselben Vorerben anfallen, dem Nacherben mehrere Freibeträge zustehen.

Urteilsfall

Im Urteilsfall setzten beide Erblasser, Großvater (verstorben 1966) und Großmutter (verstorben 1992), die Tante der Kläger als Vorerbin und die Kläger als Nacherben ein. Mit dem Versterben der Tante in 2015 traten die Kläger in die Nacherbfolge ein. Zugleich hat die Vorerbin eigenes, erbschaftsteuerlich negativ bewertetes Vermögen an die Kläger vererbt.

Das Finanzamt verrechnete in den Erbschaftsteuerbescheiden der Kläger die positiven Erwerbe aus den Nacherbschaften mit dem negativen Erwerb nach der Vorerbin. Auf Antrag der KläDas FG München wies die Klagen mit Urteil vom 20.11.2019 ab. Es handele sich erbschaftsteuerlich um einen einheitlichen Erwerb vom Vorerben. Auch für mehrere, gleichzeitig von demselben Vorerben angefallene Nacherbschaften sei nur ein Freibetrag zu gewähren.

Die vom Kläger eingelegte Revision hat der BFH mit Urteil vom 01.12.2021 als unbegründet zurückgewiesen und schloss sich der Auffassung der Vorinstanz an. Der II. Senat führt in seinem Urteil zunächst aus, dass zwar zivilrechtlich nach §§ 2100, 2139 BGB beide, der Vorerbe und der Nacherbe, nacheinander vom ursprünglichen Erblasser erben. Erbschaftsteuerlich gilt jedoch gem. § 6 Abs. 1 ErbStG der Vorerbe als Erbe, sodass sein Erwerb vollumfänglich und ohne Berücksichtigung der Nacherbschaft der Erbschaftsteuer unterliegt.

Geht mit dem Tod des Vorerben neben dem zur Nacherbschaft gehörenden Vermögen zugleich eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, liegen zivilrechtlich zwei Erwerbe vor, erbschaftsteuerlich jedoch nur ein einheitlicher vom Vorerben stammender Erwerb. Dies ermöglicht die Verrechnung eines negativen Erwerbs aus dem eigenen Vermögen des Vorerben mit einem positiven Erwerb aus der Nacherbschaft und umgekehrt. Der BFH spricht in diesem Zusammenhang von der erbschaftsteuerlichen Verschmelzung des Vermögens. Die Möglichkeit, bei der Versteuerung

FG München vom 20.11.2019 (AZ: 4 K 519/18)

Revision blieb ohne Erfolg

Verrechnung positiven und negativen Vermögens aus Vor- und Nacherbschaften

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

der Nacherbschaft(en) auf Antrag das Verhältnis zum Vorerben zugrunde zu legen, ist als zugunsten des Nacherben wirkende Modifikation, nicht aber als Aufhebung dieses Grundsatzes zu verstehen. Auch die Anwendung einer anderen Steuerklasse, soweit eigenes Vermögen des Vorerben erworben wird (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG), stellt lediglich eine spezielle Regel zur Steuerberechnung des einheitlichen Erwerbs vom Vorerben dar.

Nur ein Freibetrag für Nacherben Zwar stehen dem Nacherben gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG auf Antrag zwei Freibeträge zu: einer für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen, einer für das eigene Vermögen des Vorerben. Letzterer ist jedoch der Höhe nach auf einen noch nicht verbrauchten Freibetrag für die Nacherbschaft gedeckelt. Die Freibeträge stehen somit in einem Abhängigkeitsverhältnis zueinander. Hierdurch wollte der Gesetzgeber nach Ansicht des BFH sicherstellen, dass der Nacherbe im Ergebnis nur einen Freibetrag in Anspruch nehmen kann, und

zwar den, der dem für ihn günstigeren Verwandtschaftsverhältnis entspricht.

Unter Anwendung des Grundsatzes des einheitlichen Erwerbs vom Vorerben kommt der BFH auch für den Fall von mehreren Nacherbschaften durch denselben Vorerben zu dem Ergebnis, dass dem Nacherben auf Antrag insgesamt lediglich ein Freibetrag zusteht. Es bleibt nach Ansicht des BFH ohne Bedeutung, ob es sich um eine oder mehrere Nacherbschaften handelt, solange derselbe Vorerbe eingesetzt wurde.

Für die Praxis sollte dieses Urteil zum Anlass genommen werden, die erbrechtlich geregelten Vor- und Nacherbschaften auf ihre erbschaftsteuerlichen Konsequenzen zu überprüfen. Einerseits könnte es z.B. vorteilhaft sein, unterschiedliche Vorerben einzusetzen, um hierdurch mehrere Freibeträge nutzen zu können. Andererseits könnte die Möglichkeit einer Verrechnung negativen und positiven Vermögens aus Vor- und Nacherbschaften den Vorteil mehrerer Freibeträge übertreffen.

Praxishinweis



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

Kurznews

4d | Entstehung der Erbschaftsteuer beim Erwerb von Todes wegen nach italienischem Erbrecht | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

BFH vom 17.11.2021 (AZ: II R 39/19) Der BFH hat mit Urteil vom 17.11.2021 dazu entschieden, inwiefern sich die Anwendung einer fremden Erbrechtsordnung auf die Entstehung der Erbschaftsteuer auswirkt.

Urteilsfall

Im Streitfall erbte eine italienische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Deutschland von einem in Italien lebenden Erblasser. Der Erbfall unterlag nach international-privatrechtlichen Grundsätzen dem italienischen Erbrecht. Anders als im deutschen Erbrecht muss eine Erbschaft nach italienischem Zivilrecht ausdrücklich angenommen werden, damit die Gesamtrechtsnachfolge eintritt. Im Streitfall war die Erbin nach dem Ableben des Erblassers, aber vor der Annahme

der Erbschaft aus Deutschland weggezogen.

Der BFH entschied, dass die Annahmebedürftigkeit der Erbschaft nach italienischem Recht nicht zu einer Verlagerung des Entstehungszeitpunkts der Erbschaftsteuer nach § 9 Abs. 1 ErbStG führe. Die Annahme der Erbschaft sei auch unter Anwendung des hier maßgeblichen italienischen Erbrechts keine aufschiebende Bedingung entsprechend § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Alt. 1 ErbStG i.V.m. § 158 Abs. 1 BGB, sondern ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, da sie nach italienischem Recht auf den Erbfall zurückwirkt.

Keine Verlagerung des Entstehungszeitpunkts der Erbschaftsteuer



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

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung



5a | Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Steuerfreiheit für Unterstützungsleistungen des Arbeitgebers an Mitarbeiter bzw. deren Angehörige, die vom Krieg in der Ukraine betroffen sind.
- → Ein besonderer Notfall wird allgemein angenommen, so dass auch Unterstützungen > € 600 steuerfrei möglich sind.
- Steuerfreiheit für Leistungen wie z.B. Kfz-Nutzung, Überlassung von Unterkunft, Gegenständen und Verpflegung.
- → Die Regelung gilt bis Ende des Jahres 2022.



Weitere Unterstützungen steuerfrei

BMF vom 17.03.2022

Bereits im März hatte die Finanzverwaltung verschiedene Maßnahmen veröffentlicht, mit denen die Unterstützung für die vom Krieg in der Ukraine Geschädigten steuerlich gefördert werden (vgl. WTS Journal 02/2022). Im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung waren darin allerdings nur Regelungen zur Anerkennung von Arbeitslohnspenden enthalten. Nun wurde der Katalog der Begünstigungen um weitere Unterstützungsleistungen erweitert.

BMF vom 07.06.2022

Besonderer Notfall wird grundsätzlich angenommen Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter oder deren Angehörige sind auch dann steuerfrei, wenn sie die Anforderungen der R 3.11 LStR an die Herkunft der Mittel (R 3.11 Abs. 2 Satz 2 LStR) nicht erfüllen und auch, soweit sie € 600 im Kalenderiahr übersteigen. Ein besonderer Notfall, der normalerweise Voraussetzung dafür ist, dass auch Beihilfen > € 600 steuerfrei sind, wird für Mitarbeiter oder deren Angehörige, die im Zusammenhang mit dem Krieg die Ukraine verlassen haben oder vergleichbar unmittelbar vom Krieg betroffen sind, allgemein angenommen.

Darlehen

Neben dem Zinsvorteil aus einem unentgeltlich oder verbilligt gewährtem Darlehen sind auch die nachfolgend aufgeführten geldwerten Vorteile steuerfrei, die erstmalig nach dem Kriegsausbruch gewährt werden: → Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Mitarbeiter bzw. deren Angehörige, wenn das private Kraftfahrzeug durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar ist, zur privaten Nutzung.

- → Überlassung von Wohnungen oder von Unterkünften, wenn die vom Mitarbeiter bzw. dessen Angehörigen bisher bewohnte Wohnung oder Unterkunft durch die Kriegshandlungen unbewohnbar geworden ist.
- Gewährung von unentgeltlicher Verpflegung an Mitarbeiter bzw. deren Angehörige, soweit diese sich nicht selbst versorgen können.
- Nutzungsüberlassung anderer Sachen, wenn entsprechende Güter des Mitarbeiters bzw. dessen Angehöriger durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar sind oder die Überlassung der Schadensbeseitigung dient.
- → Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von gebrauchten Gegenständen für die Ausstattung der Wohnung/Unterkunft eines Mitarbeiters bzw. dessen Angehörigen, der aufgrund der Kriegsereignisse die Ukraine verlassen hat.

Die Begünstigung gilt für Zuwendungen in der Zeit vom 24.02.2022 bis zum 31.12.2022.



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

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung

5b | Wann kann für eine Betriebsveranstaltung die Pauschalierung mit 25 % beansprucht werden? | Autorin: StBin Martina Korn, München

Key Facts

- > Legaldefinition der Betriebsveranstaltung seit 01.01.2015 im
- → Regelung zur 25%-Pauschalierung verwendet den Begriff der "Betriebsveranstaltung"; es ist fraglich, ob damit derselbe Begriff gemeint ist, wie in der Legaldefinition in § 19 EStG.
- Diese Frage ist nun beim BFH anhängig.

seien die Weihnachtsfeiern mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % lohnzuversteuern gewesen.

Das FG Köln erkennt, dass Begriffe in demselben Gesetz grundsätzlich einheitlich auszulegen sind. Eine von der Legaldefinition abweichende Auslegung komme jedoch in Betracht, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/ oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff anders als in der Legaldefinition zu verstehen sein soll (BFH vom 25.11.2002).

FG Köln vom 27.01.2022 (AZ: 6 K 2175/20)

BFH vom 25.11.2002 (AZ: GrS 2/01)

Urteilsfall

Ein Unternehmen veranstaltete im Jahr 2015 eine Weihnachtsfeier mit Abendessen und musikalischer Untermalung für Mitglieder des Vorstands und eine Weihnachtsfeier an verschiedenen Standorten für Mitarbeiter des oberen Führungskreises. Es war jeweils keine ganze Abteilung oder ganzer Bereich eingeladen. In der Lohnsteueraußenprüfung wurden die Kosten dieser Veranstaltungen als lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn mit 81,81 % bzw. 62 % nachversteuert. Dagegen eingelegte Rechtsbehelfe (Einspruch und Klage) wenden sich gegen einen über 25 % hinausgehenden Lohnsteuersatz.

Betriebsveranstaltungen sind gem. § 19

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG Veran-

staltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Legaldefi-

nition). Zuwendungen des Arbeitgebers

an seinen Arbeitnehmer und dessen

Veranstaltungen gehören zu den Ein-

künften aus nichtselbständiger Arbeit.

Sie können gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 25 % lohnversteuert

Begleitpersonen anlässlich solcher

werden (Pauschalierungsnorm).

Nach Auffassung des FG Köln wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG die Rechtslage, wie sie davor galt, gesetzlich festschreiben. Gesetzgeberischer Wille sei eine Steuervereinfachung gewesen und keine Steuervergünstigung oder Erweiterung des Anwendungsbereichs der Pauschalierungsmöglichkeit über die alte Rechtslage hinaus (so auch FG Münster).

FG Münster vom 20.02.2020 (AZ: 8 K 32/19 E)

Entsprechend seien die Weihnachtsfeiern zwar Betriebsveranstaltungen gemäß der Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gewe-Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit 25 % komme jedoch nicht zur Anwendung.

sen. Die Pauschalierungsnorm des § 40

Da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung habe und die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordere, lies das FG Köln die Revision zu. Diese ist nun bereits beim BFH anhängig.

Das Urteil des FG Köln ist über den

Einzelfall hinaus rechtlich nicht bindend, liefert aber gute Argumente für Diskussi-

onsfälle in der Lohnsteueraußenprüfung.

beantragt werden. Will der Arbeitgeber

der Finanzverwaltung abweichen, kann

er dies mit Hinweis auf das vorliegende

Urteil tun, sollte dies aber in der Lohn-

steueranmeldung offenlegen.

Bei evtl. Nachforderungen der Lohn-

steueraußenprüfung sollte Einspruch

eingelegt und Ruhen des Verfahrens

für laufende Fälle von der Auffassung

Anhängige Revision

(AZ: VI R 5/22)

Argumentation des klagenden Unternehmens

Gesetzliche Regelung

Das Unternehmen argumentiert, dass seit der gesetzlichen Regelung des Begriffs der Betriebsveranstaltung (Legaldefinition) das "Offenstehen für alle Mitarbeiter" kein Definitionsmerkmal von Betriebsveranstaltungen mehr sei. Die Begriffe "Betriebsveranstaltung" in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG und in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG seien einheitlich auszulegen. Entsprechend Praxishinweise



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



5c | Betriebsprüfungen durch die Deutsche Rentenversicherung – Elektronische Betriebsprüfung ab 01.01.2023 verpflichtend |

Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Deutsche Rentenversicherung treibt Digitalisierung voran.
- → Ab dem 01.01.2023 wird die elektronische Betriebsprüfung für alle Arbeitgeber verpflichtend.
- → In Einzelfällen können Arbeitgeber die elektronische Betriebsprüfung bis spätestens 31.12.2026 hinausschieben.

Elektronische Betriebsprüfung ab dem 01.01.2023 Die Rentenversicherungsträger sind gesetzlich beauftragt, mindestens alle vier Jahre bei jedem Arbeitgeber zu prüfen, ob dieser seine Pflichten nach dem Sozialgesetzbuch erfüllt. Die Prüfung wird als Betriebsprüfung (BP) bezeichnet. Mit der elektronisch unterstützten Betriebsprüfung (euBP) kann der Arbeitgeber vorab Unternehmensdaten elektronisch zur Verfügung stellen.

Die Entgeltabrechnung ist bereits weitgehend digitalisiert. Bereits seit dem 01.01.2022 besteht die Pflicht der Unternehmen, die kompletten Entgeltunterlagen in digitaler Form vorzuhalten. Dazu gehören beispielsweise Bescheide der Einzugsstellen und Rentenbescheide. Dadurch sollen die Betriebsprüfer die Möglichkeit bekommen, die Prüfung digital vorzunehmen.

Was liegt da näher, als diese Daten bereits im Vorfeld einer Betriebsprüfung auszuwerten und Ungereimtheiten oder fehlende Meldungen aufzuspüren. Das spart viel Zeit vor Ort, sowohl den Unternehmen wie auch den Betriebsprüfern. Deshalb gibt es schon seit einiger Zeit die elektronisch unterstützte Betriebsprüfung als "freiwilliges" Angebot der Rentenversicherung.

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung haben gemeinsame Grundsätze festgelegt, welche mit Wirkung zum 01.04.2022 durch das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) genehmigt wurden. Hierdurch wird die elektronische Betriebsprüfung für Arbeitgeber ab dem 01.01.2023 verpflichtend.

Die Daten werden dann auf Anforderung des Betriebsprüfdienstes aus dem Entgeltprogramm heraus zusammengestellt und an die Rentenversicherung übermittelt. Der Absender erhält eine elektronische Annahmequittung. Eine Übergabe der Daten auf einem Datenträger (USB-Stick, DVD) ist nicht möglich. Mit entsprechender Analysesoftware können die Betriebsprüfer die Daten schnell und effizient überprüfen. So soll sich die Prüfdauer reduzieren. Ergeben sich aus diesen Daten keinerlei Beanstandungen, kann die Prüfung vor Ort unter Umständen ganz entfallen.

In besonders gelagerten Einzelfällen kann die Verpflichtung zur Führung der digitalen Entgeltunterlagen und zur Teilnahme an der euBP auf Antrag hinausgeschoben werden. Allerdings gilt dies maximal bis zum 31.12.2026 und nur für begründete Einzelfälle. Einen entsprechenden Antrag müssen Arbeitgeber beim Prüfdienst des zuständigen Rentenversicherungsträgers stellen.

Die Daten der Finanzbuchhaltung sind nicht von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung erfasst. Die Prüfer haben zwar das Recht, sich auch diese Unterlagen anzusehen. Eine Übermittlung per Datenaustausch ist aber nicht verpflichtend. Auf freiwilliger Basis können aber auch diese Daten an den Prüfdienst übermittelt werden.

So läuft es ab

Ausnahmen



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

5d | Nachträgliche Pauschalbesteuerung führt zu Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung | Autoren: RA Otfrid Böhmer und Katja Boenke, beide München

Key Facts

- → Eine Pauschalversteuerung über eine rückwirkende Korrektur der Lohnsteueranmeldung führt laut Entscheidung des Landessozialgerichts Bremen-Niedersachsen zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung.
- Der Auffassung der Sozialversicherungsträger, dass für die Beitragsfreiheit die Pauschalbesteuerung bis Februar des Folgejahres erfolgen muss, folgt das Gericht nicht.
- Die Entscheidung bezieht sich ausschließlich auf noch nicht im Regelbesteuerungsverfahren abgerechnete Arbeitsentgeltbestandteile.
- → Revision beim Bundessozialgericht wurde eingelegt.

Nutzt ein Arbeitgeber die Möglichkeit, einen Bestandteil des Arbeitsentgelts pauschal zu besteuern, so kann die Beitragspflicht in der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) entfallen. Dies erfordert aber auch, dass der Arbeitgeber die Einnahmen mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belässt oder pauschal besteuert, § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV. Die Sozialversiche-

rungsbehörden hatten dem Arbeitgeber für eine Nachholung der Lohnsteuerfreiheit bzw. der Pauschalbesteuerung allerdings nur eine Frist bis Ende Februar des Folgejahres eingeräumt.

Das Landessozialgericht Niedersachsen-Bremen lehnte diese zeitliche Begrenzung der Sozialversicherungsträger nun in einem kürzlich ergangenen Urteil ab. Vielmehr ist das Gericht der Auffassung, dass die Beitragsfreiheit auch eintrete, wenn der Arbeitgeber über eine rückwirkende Korrektur der Lohnsteueranmeldung die Einnahmen pauschal besteuert. Eine solche Korrektur ist möglich, solange der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist.

Für eine nachträgliche Änderung ist ausschlaggebend, dass die Arbeitsentgeltbestandteile tatsächlich pauschal besteuert wurden und keine Sozialversicherungsbeiträge zurückgefordert werden. Im Streitfall wies der Arbeitgeber Forderungen nach Sozialversicherungsbeiträgen zurück. Aufgrund der vom Gesetzgeber verlangten weitestgehenden Übereinstimmung von Beitragsund Steuerrecht ist daher nach diesem Urteil eine nachträglich vorgenommene Pauschalbesteuerung über eine noch mögliche Korrektur der Lohnsteueranmeldung im Sozialversicherungsrecht ebenfalls zu berücksichtigen und führt zur Beitragsfreiheit der Einnahmen.

Dies gilt jedoch nur für noch nicht in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesene Arbeitsentgeltbestandteile. Wurden die Entgeltbestandteile bereits regulär besteuert, führt eine rückwirkende Anmeldung pauschaler Lohnsteuer nicht zur Beitragsfreiheit.

Gegen das Urteil hat die Deutsche Rentenversicherung Revision beim Bundessozialgericht eingelegt. Jedoch empfiehlt es sich, sich bei einem vergleichbaren Sachverhalt im Rahmen von Sozialversicherungsprüfungen auf dieses Urteil zu berufen und Widerspruch gegen einen Prüfbescheid einzulegen, um eine Bestandskraft des Bescheids zu vermeiden. LSG Niedersachsen-Bremen vom 24.03.2022 (AZ: L 12 BA 3/20)

Nachträgliche Beitragsfreiheit kann nur bei noch nicht erfassten Arbeitsentgeltbestandteilen gewährt werden



Beitragsfreiheit bei Pauschalbesteuerung

nach § 1 SvEV



Ihr Kontakt RA Otfrid Böhmer, München, otfrid.boehmer@ wts.de



5e | Reform des sozialversicherungsrechtlichen Statusfeststellungsverfahrens | Autoren: RA Otfrid Böhmer, München, und Justine Pappert, LL.B., Frankfurt a.M.

Key Facts

- → Neuregelungen für das Statusfeststellungsverfahren ab dem 01.04.2022 in Kraft getreten.
- Die Neuregelungen sollen eine frühere, einfachere und schnellere Statusbeurteilung ermöglichen.
- Keine Änderungen hinsichtlich der materiellen Beurteilung von Beschäftigung und Selbständigkeit.
- Umfassende Überarbeitung des Rundschreibens zum Statusfeststellungsverfahren und der Formulare ist erfolgt.

Hintergrund

Mit dem seit 1999 existierenden Statusfeststellungsverfahren wurde ein Anfrageverfahren zur Statusfeststellung Erwerbstätiger eingeführt. Dieses ist für Arbeitgeber von erheblicher Bedeutung, um Klarheit zu erlangen, wenn Zweifel am Arbeitnehmerstatus eines Erwerbstätigen bestehen. Dessen Durchführung ist praktisch zwingend, um etwa einen Schuldvorwurf in einem Ordnungswidrigkeits- oder Strafverfahren zu vermeiden.

Weiterentwicklung des Antragsverfahrens Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/882 des Europäischen Parlaments und des Rates und die Änderung anderer Gesetze vom 16.07.2021 (BGBI. I S. 2970) führte zur Weiterentwicklung des Antragsverfahrens. Die zum 01.04.2022 in Kraft getretenen Neuregelungen sollen eine frühere, einfachere und schnellere Statusbeurteilung ermöglichen. Im Zuge dessen haben die Sozialversicherungsträger sowohl ihr Rundschreiben zum Statusfeststellungsverfahren als auch die zu verwendenden Antragsformulare umfassend überarbeitet.

Beschränkung des Prüfungsumfangs auf Erwerbsstatus Das Verfahren gemäß § 7a SGB IV beschränkt sich nunmehr auf die Feststellung des Erwerbsstatus. Bisher wurde auch noch zusätzlich die konkrete Versicherungspflicht festgestellt, was im Einzelfall auch schwierig sein kann, jedoch nicht im Regelfall. Die Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund trifft künftig die Entscheidung, ob eine abhängige Beschäftigung oder selb-

ständige Tätigkeit ausgeübt wird. Ist eine Entscheidung über die konkrete Versicherungspflicht erforderlich, sind die Einzugsstellen einzubinden. Diese - wie auch die anderen Sozialversicherungsträger - sind an die Entscheidung über den Erwerbsstatus durch die Clearingstelle gebunden. Hierzu wurde das Antragsformular V0027 "Antrag auf Feststellung des Erwerbsstatus" bereits angepasst. Das Rundschreiben der Sozialversicherungsträger wurde hinsichtlich der Abgrenzung Beschäftigung/ Selbständigkeit umfassend überarbeitet; insbesondere wurde in stärkerem Maße die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts - etwa im Hinblick auf Hochqualifizierte und Spezialisten - dargestellt und auf neuere Arbeitsformen wie agiles Arbeiten eingegangen.

Wird der Antrag auf Feststellung des Erwerbsstatus innerhalb eines Monats nach Aufnahme der Tätigkeit gestellt und stellt die Clearingstelle eine Beschäftigung fest, gilt erst der Tag der Bekanntgabe der Entscheidung als Tag des Eintritts in das Beschäftigungsverhältnis. Allerdings muss der Beschäftigte noch zusätzlich zustimmen und für die Zwischenzeit eine Absicherung gegen das finanzielle Risiko von Krankheit und zur Altersvorsorge vorgenommen haben. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, beginnt das Beschäftigungsverhältnis mit dem Eintritt in das Beschäftigungsverhältnis, was angesichts der möglichen langen Verfahrensdauer zu erheblichen Beitragsnachzahlungen führen kann.

Die Statusbeurteilung kann nun auch bereits vor Aufnahme der Erwerbstätigkeit beantragt werden (sog. Prognoseentscheidung; § 7a Abs. 4a SGB IV), sofern bereits ein schriftlicher Vertrag über das Auftragsverhältnis geschlossen wurde und die Vertragsdurchführung feststeht. Bisher war dies erst nach Tätigkeitsaufnahme möglich. Bei der Prognoseentscheidung handelt es sich um eine Statusentscheidung mit Bindungswirkung, wobei spätere Änderungen vom Antragsteller mitzuteilen sind. Diese Möglichkeit ist für Auftraggeber von Bedeutung, um insoweit Rechtssicherheit zu erlangen.

Beginn einer Beschäftigung

Einführung einer Prognoseentscheidung

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung

Rechtsbehelfe haben aufschiebende Wirkung Die Einlegung eines Widerspruchs bzw. die Erhebung einer Klage gegen eine Status- bzw. Prognoseentscheidung haben aufschiebende Wirkung, so dass der angegriffene Bescheid zunächst keine Beitragspflichten auslöst.

Gruppenfeststellung für gleiche Auftragsverhältnisse Durch die Einführung der Gruppenfeststellung können gleiche Auftragsverhältnisse (§ 7a Abs. 4b Satz 1 SGB IV) eines Auftraggebers in einem Statusfeststellungsverfahren geklärt werden. Es müssen nicht mehr für alle Auftragnehmer separate Statusfeststellungen beantragt werden. Damit soll bürokratischer Aufwand vermieden und möglichst frühzeitig umfassende Rechts- und Planungssicherheit geschaffen werden. Allerdings ist eine solche gutachterliche Äußerung nicht bindend, so dass gegensätzlich lautende Statusentscheidungen möglich sind. Daher wurden umfassende Vertrauensschutzregelungen in das Gesetz aufgenommen.

Anhörung im Widerspruchsverfahren Im Widerspruchsverfahren zu einer Statusfeststellung oder Prognoseentscheidung wurde die Möglichkeit einer mündlichen Anhörung (§ 7a Abs. 6 Satz 2 SGB IV) eingeräumt. Durch die Gelegenheit für die Beteiligten, sich zu den Gegebenheiten und entscheidungserheblichen Tatsachen mündlich zu äußern, soll die Akzeptanz der späteren

Entscheidung erhöht werden. Voraussetzung ist die ausreichende schriftliche Begründung des Widerspruchs.

Bisher wurde beim Einsatz von Fremdpersonal, an dem ein Dritter als Vermittler oder Verleiher beteiligt ist, das Verhältnis des Erwerbstätigen zum Auftraggeber und das Verhältnis des Erwerbstätigen zum Dritten separat geprüft. In diesen Dreieckskonstellationen wird nun im Rahmen einer Gesamtwürdigung geklärt, wer Arbeitgeber ist (§ 7a Abs. 2 Satz 2 SGB IV).

Die Regelungen zur Statusentscheidung gegenüber Dritten, zur Möglichkeit der Antragstellung durch Dritte, zur Prognoseentscheidung und Gruppenfeststellung sowie zur mündlichen Anhörung im Widerspruchsverfahren treten zum 30.06.2027 wieder außer Kraft. Bis 31.12.2025 soll die Deutsche Rentenversicherung Bund dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales über ihre Erfahrungen dazu berichten. Es erfolgt dann eine Entscheidung, ob diese Neuerungen dauerhaft gelten.

Die Neuregelung, dass nur noch über den Erwerbsstatus, aber nicht mehr über die Versicherungspflicht entschieden wird, gilt jedoch unbefristet. Prüfung von Dreieckskonstellationen

Zeitliche Befristung von Neuregelungen



Ihr Kontakt RA Otfrid Böhmer, München, otfrid.boehmer@ wts.de

Kurznews

5f | Arbeitgeberzuschüsse zum 9-Euro-Ticket |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

BMF vom 30.05.2022

Im BMF-Schreiben vom 30.05.2022 stellt die Finanzverwaltung zur Anwendung des § 3 Nr. 15 EStG (Steuerfreiheit von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Arbeitgeberleistungen zu den Aufwendungen der Mitarbeiter für Fahrten im ÖPNV) für das 9-Euro-Ticket klar, dass die Arbeitgeberzuschüsse nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Mitarbeiters steuerfrei sind. Aus Vereinfachungsgründen wird aber eine Jah-

resbetrachtung zugelassen, so dass die Steuerfreiheit der Arbeitgeberzuschüsse für die Monate Juni, Juli und August 2022 auch erhalten bleibt, wenn diese in diesen Monaten die Aufwendungen des Mitarbeiters zwar übersteigen, aufs Jahr gesehen aber die tatsächlichen Aufwendungen des Mitarbeiters nicht überschritten werden. Unseres Erachtens sind diese Grundsätze auf die Pauschalversteuerung mit 25 % entsprechend anzuwenden.



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



Kurznews

5g | Insolvenzgeldumlage - Zahlungsverpflichtung von Arbeitgebern ohne **Sitz im Inland** | Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a.M.

Besprechungsergebnis des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 05.05.2022 Arbeitgeber sind per Gesetz dazu verpflichtet, an den sog. Umlageverfahren - durchgeführt von den Gesetzlichen Krankenkassen - teilzunehmen.

Die Umlage U3 (Insolvenzgeldumlage) ist eine in Deutschland von den Arbeitgebern monatlich zu zahlende Umlage, durch welche die Mittel für die Zahlung des Insolvenzgeldes aufgebracht werden. Insolvenzgeld erhalten Arbeitnehmer, die wegen der Insolvenz ihres Arbeitgebers kein Arbeitsentgelt erhalten haben. Die Insolvenzgeldumlage

müssen alle insolvenzfähigen Arbeitgeber zahlen, unabhängig davon, wie viele Arbeitnehmer sie beschäftigen.

In der Besprechung zu Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 05.05.2022 haben sich die Träger der Sozialversicherung auch mit der Insolvenzgeldumlage befasst. Es wurde klargestellt, dass auch Arbeitgeber mit Sitz im Ausland die Insolvenzgeldumlage für ihre in Deutschland tätigen Mitarbeiter entrichten müssen.



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

6a | Finanzgesetz 2022 | Autorin: Lisa Hu-Joly, Erlangen

Loi de Finance 2022 in Kraft getreten

Ergänzung zur

Definition des

Territorialitätsprinzips

Das Finanzgesetz für das Jahr 2022 ("Loi de Finance 2022") wurde veröffentlicht und ist seit 01.01.2022 in Kraft. Die wesentlichen Neuerungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Das algerische Steuerrecht findet Anwendung auf die Gewinne, die nach einem DBA in Algerien besteuert werden können sowie auf Gewinne eines nicht-ansässigen Unternehmens, die aus in Algerien befindlichen Vermögenswerten erzielt werden.

Verpflichtung zur Vertragsregistrierung

Alle nicht in Algerien ansässigen Unternehmen ohne Betriebstätte(n) in Algerien sind nun verpflichtet, sämtliche Verträge mit einem algerischen Kunden bei der zuständigen Steuerbehörde zu registrieren. Zuvor waren nicht-ansässige Unternehmen von dieser Verpflichtung ausgenommen, wenn die Anwesenheit von Mitarbeitern des Unternehmens (bzw. im Fall von Bauund Montageaktivitäten einschließlich der Anwesenheit von Subunternehmern) in Algerien 183 Tage innerhalb

eines Zeitraums von zwölf Monaten nicht überstieg. Die Nichteinhaltung dieser Verpflichtung wird mit einer Strafe von DZD 500.000 (ca. € 3.300) geahndet.

Obwohl in der Praxis schon umgesetzt, wird durch den neu eingeführten Art. 136 des Finanzgesetzes festgelegt, dass ein Konsortium selbst nicht Besteuerungsobjekt im Rahmen der Körperschaftsteuer ist. Stattdessen ist der Erfolg für jeden Konsortialpartner gemäß der im Konsortialvertrag festgelegten anteiligen Beträge gesondert zu ermitteln und der Besteuerung auf der Ebene des Konsortialpartners zu unterwerfen.

Das ergänzende Finanzgesetz 2022 ("Loi de Finance Complémentaire") mit weiteren Ausführungen soll in Kürze veröffentlicht werden. Wir werden die Entwicklungen beobachten und in einem folgenden WTS Journal dazu berichten.

ALGERIEN

Besteuerung eines Konsortiums



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

6 Internationales

DEUTSCHLAND

6b | BFH bestätigt im Grundsatz seine Rechtsprechung zu konzerninternen Finanztransaktionen | Autoren: StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp, Viktor Gryshko und Anna-Lena Scherer, alle Düsseldorf

Key Facts

- → Im Jahr 2019 änderte der BFH seine Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 OECD-MA und zum Konzernrückhalt grundlegend.
- Das diese Rechtsprechungsänderung einleitende BFH-Urteil wurde durch das BVerfG aufgrund der Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter aufgehoben und an den BFH zurückverwiesen.
- → Der BFH hat nun der Revision stattgegeben, die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, da die Feststellungen des Finanzgerichts zur Anwendbarkeit von § 1 AStG nicht ausreichten.
- → Dabei bestätigte der BFH aber im Grundsatz seine Rechtsprechungsänderung.
- Yon einer Vorlage an den EuGH hinsichtlich der Frage, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG entgegensteht, sah der BFH ab.

Der BFH hat mit Urteil vom 13.01.2022, veröffentlicht am 23.06.2022, erneut über die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung entschieden, nachdem die 3. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG mit Beschluss vom 04.03.2021 (AZ: 2 BvR 1161/19) das rechtsprechungsändernde Urteil des BFH vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16) aufgrund Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter aufgehoben und an den BFH zurückverwiesen hatte (vgl. WTS Journal 02/2021). Das Verfahren wurde dann beim BFH unter dem neuen Aktenzeichen I R 15/21 fortgeführt.

Mit dem Urteil vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16), welches das erste in der Reihe von Urteilen zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen war, änderte der BFH seine Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und zum Konzernrückhalt grundlegend (vgl. auch WTS Journale 03/2019, 04/2019, 01/2020, 03/2020 und 05/2021). So beschränke Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich von § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen (sog. Sperrwirkung),

BFH vom 13.01.2022 (AZ: | R 15/21)

Grundlegende Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung nach Art. 9 OECD-MA und zum Konzernrückhalt in 2019





sondern ermögliche auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung. Gemäß BFH beschränke sich "Bedingung" nicht nur auf die Höhe des vereinbarten Zinssatzes, sondern gelte auch für die zugrunde liegende Vereinbarung von Sicherheiten. Dem stehe auch der Konzernrückhalt nicht entgegen. Dieser beschreibe lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Der Konzernrückhalt sei nicht wie eine aktive Einstandsverpflichtung mit der Folge einer fremdüblichen (werthaltigen) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs zu werten.

Zurückverweisung an die Vorinstanz und grundsätzliche Bestätigung der Rechtsprechungsänderung Der BFH hat nun mit Urteil vom 13.01.2022 auf Revision des Beklagten das Urteil des FG Düsseldorf vom 10.11.2015 (AZ: 6 K 2095/13 K) aufgehoben und die Sache an das FG Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen und dabei seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2019 und die in den nachfolgenden Urteilen differenzierte Sichtweise grundsätzlich bestätigt. Laut BFH reichen allerdings die bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts zur Anwendbarkeit der Regelung des § 1 AStG auf den Streitfall im Hinblick auf die Teilwertabschreibung des unbesicherten Darlehens (Schuld aus einem Verrechnungskonto) nicht für eine abschließende Entscheidung durch den Senat aus.

In einem ersten Schritt wird das Finanzgericht feststellen müssen, ob es sich bei dem Verrechnungskonto um ein betrieblich veranlasstes (und damit ein steuerrechtlich anzuerkennendes) Darlehen handelte oder ob dieses Konto durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen ausweist. Die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlagen

ist anhand der Gesamtheit der objektiven Verhältnisse vorzunehmen. Einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs ist dabei nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beizumessen (Bestätigung des Senatsurteils vom 29.10.1997 – I R 24/97, unter II.2.).

Die fehlende Darlehensbesicherung gehört zu den "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zur Fremdunüblichkeit der Geschäftsbeziehung führen kann. Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 DBA-Belgien 1967) – Bestätigung der Senatsrechtsprechung.

Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter – ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen – das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen (Bestätigung der Senatsrechtsprechung). Im Rahmen von Feststellungen zum Fremdvergleich ist die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Von einer möglichen Vorlage an den EuGH hinsichtlich der Frage, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG entgegensteht, hat der BFH abgesehen. Hintergrund war die Ungewissheit, ob § 1 AStG im Streitfall in diesem Zusammenhang überhaupt zur Anwendung kommen kann.



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

6 Internationales

DEUTSCHLAND

6c | Ausschluss oder Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts ist kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG |

Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Key Facts

- Wegzugsbesteuerung ohne Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.
- → Geltung auch für § 6 AStG nach Revision durch das ATADUmsG.
- Wegzugsbesteuerung bei Beibehalt eines deutschen Wohnsitzes ggf. eingeschränkt.

:

BFH vom 08.12.2021 (AZ: I R 30/19) Die Vorschrift zur "Wegzugsbesteuerung" bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen auf im Ausland ansässige Steuerpflichtige ist laut BFH-Urteil vom 08.12.2021 nicht einschränkend dahingehend auszulegen, dass das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.

Urteilsfall

Ein Vater übertrug auf seinen in den USA ansässigen Sohn einen Anteil an einer deutschen GmbH, deren Vermögen überwiegend aus im Inland belegenem Grundvermögen bestand. Zeitnah übertrug er auch Anteile auf seine Ehefrau. Das Finanzamt und das Finanzgericht behandelten die Übertragungen als teilentgeltliche Erwerbe. Für den unentgeltlichen Teil der Übertragung auf den Sohn waren sie der Auffassung, die Voraussetzungen für eine "Wegzugsbesteuerung" seien erfüllt. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht durch die Art. 13 Abs. 4 des OECD-MA nachgebildete sog. Immobilienklausel des Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA in Deutschland verblieb.

Verlust des Besteuerungsrecht keine Voraussetzung Dies hat der BFH jetzt bestätigt und ausgeführt, der Gesetzgeber habe bei seiner Gesetzesrevision im Jahre 2006 keinen Zweifel daran gelassen, dass er trotz Einfügung eines Auffangtatbestands mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG auch weiterhin Fälle in die "Wegzugsbesteuerung" habe einbeziehen wollen, in denen es nicht zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an Veräußerungsgewinnen komme. Eine entsprechende einengende Auslegung sei auch nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten, denn es habe im Streitfall die den sofortigen Besteuerungszugriff rechtfertigende abstrakte Gefahr bestanden, dass die GmbH - etwa durch Umschichtung ihres Vermögens – ihren Charakter als Immobiliengesellschaft verlieren könnte, ohne dass hieran eine Besteuerung in Deutschland geknüpft wäre. Eine Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit scheide aus, da sich bezogen auf Schenkungen seit dem maßgebenden Stichtag (31.12.1993) keine wesentliche Änderung der Rechtslage ergeben habe.

Mit Wirkung zum 01.01.2022 ist § 6 AStG durch das ATADUmsG nochmals gründlich überarbeitet und im Hinblick auf die die Besteuerung auslösenden Tatbestände etwas entschlackt worden. Gleichwohl ist es auch nach der Neufassung kein entscheidendes Merkmal für die Besteuerung, dass Deutschland unweigerlich sein Besteuerungsrecht verloren haben muss. Insoweit dürften die Grundsätze des BFH-Urteils auch für die Neufassung des Gesetzes Geltung behalten. Eine Einschränkung des neuen Rechts gegenüber dem alten Recht ist allenfalls darin zu erblicken, dass im neuen Recht die Begründung eines ausländischen Lebensmittelpunkts nicht mehr als ein die Besteuerung auslösendes Tatbestandsmerkmal aufgeführt wird. Somit sollten Wegzugsfälle unter Beibehalt eines deutschen Nebenwohnsitzes nur dann eine Besteuerung auslösen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht auch tatsächlich eingeschränkt wird.

Auswirkungen auf das neue Recht



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



6d | Praxishinweise zum vereinfachten Verfahren für die sog. Registerfälle | Autor: StB Matthias Wulf, Hamburg

DEUTSCHLAND

Key Facts

- → Unter den sog. Registerfällen wird die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstanden, die Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, welche in ein inländisches Register eingetragen sind.
- → Im Rahmen einer Vereinfachungsregelung konnten rückwirkende Freistellungsanträge durch den Vergütungsgläubiger zunächst bis spätestens zum 30.06.2022 beim BZSt gestellt werden. Diese Frist wurde kurzfristig um weitere zwölf Monate bis zum 30.06.2023 verlängert.
- → Sofern der Vergütungsschuldner von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, diese Anträge ohne Vollmacht des Vergütungsgläubigers zu stellen, und der Vergütungsgläubiger seinen Mitwirkungspflichten i.S.d. § 90 AO nicht nachkommt, besteht ein erhöhtes Risiko der Haftungsinanspruchnahme des Vergütungsschuldners.
- Für Lizenzzahlungen im Rückwirkungszeitraum können auch separate Ansässigkeitsbescheinigungen i.S.d. Art. 4 OECD-MA auf ausländischen Formularen nachgereicht werden.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die bloße Eintragung von Rechten in ein inländisches öffentliches Buch oder Register zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG führen können, selbst wenn der Vergütungsschuldner in Deutschland steuerlich nicht ansässig ist. Dies hat zur Folge, dass auch rein ausländische Lizenzzahlungen ohne weiteren Inlandsbezug dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen können.

Die Finanzverwaltung gewährt für Vergütungen in materiell unstreitigen DBA-Fällen die Möglichkeit, im Rahmen des vereinfachten Verfahrens rückwirkende Freistellungsanträge nach § 50c Abs. 2 Satz 1 EStG beim BZSt zu stellen (vgl. bereits WTS Journal 04/2021). Nach einer ersten Verlängerung galt dies zunächst für Vergütungen, die bis zum 30.06.2022 zugeflossen sind. Mit BMF-Schreiben vom 29.06.2022 wurde diese Frist kurzfristig um weitere zwölf Monate bis zum 30.06.2023 verlängert.

Antragsberechtigt ist der Vergütungsgläubiger. Das BMF räumt jedoch im Rahmen des vereinfachten Verfahrens die Möglichkeit ein, dass der Vergütungsschuldner auch ohne Vollmacht des Vergütungsgläubigers zur Antragstellung berechtigt ist, wenn das Vertragsverhältnis zum VergütungsBMF vom 11.02.2021 und 14.07.2021

Antragsfrist für vereinfachtes Verfahren

Antragsstellung durch Vergütungsschuldner ohne Vollmacht



6 Internationales

gläubiger nicht mehr besteht und er darlegen kann, dass der Vergütungsgläubiger daran gehindert ist, einen Antrag zu stellen oder dazu nicht bereit ist. Diese Lösung ist somit vor allem für Lizenzzahlungen an fremde Dritte (sog. Drittlizenzfälle) relevant.

Nachreichung von Unterlagen des Vergütungsgläubigers Das BZSt hat telefonisch bestätigt, dass es in solchen Fällen den Vergütungsgläubiger kontaktieren und dazu auffordern wird, entsprechende Ansässigkeitsbescheinigungen sowie weitere Unterlagen für eine Prüfung der persönlichen und sachlichen Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG nachzureichen.

Möglicher Rückgriff auf Vergütungsschuldner Falls der Vergütungsgläubiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, wird das BZSt den Antrag des Vergütungsschuldners in der Regel auch bei DBA-Fällen ablehnen müssen. Dies hat zur Folge, dass der Vergütungsschuldner innerhalb eines Monats Steueranmeldungen einzureichen und die entsprechenden Steuerabzugsbeträge abzuführen hat. Das BZSt weist darauf hin, dass sich der Vergütungsschuldner in diesem Fall immer noch zivilrechtlich mit dem Gläubiger auseinandersetzen kann, was jedoch in der Praxis häufig keine gangbare Lösung darstellen wird.

Das BZSt hat darauf hingewiesen, dass für Lizenzzahlungen im Rückwirkungszeitraum auch separate Ansässigkeitsbescheinigungen auf ausländischen Formularen – ggfs. mit Übersetzung – nachgereicht werden können, sofern diese sich explizit auf die DBA-Ansässigkeit i.S.d. Art. 4 OECD-MA beziehen.



Ihr Kontakt StB Matthias Wulf, Hamburg, matthias.wulf@ wts.de

Kurznews

DEUTSCHLAND

6e | Mögliche Neubewertung der Besteuerung von sog. Registerfällen |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Schreiben des BMF an den Finanzausschuss des Bundestags vom 16.06.2022 Das BMF übersandte dem Finanzausschuss des Bundestags am 16.06.2022 den Bericht zur Evaluation der Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sog. Registerfälle). Aufgrund des großen Interesses beabsichtigt das BMF, den Bericht auch auf seiner Homepage zu veröffentlichen.

Neubewertung erforderlich Die Erkenntnisse des Evaluationsprozesses machen aus Sicht des BMF eine Neubewertung der Registerfallbesteuerung erforderlich.

Schlussfolgerungen des BMF Diese Neubewertung führe zu folgenden drei Schlussfolgerungen:

1) Die Regelungen zur Registerfallbesteuerung sollten für die Zukunft

- auf Fälle mit Steueroasen, also mit nichtkooperativen Steuerhoheitsgebieten im Sinne des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz), beschränkt werden und im Übrigen zukünftig abgeschafft werden.
- Das sog. vereinfachte Verfahren im Sinne der BMF-Schreiben vom 11.02.2021 und vom 14.07.2021 sollte um zwölf Monate verlängert werden. Diese Verlängerung wurde mit BMF-Schreiben vom 29.06.2022 bereits umgesetzt.
- Bei sog. Drittlizenzfällen stellen sich besondere Schwierigkeiten und Probleme sowohl für die Steuerpflichtigen wie die Steuerverwaltung. Das BMF wird Abhilfemaßnahmen zur Lösung dieser Probleme prüfen.



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



6f | Vorschlag der EU-Kommission zur Einführung einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg EU

Key Facts

- → Die EU-Kommission hat eine mehrere Monate andauernde öffentliche Konsultation zur steuerlichen Ungleichbehandlung von Eigenund Fremdkapitalfinanzierung abgeschlossen.
- Auf Basis dieser Konsultation wurde ein Richtlinienvorschlag und ein Hintergrundpapier der EU-Kommission zur Reduzierung von Verschuldungsanreizen vorgelegt.
- Darin sind steuerlich abzugsfähige (fiktive) Aufwendungen für neu aufgenommenes Eigenkapital vorgesehen, um eine einseitige Bevorzugung von Fremdkapitalfinanzierungen zu beseitigen.

Richtlinienvorschlag und Hintergrundpapier vom 11.05.2022

Die EU-Kommission hat am 11.05.2022 einen Richtlinienvorschlag und ein Hintergrundpapier zu einem Freibetrag zur Reduzierung von Verschuldungsanreizen (Debt Equity Bias Reduction Allowance – DEBRA) vorgelegt.

Regelungszweck

Der Richtlinienvorschlag zielt darauf ab, die Asymmetrie bei der steuerlichen Behandlung von Fremd- und Eigenkapital zu beseitigen, indem zur Verbesserung der Finanzierungsstruktur Anreize geschaffen werden, Eigenkapital anstelle von Fremdkapital aufzunehmen.

Persönlicher Anwendungsbereich Der Anwendungsbereich der geplanten EU-Richtlinie (RL) soll sich nach dem vorliegenden Vorschlag auf Unternehmen beschränken, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind, sowie auch auf innerhalb der EU gelegene Betriebsstätten von Unternehmen, die in Drittstaaten ansässig sind. Ausgenommen sind die in Art. 2 RL-Entwurf aufgezählten Finanzunternehmen wie Kreditinstitute, Versicherungen, alternative Investmentfonds, Pensionskassen und andere "financial undertakings".

Zeitlicher Anwendungsbereich Bezüglich des zeitlichen Anwendungsbereichs ist vorgesehen, die Mitgliedstaaten zu verpflichten, die Richtlinie bis spätestens 31.12.2023 in ihr innerstaatliches Recht zu übernehmen und ab dem 01.01.2024 anzuwenden. Jene Staaten, in deren nationalem Steuerrecht bereits jetzt eine fiktive Eigenkapitalverzinsung vorgesehen ist (das sind derzeit Belgien, Italien, Malta, Portugal, Polen und Zypern), können die Anwendung der Richtlinie um zehn Jahre verschieben, längstens jedoch bis zum Auslaufen der nationalen Regelungen.

Der Freibetrag für die Eigenkapitalfinanzierung soll sich nach dem Richtlinienvorschlag aus der Differenz zwischen dem steuerlichen Eigenkapital am Beginn und jenem am Ende des Steuerjahres ergeben, multipliziert mit einem in der Richtlinie festgelegten Zinssatz. Dadurch soll die Neuzuführung bzw. Erhöhung von Eigenkapital begünstigt werden. Der Freibetrag soll in zehn aufeinanderfolgenden Steuerjahren abzugsfähig sein, soweit er 30 % des EBITDA nicht übersteigt. Für weitere Erhöhungen des Eigenkapitals in nachfolgenden Steuerjahren können weitere Freibeträge geltend gemacht werden, die dann jeweils wieder über einen Zeitraum von zehn Jahren als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können.

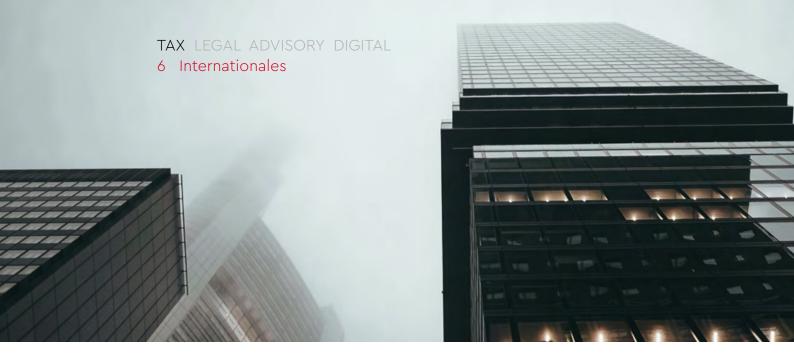
Soweit der Freibetrag das steuerpflichtige Einkommen in einem Steuerjahr übersteigt, soll der Differenzbetrag unbegrenzt vorgetragen werden können. Jener Anteil des Freibetrags, der die 30%-EBITDA-Grenze übersteigt, kann hingegen nur fünf Jahre vorgetragen werden (Art. 4 Abs. 1 RL-Entwurf).

Ist nach Inanspruchnahme eines Freibetrags für Eigenkapital die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag für Eigenkapital in einem Steuerzeitraum negativ, ist der "negative Freibetrag" innerhalb der folgenden zehn Jahre bis zum Ausmaß des auf die insgesamt erfolgte Erhöhung von Eigenmitteln zu gewährenden Freibetrags nachzuversteuern. Dies soll jedoch dann nicht gelten, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Reduktion der Eigenmittel durch buchhalterische Verluste bedingt ist oder auf gesetzlichen Verpflichtungen beruht (Art. 4 Abs. 3 RL-Entwurf).

Freibetrag für die Eigenkapitalfinanzierung

Vortrag von Freibeträgen

Nachversteuerungsregeln bei Reduktion des Eigenkapitals



Anzuwendender Zinssatz Der bei Berechnung des Freibetrags anzuwendende fiktive Zinssatz soll auf Basis der "10-year risk-free interest rate" ermittelt werden, erhöht um einen Risikoaufschlag von 1 %, der sich für Klein- und Mittelunternehmen (KMU) auf 1,5 % erhöht (Art. 4 Abs. 2 RL-Entwurf). Zudem soll die EU-Kommission ermächtigt werden, den Risikoaufschlag anzupassen, wenn sich bestimmte wirtschaftliche Parameter ändern.

Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen Der Richtlinienentwurf sieht darüber hinaus eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen vor. Diese sollen grundsätzlich nur noch zu 85 % abzugsfähig sein, soweit sie die Zinserträge übersteigen. Da auch Art. 4 ATAD eine Regelung über die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen enthält, kann der Steuerpflichtige nur den niedrigeren Betrag bei Anwendung der beiden Regelungen abziehen. Die Differenz kann vor- oder zurückgetragen werden. Inwieweit sich diese Vorgabe in die Landschaft der anderen bereits implementierten (nationalen) Zinsabzugsbeschränkungen im Bereich der Körperschaftsteuer (z.B. der Zinsschranke und den diversen weiteren Abzugsbeschränkungen) einfügen wird, bleibt abzuwarten.

Vermeidung missbräuchlicher Kapitalerhöhungen Der Richtlinienentwurf wird schließlich um eine Reihe von Anti-Missbrauchsbestimmungen ergänzt. Demnach sollen Erhöhungen von Eigenkapital, die auf Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen zurückzuführen sind oder die aus der Übertragung von Beteiligungen und betrieblichen Aktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen resultieren, nicht in die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag einbezogen werden. Gleiches gilt für Kapitalzuführungen

durch Personen, die steuerlich in Staaten ansässig sind, welche mit dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen keinen Informationsaustausch pflegen. Eine Ausnahme würde nur dann greifen, wenn der Steuerpflichtige hinreichend nachweist, dass der betreffende Vorgang aus triftigen wirtschaftlichen Gründen durchgeführt wurde und nicht zu einem doppelten Abzug des festgelegten Freibetrags für Eigenkapital führt (Art. 5 Abs. 1 RL-Entwurf). Sacheinlagen sollen gem. Art. 5 Abs. 2 RL-Entwurf nur dann bei der Berechnung des Freibetrags berücksichtigt werden dürfen, wenn diese betrieblich notwendig sind. Bei der Berechnung des Freibetrags ist in diesem Fall bei einer Sacheinlage in Form von Gesellschaftsanteilen deren Buchwert und bei der Sacheinlage anderer Wirtschaftsgüter als Anteile deren Marktwert anzusetzen.

Der aktuell vorgelegte Richtlinienvorschlag der EU-Kommission einschließlich des Hintergrundpapiers zu einem Freibetrag zur Reduzierung von Verschuldungsanreizen (Debt Equity Bias Reduction Allowance - DEBRA) ist Teil der 2021 veröffentlichten EU-Strategie zur Unternehmensbesteuerung. Die steuerliche Begünstigung von Eigenkapitalzuführungen ist grundsätzlich ein zu begrüßendes Ziel. Es bleibt aber abzuwarten, welche Änderungen der Vorschlag noch erfährt und ob der vorgesehene Zeitplan eingehalten werden kann. Gleichwohl ist den Unternehmen zu raten, die hier anstehenden weiteren Entwicklungen im Blick zu behalten, damit ggf. die Finanzierung der betroffenen Gesellschaften rechtzeitig an die neuen Rahmenbedingungen angepasst werden kann.

Ausblick



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



6g | Definition und Lokalisierung von Betriebsstätten nach dem OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two)

Autor: StB Sven Thalmann, München

Key Facts

- → Betriebsstätten gelten als Constituent Entities und sind damit getrennt von den sog. Main Entities zu behandeln.
- → Die Mustervorschriften der OECD mit Bezug zu Betriebsstätten beziehen sich unter anderem auf die Definition und die Lokalisierung von Betriebsstätten.
- Die Definition der Betriebsstätte unterscheidet zwischen vier Szenarien: DBA-Fall, Nicht-DBA-Fall, Kein Körperschaftsteuersystem, Auffangtatbestand.
- Die Unterscheidung zwischen den vier Szenarien ist insbesondere für die Anwendung der sog. GloBE-Regeln (Global Anti-Base Erosion Rules) von Bedeutung.
- → Ist keines der vier Szenarien einschlägig, liegt keine Betriebsstätte für Pillar Two vor.
- Betriebsstätten können mit anderen Constituent Entities in einem Staat zusammengefasst werden (Jurisdictional Blending), können aber auch als staatenlos gelten.

Betriebsstätte als Constituent Entity Das OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung vom 20.12.2021 definiert auch Betriebsstätten als Constituent Entities. Betriebsstätten sind damit getrennt vom übrigen Unternehmen (sog. Main Entity) zu behandeln. Dementsprechend umfasst das OECD-Regelwerk auch Mustervorschriften mit Bezug zu Betriebsstätten. Trotz der Konkretisierung der Mustervorschriften durch den OECD-Kommentar vom 14.03.2022 gibt es bei der Definition von Betriebsstätten nach dem neuen OECD-Regelwerk noch einige offene Anwendungsfragen.

Definition der Betriebsstätte durch vier Szenarien Bei der Definition der Betriebsstätte unterscheidet das OECD-Regelwerk zwischen vier Szenarien (Szenarien (a) bis (d)). Diese Unterscheidung ist nur für die Anwendung der sog. GloBE-Regeln (Global Anti-Base Erosion Rules) heranzuziehen. Die Definition der

Betriebsstätte im OECD-Regelwerk zu Pillar 2 beeinflusst weder die Definition oder die Interpretation des Begriffs der Betriebsstätte im jeweils geltenden bi- oder unilateralen Recht noch die Definition oder die Interpretation des Begriffs für Zwecke des Country-by-Country-Reportings. Sollte keines der vier Szenarien einschlägig sein, liegt für Pillar Two keine Betriebsstätte der Main Entity vor.

Szenario (a) liegt vor, wenn eine Betriebsstätte nach einem anzuwendenden DBA besteht (DBA-Fall) und die Betriebsstätte nach einer dem Art. 7 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) vergleichbaren Regelung besteuert werden kann. Dabei ist nicht erforderlich, dass die einschlägige DBA-Regelung dem Wortlaut des OECD-MA von 2017 entspricht. Die einschlägige DBA-Regelung kann beispielsweise auch dem Art. 7 OECD-MA von 2008 oder der Regelung des UN-Musterabkommens entsprechen. Vielmehr kommt es darauf an, dass die Unternehmensgewinne im Betriebsstättenstaat nach dem DBA auch als Unternehmensgewinne besteuert werden können. Betriebsstätten von internationalen Seeschifffahrt- und Luftfahrtunternehmen, deren Gewinne nach einer dem Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA vergleichbaren Regelung besteuert werden, fallen daher nicht unter das Szenario (a).

Fraglich ist in Szenario (a), ob die Besteuerung der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat auch zwingend in Übereinstimmung mit dem DBA erfolgen muss. Beispielsweise werden Bau- und Montagebetriebsstätten oder Dienstleistungsbetriebsstätten in China im Regelfall nach der Deemed Profit-Methode besteuert. Dabei wird der Umsatz mit einem bestimmten Prozentsatz multipliziert (Bruttobesteuerung). Das DBA-China sieht aber auch eine Nettobesteuerung vor. Die Bruttobesteuerung führt unabhängig von den GloBE-Regelungen regelmäßig zu erheblichen Abweichungen bei der Gewinnaufteilung zwischen inländischen Unternehmen und chinesischen Betriebsstätten, da

EU/OECD

Szenario (a): DBA-Fall

Szenario (a) auch bei abweichender Besteuerung?

6 Internationales

der Freistellung in Deutschland grundsätzlich eine direkte Gewinnermittlung auf Basis der Kostenaufschlagsmethode zugrunde zu legen ist. Eine Bruttobesteuerung, die dem DBA widerspricht, sollte aber nicht dazu führen, dass Szenario (a) nicht einschlägig ist, da der Steuerpflichtige grundsätzlich die Möglichkeit hätte, eine Nettobesteuerung in Übereinstimmung mit dem DBA durchzusetzen. Dass dies in der Praxis teilweise äußert schwer durchzusetzen ist, ändert daran nichts.

Szenario (a) auch bei Nicht-Besteuerung? Fraglich ist in Szenario (a) auch, ob überhaupt eine Besteuerung der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat erfolgen muss. Würde Szenario (a) eine Besteuerung durch den Betriebsstättenstaat voraussetzen, wäre Szenario (d) einschlägig, wenn die Einkünfte der Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat der Main Entity freigestellt werden (siehe Ausführungen zu Szenario (d) und den zusammenfassenden Entscheidungsbaum am Ende des Beitrags). Wenn die Nicht-Besteuerung im DBA-Betriebsstättenstaat auf ein fehlendes Körperschaftsteuersystem zurückzuführen wäre, käme es dadurch im DBA-Fall (Szenario (d)) zu einer anderen Einordnung als im Nicht-DBA-Fall. Im Nicht-DBA Fall wäre aufgrund des fehlenden Körperschaftsteuersystems Szenario (c) einschlägig. Die Betriebsstätte würde daher im DBA-Fall als staatenlos gelten, im Nicht-DBA-Fall hingegen als im Betriebsstättenstaat ansässig (siehe hierzu die Ausführungen zur Lokalisierung von Betriebsstätten). Vor dem Hintergrund der sich ergebenden unterschiedlichen Rechtsfolgen dürfte es nicht darauf ankommen, ob im Betriebsstättenstaat überhaupt eine Besteuerung erfolgt.

Szenario (b): Nicht-DBA-Fall Szenario (b) betrachtet den Nicht-DBA-Fall. Szenario (b) ist einschlägig, wenn eine Betriebsstätte nach dem nationalen Recht des Betriebsstättenstaats besteht und die Betriebsstätte auf eine vergleichbare Art und Weise wie ein Steuerinländer auf Nettobasis besteuert wird. Betriebsstätten, die auf Bruttobasis besteuert werden, sind nicht von Szenario (b) umfasst.

Szenario (c): Kein Körperschaftsteuersystem Szenario (c) bezieht sich auf Staaten, die kein Körperschaftsteuersystem haben. Szenario (c) ist einschlägig, wenn eine Betriebsstätte nach dem jeweils geltenden OECD-MA bestehen und das Besteuerungsrecht nach Art. 7 OECD-MA dem Betriebsstättenstaat zustehen würde. Szenario (c) erfordert demnach eine hypothetische Analyse, ob eine Betriebsstätte bestehen und welchem Staat das Besteuerungsrecht zustehen würde. Aus der Systematik des Regelwerks und dem Sinn und Zweck der Regelung ergibt sich, dass das Szenario (c) wie das Szenario (b) ausschließlich den Nicht-DBA-Fall betrachtet.

Bei Szenario (d) handelt es sich um eine Art Auffangtatbestand. Szenario (d) liegt vor, wenn Geschäftstätigkeiten außerhalb des Ansässigkeitsstaats der Main Entity durch eine feste Geschäftseinrichtung durchgeführt werden und der Ansässigkeitsstaat der Main Entity die Einkünfte aus diesen Geschäftstätigkeiten freistellt. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn keines der Szenarien (a) bis (c) einschlägig ist, der Ansässigkeitsstaat der Main Entity die Einkünfte aber dennoch von der Besteuerung ausnimmt. Für eine deutsche Main Entity dürfte es aufgrund des Welteinkommensprinzips und mangels unilateraler Freistellung keine Anwendungsfälle geben. Zu beachten ist aber, dass eine deutsche sog. Ultimate Parent Entity ("UPE") auch ausländische Betriebsstätten von ausländischen Main Entities (Outside-Fall) bei der Ermittlung des GloBE-Einkommens berücksichtigen muss. In diesen Fällen kann es durchaus Anwendungsfälle für Szenario (d) geben. So wäre beispielsweise Szenario (d) einschlägig, wenn (i) der Ansässigkeitsstaat der Main Entity nach dem Territorialitätsprinzip besteuert und dementsprechend ausländische Einkünfte von der Besteuerung freistellt und (ii) der Quellenstaat die Einkünfte nicht besteuert, weil beispielsweise der Betriebsstättentatbestand nicht erfüllt ist.

Betriebsstätten der Szenarien (a) bis (c) gelten für Zwecke der GloBE-Regelungen als im Betriebsstättenstaat ansässig. Die Einkünfte dieser Betriebsstätten können mit den Einkünften anderer Constituent Entities in diesem Staat zusammengefasst werden (Jurisdictional Blending). Betriebsstätten des Szenarios (d) gelten hingegen als staatenlos. Die

Szenario (d) als Auffangtatbestand

Lokalisierung von Betriebsstätten

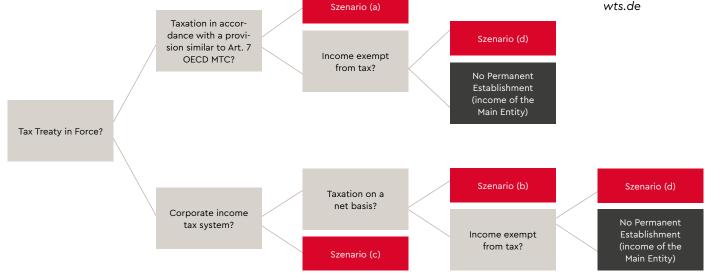


Einkünfte dieser Betriebsstätten können nicht mit den Einkünften anderer Constituent Entities in diesem Staat oder mit anderen staatenlosen Constituent Entities zusammengefasst werden (kein Jurisdictional Blending).

Der nachstehende Entscheidungsbaum fasst die Unterscheidung der Betriebsstätten nach dem OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung nochmal zusammen.



Ihr Kontakt StBin Florentine Bub, München, florentine.bub@ wts.de



6h | Entscheidung über die einheitliche Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar Two) innerhalb der EU wieder vertagt | Autor: StB Lars Behrendt, Hamburg

EU/OECD

Key Facts

- → Die OECD und die EU beschäftigen sich weiterhin mit einer baldigen Umsetzung der globalen Mindeststeuer.
- → Auf EU-Ebene konnte beim Meeting der EU-Finanzminister im Juni 2022 erneut keine finale Einigung über den entsprechenden Richtlinienentwurf gefunden werden.
- → Für deutsche Großkonzerne bleibt es jedoch bei der Erwartung, dass die globale Mindeststeuer ab dem Jahr 2024 eingeführt wird.

Staaten dieses einführen und gegen ihre Unternehmen anwenden können. Die "Model Rules" sollen eine effektive Mindestbesteuerung von Gewinnen großer multinationaler Konzerne mit 15 % in jedem Land sicherstellen, in dem der Konzern über Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten tätig ist. Liegt die effektive Besteuerung in einem Land unter diesem Steuersatz, sollen die "Global Anti-Base Erosion Rules" oder kurz "GloBE Rules" die Besteuerung der Gewinne in diesem Land auf 15 % hochschleusen.

Zwei Tage nach Veröffentlichung der OECD Model Rules veröffentlichte die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf zur Einführung der globalen Mindestbesteuerung in der EU. Eine Umsetzung dieser Richtlinie wäre bei einstimmigem Beschluss durch den Rat der EU für alle Mitgliedstaaten verpflichtend (zu einem Gesamtüberblick über die Regelungen von OECD und EU vgl. Themenspecial im WTS Journal 01/2022).

"Model Rules" zu Pillar Two vom 20.12.2021 Am 20.12.2021 veröffentlichte die OECD ihre "Model Rules" zur globalen Mindestbesteuerung. Rund 140 Staaten des Inclusive Framework der OECD verständigten sich damit auf ein Regelwerk, das sie im Sinne eines zwischen diesen Ländern abgestimmten "Common Approach" selbst einführen oder zumindest akzeptieren werden, dass andere

6 Internationales

Stockende Richtlinienumsetzung in der EU In der Europäischen Union wird derzeit versucht, die entsprechende Richtlinie zu verabschieden, die anschließend von den einzelnen Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen sein wird. Bei den Sitzungen der EU-Finanzminister (ECOFIN) in 2022 stand mehrmals eine politische Einigung über den EU-Richtlinienentwurf zur globalen Mindestbesteuerung auf der Agenda. Die notwendige Einstimmigkeit konnte aber wegen des Vetos jeweils eines Mitgliedstaats (zunächst von Polen und zuletzt von Ungarn) nicht erzielt werden.

Mögliche Verschiebung auf 2024 Trotz dieses stockenden Gesetzgebungsverfahrens auf EU-Ebene ist zu beachten, dass einzelne Staaten (wie z.B. Deutschland) die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung auch ohne eine flankierende EU-Richtlinie umsetzen können. Dies wäre auf Basis der OECD Model Rules

möglich, die entsprechend durch ein nationales Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden könnten. Dem Vernehmen nach besteht in den großen EU-Staaten weiterhin der klare politische Wille, die globale Mindeststeuer einzuführen, sei es auf Basis einer EU-Richtlinie oder der OECD Model Rules. Dabei zeichnet sich eine Verschiebung der erstmaligen Anwendung von Pillar Two auf Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2024 ab.

Betroffene Unternehmen müssen daher weiter auf die Einführung dieser neuen Steuerart vorbereitet sein. Die bislang gesammelten praktischen Projekterfahrungen zeigen, dass diese Unternehmen viel Zeit und Ressourcen einplanen müssen, um sich angemessen auf die Compliance-Herausforderungen (inkl. Einbindung von Accounting und IT) vorzubereiten.



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

DEUTSCHLAND

6i | Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen und Rückzahlung von Nennkapital durch Drittstaaten-Kapitalgesellschaften | Autoren: WP/StB Markus Goblet und Nina Schmitz, beide Köln

Key Facts

- → Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben vom 21.04.2022 zur Möglichkeit einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr durch Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat und zum diesbezüglichen Verfahren geäußert. Die Ermittlung der Einlagenrückgewähr erfolgt im Veranlagungsverfahren des Anteilseigners.
- → Die Einlagenrückgewähr ist anhand der ausländischen Handelsbilanz unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG zu ermitteln.
- → Für Fälle der Nennkapitalherabsetzung ist § 7 Abs. 2 KapErhStG anzuwenden.
- Für in EWR-Staaten ansässige Gesellschaften ist das Verfahren zur Feststellung einer Einlagenrückgewähr in § 27 Abs. 8 KStG geregelt. Sofern die EWR-Gesellschaft dieses Verfahren selbst jedoch nicht anstrengt, finden für den Anteilseigner die Grundsätze des neuen BMF-Schreibens entsprechende Anwendung.

Auskehrungen von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner führen bei diesen grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen. Steuerneutrale Rückzahlungen von Einlagen können vorliegen, wenn diese dem Finanzamt gesondert nachgewiesen werden. Für diese Zwecke erfolgt bei im Inland sowie im EU/EWR-Gebiet ansässigen Kapitalgesellschaften die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bzw. der jeweiligen Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG.

Zur Frage der Anerkennung einer Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften hat der BFH in der Vergangenheit in mehreren Entscheidungen Stellung genommen. Bezogen auf die Rechtslage vor Einführung des § 27 Abs. 8 KStG hat er mit Urteil vom 20.10.2010 sowie zur Rechtslage danach mit Urteil vom 13.07.2016 bereits entschieden, dass eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr durch Drittstaaten-Gesellschaften vorliegen kann. Ungeachtet der Führung eines steuerlichen Einlagekontos beurteile sich die Einlagenrückgewähr nach dem ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht.

Hintergrund

Rechtsprechungshistorie

BFH vom 20.10.2010 (AZ: I R 117/08) BFH vom 13.07.2016 (AZ: VIII R 73/13)

1 Ertragsteuern



Hiernach müsse eine Rückzahlung aus der Kapitalrücklage erfolgen.

BFH vom 10.04.2019 (AZ: | R 15/16) Diese Rechtsprechung wurde durch das BFH-Urteil vom 10.04.2019 bestätigt (val. WTS Journal 05/2019). Hiernach findet die für den Inlands- und EWR-Fall geltende gesetzliche Anordnung des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 sowie Abs. 8 KStG, wonach vorrangig der ausschüttbare Gewinn und nachrangig die nicht ins Nennkapital geleisteten Einlagen ausgekehrt werden (sog. Verwendungsreihenfolge), auch im Drittstaaten-Fall Anwendung. Die Höhe des ausschüttbaren Gewinns der Drittstaaten-Gesellschaft ist nach dem jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht zu ermitteln.

Kein gesetzlich normiertes Feststellungsverfahren Mangels gesetzlicher Regelung erfolgt kein gesondertes Feststellungsverfahren für die Drittstaaten-Gesellschaft, sodass die damit verbundenen Fragen im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners mit dem zuständigen Finanzamt zu klären sind.

BMF vom 21.04.2022

Diese Rechtsprechungsgrundsätze hat die Finanzverwaltung nunmehr mit BMF-Schreiben vom 21.04.2022 für allgemein anwendbar erklärt und deren Anwendung erläutert.

Beachtung der Verwendungsreihenfolge

Die Ermittlung der steuerneutralen Einlagenrückgewähr erfolgt entsprechend den allgemeinen Grundsätzen unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge ohne Direktzugriff. Die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns erfolgt anhand der ausländischen Handelsbilanz, die dem Jahr der Leistung an den Anteilseigner vorausgeht. Eine Überleitung zum deutschen Handels- oder Steuerrecht ist nicht erforderlich.

Einzureichende Unterlagen Dem zuständigen Finanzamt sind insbesondere die folgenden Unterlagen in deutscher Sprache vorzulegen:

- → Nachweis über die unbeschränkte Steuerpflicht der ausschüttenden Gesellschaft im Drittstaat für den Antragszeitraum,
- → Höhe der Beteiligung des inländischen Anteilseigners,
- → Beschlüsse und Nachweise der geleisteten Ausschüttung,

→ ausländische Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft.

Neben diesen Unterlagen können im Einzelfall weitere Angaben, Unterlagen oder Nachweise angefordert werden.

Fälle der Nennkapitalherabsetzung von Drittstaaten-Gesellschaften sind gem. § 7 Abs. 2 KapErhStG zu beurteilen. Der Vorgang ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Erfolgt die Ausschüttung in ausländischer Währung, ist mit dem Mittelwert des Devisengeldkurses auf den Stichtag des Abflusses umzurechnen.

Für in EWR-Staaten ansässige Gesellschaften erfolgt gemäß § 27 Abs. 8 KStG auf Antrag die gesonderte Feststellung einer Einlagenrückgewähr durch das für die Gesellschaft zuständige Finanzamt bzw. das BZSt. Hat die Gesellschaft keinen wirksamen Antrag gestellt, gelten die obigen Grundsätze entsprechend und die Ermittlung der Einlagenrückgewähr erfolgt im Veranlagungsverfahren des Anteilseigners.

Das BMF-Schreiben vom 21.04.2022 findet in allen offenen Fällen Anwendung.

Für die Praxis bringt das BMF-Schreiben mehr Rechtssicherheit für das Verfahren zur Bestimmung einer Einlagenrückgewähr durch im Ausland (Drittstaat und EWR-Gebiet) ansässige Gesellschaften. Darüber hinaus erfahren Anteilseigner von EWR-Gesellschaften eine begrüßenswerte Erleichterung dahingehend, dass der Nachweis einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr im Veranlagungsverfahren zulässig ist, wenn die Gesellschaft selbst bis zum Ende des der Leistung folgenden Kalenderjahres keinen wirksamen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG gestellt hat. Es ist daher zu erwarten, dass sich künftig die in der Regel beim BZSt zu beantragenden Feststellungen i.S.d. § 27 Abs. 8 KStG auf die Fälle beschränken werden, in denen eine EWR-Gesellschaft über mehrere bzw. eine Vielzahl von deutschen Anteilseignern verfügt.

Nennkapitalherabsetzung

Währungsumrechnung

Entsprechende Anwendung auch für EWR-Gesellschaften bei fehlender Antragstellung der ausländischen Gesellschaft

Anwendungsregelung

Praxisfolgen



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

6 Internationales

ÖSTERREICH

6j | Besteuerung eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers einer **deutschen GmbH** | Autor: StB Dr. Erich Schaffer, Wien

Key Facts

- → Das österreichische Bundesfinanzgericht (öBFG) hatte über die Bezüge eines österreichischen Gesellschafter-Geschäftsführers einer deutschen GmbH zu entscheiden.
- Dieser erhielt zum einen Bezüge als Geschäftsführer der deutschen GmbH und zum anderen ein Beratungshonorar, welches über eine Schweizer AG abgerechnet wurde, die mittelbar jedoch zu 100 % im Eigentum dieses Geschäftsführers stand.
- Nach Ansicht des öBFG war eine Aufteilung der Zahlungen in Geschäftsführerbezug und Beratungshonorar nicht zulässig. Beide Teile seien Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer (Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT) und daher in Deutschland steuerpflichtig.
- → Gegen das Urteil wurde vom Finanzamt eine Amtsrevision eingelegt, die derzeit beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof (öVwGH) anhängig ist.

Sachverhalt

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer ("Bf") war Gesellschafter-Geschäftsführer der deutschen I-GmbH und zusätzlich an dieser zu 95,20 % beteiligt. Gegenstand des Unternehmens waren die Herstellung, Vertrieb und Handel mit bedruckten Verpackungen und Displays. Für diese Tätigkeit erhielt der Bf eine entsprechende Geschäftsführungsvergütung.

Zusätzlich war der Bf 100%-Gesellschafter der deutschen P-GmbH. die wiederum alle Anteile an der schweizerischen Y-AG hielt. Die schweizerische Y-AG hatte mit der deutschen I-GmbH einen Beratervertrag über die Beratung zu Maschinen- und Drucktechnik, Marketing und Public Relations, Kundenbeziehungen und Ablauforganisation abgeschlossen. Soweit ersichtlich wurden von der Y-AG keine anderen Leistungen als die Beratungsleistungen gegenüber der I-GmbH erbracht und der Bf war der einzige Arbeitnehmer der Y-AG.

Der Bf war meist drei bis vier Tage pro Woche in Deutschland tätig. Die verbleibende Zeit arbeitete er von seinem Wohnort in Österreich aus.

Nach Ansicht des Finanzamts war eine Aufteilung der an den Bf gezahlten Vergütungen vorzunehmen. Demnach handelte es sich bei einem Teil der Einkünfte - nämlich den Beratungseinkünften - um in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb und beim anderen Teil um Geschäftsführerbezüge, die in Deutschland steuerpflichtig seien. Fraglich war daher, ob eine solche Aufteilung zulässig ist oder ob vielmehr die gesamten Einkünfte als Geschäftsführerentgelte dem Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT unterliegen, wonach Deutschland ein Besteuerungsrecht an den gesamten Einkünften zukommt.

Das öBFG prüfte im vorliegenden Fall Vorliegen von Missbrauch

insbesondere das Vorliegen eines Missbrauchs (§§ 21-24 BAO). Es steht zwar jedem frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass der günstigste Effekt, also der bestmögliche Erfolg bei der geringsten, den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenze der Gestaltungsfreiheit bilden jedoch die Vorschriften zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zum Missbrauch. Ein Missbrauch (§ 22 BAO) ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und nur der Steuervermeidung dient. Laut öBFG lag gegenständlich Missbrauch vor. weil es keine außersteuerlichen Gründe gab, sondern lediglich das Ziel bestand, Ertragsteuern in Deutschland zu vermeiden. Auch wenn der Bf zwar Überlegungen der Altersvorsorge als Grund für die gewählte Konstruktion anführte, konnte der Bf etwaige Vorteile der Altersvorsorge nicht näher nachweisen.

Nach Ansicht des öBFG wäre zudem eine Aufteilung der vom Bf erbrachten Leistungen in einen in Deutschland erbrachten geschäftsführenden Teil (typischerweise Mo-Mi oder Do) und einen in Österreich erbrachten beratenden Teil (in der übrigen Zeit, so-

Beratung und Organisation sind typische Leistungen eines Geschäftsführers

Ansicht des Finanzamts und Rechtsfrage



mit hauptsächlich am Wochenende) "lebensfremd". Die vom Bf erbrachten Beratungs- und Organisationsleistungen sind faktisch nicht zu trennen und stellen jene typische Gesamtleistung eines fachkundigen Geschäftsführers dar, die mit einer solchen Funktion regelmäßig verbunden ist.

öBFG vom 14.12.2021 (AZ: RV/5100912/2018) Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamts erfolgt nach Ansicht des öBFG keine Aufteilung der beiden Leistungen. Vielmehr sind die gesamten erzielten Einkünfte der Tätigkeit als Geschäftsführer zuzurechnen und zur Gänze nach Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT in Deutschland steuerpflichtig.

Das Finanzamt hat gegen das vorliegende öBFG-Urteil Amtsrevision eingelegt; dies wohl auch vor dem Hintergrund, dass Art. 16 Abs. 2 DBA DE-AT kein ausschließliches Besteuerungsrecht für Deutschland vorsieht. Vielmehr muss Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehalts eine Befreiung der in Deutschland zu besteuernden Einkünfte vornehmen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA DE-AT). Die Amtsrevision ist derzeit beim öVwGH anhängig.

Amtsrevision beim öVwGH (AZ: Ra 2022/15/0027)



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

6k | Abgabenänderungsgesetz 2022 | Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

Key Facts

- Im Rahmen der Forschungsprämie kann künftig ein fiktiver Unternehmerlohn angesetzt werden, darüber hinaus kommt es zu Verwaltungsvereinfachungen.
- Die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte wird auf Sachverhalte mit mehr als drei Personen ausgeweitet.
- Die Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer führt künftig nicht mehr zum Übergang der Steuerschuld.
- → Einführung von Umsatzsteuerzinsen.

Mitte Mai 2022 veröffentlichte der österreichische Gesetzgeber den Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2022 (AbgÄG 2022). Die finale Beschlussfassung im Bundesrat erfolgte am 13. Juli 2022. Im Folgenden finden Sie einige wesentliche Neuerungen im österreichischen Steuerrecht für Unternehmer.

Die Hälfte der Ausgaben für Wochen-/
Monats-/Jahresnetzkarten können künftig ohne weiteren Nachweis pauschal als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Dies gilt für nicht übertragbare Netzkarten der 2. Klasse, soweit glaubhaft gemacht wird, dass diese auch betrieblich genutzt werden.

ÖSTERREICH

AbgÄG 2022 – finale Beschlussfassung am 13. Juli erfolgt

Betriebsausgabenabzug für Netzkarten

6 Internationales

Forschungsprämie

Mit dem AbgÄG 2022 wird für bestimmte Unternehmen die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie um einen fiktiven Unternehmerlohn erweitert. Eine weitere Verbesserung stellt die Möglichkeit der Teilauszahlung dar. Sollte das FFG-Gutachten nicht vollumfänglich positiv beurteilt werden, so kann künftig für den bereits positiven Teil der Forschungsprämie ein Antrag auf Auszahlung, unter Einhaltung bestimmter Vorgaben, gestellt werden. Auch verfahrensrechtlich soll es zu einer Vereinfachung kommen. Derzeit ist die Antragstellung nur bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides des jeweiligen Jahres möglich. Künftig soll die Antragstellung verlängert werden und bis vier Jahre nach Ende des relevanten Wirtschaftsjahres möglich sein. Die Änderungen sollen erstmalig für die Forschungsprämie 2022 gelten.

Umsatzsteuer

Die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte soll nach dem 31.12.2022 auch auf Reihengeschäfte mit mehr als drei Personen angewandt werden können. In den Genuss der Vereinfachung kommt nach wie vor nur jener Steuerpflichtige innerhalb der Reihe, der den innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt, also der Empfänger der bewegten Lieferung ist.

Bei der **Vermietung** von Grundstücken durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben, soll es nach dem 31.12.2022 nicht mehr zum Übergang der Steuerschuld kommen. Der vermietende Unternehmer wird zum Steuerschuldner und muss seine

Umsätze im Veranlagungsverfahren erklären.

Schließlich soll eine Regelung zu **Umsatzsteuerzinsen** für Gutschriften und Nachzahlungen geschaffen werden, um dem EuGH-Urteil vom 12.05.2021 (Rs. C-844/19, *TechnoRent*) Rechnung zu tragen.

Steuerpflichtige, die in einem Nicht-EUoder Nicht-EWR-Staat mit umfassender
Amtshilfe ansässig sind, können künftig
einen Antrag auf Rückerstattung der
abkommenskonform einbehaltenen Kapitalertragsteuer stellen, wenn sie diese
im Ansässigkeitsstaat nicht anrechnen
können (z.B. wegen Steuerfreiheit der
Einkünfte). Dies gilt allerdings nur insoweit, als das Beteiligungsausmaß unter
10 % liegt.

Rückerstattung von Quellensteuer an Drittstaatsangehörige

→ Mit dem Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz setzt Österreich die EU-Vorgaben über die Meldepflicht für digitale Plattformen um.

- → In § 118b BAO werden die innerstaatlichen Rahmenbedingungen für die Teilnahme Österreichs an den von der OECD und EU entwickelten Instrumenten zur multinationalen Risikobewertung (ICAP) geschaffen.
- → In einer eigenen Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräfteüberlassung soll u.a. dem VwGH-Urteil vom 23.04.2021 (AZ: Ra 2020/13/0089; siehe WTS Journal 04/2021) Rechnung getragen werden. Insbesondere ist eine Verwaltungsvereinfachung für die Rückerstattung von Abzugsteuer auf Arbeitskräfteüberlassungsvergütungen vorgesehen.

Sonstige Neuerungen



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



Grünstrom - Wozu sind Unternehmen verpflichtet? |

Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen und RAin Lena Kemper, beide Köln

Key Facts

- → Derzeit noch keine Verpflichtung zum Grünstrombezug und zur Grünstromerzeugung.
- Handel mit Herkunftsnachweisen wird nach dem Auslaufen der EEG-Förderung für Bestandsanlagen an Bedeutung gewinnen.
- → Grünstrombezug über Power-Purchase-Agreements (PPA).
- Bericht über den Einsatz von Grünstrom im Nachhaltigkeitsreporting (ESG).

Aktuelle Entwicklung

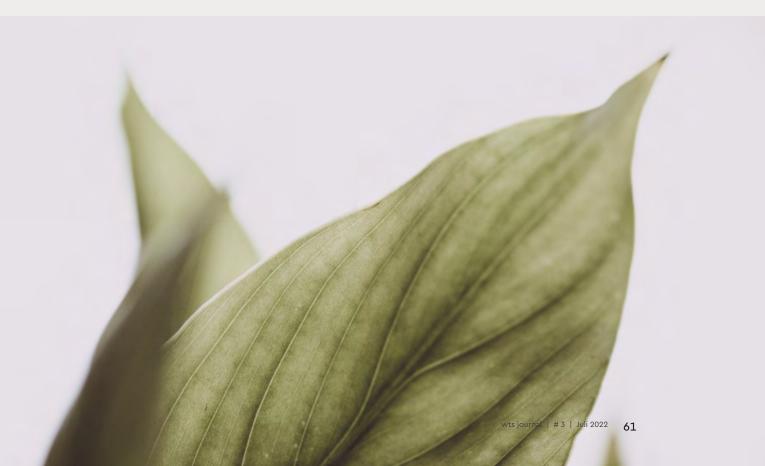
"REPowerEU"-Plan der EU-Kommission Der Druck auf die Unternehmen, Grünstrom einzusetzen, nimmt zu. Als Reaktion auf die Belastungen und Störungen des globalen Energiemarkts, die durch Russlands Invasion in die Ukraine verursacht wurden, hat die EU-Kommission am 18.05.2022 einen Plan ("REPowerEU") mit den folgenden drei Zielsetzungen vorgelegt:

- → Senkung des Energieverbrauchs,
- → Erzeugung sauberer Energie und
- → Diversifizierung der europäischen Energieversorgung.

Dieser Plan wird flankiert durch finanzielle und legislative Maßnahmen zum Aufbau der dafür benötigten neuen Energieinfrastrukturen. Damit gehen strenger werdende Anforderungen zum ESG-Reporting über Nachhaltigkeitsthemen einher.

Auch auf nationaler Ebene werden erste Vorgaben hierzu gemacht: Nach dem Entwurf eines "Energie-Umlagen-Gesetzes" (EnUG) werden ab dem 01.01.2023 Vergünstigungen in Bezug auf die Strompreiskomponenten KWKG-Umlage und Offshore-Umlage an ökologische Gegenleistungen des antragstellenden Unternehmens geknüpft - unter anderem an den Grünstrombezug. Hier läuft die Zeit, da die Bezugsverträge für 2023 bald unter Dach und Fach sein sollten. Gleiches gilt nach dem Entwurf der Förderrichtlinie für die Strompreiskompensation (SPK) für Entlastungen von den CO₃-Kosten nach dem europäischen Emissionshandel, wonach die Anforderungen an den Grünstrombezug noch schärfer sein werden.

Darüber hinaus bereitet der Gesetzgeber sogar eine Verpflichtung zur Grünstromerzeugung über Solardächer Begünstigungen beim Strompreis (KWKG-Umlage, Offshore-Umlage und Strompreiskompensation im EU-ETS) werden nach den Plänen des Gesetzgebers an Voraussetzungen in Bezug auf die Stromherkunft geknüpft



Energierecht

auf gewerblichen Gebäuden vor (vgl. WTS-Journal 01/2022, S. 57).

Grünstrom

Grünstrom ist im Gesetz nicht definiert. Das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2021) beschreibt aber als förderwürdige "Erneuerbare Energien" Wasserkraft einschließlich der Wellen-, Gezeiten-, Salzgradienten- und Strömungsenergie, Windenergie, solare Strahlungsenergie, Geothermie, Energie aus Biomasse einschließlich Biogas, Biomethan, Deponiegas und Klärgas sowie aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen aus Haushalten und Industrie.

Nur der Bezug von "ungefördertem" Grünstrom berechtigt zu Vergünstigungen Nach den Plänen des Gesetzgebers ist maßgeblich zwischen "gefördertem" und "ungefördertem" Grünstrom zu unterscheiden. Nur der Bezug von ungefördertem Grünstrom berechtigt zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen. Ungeförderter Strom ist Strom, für den weder eine Förderung nach dem EEG oder nach dem Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) noch eine sonstige Förderung i.S.d. EU-Richtlinie 2018/2001 gezahlt oder erbracht wurde.

Ausstellung und Handel von "Herkunftsnachweisen" Für im europäischen Inland produzierten Strom wird auf Antrag des Anlagenbetreibers ein sog. Herkunftsnachweis (HKN, auf Englisch "Certificate of Origin – COO") ausgestellt und auf dem Großhandelsmarkt an den Stromhändler übertragen.

Grünstrombezug über (virtuelle) Power Purchase Agreements (PPA) Ungeförderter, in Deutschland produzierter Grünstrom wird über sog. Power Purchase Agreements (PPA) bezogen. Darunter ist der Stromeinkauf unmittelbar von einem Betreiber einer bestimmten Erneuerbaren Energien Anlage zu verstehen, der bei Investitionsprojekten zur Sicherung des Stromabsatzes oft bereits im Planungszeitraum eines Projekts abgeschlossen wird. In der Praxis wird hier vor allem Grünstrom aus Freiflächen-Solaranlagen und Onshore- oder Offshore-Windkraft kontrahiert. Daneben sind Stromimporte ungeförderten Grünstroms auch aus europäischen Nachbarländern praktisch relevant. Beispiel hierfür ist der Grünstrombezug über sog. virtuelle Power Purchase Agreements. Hier

wird der Grünstrom beispielsweise aus einem belgischen Offshore-Windpark zunächst in Belgien vermarktet. Das in Deutschland ansässige Unternehmen erhält sodann über einen deutschen Energieversorger eine entsprechende Strommenge in Deutschland geliefert und bekommt dabei – zum Nachweis der Grünstromeigenschaft – einen Herkunftsnachweis aus Belgien.

Herkunftsnachweise sind nach der Legaldefinition des EEG elektronische Dokumente, die ausschließlich dazu dienen, gegenüber einem Letztverbraucher im Rahmen der Stromkennzeichnung nachzuweisen, dass ein bestimmter Anteil oder eine bestimmte Menge des Stroms aus erneuerbaren Energien erzeugt wurde. Bei Strom aus erneuerbaren Energien, der in hocheffizienten Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen erzeugt wurde, müssen sie sowohl die erzeugten CO_a-Emissionen als auch die eingesparten CO₂-Emissionen darstellen. Das Umweltbundesamt (UBA) führt ein Herkunftsnachweisregister, über das die Nachweise nach der Kennzeichnung entwertet werden. Auf europäischer Ebene wird über die Association of Issuing Bodies (AIB) unter Anwendung der Qualitätsstandards eine Vereinheitlichung innerhalb der Registerstellen geschaffen.

Derzeit sind Unternehmen nicht zum Einsatz von Grünstrom verpflichtet. Es gibt aber zum Beispiel in Nachbarländern bereits konkrete Verpflichtungen. In Belgien gibt es eine Regelung, wonach eine zeitlich gestaffelte Verpflichtung zur Errichtung von Photovoltaik-Aufdachanlagen auf gewerblichen Gebäuden gilt: Bis 2015 müssen 10 %, bis 2030 15 % und bis 2035 20 % der Dachfläche mit Photovoltaik ausgestattet sein.

Wir gehen davon aus, dass der Gesetzgeber die regulatorische Verpflichtung von Unternehmen zum Bezug von Grünstrom und zur Erzeugung von Grünstrom nach und nach immer weiter ausbauen wird. Hierüber wird dann im Rahmen der nicht-finanziellen Berichterstattung zu berichten sein, so dass der Grünstrombezug beim ESG-Reporting eine wichtige Rolle spielt.

Herkunftsnachweise und deren Bedeutung

Herkunftsnachweisregister beim Umweltbundesamt (UBA)

Keine rechtliche Verpflichtung zum Einsatz von Grünstrom



Ihr Kontakt RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, sabine.schultebeckhausen@ wts.de



1a | Der Bereich Health Care - Eine M&A Perspektive |

Autor: Dr. Heiko Frank, München

Key Facts

- → Starker Anstieg von M&A (Mergers & Acquisitions) in Health Care.
- → Hohe Umsatzmultiples im Industriebereich Pharma & Life Sciences.
- Unternehmensveräußerungen finden häufig grenzüberschreitend statt (sog. Cross-Border-Deals).
- → Hoher Anteil an strategischen Investoren.

COVID-19

Seit nunmehr zwei Jahren erleben wir eine neue Zeitenrechnung. COVID-19 hat das Thema Gesundheit global in den Vordergrund gerückt. Daraus lässt sich die Hypothese ableiten, dass wir im Health Care-Bereich einen starken Anstieg im M&A (Mergers & Acquisitions) erleben werden. Ein Blick in die Zahlen der letzten Jahre bestätigt dies:

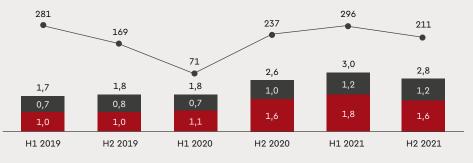
Von 3.500 globalen Transaktionen im Bereich Health Care Services und Pharma & Life Science im Jahr 2019 sind wir weltweit auf 5.800 Transaktionen in 2021 gestiegen - eine Steigerung von etwa 65 %. Auch der Transaktionswert dieser Deals hat sich in 2021 auf einen Wert von USD 507 Mrd. erhöht. Dies entspricht einem Transaktionswert oder Kaufpreis pro Unternehmen von etwa USD 87 Mio. Auch in Deutschland hat sich die Anzahl der Transaktionen im Gesundheitswesen deutlich erhöht. Haben wir in 2019 insgesamt 129 Transaktionen gesehen, so waren es im letzten Jahr bereits 229 Deals - eine noch stärkere Steigerung von 77 % in nur drei Jahren. Dabei ist auffällig, dass gerade die Bereiche Biotech und Health Care Services (darunter fasst man u.a. Pflegedienste, Krankenhäuser, Labore, Praxen sowie Physio- und Reha-Zentren) deutlich schneller steigen.

Transaktionen

Deal Entwicklung der Health Industrie – Global

Abbildung 1: Deal Entwicklung in Health Care

Deal Entwicklung global

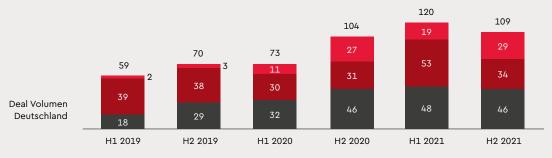


Deal Volumen Health Care Services (in tsd.)

Deal Volumen Pharma & Life Sciences (in tsd.)

Deal Value (in Mrd. USD)

Deal Volumen der Health Industrie - Deutschland



Health Care Services

Pharma & Life Sciences

Biotech

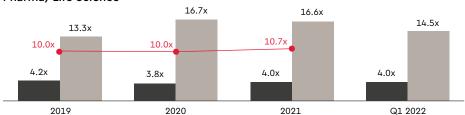
Quellen: Refinitiv, Dealogic, Bain&Co

Neben dem Volumen und dem Wert der Transaktionen ist auch das Bewertungsumfeld im Gesundheitswesen ein wesentlicher Indikator. Die folgende Grafik gibt darüber Aufschluss:

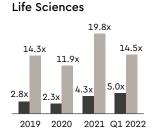


Pharma/Life Science

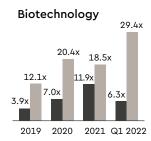
Abbildung 2: Bewertungsumfeld im globalen Health Care Sektor – Median Multiples



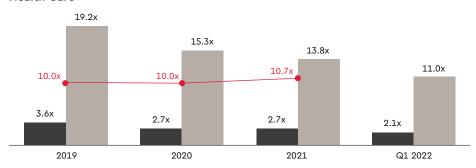
Bewertungsumfeld

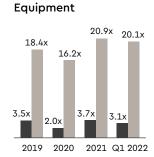


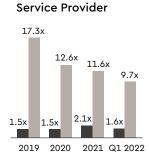


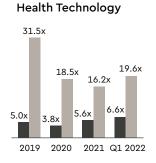


Health Care









Quelle: S&P Capital IQ

Trends

Die Bewertungen in den Bereichen Pharma & Life Sciences weisen in den letzten Jahren eine leicht abnehmende Tendenz auf, liegen jedoch immer noch auf einem sehr hohen Werteniveau – auch im Vergleich zu anderen Industriebereichen wie bspw. Automotive. Der Enterprise Value (Unternehmenswert)

wird ins Verhältnis zu dem EBITDA oder dem Umsatz des jeweiligen Unternehmens gesetzt. Im Bereich Pharma & Life Science sehen wir Multiples von dem aktuell 4,0-fachen des Umsatzes bzw. dem aktuell 14,5-fachen des EBITDA. Beispiel: Bei einem Unternehmen mit einem aktuellen EBITDA in 2022 von



€ 5 Mio. ergibt sich daraus ein Unternehmenswert (EV) von € 72,5 Mio.

Marktumfeld & Multiples

Im Marktumfeld Health Care haben wir einen "Peak" in 2019 gesehen - seither gehen die EBITDA-Multiplikatoren von 19,2 in 2019 auf den Faktor 11,0 in 2022 zurück. Zum einen mag der Grund für diese Entwicklung darin liegen, dass wir uns in sehr kleinteiligen Märkten bewegen und die Konsolidierung der Märkte nicht so erfolgreich zu sein scheint. Zum anderen liegt die Vermutung nahe, dass sich gerade Finanzinvestoren schon früh an Health Care Services gewagt haben (EBITDA Faktor 19,2), als es im Pharma-Umfeld bei einem EBITDA-Faktor von 13,3 noch relativ "ruhig" war. Sinkende Multiplikatoren sind auch immer ein Signal für die Reife des jeweiligen Marktes und die damit verbundenen sinkenden Gewinnspannen. Zudem sind dies Indikatoren für das langsame Drehen von Verkäuferzu Käufermärkten. Wir können davon ausgehen, dass sich die Multiplikatoren noch weiter reduzieren werden. Fin wesentlicher Grund für diese Arbeitshypothese ist die Finanzierungsseite. Die sehr schnell steigenden Fremdkapitalzinsen (derzeit gut über 3 %) senken die Rendite der Investoren. Um trotzdem als Investor erfolgreich zu

sein, müssen folglich niedrigere Transaktionswerte verhandelt werden.

Bei der Struktur der Unternehmensveräußerungen können wir konstatieren, dass im Bereich von Pharma und Life Sciences zwischen 35 % und 40 % aller Transaktionen mit Beteiligten im Ausland stattfinden, sog. Cross-Border-Deals. Dies ist eine durchaus hohe Zahl – auch im Vergleich zu anderen Industrien, aber die Bereiche Pharma und Life Sciences waren schon immer global ausgelegt und daher ist es nicht außergewöhnlich, dass jeder zweite bis dritte Deal an einen Investor im Ausland geht.

Im Marktsegment Health Care (Services) finden wir sehr häufig Marktteilnehmer, die lokal, regional oder national aufgestellt sind. Insofern ist es nicht verwunderlich, dass hier nur etwa jede vierte Transaktion als Cross-Border-Deal gezählt wird.

Bei der Betrachtung der Käufertypologien sind die strategischen Investoren mit etwa 75 % in den letzten Jahren nicht nur stabil, sondern auch die mit Abstand größte Käufergruppe. Daher ist es für verkaufswillige Firmen absolut notwendig, bei der Suche nach einem geeigneten Käuferuniversum den

Cross-Border-Deals

Käufertypologien

Internationalität der Transaktionen - Global

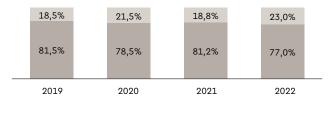
Pharma/Life Science

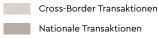
Abbildung 3: Typologien von Health Industries M&A-Transaktionen



Internationalität Transaktionen

Health Care





Käufertypen –



Quellen: Mergermarket, S&P Capital IQ

Suchprozess international oder global auszurichten. Die Finanzinvestoren (meist Private Equity, Family Offices oder Venture Capital) sind mit etwa einem Viertel bzw. heute mit über 30 % die andere wesentliche Käufergruppe, die langsam, aber kontinuierlich den Marktanteil vergrößert.

In Summe sehen wir ein weiterhin hohes Interesse der Investoren an Unternehmen aus dem Gesundheitsmarkt. Die geringe Abhängigkeit von den globalen wirtschaftlichen Gegebenheiten, die hohen Eintrittsbarrieren aufgrund einer eher wachsenden Regulatorik sowie steigende Anforderungen an das Qualitätsmanagement und die Fachkräfte lassen den Markt weiterhin attraktiv erscheinen.

Auch ist genügend Liquidität im Markt. Die sog. Firepower stieg zum Vorjahr nochmals um 17 % auf etwa USD 1,72 Billionen verfügbare Finanzmittel.

Neben den oben benannten Treibern für M&A sind auch Themen wie "Zukauf von R&D-Kapazitäten", der Kauf von Produktund Patentinnovationen sowie die zunehmende Vernetzung/Digitalisierung und
Automatisierung weitere wichtige Gründe,
die auch in den kommenden Jahren eine
hohe M&A-Tätigkeit in der Gesundheitsbranche erwarten lassen. Als Arbeitshypothese würden wir heute davon ausgehen,
dass wir evtl. das "all-time-high" bereits
letztes Jahr gesehen haben, weiterhin auf
hohem Niveau verharren, aber mit sinkenden Multiplikatoren und teils kleineren
Deal-Größen rechnen sollten.

Volumen

Ausblick



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

1b | Besondere Herausforderungen für die Unternehmensbewertung in Krisenzeiten | Autoren: CFA/CVA Ronald Storp, München, und WP/StB Stilianos Koulaxidis, Stuttgart

Key Facts

 Erhöhte Unsicherheit durch den Ukraine-Krieg und die immer noch bestehende Corona-Krise.

- Auswirkungen auf Geschäftsmodelle sind umfangreich und spezifisch zu analysieren.
- → Für die Unternehmensplanung sollten zur Abbildung der erhöhten Unsicherheiten zusätzlich Szenario- und Simulationsanalysen durchgeführt werden.
- Grundsätzliche Ableitungsmethodik für den Kapitalisierungszinssatz bleibt unverändert.

Der Beginn des Ukraine-Krieges im Februar 2022 hat die globale Wirtschaft, wie zuvor bereits die Corona-Krise, signifikant beeinflusst. Die hieraus resultierenden Entwicklungen haben unmittelbaren Einfluss auf die Unternehmensbewertung für vielfältige Anlässe. Analog wie bei den Auswirkungen der Corona-Krise hat der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW daher am 20.03.2022 einen Hinweis zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Unternehmensbewertung veröffentlicht.

Die der Unternehmensbewertung zugrunde liegende Planung soll grundsätzlich die zum Bewertungsstichtag erwartete Entwicklung eines Unternehmens abbilden (Stichtagsprinzip). Mögliche Einflüsse auf die Geschäftsmodelle (bspw. erhöhte Energiekosten, Verzögerungen innerhalb der Lieferketten, Sanktionen gegenüber Russland) in Folge des Ukraine-Krieges führen ggf. zu wesentlichen Auswirkungen auf diese Geschäftspläne, die als Bewertungsgrundlage umfangreich und spezifisch zu analysieren sind. Im Rahmen der Unternehmensbewertung gilt es daher, das Ausmaß und die Nachhaltigkeit solcher Effekte auf die finanziellen Überschüsse angemessen zu quantifizieren. Die den Planungen zugrunde liegenden Planprämissen sind - branchenspezifisch - umfassend zu hinterfragen, um die erhöhte Unsicherheit adäquat zu berücksichtigen. Gemäß dem Hinweis des FAUB gilt dies mit Bezug auf den Ukraine-Krieg für Unternehmensbewertungen mit einem Stichtag nach dem 23.02.2022 (Stichtagsprinzip).

So empfiehlt der FAUB, dass der erhöhten Unsicherheit durch Szenario-Analysen begegnet werden soll. Im Rahmen von Szenario-Analysen stellt die sog. Monte-Carlo-Simulation eine gängige

Vorgehen analog IDW S1

Szenario-Analysen

wts journal | #3 | Juli 2022

Fachlicher Hinweis des

FAUB vom 20.03.2022



Praxislösung dar. Hierbei wird eine große repräsentative Anzahl möglicher Zukunftsszenarien der finanziellen Überschüsse unter Berücksichtigung von unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeiten für wesentliche Planungsparameter berechnet, um zukünftige Entwicklungskorridore des Unternehmens aufzuzeigen. Dabei werden die bewertungsrelevanten Risiken der finanziellen Überschüsse durch Identifikation, Quantifizierung und simulationsbasierte Aggregation in der Simulation berücksichtigt. Dies ermöglicht eine Quantifizierung der Risiken.

Kapitalkosten

IDW ES 9 n.F. vom

09.02.2022

Der FAUB geht darüber hinaus auch auf die möglichen Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Kapitalkosten ein. Die erhöhte Unsicherheit in der aktuellen Situation sei in der Planung zu berücksichtigen und nicht durch pauschal erhöhte Risikoprämien beim Kapitalisierungszinssatz abzubilden. Dementsprechend ist bei der Ableitung der Kapitalkosten keine grundsätzliche Änderung der Methodik vorgesehen.

Der Ukraine-Krieg und dessen Folgewirkungen führen zu einer erhöhten Unsicherheit bei den Unternehmen, die risikoadäquat bei Unternehmensbewertungen zu berücksichtigen ist. Dies sollte im Rahmen der Ableitung der finanziellen Überschüsse mittels Erweiterung einwertiger Planungsrechnungen durch ergänzende Szenario- und Simulationsanalysen erfolgen. Der grundsätzliche Ansatz zur Ableitung der Kapitalkosten bleibt hingegen unverändert.

Fazit



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

Schutzschirmverfahren

1c | IDW ES 9 n.F.: Bescheinigung nach § 270d InsO und Beurteilung der Anforderungen nach § 270a InsO | Autorin: Marie Tierhold, München

Key Facts

 Konkretisierung der Bescheinigung im Rahmen des Schutzschirmverfahrens (§ 270d InsO).

- → Für die Schutzschirmbescheinigung sind die Anforderungen der regulären Eigenverwaltung (§ 270a Abs. 1 und 2 InsO) einzubeziehen.
- → Geringere Anforderungen an den Inhalt des Grobkonzepts der Sanierung als an das Sanierungsgutachten nach IDW S 6.

Das Schutzschirmverfahren nach § 270d InsO ist ein Verfahren in Eigenverwaltung unter Insolvenzschutz, das auf die Sanierung des Antragstellers abzielt. Das Verfahren kann nur mit Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach §§ 270, 270a InsO eingeleitet werden. Diesem Antrag ist eine mit Gründen versehene Bescheinigung eines in Insolvenzsachen erfahrenen Gutachters beizufügen, aus der sich ergibt, dass drohende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, aber keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt und die angestrebte Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist (sog.

> Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) hat am 09.02.2022 den Entwurf des IDW ES 9 n.F. "Bescheinigung nach § 270d InsO und Beurteilung der Anforderungen nach § 270a InsO" verabschiedet. Darin wird insbesondere dargelegt, welche Anforderungen an die Bescheinigung nach § 270d InsO (Schutzschirmverfahren) und die Beurteilungen nach § 270a InsO (reguläre Eigenverwaltung) sowie an den beauftragten Gutachter zu stellen sind. Zudem zeigt der IDW ES 9 n.F. den Zusammenhang zwischen den insolvenzrechtlichen Konzepten des Schutzschirmverfahrens und der Eigenverwaltung auf.

Für die Beurteilung, ob drohende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, aber keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt, wird auf den IDW S 11: Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen verwiesen. Der Gutachter hat darüber hinaus zu prüfen, ob die Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist (Grobkonzept der Sanierung). Dabei wird das Schutzschirmverfahren nur dann ausgeschlossen, wenn für die Sanierungsbemühungen eindeutig negative Erfolgsaussichten bestehen. Für diese Beurteilung nach § 270d InsO sind die Anforderungen des § 270a Abs. 1 und 2 InsO einzubeziehen, da im Fall einer

Anforderungen an das Grobkonzept der Sanierung

wts journal | #3 | Juli 2022

Nichterfüllung dieser Voraussetzungen die Sanierung offensichtlich aussichtslos sein könnte. Mindestbestandteile des Konzepts sind die Analyse der Krisenursachen, die Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Situation, eine Skizze des Zukunftsbildes des Unternehmens sowie eine grobe Beschreibung der für die Sanierung angestrebten Maßnahmen mit ihren finanziellen Auswirkungen. Dabei ist eine Einschätzung erforderlich, ob die geplanten Maßnahmen für eine erfolgreiche Sanierung im Rahmen eines Insolvenzplans ausreichen. Diese Erkenntnis muss "offensichtlich" sein, so dass eine umfassende Beurteilung durch den Gutachter nicht erforderlich ist. Die Anforderungen an den Inhalt dieses Konzepts sind somit deutlich geringer als an das Sanierungsgutachten nach IDW S 6 zur Erlangung einer Aussage über die Sanierungsfähigkeit.

Die aus dem Grobkonzept der Sanierung abgeleiteten Sanierungsmaßnahmen sind in einen – in der Regel aus der integrierten Planung abgeleiteten – **Finanzplan** zu überführen. Der

Finanzplan hat aufzuzeigen, dass die Fortführung des Unternehmens in den nächsten sechs Monaten gegeben und das Unternehmen durchfinanziert ist. Hierbei sind auch die Finanzierungsquellen darzustellen. Die Planungsdauer umfasst mindestens den Zeitraum von der geplanten Insolvenzantragstellung bis zur planmäßigen Aufhebung des Verfahrens und geht ggf. über den nach § 270a Abs. 1 Satz 1 und 2 InsO geforderten Planungshorizont von sechs Monaten hinaus.

Im IDW ES 9 n.F. wurde darüber hinaus klargestellt, dass im Gegensatz zum Schutzschirmverfahren die reguläre Eigenverwaltung nach § 270a InsO keine Bescheinigung verlangt. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass im Einzelfall, z.B. wenn der Schuldner im Vorfeld seines Antrags zusätzliche Rechtssicherheit erlangen möchte, eine gutachterliche Stellungnahme zur Beurteilung der Vollständigkeit und Schlüssigkeit der Eigenverwaltungsplanung in Zusammenhang mit der regulären Eigenverwaltung sinnvoll sein kann.

Keine Bescheinigung für die Anordnung der Eigenverwaltung notwendig



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

Kurznews

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

FAB-Sitzung vom 18.05.2022 Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat sich in seiner Sitzung am 18.05.2022 erneut mit der Frage befasst, ob die steuerliche Möglichkeit, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr bei sog. digitalen Vermögensgegenständen zugrunde zu legen, ohne weiteres auch für die Bemessung der planmäßigen Abschreibungen des betreffenden Vermögensgegenstands in der handelsrechtlichen Rechnungslegung genutzt werden darf (vgl. hierzu auch WTS Journal 03/2021). Auslöser hierfür ist das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 zu diesem Thema, das das BMF-Schreiben vom 26.02.2021 ersetzt.

Neues BMF vom 22.02.2022

Bisherige Auffassung des FAB bestätigt Der FAB bestätigt seine bisherige, bereits zum BMF-Schreiben aus 2021 geäußerte Meinung, dass die nach Maßgabe allein steuerlich zulässiger betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauern ermittelten Buchwerte seit der Aufhebung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG im Jahr 2009 nicht mehr ohne Weiteres in die Handelsbilanz übernommen werden dürfen. Nur wenn eine (kurze) Nutzungsdauer von einem Jahr bei digitalen Vermögensgegenständen tatsächlich der betrieblichen Realität entspräche, wäre die Abschreibung über ein Jahr auch handelsrechtlich zulässig. Dies dürfte in der Praxis eher die Ausnahme sein. Im Übrigen verbleibt jedoch wie bisher bei Vorliegen der Voraussetzungen die Möglichkeit der sofortigen Abschreibung sog. digitaler Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz als geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG.



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



2a | Aktuelle europäische und globale Standardentwürfe für die Nachhaltigkeitsberichterstattung | Autoren: Lukas Klein, Frankfurt a. M., und Claudia-Kirsten Sroka, Berlin

Key Facts

→ EFRAG entwickelt zur Konkretisierung der CSRD eigene Nachhaltigkeitsstandards ESRS.

.....,

- → EFRAG und ISSB veröffentlichen erste Standardentwürfe.
- → EFRAG Standards sollen international anerkannte Rahmenwerke, u.a. auch die Standards des ISSB, berücksichtigen.
- → EFRAG und ISSB sprechen jeweils unterschiedliche Informationsbedürfnisse von Stakeholdern an.

.

Die EU-Kommission plant die Ablösung der momentan gültigen Regelungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung durch eine neue Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Die CSRD beinhaltet Vorgaben an die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese Berichtsinhalte sollen durch europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS – European Sustainability Reporting Standards) konkretisiert werden.

Die ESRS werden seit dem Frühjahr 2021 von dem Expertengremium EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) erarbeitet. Am 29.04.2022 veröffentlichte die EFRAG die ESRS-Konsultationsentwürfe (ESRS-ED). Die Konsultationszeit beträgt 100 Tage und endet am 08.08.2022. Die ESRS-ED umfassen elf themenspezifische und zwei themenübergreifende Standards. Die Inkraftsetzung der ESRS per Delegierter Verordnung ist für den Herbst 2022 geplant.

Die 11 themenspezifischen Standards orientieren sich an der bekannten ESG-Klassifikation. Fünf der elf ESRS-ED betreffen Umweltthemen (ESRS E1 bis ESRS E5), vier Entwürfe beinhalten den Bereich Soziales (ESRS S1 bis ESRS S4) und zwei Entwürfe umfassen die Governance Thematik (ESRS G1 und ESRS G2). Bei der Ausarbeitung der ESRS hat die EFRAG neben bereits international anerkannten Rahmenwerken und Standards auch die kommenden Standards des ISSB (International Sustainability Standards Board) zu berücksichtigen.

Zeitplan der EFRAG

Aufbau der ESRS



60

2 Risk & Compliance

Im vergangenen Jahr wurde das internationale Gremium ISSB von der IFRS-Foundation gegründet. Die Aufgabe des ISSB ist es, umfassende, globale Mindeststandards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu entwickeln. Damit soll es Investoren erleichtert werden, die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsthemen auf den Unternehmenswert

einzuschätzen und fundierte Investiti-

onsentscheidungen zu treffen.

Das ISSB veröffentlichte im März 2022 die ersten zwei Standardentwürfe, die zum einen allgemeine Anforderungen an Angaben über nachhaltigkeitsbezogene Finanzinformationen (IFRS S1) und zum anderen klimabezogene Angaben (IFRS S2) beinhalten. Zu den Entwürfen können Stellungnahmen noch bis zum 29.07.2022 eingereicht werden. Angedacht ist, die finalen Versionen der zwei Standards bis Ende 2022 zu veröffentlichen.

Das ISSB hat seinen inhaltlichen Schwerpunkt zunächst auf die klimabezogenen Aspekte gelegt, wohingegen die EFRAG alle drei Themenbereiche des ESG-Spektrums mit seinen Standardentwürfen abdeckt. Eine Gegenüberstellung der Standardentwürfe der EFRAG und des ISSB zeigt, dass es sowohl inhaltliche Übereinstimmungen als auch wesentliche Unterschiede vor allem im Adressatenkreis, aber auch im Umfang der geforderten klimabezogenen Angaben gibt. Während das ISSB die Informationsbedürfnisse der Investoren fokussiert, möchte die EFRAG die Informationsbedürfnisse aller Stakeholder erfüllen. Die ISSB-Standards könnten ggf. als Ausgangsbasis genutzt werden, worauf die ESRS aufbauen. Es bleibt jedoch abzuwarten, inwieweit die Standards miteinander kompatibel sein werden und inwiefern die Anwendung mehrerer Nachhaltigkeitsstandards für die Unternehmen praktikabel umsetzbar sein wird.

Gegenüberstellung ISSB und ESRS



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

2b | Empfehlungen für neue technische Bewertungskriterien zu weiteren Umweltzielen veröffentlicht | Autor: Werner Walmrath, Düsseldorf

Key Facts

- PSF für ein nachhaltiges Finanzwesen veröffentlicht Empfehlungen für neue technische Bewertungskriterien zu den Umweltzielen drei bis sechs der EU-Taxonomie-Verordnung.
- → Zahlreiche weitere Wirtschaftsaktivitäten werden von der Taxonomie erfasst.
- Berücksichtigung im CSR-Reporting voraussichtlich ab 2024.

, ,

Die Platform on Sustainable Finance (PSF) unterstützt als Beratungsgremium die EU-Kommission bei der Weiterentwicklung der EU-Taxonomie. Zu ihren Aufgaben zählt die Beratung der EU-Kommission hinsichtlich der technischen Bewertungskriterien. Diese spezifizieren die Leistungsanforderungen für die Beurteilung, ob eine Wirtschaftsaktivität taxonomiekonform ist.

Zu den beiden ersten Umweltzielen der Taxonomieverordnung – Klimaschutz und Anpassung an den Klimawandel – hat die EU-Kommission bereits technische Bewertungskriterien veröffentlicht (Delegierte Verordnung (EU) 2021/2139 vom 15.06.2021).

Im März 2022 hat die PSF nun ihre Empfehlungen für weitere technische Bewertungskriterien vorgelegt. Sie beziehen sich vor allem auf die vier verbleibenden Umweltziele:

- → nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen,
- → Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft,
- → Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung und
- → Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme.

Einige Empfehlungen beziehen sich auch auf neue Aktivitäten zu den ersten beiden Umweltzielen. Ausgangspunkt für die Arbeit der PSF waren 55 von der Umweltziele

Platform on Sustainable Finance





Kommission vorab priorisierte Wirtschaftsaktivitäten. Über einen Zeitraum von ca. 15 Monaten hat die PSF die nun vorliegenden Empfehlungen erarbeitet. Hierbei hat sie sich in zehn Arbeitsgruppen organisiert. Die Arbeitsgruppen wurden in Anlehnung an die Wirtschaftssektoren zusammengesetzt; zahlreiche Experten der jeweiligen Sektoren aus Privatwirtschaft und Forschung sowie Experten der EU-Kommission waren an den Arbeitsgruppen beteiligt.

Veröffentlichung – Teil A

Veröffentlichung - Teil B

Teil A der Veröffentlichung enthält eine ausführliche und detaillierte Beschreibung der Vorgehensweise sowie der zu berücksichtigenden Grundprinzipien. In Teil B sind auf 675 Seiten die Empfehlungen für neue technische Bewertungskriterien ausformuliert. Sie beziehen sich auf weitere wichtige Wirtschaftsaktivitäten, wie z.B.:

Beispiele

- → die Herstellung von Verpackungsmaterial aus Kunststoff (bezieht sich auf das Umweltziel ,Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft'),
- die Herstellung von Chemikalien (bezieht sich auf das Umweltziel ,Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung') oder

die Herstellung und das Leasing von Flugzeugen sowie die Personen- und Güterbeförderung in der Luftfahrt (beziehen sich auf das Umweltziel "Klimaschutz").

Insgesamt sind 56 Wirtschaftsaktivitäten aus elf Sektoren Gegenstand der Empfehlungen.

Weitere Empfehlungen zu technischen Bewertungskriterien wurden für Ende Juni bzw. Ende September avisiert. Sie sollen sich auf den Sektor Bergbau sowie auf Teilbereiche weiterer Sektoren (z.B. Energy, Transport, Manufacturing) beziehen. Bis Redaktionsschluss lag keine weitere Veröffentlichung vor.

Die EU-Kommission wird die Empfehlungen der PSF zeitnah prüfen. Diese haben jedoch für die Kommission keine bindende Wirkung. Mit der Veröffentlichung eines neuen delegierten Rechtsaktes ist bis Ende 2022 zu rechnen – es ist davon auszugehen, dass erstmalig ab dem 01.01.2024 (Berichtsperiode 2023) Angaben zu den weiteren vier Umweltzielen zu machen sind.

Weitere Veröffentlichung von Empfehlungen geplant



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

Tax Compliance Management System

Tax CMS 2.0 - Stufenweiser Ansatz zum digitalen und automatisierten Tax CMS |

Autoren: StBin Christiane Belz, München, Christoffer Herrich, Berlin, und Daniel Hacker, Nürnberg

Key Facts

- Ein digitales Tax CMS sollte in die bestehende Systemlandschaft integriert werden und als aufeinander aufbauende Stufen aufgesetzt werden.
- Ein Fokus auf tatsächlich gelebte Prozesse begünstigt die Identifikation klarer Verantwortlichkeiten und steuerlicher Risiken.
- Die neu geschaffene Prozesstransparenz dient als Basis für die Optimierung und Automatisierung.
- Workflowbasierte Risiko-Assessments und automatisierte Kontrollen sind hierbei ein Schlüssel zur Erhöhung der Compliance.
- → Ein digital aufgesetztes Tax CMS kann als effizientes System nachhaltig gelebt und verbessert werden.

Die Notwendigkeit und Sinnhaftigkeit der Einrichtung eines Tax CMS für Unternehmen ist unbestritten. Allerdings bringt sowohl die Implementierung selbst als auch insbesondere der Regelbetrieb eines Tax CMS einen beachtlichen Aufwand für die Steuerfunktionen mit sich. Die Auflösung dieses Zielkonflikts zwischen der Einrichtung eines angemessenen und wirksamen, also nachhaltig am Leben gehaltenen Tax CMS und einem adäquaten Aufwand für

dessen laufende Pflege und Administration verlangt nach klugen und digitalen Lösungen. Diesbezüglich bietet sich ein stufenweiser Digitalisierungsansatz an.

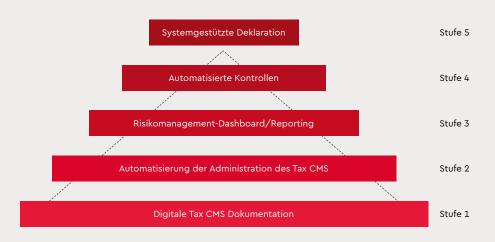
Auf der ersten Stufe werden die steuerlichen Prozesse, Risiken und Kontrollen digital, revisionssicher und an zentraler Stelle dokumentiert. Ein wesentlicher Bestandteil besteht dabei darin, die i.d.R. bereits erstellten Dokumentationen (z.B. Prozessbeschreibungen und/ oder Risiko-Kontroll-Matrizen) in ein digitales Format zu übertragen. Dabei sollte bei der Prozessmodellierung auf Standards, wie z.B. BPMN 2.0, geachtet werden, um auch die spätere Nutzbarkeit und Übertragbarkeit der Dokumentation in verschiedenen - ggfs. bereits bestehenden - Systemen (wie z.B. SAP Signavio, GBTec BIC, BOC Adonis, u.ä.) sicherzustellen. Definierte Risiken und Kontrollen werden den jeweiligen steuerlichen Prozessen bzw. Prozessschritten zugeordnet, so dass eine prozessuale Verantwortung nicht nur abgeleitet werden kann, sondern auch klar verankert und dokumentiert ist. Am Ende der ersten Phase ist das Tax CMS vollständig digital dokumentiert. Dies bringt nicht nur den großen Vorteil einer einfachen und effizienten Aktualisierbarkeit, sondern auch die Möglichkeit kollaborativer Zusammenarbeit an den Prozessen mit sich. So können heutzutage regelmäßig

eintretende Veränderungen in den Pro-

zessabläufen und/oder der Organisati-

Stufe 1: Digitale Tax CMS Dokumentation

Digitales Tax CMS minimiert den Operationalisierungsaufwand und erleichtert den Regelbetrieb spürbar



Tax Compliance Management System



onsstruktur einfach und nachvollziehbar in der Tax CMS Dokumentation nachgehalten werden.

Stufe 2: Automatisierung des Tax CMS Auf der zweiten Stufe wird die Administration des Tax CMS automatisiert. Hierfür werden Workflow-Lösungen (wie z.B. Process Governance von SAP Signavio, o.ä.) verwendet, um so zur Durchführung von Aufgaben und zur Bereitstellung von Dokumenten automatisiert und einfach über E-Mail-Benachrichtigungen aufzufordern. Die Workflows werden z.B. für das aufwändige, kontinuierliche Nachhalten der Kontrolldurchführungen oder die Durchführung der regelmäßigen Risiko-Assessments genutzt und jeweils sowohl auf die organisatorischen als auch systemseitigen Anforderungen des Unternehmens spezifisch ausgerichtet. Automatisiert gesteuerte Workflows unterstützen und entlasten die Fachbereiche und stellen sicher, dass die Dokumentations- und Archivierungspflichten eingehalten werden.

Stufe 3: Risiko-Reporting in Form von Dashboards Die bereits aufgenommenen steuerlichen Risiken bilden zusammen mit den Prozessen und automatisiert dokumentierten Kontrollnachweisen auf einer dritten Stufe die Basis für ein effektives steuerliches Risikomanagement. Dies kann über ein nachvollziehbares, anschauliches und tagesaktuelles Tax CMS-Reporting in Form einer Dashboard-Lösung dargestellt werden. Dadurch wird es möglich, schnell einen übergreifenden Blick auf das Tax CMS und die zugrundeliegenden Prozesse bzw. Risikostellen im Unternehmen zu

bekommen und eine steuerbare Überwachung des Tax CMS sicherzustellen.

Auf der vierten Stufe können steuerliche Kontrollen – soweit möglich – automatisiert werden. Unternehmensdaten werden hierbei mit Hilfe von Prüfroutinen (z.B. über SAP Tax Compliance oder Audicon Alessa) im ERP-System validiert, sodass risikobehaftete Sachverhalte – idealerweise direkt bei ihrer Entstehung – identifiziert und ggfs. systemseitig korrigiert werden können. Die Kontrollergebnisse und entsprechende Korrekturen werden digital erfasst und an zentraler Stelle revisionssicher dokumentiert abgelegt.

Die fünfte Ausbaustufe eines digitalen und automatisierten Tax CMS stellt eine systemgestützte Deklaration anhand bestehender und automatisiert validierter ERP-Systemdaten dar. Das kontinuierliche Monitoring über den Status der einzelnen steuerlichen Risiken und Kontrolldurchführungen über die entsprechenden, steuerrelevanten Prozesse bietet hierbei die Basis für eine automatisiert erstellte Deklaration (z. B. die USt-VA aus SAP heraus mit Hilfe des SAP Document Compliance Reporting, o.ä.).

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass ein Tax CMS deutlich mehr als eine lästige Pflicht darstellen kann. Es bietet die Basis für weitergehende Optimierungen und Automatisierungen steuerlicher Prozessabläufe, nicht nur zur Steigerung der Compliance und Entlastung der Steuerfunktion, sondern auch für einen weiteren Schritt auf dem Weg in Richtung Steuerfunktion der Zukunft.

Stufe 4: Automatisierte Kontrollen

Stufe 5: Systemgestützte Deklaration



Ihr Kontakt
StBin Christiane
Belz, München,
christiane.belz@
wts.de



Christoffer Herrich, Berlin, christoffer.herrich @wts.de

Florian Töpfer, Düsseldorf

Erfolgreiche Veränderungsvorhaben in Tax und Accounting durch professionelles Lean & Change Management

Wir schreiben das Jahr 2022 und der Veränderungs- und Innovationsdruck auf Unternehmen ist unbestreitbar groß. Tendenziell nimmt dieser Druck sogar zu. Die Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten erfordert Reaktionskompetenz und kontinuierliche Anpassung von Strategie, Strukturen, Prozessen und Kultur.

Diese Anpassungen gehen mit Veränderungsvorhaben einher, die wiederum Risiken bergen. Eines dieser Risiken besteht darin, das Wesentliche aus den Augen zu verlieren. Komplementäres, professionelles Change Management kann der benötigte Kompass sein.

Dreiklang von Mensch, System und Prozess

Langfristiger und nachhaltiger wirtschaftlicher Erfolg eines Unternehmens bedarf eines harmonischen Dreiklangs von Systemen, Prozessen und Menschen. Ein raffiniertes IT-System, für dessen Anschaffung es einen glasklaren Business Case gibt, muss von der Belegschaft auch akzeptiert, verstanden und genutzt werden. Ein logischer und schlanker Geschäftsprozess, der einheitlich ausgerollt und eingehalten werden soll, muss von den Mitarbeitern auch gelebt werden. Auch in Zeiten, in

denen die digitale Transformation von Organisationen rasant voranschreitet, führt kein Weg an der Tatsache vorbei, dass die Organisation vom Menschen mit Leben erfüllt wird. Das bedeutet natürlich, dass jeder substanzielle Wandel, dass jeder merkliche *Change*, von den Menschen verstanden, angenommen und mitgetragen werden muss.

Veränderung geht, das ist vollkommen natürlich, oftmals mit Angst einher. Was, wenn die Automatisierung dieses Prozesses meinen Job obsolet macht? Was, wenn ich im neuen Team meine Stärken nicht mehr so ausspielen kann wie derzeit? Was, wenn ich mit der neu implementierten Software nicht gut genug umgehen kann? Es ist also kein Zufall, dass viele Veränderungsvorhaben an einem Mangel von Kommunikation und einer Vernachlässigung der menschlichen Komponente kranken. Gutes Veränderungsmanagement wird

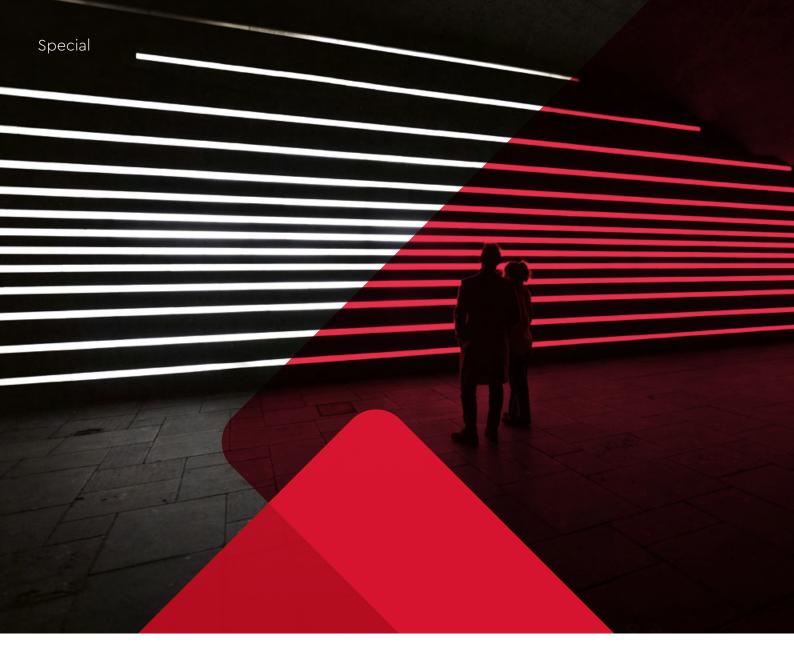


den Menschen dort abholen, wo er sich befindet. Es wird ihm den Grund für die Veränderung begreiflich machen, ihm seine Rolle in und nach der Veränderung kommunizieren und ihn als aktiv Beteiligten mit auf die Reise nehmen.

Darüber hinaus spielen Herkunft, Regionalität, Branche, aber auch Abteilungszugehörigkeit wesentliche Rollen in Veränderungsvorhaben. Es müssen diese Faktoren von Individualität berücksichtigt werden, um den größtmöglichen Erfolg zu erzielen. Nur wenn der Mensch in den Fokus gerückt wird, wird dem Wandel mit Mut und Optimismus begegnet werden. Dies heißt konkret: Mensch, vor Prozess vor System.

Lean Mindset und nachhaltige Reaktionskompetenz

Gerade bei dem Blick auf die eigenen Geschäftsprozesse sieht das Management vieler Unternehmen Optimierungspotenzial; die verheißungsvolle Möglichkeit, mit dem Straffen der Prozesse Zeit und Geld einzusparen. Mithilfe moderner Business Process Management-Software können die bestehenden Prozesse erfasst, visualisiert und mit veränderten Wunschprozessen verglichen werden. Der neu "aufgemalte", schlankere Prozess ist nur so viel wert, wie sein tatsächlich von den Mitarbeitern gelebter Anteil. Diese Diskrepanz ist ein Paradebeispiel für ein Veränderungsvorhaben, bei dem es essenziell ist, die Menschen von Anfang an in die Entwicklung neuer Prozesse einzubinden. Gutes Change Management setzt an der Wurzel des Warum und in diesem Fall mit einem Transportieren und Verinnerlichen des Lean Mindset an. Warum sind schlanke Prozesse überhaupt erstrebenswert für die Organisation und für den Mitarbeiter? Gesteigerte Effizienz in den Prozessen bietet den Mitarbeitern



mehr Zeit und kreativen Freiraum für wertschöpfende Tätigkeiten sowie für die Entwicklung von Innovationen und neuen Ideen – sprich, für die Zukunft handlungsfähig zu sein.

Bei Prozessaufnahmen mit den Mitarbeitern fließt Expertise aus erster Hand und gleichzeitig können mögliche Bedenken und Sorgen bereits früh berücksichtigt und möglicherweise entkräftet werden. Sei es die Sorge, durch Automatisierung und Digitalisierung abgelöst zu werden oder die Bedenken, mit neuen Tools nicht zurecht zu kommen. Es ist außerdem wichtig, das Denken in Abteilungen und Silos aufzubrechen und ein fließendes End-to-End-Verständnis der Prozesse durch die Organisation zu etablieren. So gilt es beispielsweise, einer Steuerabteilung vor- und nachgelagerte Prozesse zu integrieren und deren bearbeitende Abteilungen in aktiven Austausch mit der Steuerabteilung zu

bringen, um aktives End-to-End-Denken anzuregen und reibungsloses, ineinandergreifendes Arbeiten zu ermöglichen. Ein Verständnis für Abhängigkeiten und Synergien zwischen Teams und Bereichen zu erlangen, ist ein Schlüsselfaktor in erfolgreichem Change Management. Das Vermitteln dieser aanzheitlichen Denkweise dient dem Unternehmen auch als Rüstzeug, um in Zukunft besser für Veränderungen gewappnet zu sein und sich als lernende, sich selbst kontinuierlich verbessernde Organisation zu verstehen. Somit ergänzen sich ein Lean Mindset, als menschenzentrierte Prozessoptimierungsmethode, und Change Management hervorragend und formen das gewünschte Mindset in den veränderungswilligen Organisationen. Konkretisiert werden kann dies anhand von zwei Beispielen.

GUTES VERÄNDERUNGSMANAGEMENT WIRD
DEN MENSCHEN DORT ABHOLEN, WO ER SICH
BEFINDET. ES WIRD IHM DEN GRUND FÜR
DIE VERÄNDERUNG BEGREIFLICH MACHEN,
IHM SEINE ROLLE IN UND NACH DER VERÄNDERUNG
KOMMUNIZIEREN UND IHN ALS AKTIV BETEILIGTEN
MIT AUF DIE REISE NEHMEN.

Akzeptanz von Digitalisierungsvorhaben

Die Einführung neuer (beispielsweise steuerlicher) Tools oder ganzer Systeme kann durch aktives Veränderungsmanagement erleichtert werden. Zentrale Herausforderungen bei systemseitigen Veränderungsvorhaben sind die Akzeptanz, Bedienung und Einbindung der neuen Tools in die Prozesse und in die Arbeitswirklichkeit der Mitarbeiter. Sofern die Mitarbeiter nicht aktiv mit auf die Reise hin zur positiven Veränderung durch das neue System genommen werden, ist mit einer kritischen Haltung gegenüber und möglicherweise Ablehnung des neuen Zustands zu rechnen. Interaktive Schulungen, zielgerichtete Change-Workshops und vor allem eine wertschätzende Kommunikation durch die Führungsebene sollten die angestrebte Veränderung erklären und ihre Vorteile gegenüber

dem Status Quo illustrieren. Auch das Commitment des Managements und der benötigte Aufwand entsprechender Personen ist nicht zu unterschätzen und einer der wesentlichen Erfolgsfaktoren. Gerade was den Bedarf von Ressourcen anbelangt, müssen sich Organisationen, die ihre Prozesse digitalisieren wollen. darüber bewusst werden, dass es nicht der Kauf neuer Software ist, mit dem die Nutzung von Ressourcen endet. Die Optimierung der Prozesse, die Einführung der Software, Change Management und Management Attention sind wesentlich für den Erfolg eines solchen Vorhabens.



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

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 2195-7746 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, Hans-Georg Weber

Standorte

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

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

Druck

LOGOPRINT, München

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

© Fotos: Pexels/Ben Mack (Seite 1), Carnaby Gilany on unsplash (Seite 7), unsplash (Seite 10, 14, 21, 39), Erol Ahmed on unsplash (Seite 18), stocksy (Seite 24), Pexels/Jill Burrow (Seite 29), Pexels/Jacob Mørch (Seite 33), Jean Philippe Delberghe on unsplash (Seite 36), Pexels/Sebastian Palomino (Seite 42), Pexels/Aleksandar Pasaric (Seite 46), Pexels/Olya Kobruseva (Seite 49), Louis Droege on unsplash (Seite 52), EyeEM/Zhejun Cao (Seite 59), Pexels/Chris Tombrella (Seite 61), Pexels/Daria Shevtsova (Seite 69), Pexels/Jarod Lovekamp (Seite 71), istockphoto/Rost-9D (Seite 75), istockphoto/cmart7327 (Seite 76); alle anderen Abbildungen © WTS

Empowering excellence



WTS ist ein globaler Full-Service Anbieter für Steuerberatungsleistungen und Financial & Deal Advisory. Mit mehr als 1.300 Expertinnen und Experten in Deutschland und einer der fortschrittlichsten Digitaleinheiten weltweit entwickelt WTS innovative und integrierte Lösungen, um Steuer- und Finanzfunktionen sicher durch zunehmende regulatorische Herausforderungen zu navigieren und beim digitalen Wandel zu unterstützen.

Weitere Informationen unter wts.com/de