wtsjournal

04/22 Mandanteninformation wts.com/de

TAX

Maßnahmenpaket zur Sicherung einer bezahlbaren Energieversorgung und zur Stärkung der Einkommen (Entlastungspaket III)

Mehrabführungen im Rahmen einer Umwandlung bei einer Organgesellschaft

Übertragung von Gutscheinen in Leistungsketten

Grundfreiheiten gebieten keinen Abzug finaler Verluste einer EU-ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte

LEGAI

Gas- und Energiekrise – Verpflichtende kurz- und mittelfristige Energiemaßnahmen auch für Unternehmen

ADVISORY

Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung nach IFRS

Kritische Würdigung der Unterschiede zwischen europäischer und internationaler Nachhaltigkeitsberichterstattung

DIGITAL

Revolution in der Energiewirtschaft: Die Einführung von dynamischen Tarifen bringt neue Herausforderungen für Massenabrechnungssysteme

SPECIAL

Pillar Two – Ermittlung der Top-Up Tax in fünf Schritten

Bundesrat stimmt neuer Funktionsverlagerungsverordnung mit zahlreichen Verschärfungen zu



Coi+o	TAX		Seite
Seite 6	Steuerpolitik a Maßnahmenpaket zur Sicherung einer bezahlbaren Energieversorgung und zur	d Dokumentation der Ausübung des Zuordnungswahlrechts	30
	Stärkung der Einkommen (Entlastungspaket III)	e Garantiezusagen in der Umsatz- und Versicherungsteuer – Auslaufen der Nichtbeanstandungsregelung	32
9	b "Notfallpaket" der EU zur Bekämpfung hoher Energiepreise	3 Grunderwerbsteuer a Grunderwerbsteuerliche Zurechnung	33
14	c Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022)	von Grundstücken einer Untergesell- schaft	33
16	d Regierungsentwurf eines Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Moderni- sierung des Steuerverfahrensrechts	b Keine Zurechnung eines Anteils am Gesamthandsvermögen aufgrund einer Treuhandabrede im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG	34
18	e Start-up-Strategie der Bundes- regierung	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer a Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich	35
19	f Regierungsentwurf eines Inflations- ausgleichsgesetzes	geprägte Personengesellschaft	
20	1 Ertragsteuern a Mehrabführungen im Rahmen einer	b Neues vom BFH zur Steuerbefreiung für Familienheime	36
	Umwandlung bei einer Organgesell- schaft	5 Lohnsteuer/Sozialversicherung a Steuerfreier "Corona-Pflegebonus" für Arbeitnehmer	37
21	b Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.6	b Energiepreispauschale – Alles schon erledigt?	38
23	c Besteuerung inländischer Aktien- inhaber bei einem verschmelzungs- bedingten Anteilstausch ausländischer Aktien mit Spitzen- und Barausgleich	c DBA-rechtliche Lohnsteuererstattung bei zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer	39
24	d Rücklage für Ersatzbeschaffung	d Lohnsteuerbescheinigung 2023	40
24	(R 6.6 EStR) – Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen	e Lohnsteueranmeldung 2023	40
25	e Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer bei Fiktion nach § 27 Abs. 5	f Minijob-Reform: Das gilt seit dem 01.10.2022	40
25	f Aufhebung des Vorlagebeschlusses an das BVerfG zur Frage der Verfas-	 6 Abgabenordnung a Aussetzung der Vollziehung – Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe von Säumniszuschlägen 	41
	sungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer 2 Umsatzsteuer	b Gebührenhöhe bei Rücknahme eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen	42
26	a Übertragung von Gutscheinen in Leistungsketten	Auskunft	1.7
27	b Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften	c Vertrauensschutzregelung für die rückwirkende Änderung der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen	43
29	c Rs. Finanzamt R – Vorsteuerabzug bei Gesellschafterbeiträgen	d Übergangsregelung zur Zinssatzände-	44

rung gemäß Art. 97 § 15 Abs. 16 EGAO

		LEGAL	
Seite			Seite
45	7 Internationales a Deutschland: Grundfreiheiten gebieten keinen Abzug finaler Verluste einer EU-ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte	1 Energierecht Gas- und Energiekrise – Verpflichtende kurz- und mittelfristige Energiemaß- nahmen auch für Unternehmen	62
47	b Deutschland: Steuerabzug nach § 50a EStG bei Softwareauftragsentwicklungen	2 Arbeitsrecht Erheblich erweiterte Nachweispflichten für Arbeitgeber im Arbeitsverhältnis und Bußgeldbewehrung seit dem	64
54	c Schachtelstrafe bei grenzüber- schreitender Verschmelzung auf eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft	01.08.2022 ADVISORY	
55	d Deutschland: Änderung der Grenz-	1 Financial Advisory	
	gänger-Regelung des DBA Schweiz in Bezug auf sog. Nichtrückkehrtage	a Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung nach IFRS	66
56	e Deutschland: Mitteilung grenzüber- schreitender Steuergestaltungen – An- passung an die Änderung von § 138h AO	b Einfluss des Ukraine-Kriegs und der Inflation auf den Deutschen M&A-Markt	67
56	f EU/OECD: Allokation des GloBE Income und der Covered Taxes in Betriebsstättenfällen – Pillar Two (Teil 2)	c Bilanzierung von Optionen beim Erwerb von SPAC: Mehr als eine Share- Based Payment Transaction?	71
58	g OECD: Aktuelle Entwicklungen bei Säule 1 der Zwei-Säulen-Lösung der OECD	d Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen (IDW ERS HFA 33 n.F.)	73
59	h Österreich: Energiekostenzuschüsse für energieintensive Unternehmen	2 Risk & Compliance a Kritische Würdigung der Unterschiede	75
60	i Österreich: Dauerbrenner – KESt-Rück- erstattung in Österreich bei Ausschüt-	zwischen europäischer und internatio- naler Nachhaltigkeitsberichterstattung	
	tung an ausländische Investmentfonds	b Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK) in Kraft getreten	76
		DIGITAL Abrechnungssysteme	
		Revolution in der Energiewirtschaft: Die Einführung von dynamischen Tarifen bringt neue Herausforderungen für Massenabrechnungssysteme	77

Einführung der globalen Mindestbesteuerung gewinnt an Fahrt

StB Christian Schiessl, WTS Partner



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

im Rahmen der ECOFIN-Sitzung am 09.09.2022 in Prag gaben die Finanzminister der Länder Frankreich, Deutschland, Italien, der Niederlande und Spanien eine gemeinsame Erklärung zur globalen Mindestbesteuerung ("Pillar Two") ab. Danach seien die fünf Regierungen für den Fall, dass sich die notwendige Einstimmigkeit in der EU nicht erzielen lasse, fest entschlossen, ihre Zusage einzuhalten und bereit, Pillar Two national umzusetzen.

Als wichtiger Hebel zur Bekämpfung von Steueroptimierung und Steuerverkürzung soll Pillar Two dazu beitragen, dass internationale Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens € 750 Mio. einer weltweiten Mindestbesteuerung von 15 % unterliegen. Die Länder erhoffen sich dadurch Mehreinnahmen, die auch zur Finanzierung der verschiedenen aktuellen Maßnahmenpakete (wie beispielsweise des sog. Entlastungspakets III in Deutschland) eingesetzt werden könnten. Ob und in welcher Höhe sich für die einzelnen Staaten durch Pillar Two tatsächlich die erhofften Mehrsteuern ergeben, bleibt jedoch abzuwarten.

Innerhalb der G20 und der OECD hat man sich in 2021 im Rahmen des BEPS-Aktionsprogramms auf die Einführung von Pillar Two geeinigt. Die einzelnen Regelungen wurden bereits umfangreich in Form der sog. Model Rules mit weiteren Erläuterungen in Commentary und Examples dargelegt und durch das Inclusive Framework verabschiedet. Bereits im Dezember 2021 hat die EU-Kommission dann einen Richtlinienentwurf vorgelegt. der sich eng an den Model Rules der OECD orientiert. Es ist zu befürchten, dass es schon innerhalb Europas einen gewissen Wildwuchs an Regelungen und Unterschiede in der Auslegung geben wird, da auch die ergänzenden OECD-Papiere bspw. zu Safe Harbour Regelungen sowie weiteren Vereinfachungen und Klarstellungen auf sich warten lassen. Im Rahmen des nächsten (halbjährlichen) Inclusive Framework Meetings wird Ende Januar 2023 die Verabschiedung dieser Vorschläge auf Ebene der OECD erwartet.

Aus Sicht der Unternehmen wäre eine einheitliche Umsetzung der Regelungen

innerhalb der EU wünschenswert. Zwar sollen grundsätzlich die Regelungen des Staates Anwendung finden, in dem die sog. Ultimate Parent Entity ("UPE"), also die maßgebliche Konzernobergesellschaft ansässig ist. Aber beispielsweise bei Joint-Venture Gestaltungen oder Unternehmenserwerben würde eine einheitliche Umsetzung den künftigen Compliance Aufwand reduzieren. Zuletzt hat sich bei der Umsetzung der sog. DAC 6-Richtlinie gezeigt, dass nationaler Spielraum bei der Umsetzung einer EU-Richtlinie am Ende zu zusätzlicher Belastung und erhöhter Rechtsunsicherheit auf Ebene der Unternehmen führt (sog. Mindeststandard). Aufgrund der Vielzahl beteiligter Länder und der im Einzelnen sehr komplexen Regelungen sollten unbedingt die Papiere der OECD als Maßstab für die lokale Implementierung herangezogen werden. Je früher nun konkrete nationale Umsetzungsregelungen vorhanden sein werden, desto früher werden Unternehmen auch in der Lage sein, die Regelungen im Detail bei der Umsetzung zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des geplanten Anwendungszeitpunkts wird weiter am 01.01.2024 festgehalten. Sollten einzelne EU- Länder, wie zuletzt Ungarn, auch künftig gegen die Einführung von Pillar Two stimmen, könnte auch der Weg über das Verfahren der verstärkten Zusammenarbeit gegangen werden, sofern mindestens neun Mitgliedstaaten einvernehmlich Regelungen einführen wollen. Dies könnte dazu dienen, einen möglichst einheitlichen Ansatz in der EU auf den Weg zu bringen.

WTS Tax, Advisory und Digital stehen Ihnen mit einer integrierten Beratung – von spezifischen Steuerfragen über buchhalterische / IFRS-Aspekte bis hin zur prozessualen Umsetzung von Pillar Two – gerne zur Seite.

Sprechen Sie uns und mich als neuen Partner im Bereich International Tax gerne darauf an!

StB Christian Schiessl, WTS Partner

C. Adijst

Steuerpolitik

a | Maßnahmenpaket zur Sicherung einer bezahlbaren Energieversorgung und zur Stärkung der Einkommen (Entlastungspaket III) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Die Regierungskoalition hat das sog. Entlastungspaket III beschlossen.
- Enthalten sind in dem Paket neben auf den Energiemarkt und weitere außersteuerliche Bereiche bezogenen Maßnahmen auch einige Maßnahmen mit steuer- und sozialversicherungsrechtlichem Bezug.
- Die bei uns im Mittelpunkt stehenden steuerlichen Maßnahmen sollen möglichst schnell umgesetzt werden. Teilweise ist die Umsetzung sogar bereits erfolgt oder wurde das Gesetzgebungsverfahren zumindest gestartet.

Beschluss der Regierungskoalition vom 03.09.2022 Der völkerrechtswidrige russische Angriffskrieg auf die Ukraine sorgt weltweit für steigende Energie- und Nahrungsmittelpreise. Die damit verbundene Erhöhung der Lebenshaltungskosten wird für viele Bürger in Deutschland zunehmend zu einer großen Belastung. Am 03.09.2022 hat sich daher die Regierungskoalition nach langen Verhandlungen auf ein weiteres Maßnahmenpaket des Bundes zur Sicherung einer bezahlbaren Energieversorgung und zur Stärkung der Einkommen geeinigt (sog. Entlastungspaket III). Das neue Entlastungspaket III, das sowohl steuerliche Maßnahmen als auch Maßnahmen außerhalb des Steuerrechts umfasst, soll ein Gesamtvolumen von über € 65 Mrd. haben. Das Gesamtvolumen der zwei bisherigen Entlastungspakete und der neuen Maßnahmen im Entlastungspaket III wird somit zusammen mit über € 95 Mrd. beziffert.

Maßnahmen in Bezug auf den Energiemarkt Bezogen auf den Energiemarkt hat sich die Regierungskoalition auf folgende Maßnahmen verständigt:

> Erlös- bzw. Preisobergrenzen für besonders profitable Stromerzeuger, Solidaritätsbeitrag für Energieunternehmen außerhalb des Strommarkts und Maßnahmen zur europaweiten Einsparung von Gas und Strom: Die Bundesregierung setzt sich in der Europäischen Union mit Nachdruck dafür ein, dass es schnell zu Verabredungen hinsichtlich der bereits diskutierten Notfallmaßnahmen kommt. Die EU-Energieminister haben diesbezüglich am 30.09.2022 eine politische Einigung über den Vorschlag einer Verordnung des Rats zur Bekämpfung hoher Energiepreise erzielt. Enthalten ist eine Stromsparverpflichtung, eine Erlösobergrenze für die Stromerzeugung aus Inframarginaltechnologien und ein Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne für den Rohöl-, Kohle-, Erdgas- und Raffineriesektor (vgl. hierzu den nachfolgenden Beitrag).

- > Strompreisbremse mit Entlastungswirkung: Nach Einführung der Erlösobergrenze soll aus deren Einnahmen eine Strompreisbremse für den Basisverbrauch eingeführt werden. Damit sollen Privathaushalte und kleine sowie mittelständische Unternehmen mit Versorgertarif entlastet werden.
- Dämpfung der steigenden Netzentgelte: Um die ab 01.01.2023 angekündigte Steigerung der Übertragungsnetzentgelte durch die sog. Redispatch-Kosten zu verhindern, sollen die Stromnetzentgelte aus den abgeschöpften Strommarkt-Zufallseinnahmen bezuschusst werden.
- > Entlastung beim CO,-Preis: Um Bürger sowie Unternehmen angesichts der stark angestiegenen Energiepreise nicht zusätzlich zu belasten, soll die für den 01.01.2023 anstehende Erhöhung des CO₂-Preises um fünf Euro pro Tonne im Brennstoffemissionshandel um ein Jahr auf den 01.01.2024 verschoben werden. Damit verschieben sich auch die bisher vorgesehenen Folgeschritte 2024 und 2025 entsprechend um ein Jahr. Zusätzlich sollen im Etat des Bundesministeriums für Digitales und Verkehr für die Schiene im Haushalt 2023 zusätzliche 500 Millionen und eine Milliarde Euro an Verpflichtungsermächtigungen zur Verfügung gestellt werden, um weitere Einsparungen von CO₂-Emissionen im Verkehrsbereich zu ermöglichen.



eine Expertenkommission mit Vertreterinnen und Vertretern u.a. aus Wissenschaft, Wirtschaft, Gewerkschaften und Verbraucherschutz eingesetzt werden, die zeitnah klären

eingesetzt werden, die zeitnah klären soll, ob und wenn ja wie ein Preisdämpfungsmodell für den Wärmemarkt in Deutschland oder Europa realisierbar ist.

> Weitere Preisdämpfungen: Es soll

Maßnahmen mit steuer- und sozialversicherungsrechtlichem Bezug Darüber hinaus erstrecken sich die Pläne der Regierungskoalition auf folgende Maßnahmen mit steuer- und sozialversicherungsrechtlichem Bezug:

- > Einführung nationale Mindestbesteuerung: Die Bundesregierung wird die Umsetzung der international vereinbarten globalen Mindestbesteuerung für Unternehmen mit einem Mindestumsatz von € 750 Mio. (Pillar Two) bereits jetzt national beginnen. Der Start in Deutschland zum 01.01.2024 ist mit dem Beschluss der Koalition nun also wohl definitiv. Man will mit den Arbeiten zur nationalen Umsetzung nicht noch weitere Wochen oder Monate warten, bis alle Mitgliedstaaten der Richtlinie zugestimmt haben. Dabei will Deutschland mit anderen größeren EU-Staaten zusammen handeln. Die Finanzminister von Frankreich, Deutschland, Italien, der Niederlande und Spanien haben sich im Nachgang bereits mit gemeinsamem Statement vom 09.09.2022 entsprechend positioniert.
- > Umsatzsteuer in der Gastronomie: Die Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Speisen in der Gastronomie auf 7 % wird bis Ende des Jahres 2023 verlängert. Die Umsetzung ist mit dem von Bundestag und Bundesrat verabschiedeten Achten Gesetz zur

Änderung von Verbrauchsteuergesetzen bereits erfolgt.

- Senkung der Umsatzsteuer für Gas (und Fernwärme) auf 7 %: Der Umsatzsteuersatz auf die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und Fernwärme über ein Wärmenetz wird zeitlich befristet für den Zeitraum vom 01.10.2022 bis zum 31.03.2024 von 19 % auf 7 % abgesenkt. Auch hier ist die Umsetzung mit dem von Bundestag und Bundesrat verabschiedeten Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz bereits erfolgt.
- Abbau der sog. kalten Progression: Um künftige "automatische" Steuererhöhungen aufgrund der Inflation zu verhindern ("kalte Progression"), werden die Tarifeckwerte im Einkommensteuertarif ab dem 01.01.2023 angepasst. Am 14.09.2022 hat das Bundeskabinett den entsprechenden Regierungsentwurf eines Inflationsausgleichsgesetzes (InflAusG) in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (vgl. hierzu gesonderter Beitrag in diesem Heft, S. 14 ff.).
- > Entfristen und Verbessern der Homeoffice-Pauschale: Die Homeoffice-Pauschale für den Betriebsbzw. Werbungskostenabzug soll entfristet und verbessert werden. Am 14.09.2022 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 auf den Weg gebracht. Diesem sind auch Regelungen zur Modernisierung des Abzugs von Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ab 2023 zu entnehmen (vgl. hierzu gesonderter Beitrag in diesem Heft, S. 19).

- > Konzertierte Aktion und Unterstützung der Tarifpolitik/Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit einer Inflationsausgleichsprämie der Arbeitgeber: Nach entsprechender Diskussion mit den Sozialpartnern im Rahmen der "Konzertierten Aktion" wird eine Steuer- und Sozialversicherungsbefreiung für sog. Inflationsausgleichsprämien der Arbeitgeber eingeführt. Diese gilt für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährten Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von € 3.000. Die Umsetzung ist im Rahmen des von Bundestag und Bundesrat verabschiedeten Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz bereits erfolgt. Die Regelung ist auf einen begrenzten Zeitraum bezogen. Dieser beginnt einen Tag nach Verkündung des Gesetzes und endet am 31.12.2024. Die Befreiung kann laut Gesetzesbegründung bis zu dem Betrag von € 3.000 in der Regel für jedes Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende Dienstverhältnisse bei verschiedenen Arbeitgebern, gesondert in Anspruch genommen werden.
- Abschaffung der sog. Doppelbesteuerung (Rente): Rentenbeiträge sollen vorgezogen bereits ab dem 01.01.2023 voll abziehbar sein. Diese Maßnahme ist bereits im Referentenentwurf eines JStG 2022 enthalten gewesen und auch im diesbezüglichen Regierungsentwurf unverändert geblieben.
- Einmalzahlung für Rentner, Studierende und Fachschüler: Rentner erhalten zum 01.12.2022 eine Energiepreispauschale in Höhe von € 300. Studierende und Fachschüler erhalten € 200. Die Energiepreispauschale wird einmalig ausgezahlt und ist einkommensteuerpflichtig.
- > Erhöhungen beim Kindergeld: Erhöht werden zum 01.01.2023 das Kindergeld für das erste und zweite Kind (um € 18 monatlich pro Kind) sowie der Höchstbetrag des Kinderzuschlags (auf € 250 monatlich). Die

Maßnahme wurde bereits dahingehend nachjustiert, dass das Kindergeld für das dritte Kind gleichgezogen wird, also auf dasselbe Niveau (€ 237 monatlich) wie das Kindergeld für die ersten beiden Kinder. Die Erhöhung des Kindergelds ist in dem Regierungsentwurf eines Inflationsausgleichsgesetzes (InflAusG) vom 14.09.2022 enthalten. Auch eine entsprechende Anhebung der Kinderfreibeträge ist darin vorgesehen, allerdings verteilt über die Jahre 2023 bis 2024.

Midi-Job: Anhebung der Grenze auf € 2.000 ab dem 01.01.2023.

Daneben umfasst das Entlastungspaket III noch folgende weitere Maßnahmen außerhalb des Steuerrechts:

Weitere Maßnahmen außerhalb des Steuerrechts

- Verlängerung der Sonderregelungen für das Kurzarbeitergeld über den 30.09.2022 hinaus,
- Verlängerung und Ausweitung von Unternehmenshilfen,
- Verlängerung des sog. Spitzenausgleichs für energieintensive Unternehmen bei den Strom- und Energiesteuern um ein weiteres Jahr,
- Ausweitung des Wohngeldanspruchs sowie Einführung einer Heizkostenund Klimakomponente,
- Einführung eines Bürgergelds und Ablösung von Arbeitslosengeld II und Sozialgeld,
- flankierende zivilrechtliche Maßnahmen, insbesondere im sozialen Mietrecht, im Energierecht und Insolvenzrecht,
- zeitnahe Erarbeitung eines gemeinsamen Konzepts für ein preislich attraktives bundesweites Ticket im Öffentlichen Nahverkehr und
- Bereitstellung weiterer Mittel für die globale Ernährungssicherheit.

Einige der im Entlastungspaket III enthaltenen steuerlichen Maßnahmen sind nun also bereits umgesetzt. Bei anderen Maßnahmen kann das Abstimmungsverhalten der CDU/CSU im Bundesrat interessant werden. Ohne eine Zustimmung der Union können steuerliche Maßnahmen nicht beschlossen werden. Z.B. könnte die Zustimmung bei der unilateralen Umsetzung der globalen Mindeststeuer verweigert werden.

Umsetzung der steuerlichen Maßnahmen



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



b | "Notfallpaket" der EU zur Bekämpfung hoher Energiepreise | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- EU einigt sich auf eine Notfallverordnung zur Bekämpfung hoher Energiepreise.
- Befristete gemeinsame Maßnahmen, um die Stromnachfrage zu reduzieren und die überschüssigen Einnahmen des Energiesektors umzuverteilen.
- Enthalten ist eine Stromsparverpflichtung, eine Obergrenze für Erlöse von Stromerzeugern mit niedrigeren Grenzkosten und ein Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne für den Rohöl-, Kohle-, Erdgasund Raffineriesektor.

:

EU-Notfallverordnung

Die EU-Energieminister haben am 30.09.2022 eine politische Einigung über den Vorschlag einer Verordnung des Rats zur Bekämpfung hoher Energiepreise erzielt. Die Verordnung sieht auf Grundlage von Art. 122 des AEUV befristete gemeinsame Maßnahmen vor, um die Stromnachfrage zu reduzieren und die überschüssigen Einnahmen des Energiesektors zu sammeln und an die Endkunden umzuverteilen. Die Verordnung enthält eine Stromsparverpflichtung, eine Obergrenze für Erlöse von Stromerzeugern mit niedrigeren Grenzkosten und einen Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne für den Rohöl-, Kohle-, Erdgas- und Raffineriesektor.

Obergrenze für Markterlöse von Stromerzeugern (sog. Zufallsgewinnabschöpfung) Der Rat einigte sich darauf, die Markteinnahmen auf € 180/MWh für Stromerzeuger, einschließlich Zwischenhändler. zu begrenzen, die sog. inframarginale Technologien zur Stromerzeugung nutzen, wie z. B. erneuerbare Energien, Kernkraft und Braunkohle. Darüber hinausgehende Beträge werden abgeschöpft.Die Mitgliedstaaten haben gegenüber dem Verordnungsentwurf der Kommission noch einiges an Flexibilität eingebaut, um ihre nationalen Gegebenheiten und die auf nationaler Ebene bestehenden Maßnahmen berücksichtigen zu können. So kann die Erlösobergrenze auch auf nur 90 % der Einnahmen angewendet werden, die die Obergrenze überschreiten. Außerdem kann die Erlösobergrenze für bestimmte Technologien auch unter oder in bestimmten Fällen auch über € 180/MWh festgelegt werden. Insgesamt handelt es sich bei der Maßnahme wohl nicht um eine klassische Steuer, sondern vermutlich um eine Erlösabschöpfung in Form einer Abgabe.

Ganz anderer rechtlicher Natur ist der geplante temporäre Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne - eine Art Übergewinnsteuer - für den Öl-, Kohle-, Gasund Raffineriesektor. Die Minister einigten sich hier auf einen verbindlichen vorübergehenden Solidaritätsbeitrag in Höhe von mindestens 33 % auf sog. Übergewinne von in diesen Bereichen tätigen Unternehmen. Der Solidaritätsbeitrag wird auf den nach nationalem Recht ermittelten steuerpflichtigen Gewinn im Geschäftsjahr beginnend 2022 und/oder 2023 erhoben, soweit er 20 % über dem durchschnittlichen Gewinn der letzten vier Jahre liegt. Im Verordnungsentwurf der Kommission war der Solidaritätsbeitrag noch auf das Geschäftsjahr 2022 beschränkt. Auch wurden für den Vergleich nur die letzten drei Jahre herangezogen. Der Solidaritätsbeitrag wird zusätzlich zu den in den Mitgliedstaaten geltenden regulären Steuern und Abgaben erhoben. Die Mitgliedstaaten können dem Solidaritätsbeitrag gleichwertige nationale Maßnahmen beibehalten, sofern sie mit den Zielen der Verordnung vereinbar sind und mindestens vergleichbare Erträge erzielen.

Die Verordnung soll in allen ihren Teilen verbindlich sein und gemäß den Verträgen ab dem Tag, welcher der Veröffentlichung im Amtsblatt der EU folgt, unmittelbar in den Mitgliedstaaten gelten. Die Maßnahmen sind vorübergehender und außergewöhnlicher Natur und gelten im Grundsatz vom 01.12.2022 bis zum 31.12.2023. Die Reduktionsziele des Energieverbrauchs gelten bis zum 31.03.2023. Die verpflichtende Begrenzung der Markterlöse gilt bis zum 30.06.2023.

Die Bundesregierung hat sich bis zum Redaktionsschluss noch nicht geäußert, wie sie den von der EU eingeräumten Rahmen konkret auszufüllen gedenkt. Solidaritätsbeitrag in Bezug auf den Öl-, Kohle-, Gas- und Raffineriebereich (sog. Übergewinnsteuer)

Anwendungsregelungen



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



StB Lars Behrendt und StB Simon Euhus, beide Hamburg

Pillar Two – Ermittlung der Top-Up Tax in fünf Schritten

Seit Veröffentlichung der Entwürfe der Regelungen zur Globalen Mindeststeuer (Pillar Two) im Dezember 2021 prüfen viele multinationale Unternehmen, inwieweit sie von diesen Regelungen betroffen sind. Als Leitlinie zur Ermittlung der Top-up Tax sind hierbei die von der OECD vorgegebenen fünf Schritte zur Ermittlung der Top-up Tax zu beachten.

Hintergrund

Wenngleich die politische Entscheidung über die tatsächliche Einführung der globalen Mindeststeuer innerhalb der EU mangels einstimmiger Zustimmung aller Mitgliedstaaten bisher noch nicht final getroffen wurde, ist davon auszugehen, dass Deutschland und auch andere Mitgliedstaaten diese Regeln zum 01.01.2024 einführen und umsetzen werden. Diese Absicht wurde jüngst im Beschluss der deutschen Regierungskoalition vom 03.09.2022 zum sog. Entlastungspaket III sowie in einer gemeinsamen Erklärung der Finanzminister Frankreichs, Deutschlands, Italiens, der Niederlande und Spanien vom 09.09.2022 bekräftigt.

Bei der Umsetzung der überaus komplexen Regelungen zur Ermittlung der Steuer orientieren sich die Unternehmen an dem von der OECD veröffentlichten Leitfaden, der einen Ansatz in fünf Schritten vorsieht. Nachfolgend soll aufgezeigt werden, welche prozessualen Besonderheiten und fachlichen Themen bei diesen fünf Schritten zu berücksichtigen sind.

Schritt 1: Scoping

Pillar Two setzt grundsätzlich auf dem Konzernabschluss einer internationalen Unternehmensgruppe auf. Die Frage dabei ist jedoch, für welche Konzerneinheiten eine Berechnung der Pillar Two Top-Up Tax zu erfolgen hat (sog. Scoping).

Das sind allen voran die je nach anwendbarem Rechnungslegungsstandard (z.B. IFRS) vollkonsolidierten Gesellschaften der Unternehmensgruppe. Hinzu kommen Gesellschaften, die in die Konsolidierung einbezogen werden könnten, aber z.B. aus Gründen der Materialität tatsächlich nicht konsolidiert werden. Betriebsstätten im ertragsteuerlichen Sinne werden hierbei wie eigene Gesellschaften behandelt. Gewisse Konzerneinheiten sind andererseits von der Top-Up Tax Berechnung als "Excluded Entities" auszunehmen. Bei diesem ersten Schritt sind zudem weitere Besonderheiten / Ausnahmeregelungen zu beachten, z.B. für "Joint Ventures", d.h. nicht voll konsolidierte Gesellschaften, die nach der At-Equity Methode im Konzernabschluss bilanziert werden.

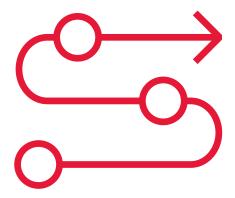
Praktische Projekterfahrungen zeigen, dass das Scoping eine enge Kooperation und Kommunikation zwischen der Abteilung, die für den Konzernabschluss verantwortlich zeichnet (Accounting), und der Steuerabteilung erfordert, um die komplexen Regeln der Identifikation und Qualifikation der sog. Constituent Entities korrekt umzusetzen. Gerade bei einer hohen Anzahl einzubeziehender Constituent Entities und Länder ist zudem eine sorgfältige und "kleinteilige" Vorgehensweise unabdingbar, um eine korrekte Ausgangsbasis für die weiteren Ermittlungsschritte der Pillar Two Top-Up Tax zu haben.

Schritt 2: Ermittlung des Einkommens ("GloBE Income oder Loss")

Auch bei der Ermittlung des relevanten Einkommens ist vom Grundsatz auf das Ergebnis der Konzerneinheiten gemäß anwendbarem Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses (z.B. IFRS) abzustellen. Dabei ist das Ergebnis jeder Constituent Entity vor Konsolidierungsbuchungen maßgeblich. Praktische Schwierigkeiten zeigen sich bei der Ermittlung des Einkommens je Konzerneinheit insbesondere bei den nachfolgend beschriebenen Punkten.

Es gibt Constitutent Entities, die nicht den Konzernrechnungslegungsstandard für die Ermittlung des auf sie entfallenden Einkommens anwenden. Dies kann z.B. kontrollierte Gesellschaften betreffen, die aus Gründen der Materialität tatsächlich nicht konsolidiert werden, oder auch Betriebsstätten, die als eigene Constituent Entities zu behandeln sind, aber im Regelfall keine eigenen Abschlüsse erstellen. Es gibt eine Vereinfachungsregel, wonach das Einkommen solcher Einheiten unter bestimmten Umständen auch auf Basis des tatsächlich anwendbaren Rechnungslegungsstandards berechnet werden kann. Die Anwendbarkeit dieser komplex ausgestalteten Vereinfachungsregel ist jedoch in vielen Fällen unklar. Daher kann es im Einzelfall geboten sein, für solche Einheiten zukünftig den im Konzern geltenden Rechnungslegungsstandard zu verwenden.

Zudem ist in der Praxis zu beobachten, dass bei der Ermittlung des Einkommens je Einzelgesellschaft nicht immer



alle Rechnungslegungsstandards (z.B. gemäß IFRS) korrekt und konsistent zur Anwendung kommen. Dies ist aus Konzernsicht für Zwecke der Rechnungslegung häufig auch unproblematisch, z.B. wenn der IFRS 16 für konzerninterne Leasingverhältnisse nicht beachtet wird, weil diese Transaktionen im Konzernabschluss ohnehin konsolidiert werden. Für Pillar Two-Zwecke ist jedoch aus heutiger Sicht davon auszugehen, dass alle Standards korrekt und konsistent auf Einzelgesellschaftsebene anzuwenden sind, um ein für steuerliche Zwecke "korrektes" Qualified Income zu ermitteln. Insoweit kann es sein, dass betroffene Konzerne ihre Rechnungswesenprozesse aus steuerlichen Gründen entsprechend anpassen müssen, was einen enormen Aufwand verursachen kann.

In einer Gesamtbetrachtung stellt die Ermittlung des Einkommens die Unternehmen vor große Herausforderungen, weil das Regelwerk sehr kompliziert ausgestaltet wurde und interpretationsbedürftig ist. Zudem sind bei der Ermittlung viele Informationen notwendig, die bislang mangels Notwendigkeit nicht separat gesammelt oder aufge-

zeichnet wurden. Es sind insoweit neue Datenpunkte zu bestimmen und ein Verfahren zu etablieren, wie diese Daten zur Sicherung der Tax Compliance strukturiert werden und vollständig in die Steuerberechnungen des Unternehmens einfließen. Viele Unternehmen werden dafür IT-gestützte Prozesse und Berechnungen einführen.

Schritt 3: Ermittlung des Steueraufwands ("Covered Taxes")

Die Ermittlung des Steueraufwands in Schritt 3 ist ebenso komplex wie Schritt 2, was u.a. auch wieder dem unklaren Wortlaut der Regelungen geschuldet ist

Hinzu kommt, dass gemäß Pillar Two-Regelwerk einerseits vom Grundsatz auf die gemäß Rechnungslegungsstandard gebuchten laufenden und latenten Steuern aufzusetzen ist. Andererseits sind - gerade bei den latenten Steuern - einige Anpassungen vorzunehmen, die in der Praxis schwer zu handhaben sind.

Dies betrifft z.B. latenten Steueraufwand, der – vorbehaltlich einer komplexen Ausnahmeregelung – zu eliminieren



ist, wenn er sich nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Buchungsjahr "umdreht". Auch die Quantifizierung des Steueraufwands auf für Pillar Two-Zwecke "befreites" Einkommen (Excluded Income) ist im Einzelfall praktisch sehr schwierig.

Schritt 4: Ermittlung der Steuerquote ("ETR") und der Top-Up Tax

Ergibt sich bei der Berechnung der ETR im Schritt 4 – als Quotient des Steueraufwands (Schritt 3) und des Einkommens (Schritt 2) – eine Steuerquote von weniger als 15 %, so fällt grundsätzlich eine Top-Up Tax an, um eine Besteuerung des Einkommens mit mindestens 15 % sicherzustellen.

Dies kann jedoch vermieden werden, wenn bzw. soweit der Konzern Investitionen in "Substanz" (Sachanlagevermögen und Angestellte) vorweisen kann, weil insoweit eine Routinerendite für diese Investitionen effektiv steuerfrei gestellt wird.

Ausnahmen von der Steuerpflicht bestehen zudem in gewissen weiteren Situationen und es wird grundsätzlich erwartet, dass die OECD und die EU (als Regulatoren) noch wesentliche Vereinfachungen ("Safe Harbours") einführen werden, um die Anwendung des Regelwerks für Steuerpflichtige und Steuerbehörden zu erleichtern.

Schritt 5: Steuerpflicht gemäß Income Inclusion Rule ("IIR")

Soweit sich eine Top-Up Tax nicht vermeiden lässt, stellt sich die Frage, welche Konzerneinheit die entsprechende Steuerzahlungsverpflichtung hat.

Dies wäre im Grundsatz die Konzernspitze ("Ultimate Parent Entity"), aber im komplexen Pillar Two-Regelwerk gibt es auch dazu einige Ausnahmen. Als besonders kompliziert zeigt sich die Bestimmung der Steuerschuld beispielsweise bei vollkonsolidierten Holding-Gesellschaften mit Minderheitsgesellschaftern von mehr als 20 % (sog. Partially Owned Parent Entity). Auch ist zu berücksichtigen, dass die Top-Up Tax grundsätzlich als sog. Domestic Top-Up Tax bereits im Ansässigkeitsstaat der niedrig besteuerten Konzerngesellschaften zu zahlen sein kann.



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



StB Simon Euhus, Hamburg, simon.euhus@ wts.de

FAZIT

Die Komplexität der Berechnung der Top-Up Tax, die sich unter anderem aus dem unklaren Wortlaut des Regelwerks ergibt, kann nur mit einem stringenten Umsetzungsprojekt beherrscht werden. Viele Unternehmen wollen diese "Herkulesaufgabe" der Tax Compliance mittels IT-gestützter Prozesse bewältigen.

Auch wenn die jeweilige lokale Gesetzgebung zu Pillar Two noch nicht feststeht und hoffentlich noch wesentliche Compliance-Vereinfachungen von den Regulatoren angeboten werden, sind Unternehmen gut beraten, wenn sie sich bereits in 2022 intensiv mit der neuen globalen Mindeststeuer und ihren Auswirkungen auf die internen Prozesse auseinandersetzen.

c | Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

> Das Bundeskabinett hat den Regierungsentwurf des JStG 2022 beschlossen.

.....

- > Der Gesetzentwurf enthält Regelungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts.
- Gegenüber dem Referentenentwurf wurden insbesondere Regelungen zum Arbeitszimmer und der Homeoffice-Pauschale sowie zur Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen aufgenommen.
- Neu im Regierungsentwurf ist auch die Einführung eines umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von bestimmten Photovoltaikanlagen.

:

Regierungsentwurf vom 14.09.2022

Am 14.09.2022 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) beschlossen. Mit dem JStG 2022 komme man fachlich notwendigem Gesetzgebungsbedarf in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts nach. Dies betreffe insbesondere Anpassungen zur weiteren Digitalisierung, zur Verfahrensvereinfachung, zur Rechtssicherheit und Steuergerechtigkeit sowie zur Umsetzung des Koalitionsvertrags. Notwendig seien auch Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des BVerfG und des BFH. Darüber hinaus bestehe unvermeidlicher redaktioneller und technischer Regelungsbedarf. Hierzu zählen Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen, Folgeänderungen, Anpassungen auf Grund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen.

In dem Regierungsentwurf enthalten sind insbesondere folgende Maßnahmen:

Sog. Registerfälle

> Weitgehende Abschaffung der sog. Registerfälle für die Zukunft (Vergütungszufluss oder Veräußerung nach dem 31.12.2022) und rückwirkende Abschaffung der Registerfälle für Drittlizenzen, d.h. für Fälle, in denen

die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG-E und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG-E). Die bisherige Registerfallbesteuerung wird auf Anwendungsfälle des Steueroasen-Abwehrgesetzes zurückgeführt (§ 10 StAbwG-E). Über den 31.12.2022 hinaus aufrechterhalten wird auch die Registeranknüpfung bezogen auf die von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfassten Rechte. Damit wird sichergestellt, dass insbesondere Einkünfte, die aus in ein inländisches Schiffsregister eingetragenen Schiffsregisterrechten erzielt werden, weiter von der Steuerpflicht umfasst sind. Gleiches gilt für Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (insbesondere Erbbaurechte und Mineralgewinnungsrechte). In diesen Fällen greifen die für die Abschaffung der Registeranknüpfung bei den übrigen Rechten tragenden Gründe nicht.

- Erhöhung der linearen Gebäude-AfA für neue Wohngebäude von zwei auf drei Prozent bei Fertigstellung nach dem 30.06.2023 (§ 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG-E). Gegenüber dem Referentenentwurf wurde der maßgebliche Stichtag um ein halbes Jahr vorverlegt.
- > Abschaffung der Möglichkeit zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäude ab 2023 durch Aufhebung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG für Neufälle. In den Regierungsentwurf ist diesbezüglich noch die Änderung von § 7 Abs. 5a EStG aufgenommen worden, die sicherstellen soll, dass für Mieterein-/-umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, Ladeneinbauten und ähnliche Einbauten die Möglichkeit der Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer beibehalten bleibt.
- > Modernisierung des Abzugs von Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ab 2023 (§ 4 Abs. 5 Satz 1

Arbeitszimmer und

Gebäude-AfA

Homeoffice-Pauschale



Nr. 6b und 6c EStG-E). Die Regelungen wurden neu in den Regierungsentwurf aufgenommen. Steuerpflichtige, die ein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer nutzen und denen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können ihre Aufwendungen weiterhin als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. Der bisher bestehende Höchstbetrag von € 1.250 wird in einen raumbezogenen Pauschbetrag in gleicher Höhe umgewandelt (Jahrespauschale). Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung und muss dieses auch vorgehalten werden, weil für die darin ausgeübten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen - wie bisher - in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Aus Vereinfachungsgründen kann aber auch nur die Jahrespauschale gewählt werden. In Bezug auf die von der Nutzung eines dem Typusbegriff entsprechenden häuslichen Arbeitszimmers unabhängige sog. Homeoffice-Pauschale ist insbesondere eine Entfristung sowie eine Erhöhung des jährlichen Maximalbetrags auf € 1.000 vorgesehen. Ein Abzug der Tagespauschale ist neben dem Abzug der Jahrespauschale (Arbeitszimmer) für eine andere Tätigkeit nicht zulässig.

Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen ab 2023 (§ 3 Nr. 72 EStG-E) und Erweiterung der Beratungsbefugnis von Lohnsteuerhilfevereinen im Zusammenhang mit steuerbefreiten Photovoltaikanlagen (§ 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. b StBerG-E). Diese Regelungen wurden neu in den Regierungsentwurf aufgenommen.

 Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags von € 801 auf € 1.000 und von € 1.602 (Ehegatten/Lebenspartner) auf € 2.000 ab 2023 (§ 20 Abs. 9 EStG-E). Sparer-Pauschbetrag

 Vorziehen des vollständigen Sonderausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen auf 2023 (§ 10 Abs. 3 Satz 6 und § 39b Abs. 4 EStG-E). Altersvorsorgeaufwendungen

 Anhebung des Ausbildungsfreibetrags von € 924 auf € 1.200 ab 2023 (§ 33a Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Ausbildungsfreibetrag

 Rückwirkende Steuerfreistellung des Zuschlags an Entgeltpunkten für langjährige Versicherung (Grundrentenzuschlag) ab dem 01.01.2021 (§ 3 Nr. 14a EStG-E). Grundrentenzuschlag

 Anpassung der Vorschriften der Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes an die Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021. Grundbesitzbewertung

Schaffung einer Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer, um in Zukunft einen einfachen und unbürokratischen missbrauchssicheren Zahlungsweg zu ermöglichen (§ 139b AO-E). Direkter Auszahlungsweg für öffentliche Leistungen



Änderungen im Umsatzsteuerrecht Sowie im Bereich der Umsatzsteuer:

- Einführung eines Nullsteuersatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von bestimmten Photovoltaikanlagen ab 2023 (§ 12 Abs. 3 UStG-E). Auch diese Regelung wurde neu in den Regierungsentwurf aufgenommen. Dadurch soll der Vorsteuerabzug als Grund für einen Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung entfallen.
- > Umsetzung der Richtlinie (EU)
 2020/284 des Rates vom 18.02.2020
 zur Änderung der Richtlinie
 2006/112/EG. Durch die neue Vorschrift des § 22g UStG-E werden
 Zahlungsdienstleister verpflichtet,
 bei grenzüberschreitenden Zahlungsdiensten bestimmte Aufzeichnungen
 zu den Zahlungen vorzunehmen und
 diese Daten bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen an das
 BZSt zu übermitteln. Diese Informationen werden dann in einer europäischen Datenbank, dem zentralen
 elektronischen Zahlungsverkehrs-
- system (Central Electronic System of Payment Information CESOP), gespeichert und aggregiert. Damit soll eine weitere Möglichkeit zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs geschaffen werden.
- > Durch das Onlinezugangsgesetz vom 14.08.2017 sind Bund und Länder verpflichtet, bis spätestens zum 31.12.2022 ihre Verwaltungsleistungen auch elektronisch über Verwaltungsportale anzubieten. Es wird daher eine elektronische Abgabemöglichkeit für Anträge auf Steuervergütungen für Leistungsbezüge zur Verwendung zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken im Drittlandsgebiet (§ 4a UStG-E) sowie für Steuererklärungen zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG) vorgesehen; daneben wird auch die Bekanntgabe über die abgelehnte Weiterleitung von Vorsteuervergütungsanträgen an andere EU-Mitgliedstaaten auf elektronischem Wege erfolgen können (§ 18g UStG-E).



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

d | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Das Bundeskabinett hat den Regierungsentwurf des Gesetzes zur "DAC 7"-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts beschlossen.
- Die Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf sind nicht grundlegender Natur.
- Erst nachträglich hat die Bundesregierung beschlossen, eine Testphase bis 2027 in Bezug auf Erleichterungen in der Betriebsprüfung bei geprüften innerbetrieblichen Steuerkontrollsystemen (Steuer IKS) einzuführen.
- Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist weiterhin bis zum Jahresende 2022 geplant.

•

Das Bundeskabinett hat am 24.08.2022 den Regierungsentwurf (RegE) 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 beschlossen. Die Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf (RefE) sind nicht grundlegender Natur (vgl. zum RefE ausführlich WTS Journal 03/2022).

Mit dem Ziel, 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 spezifiRegierungsentwurf vom 24.08.2022

Transparenz in der digitalen Plattformökonomie



sche Informationen zu melden, die eine Identifizierung der auf den Plattformen aktiven Anbieter und die steuerliche Bewertung der von diesen durchgeführten Transaktionen ermöglichen. Das in diesem Zusammenhang geplante Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) nannte sich im RefE noch Plattformen-Meldepflicht- und Informationsaustauschgesetz (PMAustG). Weitere diesbezügliche Anpassungen im RegE beschränken sich im Wesentlichen auf Umformulierungen und gesetzessystematische Umstrukturierungen.

Modernisierung des Steuerverfahrensrechts einschließlich der Außenprüfung Ein weiterer Schwerpunkt des Gesetzentwurfs liegt darin, dass die steuerverfahrensrechtlichen Bestimmungen, insbesondere im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden sollen.

Ablaufhemmung

Ein wichtiger Punkt dabei ist, dass die Ablaufhemmung im Falle einer Außenprüfung durch Neufassung von § 171 Abs. 4 AO-E auf grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, begrenzt werden soll. Im RegE wurde in diesem Zusammenhang die aus dem aktuellen Recht bekannte, im RefE herausgefallene Regelung wieder ergänzt, nach der die Ablaufhemmung insgesamt nicht gilt, wenn die Abschlussprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn auf Betreiben der Finanzverwaltung für mehr als sechs Monate unterbrochen wird.

Prüfungsanordnung in beratenen Fällen Neu in den RegE aufgenommen wurde zudem die Regelung, wonach in beratenen Fällen i.S.d. § 149 Abs. 3 AO eine Prüfungsanordnung grundsätzlich bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden soll, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der aufgrund der Steuererklärung erlassene Steuerbescheid wirksam geworden ist (§ 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E). Hat die Finanzverwaltung eine diesbezügliche Verzögerung zu vertreten, beginnt die neue Frist zur Begrenzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO-E vorzeitig zu laufen (§ 197 Abs. 5 Satz 2 und 3 AO-E).

Zeitliche Anwendungsregeln Die im RegE enthaltene zeitliche Anwendungsregelung zu den Änderungen der AO weist im Vergleich zum RefE einen leicht höheren Differenzierungsgrad auf. Gemäß § 37 Abs. 1 EGAO-E soll die Änderung der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 4 AO-E weiterhin erstmals für Steuern und Steuervergütungen gelten, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Nach § 37 Abs. 2 EGAO-E sollen nur noch die Neuregelungen im Zusammenhang mit den Änderungen der Mitwirkungspflichten (§§ 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5, 162 Abs. 3 AO-E), die Neuregelungen im Zusammenhang mit dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen (§§ 3 Abs. 4 Nr. 3a AO-E und 200a AO-E), die Neuregelungen zu den Zuschlägen (§ 162 Abs. 4 AO-E) und die neu geregelte Vereinbarung von Zwischengesprächen (§ 199 Abs. 2 Satz 2 AO-E) erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Nach dem neu in den RegE aufgenommenen § 37 Abs. 3 EGAO-E sollen die Neuregelungen im Zusammenhang mit Teilabschlussbescheiden (§§ 18 Abs. 1 Nr. 5. 180 Abs. 1a, 181 Abs. 1 Satz 4, 202 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3, 204 Abs. 2 AO-E) erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, für die nach dem 31.12.2024 eine Außenprüfung nach § 193 AO begonnen wurde. Diese Anwendungsregelung in § 37 Abs. 3 EGAO-E erstreckt sich auch auf die erweiterten Anzeige- und Berichtigungspflichten nach § 153 Abs. 4 AO-E.

Eingeführt werden sollen auch neue Bußgeldtatbestände, dies zum einen für den Fall, dass aufbewahrungspflichtige Unterlagen bzw. Aufzeichnungen nicht oder nicht für die vorgeschriebene Dauer aufbewahrt werden (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 AO-E), und zum anderen für den Fall, dass der Datenzugriff nicht oder nicht vollständig gewährt wird (§ 379 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1h und 1i AO-E).

Erst nachträglich hat das Bundeskabinett dann am 14.09.2022 noch eine sog. Formulierungshilfe des BMF beschlossen, wonach eine Testphase bis 2027 in Bezug auf Erleichterungen in der Betriebsprüfung bei geprüften innerbetrieblichen Steuerkontrollsystemen (Steuer IKS) eingeführt werden soll. Gemäß diesem von der Bundesregierung beschlossenen Vorschlag können künftig die lokalen Finanzbehörden im Benehmen mit dem BZSt für eine nach-

Bußgeldtatbestände

Erleichterungen in der Betriebsprüfung bei geprüften Steuer IKS folgende Außenprüfung Erleichterungen verbindlich zusagen, wenn im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung die Wirksamkeit des IKS bestätigt wurde und somit kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko besteht. Die antragsbezogene Zusage der Erleichterungen soll unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehen. Weshalb Erleichterungen für laufende Prüfungen nicht ermöglicht werden sollen, geht aus dem Entwurf nicht hervor. Änderungen am IKS sind den Finanzbehörden unverzüglich mitzuteilen.

Prüfung von Compliance Management Systemen" (IDW PS 980) nicht verwiesen wird. Auch ist nicht vorgesehen, dass ein Dritter, z.B. ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, das jeweilige IKS geprüft haben muss bzw. es anstelle der Finanzverwaltung prüfen kann.

Da die Regelung der Erprobung alternativer Prüfungsmethoden dient, soll sie (als sog. sun set rule) nach der Einführung zum 01.01.2023 nach fünf Jahren zunächst automatisch Ende 2027 auslaufen, es sei denn der Gesetzgeber verlängert sie. Hierzu werden die Länder bis 30.06.2027 eine Evaluation der Testphase erstellen.

Automatisches Auslaufen der Regelung

Definition Steuer IKS

Als IKS werden in dem Entwurf alle innerbetrieblichen Maßnahmen bestimmt, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Es muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden. Weiterhin ist zu bemerken, dass auf den IDW-Prüfungsstandard "Grundsätze ordnungsmäßiger

Nach dem Beschluss der Bundesregierung wird die Neuregelung aller Voraussicht nach im weiteren Gesetzgebungsverfahren von den Koalitionsfraktionen in das DAC 7-Umsetzungsgesetz eingefügt werden. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist weiterhin bis zum Jahresende 2022 geplant.



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

Geplante steuerliche Maßnahmen

e | Start-up-Strategie der Bundesregierung | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Das Bundeskabinett hat seine Start-up-Strategie beschlossen.
- Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen verbessert werden.
- Viele Maßnahmen sind bereits in Vorbereitung und sollen relativ zügig umgesetzt werden.

;

chen Rahmenbedingungen verbessert werden.

Folgende steuerliche Maßnahmen sind geplant, die zum Teil bereits in den am 29.06.2022 von BMF und BMJ veröffentlichten Eckpunkten für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz (vgl. WTS Journal 03/2022) enthalten waren:

- Ausweitung der Umsatzsteuerbefreiung für Wagniskapitalfonds im Rahmen des unionsrechtlich Zulässigen.
- Erhöhung des Freibetrags für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen in § 3 Nr. 39 EStG.
- Ausweitung der Vorschriften zur aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmern in § 19a EStG.
- Erleichterung von "Remote-Work" durch Klärung von steuerrechtlichen Fragen.

Diese Maßnahmen sind also bereits in der Bundesregierung abgestimmt, auch wenn die Details noch abzuwarten.

Kabinettsbeschluss vom 27.07.2022 Am 27.07.2022 hat das Bundeskabinett die Start-up-Strategie der Bundesregierung beschlossen. Ziel dieser Strategie sei es, die Start-up-Ökosysteme in Deutschland und Europa zu stärken. Mit der Strategie lege die Bundesregierung einen konkreten Fahrplan vor, wie sie dieses Ziel innerhalb dieser Legislaturperiode erreichen will. Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch die steuerrechtli-

ollen auch die steuerrechtli
auch wenn die Details noch abzuwarten



bleiben. In Bezug auf die Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz war zunächst noch unklar, ob und inwieweit die darin angekündigten Maßnahmen bereits mit den Partnern aus der Ampelkoalition besprochen wurden oder es sich bisher nur um eine Initiative zweier von der FDP geführter Ministerien handelt.

Zügige Umsetzung geplant Nach dem Kabinettsbeschluss beginne die Umsetzung der Strategie. Viele Maßnahmen seien bereits in Vorbereitung und könnten relativ zügig umgesetzt werden. Die Umsetzung der Start-up-Strategie werde von einem Monitoring begleitet. Die Bundesregierung werde jährlich über den Stand der Umsetzung berichten. Darüber hinaus werde sie regelmäßig überprüfen, ob und wie die Strategie fortentwickelt werden sollte. Dabei werde sie weiter den Dialog mit allen relevanten Stakeholdern pflegen.



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

Kurznews

1f | Regierungsentwurf eines Inflationsausgleichsgesetzes | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Regierungsentwurf vom 14.09.2022 Das Bundeskabinett hat am 14.09.2022 den Regierungsentwurf eines "Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen" (Inflationsausgleichsgesetz - InflAusG) beschlossen. Der beabsichtigte Abbau der sog. kalten Progression und die Erhöhung beim Kindergeld stehen auch im Entlastungspaket III (vgl. gesonderter Beitrag in diesem Heft, S. 6). Inhaltlich lassen sich die Regelungen zum Abbau der sog. kalten Progression aber schon auf ein vorher veröffentlichtes Eckpunktepapier für ein Inflationsausgleichsgesetz zurückführen.

Enthaltene Maßnahmen

Das Gesetz beinhaltet insbesondere die folgenden Maßnahmen:

Die Aktualisierung des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2023 und 2024 durch den Ausgleich der Effekte der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs und die Anhebung des Grundfreibetrags entsprechend den voraussichtlichen Ergebnissen des 14. Existenzminimumberichts und des 5. Steuerprogressionsberichts. Gleichermaßen wird der Unterhaltshöchstbetrag angehoben, der an die Höhe des Grundfreibetrags angelehnt ist. Von der Anpassung des Einkommensteuertarifs wird lediglich die Reichensteuer ausgenommen. Sie beginnt bei unverheirateten Steuerpflichtigen bei unverändert € 277.826.

- Eine nachträgliche Anhebung des Kinderfreibetrags und des Unterhaltshöchstbetrags für das Jahr 2022 (rückwirkender Anpassungsbedarf).
- Die Anhebung des Kinderfreibetrags für die Jahre 2023 und 2024 entsprechend dem voraussichtlichen Ergebnis des 14. Existenzminimumberichts sowie die Anhebung des Kindergelds in einem Schritt für das erste, zweite und dritte Kind auf einheitlich € 237 pro Monat ab dem 01.01.2023.



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

1 Ertragsteuern

1a | Mehrabführungen im Rahmen einer Umwandlung bei einer Organgesellschaft | Autor: StB Markus Gomoluch, München

Key Facts

- Das Tatbestandsmerkmal "vororganschaftlich" ist nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen.
- Außerhalb der Organschaft verursachte Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit führen nicht zu einer Gewinnausschüttung.
- Der BFH erteilt der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und damit auch Rz. Org. 33 des Umwandlungssteuererlasses eine klare Absage.
- Kategorie "außerorganschaftlich" im Gesetz nicht vorgesehen.

BFH vom 21.02.2022 (AZ: I R 51/19) Mit Urteil vom 21.02.2022 hat sich der BFH mit der Frage befasst, ob bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft das Tatbestandsmerkmal "vororganschaftlich" nur in zeitlicher oder auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist und welche Auswirkungen dies auf außerhalb der Organschaft verursachte Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit hat.

Urteilsfall

Im Streitfall hielt die Klägerin, eine im Inland ansässige Societas Europaea (SE), sämtliche Anteile an der GmbH 1, mit der sie seit 2007 durch einen Gewinnabführungsvertrag organschaftlich verbunden war. Die GmbH 1 (Organgesellschaft) war wiederum alleinige Gesellschafterin von zwei weiteren, organschaftlich nicht verbundenen Kapitalgesellschaften, die im Jahr 2008 im Wege von Aufwärtsverschmelzungen auf sie verschmolzen wurden. Während die Verschmelzungen steuerbilanziell zum Buchwert erfolgten, aktivierte die GmbH 1 als übernehmende Gesellschaft die übergegangenen Wirtschaftsgüter in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2008 unter Aufdeckung der stillen Reserven. Durch den höheren Wertansatz in der Handelsbilanz ergab sich im Jahr der Verschmelzung eine sog. Mehrabführung in der Handelsbilanz der GmbH 1 an die Organträgerin (Klägerin). Die Mehrabführung wurde von der Klägerin als organschaftlich im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG behandelt.

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung in Anlehnung an Rz. Org. 33 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 die Auffassung, dass es sich bei der Mehrabführung um eine außerresp. vororganschaftlich verursachte Mehrabführung handelt, die als Gewinnausschüttung an die Organträgerin zu würdigen ist und der Dividendenbesteuerung unterliegt.

Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 10.09.2019 statt, da die Auffassung der Finanzverwaltung in Anlehnung an BMF vom 11.11.2011 (sog. Umwandlungssteuererlass 2011)

FG Rheinland-Pfalz vom 10.09.2019 (AZ: 1 K 1418/18)





Finanzverwaltung der Besteuerung der Klägerin zu Unrecht eine Gewinnausschüttung wegen vororganschaftlicher Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zugrunde gelegt habe.

BFH bestätigt Vorinstanz Der BFH hat nun die von der Finanzverwaltung eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen und damit das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Das FG Rheinland-Pfalz habe rechtsfehlerfrei erkannt, dass bei der Besteuerung der Klägerin im Streitjahr keine Gewinnausschüttungen wegen vororganschaftlicher Mehrabführungen anzusetzen waren.

Begriff der Mehrabführung durch Auslegung zu definieren

Gesetzeswortlaut lässt nur rein zeitliches Verständnis zu Nach Ansicht des BFH muss wegen der fehlenden klaren gesetzlichen Vorgabe durch Auslegung ermittelt werden, was unter dem Begriff der Mehrabführung im Sinne von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu verstehen ist. Auch wenn Rz. Org. 33 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 vorsieht, das Tatbestandsmerkmal "vororganschaftlich" sowohl in zeitlicher als auch sachlicher Hinsicht zu verstehen, so spricht der Gesetzeswortlaut nach Auffassung des BFH eindeutig für ein rein zeitliches Verständnis. Der Passus "Ursache in vororganschaftlicher Zeit" kann sprachlich und in seinem Kontext nur so verstanden werden, dass die Ursache der Mehrabführung zeitlich vor dem Wirksamwerden der Organschaft liegen muss. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Ursache der Mehrabführung ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem das Ereignis eintritt, auf den der Unterschied zwischen den Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz beruht. Folglich müsste bei einer vororganschaftlichen Mehrabführung der Geschäftsvorfall erstmalig in einer Handels- resp. Steuerbilanz vor Wirksamwerden des Ergebnisabführungsvertrags zu bilanzieren gewesen sein. Im Urteilsfall handelt es sich folglich um eine organschaftliche Mehrabführung, weil die Verschmelzungen zeitlich erst während des Bestehens der Organschaft erfolgt sind und damit auch der Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz erst währenddessen entstanden ist.

Der BFH hat in seinem Urteil klar zum Ausdruck gebracht, dass es unzulässig ist, dem Wortlaut "vororganschaftlich verursacht" die aleiche Bedeutung beizumessen wie "außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses verursacht". Der BFH erkennt in den Regelungen des § 14 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 KStG keine Regelungslücke, die es zu schließen gelte, da jede Mehrabführung von einer der beiden Bestimmungen, vororganschaftlich oder organschaftlich, erfasst wird. Eine eigene Kategorie "außerorganschaftlich" ist im Gesetz weder angelegt noch sei diese erforderlich.

Vororganschaftliche Mehrabführung erfordert Geschäftsvorfall vor Wirksamwerden des Ergebnisabführungsvertrags

Kategorie "außerorganschaftlich" im Gesetz weder vorgesehen noch erforderlich



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

1b | Veröffentlichung der aktualisierten E-Bilanz-Taxonomien 6.6 | Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Darstellung der Option zur K\u00f6rperschaftsbesteuerung f\u00fcr Personenhandelsgesellschaften nach \u00a8 1a KStG in E-Bilanz m\u00f6glich.
- Abschaffung der Positionen "Aktiver bzw. Passiver Ausgleichspoten" und Einführung der Position "Steuerliche Rücklage nach § 34e KStG auf Grund KöMoG".
- Überarbeitung des Kapitalausweises bzw. der Kapitalkontenentwicklung bei Personen(handels) gesellschaften/Mitunternehmerschaften.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 21.06.2022 (veröffentlicht am 07.07.2022) eine überarbeitete Version der Taxonomien 6.5, die Taxonomie-Version 6.6 (Stand: 02.05.2022), zur Übermittlung der E-Bilanz veröffentlicht. Die in dieser Version enthaltenen Neuerungen betreffen in den Modulen GCD (Stammdaten) und GAAP (Bilanz und GuV) im Wesentlichen die Umsetzung von E-Bilanz relevanten Gesetzesänderungen, Rückmeldungen aus der Wirtschaft sowie der Finanzverwaltung und beruhen auch auf Anpassungen in der HGB-Taxonomie. Dies gilt auch für die Erweiterungs- und Spezialtaxonomien.

BMF vom 21.06.2022

1 Ertragsteuern

BMF vom 10.11.2021 zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (Rz. 101) An erster Stelle ist die Berücksichtigung von neuen E-Bilanzpositionen im Rahmen einer Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in beiden Modulen zu nennen. Dabei ist zu beachten, dass nur die Übermittlung einer Steuerbilanz mit Positionen für eine Kapitalgesellschaft zugelassen ist (keine Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung!). Im Zusammenhang mit der Optionsmöglichkeit wurden im GAAP-Bereich "Bilanz" verschiedene Positionen für Personengesellschaften geöffnet (z.B. Körperschaftsteuerrückstellung).

KöMoG vom 25.06.2021

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) wird ab der Taxonomie 6.6 der bisherige Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen durch die Einfügung der neuen Positionen zur Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten, zur Einstellung in steuerliche Rücklagen nach § 34 Abs. 6e KStG und zur organschaftlichen Mehr- und Minderabführung in den GAAP-Berichtsteilen "Bilanz" und "GuV" ersetzt. Zudem wird eine zeitliche Begrenzung für bestehende, aber zukünftig wegfallende Positionen "Aktiver bzw. Passiver Ausgleichsposten" eingeführt. Die Mehr-/ Minderabführungen der Organgesellschaft sind nun direkt bei ihrem steuerbilanziellen Beteiligungsansatz bei der Organträgerin in der E-Bilanz auszuweisen. Auf Ebene der Organgesellschaft selbst ist die Position "steuerliche Rücklagen nach § 34 Abs. 6e KStG" zu nutzen.

Vgl. im Einzelnen Änderungsnachweis zur Taxonomie 6.6. unter www.esteuer.de Im Bereich des Kapitalausweises bzw. der Kapitalkontenentwicklung bei Personen(handels)gesellschaften/Mitunternehmerschaften sind in Abstimmung zwischen Wirtschaftsvertretern und der Finanzverwaltung aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht Änderungen vorgenommen worden. Diese reichen von der Einführung von vier neuen Positionen bis hin zur zeitlichen Begrenzung diverser Positionen

(Wegfall) vor allem bei der Kapitalkontenentwicklung.

Darüber hinaus wurde eine neue Position "Eigenkapital, steuerlicher Ausgleichsposten, Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b Rücklage" (Mussfeld) eingefügt. In der GuV wurden hingegen diverse Unterpositionen zu den Erlösen aus Leistungen nach § 13b UStG (alles Mussfelder) gestrichen, da die Umsatzsteuererklärungsvordrucke keine Differenzierungen im Rahmen von § 13b UStG mehr vorsehen. Daneben ist zu erwähnen, dass in der GuV bei der Unterposition "sonstige beschränkt abziehbare Betriebsausgaben" das Mussfeld um "Kontennachweis erwünscht" erweitert wurde.

Weitere Neuerungen in den GAAP-Bereichen "Bilanz" und "GuV"

Im Berichtsteil "Steuerliche Gewinnermittlung" (außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen nur bei Personen(handels) gesellschaften) wurde auf Grund des KöMoG bzw. des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes der Investitionszeitraum nach § 7g EStG inklusive der Gültigkeit der Positionen um ein fünftes und sechstes Jahr verlängert.

> Weiterführender Veränderungsnachweis und FAQ unter www. esteuer.de

Die vorgenannten Änderungen betreffen grundsätzlich alle Taxonomiearten, z.B. auch die Spezialtaxonomien. Die einzelnen und weitere Anpassungen können dem Änderungsnachweis im Rahmen der Taxonomie 6.6 entnommen werden.

Grundsätzlich sind die aktualisierten Taxonomien für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, welche nach dem 31.12.2022 beginnen (Wirtschaftsjahre 2023 oder 2023/2024). Sie können aber auch bereits für das Wirtschaftsjahr 2022 oder 2022/2023 verwendet werden.

Die aktualisierten Taxonomien können unter www.esteuer.de bei den Schnittstellen zur E-Bilanz § 5b EStG abgerufen werden. Sie sollen voraussichtlich ab November 2022 für Testfälle und ab Mai 2023 für Echtfälle zur Verfügung stehen.

§ 7g EStG: Investitionszeitraum

Zeitliche Anwendung



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



1c | Besteuerung inländischer Aktieninhaber bei einem verschmelzungsbedingten Anteilstausch ausländischer Aktien mit Spitzen- und Barausgleich | Autorin: Regina Maulberger, München

Key Facts

Mangels Vergleichbarkeit mit inländischen Verschmelzungen findet § 20 Abs. 4a EStG bei einem verschmelzungsbedingten Tausch ausländischer Aktien mit hohem Spitzen- und Barausgleich keine Anwendung.

Stattdessen ist der Anteilstausch als Tausch gegen Gewährung eines Mischentgelts zu qualifizieren und nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG zu besteuern. Dabei sind die Anschaffungskosten der Altanteile mindernd zu berücksichtigen. Die Klage wurde durch einen Anteilseigner mit einem im Privatvermögen gehaltenen Bestand von 2.000 Aktien einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft (KapG 1) initiiert. Im Streitjahr wurde diese KapG 1 auf eine weitere US-amerikanische Kapitalgesellschaft (KapG 2) verschmolzen. Im Zuge der Verschmelzung unter Auflösung der KapG 1 erhielten die Anteilseigner der KapG 1 neue Aktien an der KapG 2, einen Spitzenausgleich sowie eine bare Zuzahlung. Letztere wurde als steuerpflichtiger Kapitalertrag ausgewiesen, sodass Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag einbehalten wurden.

Urteilsfall

BFH vom 14.02.2022 (AZ: VIII R 44/18) Mit Urteil vom 14.02.2022 hat der BFH entschieden, dass bei der Besteuerung eines im Inland steuerpflichtigen Aktieninhabers einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft § 20 Abs. 4a EStG bei einem verschmelzungsbedingten Tausch der Aktien mit Spitzen- und Barausgleich keine Anwendung findet, wenn im Rechtsvergleich die Verschmelzung aufgrund der hohen Barzahlungen nicht einmal hypothetisch in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Abs. 3 Nr. 5 UmwStG fallen könnte. Der gesamte Vorgang ist danach als Tausch gegen die Gewährung eines Mischentgelts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG zu besteuern.

Anwendbarkeit von § 20 Abs. 4a EStG

Streitgegenstand war die Anwendbarkeit von § 20 Abs. 4a EStG. Nach § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG treten aufgrund gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen getauschte Körperschaftsanteile abweichend von Abs. 2 Satz 1 und den §§ 13 und 21 UmwStG steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile, wenn das inländische Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist. Eine Besteuerung erfolgt erst bei tatsächlicher Veräußerung bzw. sofort in Bezug auf gegebenenfalls zusätzlich zu den Anteilen gewährte Gegenleistungen, welche nach Satz 2 als Kapitalertrag i.S. des Abs. 1 Nr. 1 qualifizieren.

Der Kläger beantragte in seiner Einkommensteuererklärung die Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 EStG sowie die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, wobei er die Höhe der Kapitalerträge unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten der Aktien an der KapG 1 niedriger angab als die die Jahressteuerbescheinigung ausstellende Depotbank. Abweichend hiervon legte das Finanzamt die volle Barzahlung ohne Abzug der Anschaffungskosten der Besteuerung zugrunde. Den Einspruch des Steuerpflichtigen lehnte das Finanzamt ab. Die Klage vor dem FG Münster wurde abgewiesen. Hiergegen richtete sich die Revision des Klägers mit dem Ziel, die Anschaffungskosten der eingetauschten Anteile steuermindernd im Zeitpunkt des Zuflusses des Barausgleichs zu berücksichtigen.

Der BFH erachtete die Revision als teilweise begründet. Aufgrund der hohen Barzahlungen verneinte er die Anwendbarkeit von § 20 Abs. 4a EStG. Stattdessen qualifizierte er die "verschleierte Aktienveräußerung" als Tausch gegen Gewährung eines Mischentgelts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG. § 20 Abs. 4a EStG ist nach Ansicht des BFH aufgrund des Verweises ins UmwStG nur auf solche Vorgänge anzuwenden, die in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 5 UmwStG bzw. der §§ 13 und 21 UmwStG fallen. Verschmelzungen unter Beteiligung ausschließlich ausländischer

Beurteilung der Transaktion als Tausch gegen Gewährung eines Mischentgelts

1 Ertragsteuern



Rechtsträger gelten hierbei jedoch nicht als Verschmelzungen i.S. des § 2 Nr. 1 UmwStG, sondern allenfalls als "vergleichbarer ausländischer Vorgang". Folglich kam es auf die Vergleichbarkeit des Anteilstauschs mit einer inländischen Verschmelzung an, wofür die wesentlichen Strukturmerkmale übereinstimmen müssen.

Keine Vergleichbarkeit mit inländischen Verschmelzungen aufgrund hoher Zuzahlungen Zwar wurde wie bei inländischen Verschmelzungen das Vermögen der KapG 1 als Ganzes auf die KapG 2 übertragen, an welcher die Anteilseigner der übertragenden KapG 1 verhältnismäßig

Anteile erhielten. Die streitige Kapitalmaßnahme war allerdings aufgrund der hohen Zuzahlung nicht mit einer umwandlungssteuerrechtlichen Verschmelzung vergleichbar. Nach §§ 54 Abs. 4. 68 Abs. 3 UmwG dürfen bare Zuzahlungen 10 % des Gesamtnennbetrags der gewährten Anteile an der übernehmenden Gesellschaft nicht übersteigen. Diese nationalrechtliche Grenze sei nach dem Urteil auch in der Vergleichbarkeitsprüfung indiziell zu berücksichtigen und war vorliegend mit einer Zuzahlung i.H.v. ca. 250 % des Aktienkurses der neuen Anteile deutlich überschritten. Deshalb handele es sich im Ergebnis um eine "verschleierte Aktienveräußerung", sodass die baren Zuzahlungen einen Teil der Gegenleistung im Rahmen einer Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellten.

Die Gesamtgegenleistung zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns umfasste folglich – entgegen der Ansicht des Klägers – nicht nur die Zuzahlungen, sondern auch die eingebuchten Anteile an der KapG 2. In Einklang mit § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG waren hiervon jedoch wie beantragt die Anschaffungskosten der alten Anteile an der KapG 1 abzuziehen.



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

Kurznews

1d | Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) – Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF vom 13.01.2021

Mit BMF-Schreiben vom 13.01.2021 hatte die Finanzverwaltung die erste vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen um ein Jahr bezogen auf die Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 ESTR) vorgesehen, wenn die Fristen ansonsten in einem nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahr abgelaufen wären.

BMF vom 15.12.2021

Mit BMF-Schreiben vom 15.12.2021 wurde die Fristverlängerung für ansonsten in einem nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufende Fristen auf zwei Jahre ausgedehnt. Darüber hinaus wurden neu auch Reinvestitionsfris-

ten um ein Jahr verlängert, wenn die Rücklage ansonsten am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

Mit BMF-Schreiben vom 20.09.2022 wurden diese beiden bereits gewährten Fristverlängerungen nun nochmals um jeweils ein Jahr, also auf drei bzw. zwei Jahre ausgedehnt. Darüber hinaus wurden neu auch Reinvestitionsfristen um ein Jahr verlängert, wenn die Rücklage ansonsten am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2023 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

BMF vom 20.09.2022



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



Kurznews

1e | Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer bei Fiktion nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG im Zeitpunkt des Zuflusses | Autorin: StBin Marleen Rienas, Hamburg

BFH vom 17.05.2022 (AZ: VIII R 14/18) Mit Urteil vom 17.05.2022 hat der BFH die Frage entschieden, wann die Kapitalertragsteuer für offene Gewinnausschüttungen in den Fällen der Fiktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG entsteht.

Hintergrund

Steht für eine Ausschüttung kein ausschüttbarer Gewinn zur Verfügung, so ist die Ausschüttung grundsätzlich als Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu behandeln und unterliegt somit nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Erforderlich ist dafür allerdings, dass die ausschüttende Gesellschaft eine Bescheinigung über die Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG

erteilt. Wird eine solche Bescheinigung bis zur Bekanntgabe des erstmaligen Feststellungsbescheids nicht erteilt, so fingiert § 27 Abs. 5 Satz 2, 3 KStG eine Einlagenrückgewähr in Höhe von € 0 ohne Berichtigungsmöglichkeit durch eine nachträgliche Bescheinigung.

Als das die Fälligkeit auslösende Ereignis ist nach Auffassung des BFH unter Verweis auf die an den Zufluss anknüpfenden Kapitalertragsteuerregelungen bereits die Auszahlung anzusehen. Im Streitfall waren die Kapitalertragsteuer sowie der Solidaritätszuschlag somit rückwirkend zum Ausschüttungszeitpunkt nachzuerheben.



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

1f | Aufhebung des Vorlagebeschlusses an das BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

FG Niedersachsen vom 18.03.2022 (AZ: 7 K 120/21) Der 7. Senat des FG Niedersachsen hält die Vorschriften über die Abgeltungsteuer in § 32d Abs. 1 des EStG in Verbindung mit § 43 Abs. 5 EStG (Abgeltungsteuer) für mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des GG nicht vereinbar und hatte sie deshalb mit Beschluss vom 18.03.2022 dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt (vgl. WTS Journal 02/2022). Das Verfahren wurde beim BVerfG unter dem Aktenzeichen 2 BvL 6/22 geführt. Da das Finanzamt nun aber dem Begehren des Klägers

mit geänderten Bescheide entsprochen hat, hat sich der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt.

Durch die Erledigung der Hauptsache ist die Entscheidungserheblichkeit in dem Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG entfallen. Deshalb hat der 7. Senat des FG Niedersachsen den ursprünglichen Vorlagebeschluss mit Beschluss vom 10.08.2022 wieder aufgehoben.



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

2a | Übertragung von Gutscheinen in Leistungsketten |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Einzweckgutscheine erfordern im Gegensatz zu Mehrzweckgutscheinen u.a. das Feststehen des Leistungsorts.
- Finanzverwaltung beurteilt dies auch bei Kettenübertragungen von Gutscheinen nur anhand der letzten Stufe (Verkauf eines Gutscheins an den Kunden).
- » BFH hat Zweifel, ob in derartigen Fällen nicht auch der Leistungsort für die jeweiligen Übertragungen in der Kette maßgeblich ist.
- Steuerbarkeit der Gutscheinübertragung bzw. -ausgabe in unterschiedlichen Ländern würde zur Annahme eines Mehrzweckgutscheins führen.

Geänderte Rechtslage seit 01.01.2019 Aufgrund unterschiedlicher Besteuerungsfolgen ist bei der Ausgabe bzw. Übertragung von Gutscheinen zwischen sog. Einzweckgutscheinen (vgl. § 3 Abs. 14 UStG) und sog. Mehrzweckgutscheinen (§ 3 Abs. 15 UStG) zu unterscheiden. Ein Einzweckgutschein ist anzunehmen, wenn der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. Für Einzweckgutscheine entsteht die Umsatzsteuer daher bereits mit deren Ausgabe bzw. Übertragung, während bei Mehrzweckgutscheinen die tatsächliche Einlösung und der damit verbundene Bezug von Waren und Dienstleistungen zur Steuerentstehung führt.

BFH vom 16.08.2022 (AZ: XI S 4/21) In einem Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids hat der BFH nun Zweifel in Bezug auf die Kriterien für die Einstufung als Einzweckgutschein geäußert. Im Streitfall verkaufte die Antragstellerin Guthaben in Form von Gutscheinkarten bzw. Gutscheincodes, welche es den erwerbenden Privatpersonen ermöglichten, deren Nutzerkonten aufzuladen und somit digitale Inhalte zu erwerben. Der Verkauf dieser Dienstleistungen, welche aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht

unstreitig als auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen anzusehen sind, erfolgte durch einen anderen Unternehmer, von dem die Antragstellerin über einen weiteren Zwischenhändler die Gutscheine erwarb.

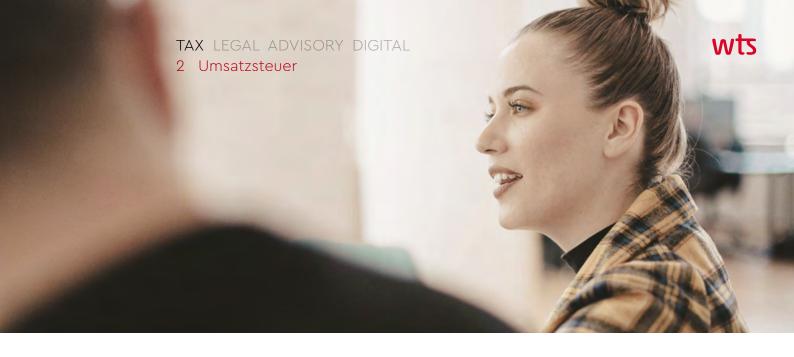
Entgegen der Auffassung der Antragstellerin behandelte das Finanzamt die Gutscheine als Einzweckgutscheine, denn die Bestimmbarkeit des Leistungsorts sei nur für die Leistung erforderlich, auf deren Bezug der Gutschein gerichtet ist, vgl. Abschn. 3.17 Abs. 2 Satz 1 UStAE. Da die Einlösung der Gutscheine durch die Kunden grundsätzlich nur in dem Land möglich sein sollte, in dem diese ihren Wohnsitz haben, stünde sowohl der Ort der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, als auch die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins bzw. dessen Übertragung bereits fest.

Der BFH erachtet die Auffassung des Finanzamts zwar als grundsätzlich vom Wortlaut des § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG gedeckt, hat aber dennoch ernstliche Zweifel an dieser Auslegung: Denn überträgt ein Unternehmer einen Einzweckgutschein im eigenen Namen, soll gemäß § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG auch die Übertragung des Gutscheins als Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung gelten, auf die sich der Gutschein bezieht. Somit könnte das Tatbestandsmerkmal "Feststehen des Leistungsorts" bei Einzweckgutscheinen auch die dem Verkauf des Gutscheins an den Kunden aaf. vorgelagerten Verkaufsstufen des Gutscheins über den Aussteller, ggf. weitere übertragende Unternehmer sowie den Ausgeber des Gutscheins umfassen. Wäre daher eine Gesamtbetrachtung der Übertragungskette des Gutscheins bis zu dessen Ausgabe anzustellen, so könnte ein Einzweckgutschein nur dann angenommen werden, wenn für jede Übertragung und auch die letztliche Ausgabe des Gutscheins der Leistungsort (für die durch den Gutschein beziehbare Leistung) im gleichen Mitgliedstaat liegen würde. Anderenfalls wäre das Tatbestandsmerkmal "Feststehen des Leistungsorts" gem. § 3 Abs. 14 Satz 1

Einzweckgutschein

Verkauf eines Gutscheins an Kunden

Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern



Mehrzweckgutschein

Im Streitfall würde diese Gesamtbetrachtung der Kette dazu führen, dass die Übertragung der Gutscheine zwischen dem Ausgeber und dem Zwischenverkäufer in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern wären, als die Ausgabe der Gutscheine durch die Antragstellerin an deren Kunden. Hintergrund hierfür ist, dass sich die Ortsbestimmung für auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen zwischen Unternehmern nach § 3a Abs. 2 UStG richtet, dem sog. Empfängerortprinzip,

während bei Bezug solcher Dienstleis-

tungen durch Privatpersonen deren

Wohnsitz maßgeblich ist.

UStG nicht erfüllt und es wäre von ei-

nem Mehrzweckgutschein auszugehen.

Die weitere Klärung der vom BFH aufgeworfenen Zweifel bleibt dem anhängigen Revisionsverfahren (AZ: XI R 21/21) vorbehalten und könnte zu einer Vorlage dieser Rechtsfrage beim EuGH führen. Sollte sich die vom XI. Senat angedachte Sichtweise als zutreffend erweisen, würde der praktische Anwendungsbereich der sog. Einzweckgutscheine, insbesondere im Bereich der sonstigen Leistungen, deutliche Einschränkungen erfahren. Für betroffene Unternehmer würde sich sodann wohl aber auch die Frage stellen, inwiefern sie bei der Übertragung von Gutscheinen belastbar sicherstellen können, dass gerade von einem Einzweckbzw. einem Mehrzweckgutschein auszugehen ist.

Praxishinweis



Ihr Kontakt RA Anton Appel, Düsseldorf, anton.appel@ wts.de

2b | Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- > Finanzverwaltung äußert sich zur Neuregelung der Reihengeschäfte.
- Zuordnung der Warenbewegung soll sich nach der Transportverantwortlichkeit, z.B. der Auftragserteilung, richten.
- Abweichende Zuordnung nur bei Nachweis möglich, dass Transport auf Rechnung eines anderen Beteiligten erfolgt, der insoweit auch das Risiko des Untergangs der Waren trägt.
- Nachträgliche Änderung der vom Zwischenhändler verwendeten USt-IdNr. lässt ursprüngliche Transportzuordnung unberührt.

Im Zuge des JStG 2019 ist am 01.01.2020 die Neufassung der Reihenschäfte in § 3 Abs. 6a UStG in Kraft getreten, zu der sich die Finanzverwaltung nun erstmalig im Zuge eines BMF-Entwurfs geäußert hat. Mit der geplanten Ergänzung von Abschn. 3.14 UStAE liefert die Finanzverwaltung nicht nur erläuternde Beispiele, sondern nimmt auch zur zentralen Fragestellung der Transportverantwortlichkeit Stellung.

Zentrale Fragestellung bei Reihengeschäften mit einem grenzüberschreitenden Warentransport in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat ist, welcher der Lieferstufen die Warenbewegung und damit auch die Möglichkeit der Steuerbefreiung (als innergeBMF-Entwurf vom 22.06.2022

Transportzuordnung bei Reihengeschäften

2 Umsatzsteuer

meinschaftliche oder Ausfuhrlieferung) zuzuweisen ist.

Transportverantwortlichkeit als maßgebliches Kriterium Durch die gesetzliche Neuregelung wurde insbesondere klargestellt, dass in derartigen Fällen für die Zuordnung der bewegten Lieferung grundsätzlich maßgeblich sei, durch wen die Beförderung bzw. Versendung der Gegenstände erfolgt. Für die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts müsse sich aus den vorhandenen Aufzeichnungen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat. Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. Es soll aber möglich sein, eine hiervon abweichende Zuordnung zu treffen, wenn nachgewiesen wird, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers in der Reihe erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat, vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 UStAE-Entwurf.

Transport durch Zwischenhändler

Nachweis für ab-

weichende Zuordnung

Erfolgt die Beförderung oder Versendung der Liefergegenstände durch einen Zwischenhändler, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an diesen Zwischenhändler zuzuordnen, vgl. § 3a Abs. 6a Satz 4 Hs. 1 UStG. Allerdings kann diese gesetzliche Vermutung mit der Folge widerlegt werden, dass die Warenbewegung und somit die Möglichkeit der Steuerbefreiung der Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Abnehmer zuzurechnen ist. Für Fälle eines grenzüberschreitenden Reihengeschäfts zwischen zwei EU-Mitgliedstaaten bzw. auch bei Lieferung von Deutschland in das Drittlandsgebiet, gilt die Vermutung als widerlegt, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Verkäufer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr. verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt der Begriff "Verwendung" ein positives

Tun voraus und der Zwischenhändler habe mit dieser Verwendung den Sachverhalt, gemeint ist das Auftreten als Lieferer, verwirklicht. Folglich soll nach Auffassung der Finanzverwaltung eine nachgelagerte, spätere Änderung bei der Verwendung der USt-IdNr. keine Auswirkung auf diese Beurteilung haben, vgl. Abschn. 3.14 Abs. 10 bzw. Abs. 11 Satz 3 UStAE-Entwurf.

Nachträgliche Änderung der zunächst verwendeten USt-IdNr.

Mit der Einführung der sog. Zweiten Stufe des Mehrwertsteuerdigitalpakets wurde die Fiktion geschaffen, dass die Betreiber von elektronischen Schnittstellen unter bestimmten Voraussetzungen in die Lieferkette einbezogen sein können, vgl. § 3 Abs. 3a UStG. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass in derartigen Fällen die Zuordnung der Warenbewegung nicht anhand der Grundsätze zum Reihengeschäft erfolgen solle.

Abweichende Regelung für "elektronische Schnittstellen"

Der Entwurf sieht vor, dass die Grundsätze in allen offenen Fällen Anwendung finden sollen.

Die Finanzverwaltung hatte den Verbänden die Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 02.08.2022 gegeben. Auf Kritik stößt dabei insbesondere die Vorgabe der Finanzverwaltung in Abschn. 3.14 Abs. 10 UStAE-E zur aktiven Verwendung einer USt-IdNr. in Konstellationen mit Zwischenhändlerfällen, denn die Grundlagennorm in Art. 36a MwStSyst-RL enthält insoweit weniger strikte Vorgaben, als hier lediglich ein "mitteilen" dieser vorausgesetzt wird. Daneben erscheint es u.a. unklar, welchen Zweck die Konkretisierung der Zuordnungsentscheidung bei Transport durch einen Zwischenhändler im Hinblick auf innerdeutsche Warenbewegungen erfüllen soll, vgl. Abschn. 3.14 Abs. 9 UStAE-E. Die Bestimmung der bewegten Lieferung ist insbesondere für die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen von Bedeutung - erfolgen alle Lieferungen innerhalb von Deutschland, besteht kein Anwendungsbereich für diese Steuerbefreiungen.

Praxish in we is



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

Widerlegung der Vermutungsregelung



2c | Rs. Finanzamt R - Vorsteuerabzug bei Gesellschafterbeiträgen | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen beurteilt sich nach der tatsächlichen Verwendung der bezogenen Leistungen.
- Vorsteuerabzug aus Allgemeinkosten nur dann zulässig, wenn die Eingangsleistungen für unternehmerische Tätigkeit verwendet werden.
- Gesellschafterbeiträge stehen nicht mit dem Erwerb, sondern mit dem Halten einer Beteiligung in Zusammenhang.

EuGH vom 08.09.2022 (Rs. C-98/21) Aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des BFH (vgl. WTS Journal 02/2021) hat der EuGH mit Urteil vom 08.09.2022 die Frage geklärt, ob einer geschäftsleitenden Holding grundsätzlich das Recht auf den Vorsteuerabzug zustehen kann, sofern die bezogenen Leistungen als unentgeltliche Gesellschafterbeiträge weitergegeben werden.

Sachverhalt

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

unternehmerische Tätigkeit der Klägerin, welche sich aus deren entgeltlichen Leistungen ergibt, umfasse auch die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge.

Aufgrund der von der Klägerin gegen Entgelt an die Kommanditgesellschaften ausgeführten Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen sieht der EuGH eine unternehmerische Tätigkeit der Klägerin als gegeben an.

Im Weiteren folgt der EuGH den vom BFH geäußerten Zweifeln zum Recht auf den Vorsteuerabzug. Es fehle der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen dem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen. Diese Beurteilung habe anhand des obiektiven Inhalts dieser Umsätze zu erfolgen, wobei die tatsächliche Verwendung der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen maßgebend sei. Demgemäß bestehe kein Zusammenhang zwischen den von der Klägerin bezogenen Dienstleistungen u.a. in Form von statischen Berechnungen, Planungen des Wärme- und Schallschutzes, Generalunternehmer-Dienstleistungen sowie Erschließungsdienstleistungen und den von der Klägerin erbrachten Ausgangsleistungen im Bereich der

Buchführung und der Geschäftsführung.

Jenseits eines solchen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs könnte die Klägerin das Recht auf den Vorsteuerabzug haben, wenn die Kosten für die fraglichen (Eingangs-)Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhängen und folglich zu ihren allgemeinen Aufwendungen gehören. Allerdings wurden die Eingangsleistungen als Gesellschafterbeiträge an die Kommanditgesellschaften weitergereicht. Ein solcher Beitrag, egal ob in Form von Bar- oder Sacheinlagen, erfolge nicht für den Erwerb einer Beteiligung, sondern ergebe sich aus dem Halten einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung. Für solche Tätigkeiten erfolge aber gerade keine Vergütung durch ein gesondertes Entgelt, sondern durch die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn, was jedoch gerade

Unternehmerin aufgrund entgeltlicher Leistungen

Zusammenhang von Eingangs- und Ausgangsumsätzen

Vorsteuerabzug aus Allgemeinkosten

Gesellschafterbeitrag gegen Gewinnbeteiligung

2 Umsatzsteuer

kein Entgelt darstellt und somit keine unternehmerische Tätigkeit begründet.

Leistungsbezug nicht für eigene Zwecke

Auch der Einwand der Klägerin, dass die Kommanditgesellschaften ihre Tätigkeiten nur aufgrund der Leistungen der Klägerin aufrechterhalten konnten, belege, dass die bezogenen Dienstleistungen zur Nutzung durch die Kommanditgesellschaften bestimmt waren. Hierdurch zeige sich der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Tätigkeiten der Kommanditgesellschaften und es bestätige das Fehlen eines solchen mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Für Ausgaben, die nicht mit den besteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen, sondern mit Umsätzen eines Dritten zusammenhängen, bestehe für den Steuerpflichtigen allerdings kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Missbräuchlichkeit der Zwischenschaltung Der EuGH kommt zu dem Schluss, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug aus den fraglichen Leistungen bereits nach den allgemeinen Grundsätzen nicht zustehen könne. Mit der weiteren vom BFH aufgeworfenen Frage, ob derartige Zwischenschaltungen eines grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmers rechtsmissbräuchlich sein könnten, musste sich der EuGH daher nicht mehr befassen.

Die Entscheidung des EuGH verdeutlicht neben der Zuordnung eines Leistungsbezugs auch die Grenzen des Vorsteuerabzugs bei unternehmerisch tätigen Holdinggesellschaften: Selbst wenn diese im Hinblick auf die von ihren gehaltenen Beteiligungen grundsätzlich unternehmerisch tätig sind, so berechtige dies dennoch nicht zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die allein für Tätigkeiten aufgrund der Stellung als Gesellschafter bezogen werden und deren Abgeltung durch eine bloße Beteiligung am allgemeinen Gewinn erfolgt.

Praxishinweis



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

2d | Dokumentation der Ausübung des Zuordnungswahlrechts | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Der BFH differenziert bei gemischt (privat und unternehmerisch) genutzten Gegenständen zwischen Zuordnungsentscheidung und deren Mitteilung gegenüber dem Finanzamt.
- Die Zuordnungsentscheidung kann sich auch aus objektiv erkennbaren Anhaltspunkten ableiten lassen.
- > Fehlen derartige Anhaltspunkte, muss der Unternehmer der Finanzbehörde die Zuordnungsentscheidung innerhalb der gesetzlichen Abgabefristen von Steuererklärungen mitteilen.

In zwei Urteilen hat sich der BFH mit den Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug aus privat und unternehmerisch verwendeten Gegenständen auseinandergesetzt. Die Urteile ergehen im Anschluss an die Entscheidung des EuGH zu den entsprechenden Vorabentscheidungs-

ersuchen des BFH (vgl. WTS Journal 05/2021).

Bei gemischt (privat und unternehmerisch) genutzten Gegenständen hat der Unternehmer ein Wahlrecht, ob er diese insgesamt, teilweise oder gar nicht seinem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmen zuordnet – mit entsprechenden Folgewirkungen für den Vorsteuerabzug. Nach Auffassung der Finanzverwaltung erfordere die Zuordnungsentscheidung eine zeitnahe Dokumentation; die für das Finanzamt erkennbare Zuordnungsentscheidung müsse spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung erfolgen.

Der BFH klärt nunmehr die Bedeutung und das Zusammenwirken der Kriterien "Zuordnungsentscheidung", "Dokumentation der Zuordnungsentscheidung" sowie etwaiger Fristen in diesem Zusammenhang: Steht anhand objektiver, vor Ablauf der Zuordnungsfrist erkennbar gewordener Anhaltspunkte fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegen-

Bedeutung für den Vorsteuerabzug

Zuordnungsentscheidung zwingend zu treffen

Gesonderte Mitteilung nur ggf. erforderlich

BFH vom 04.05.2022 (AZ: XI R 28/21 und XI R 29/21)



stand dem Unternehmen zugeordnet hat, so besteht dann kein darüber hinausgehendes Erfordernis, die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung auch innerhalb dieser Frist mitzuteilen.

Erkennbare Zuordnungsentscheidung

Konkludent möalich

Die Beurteilung der Frage, ob eine Zuordnung erfolgt sei und anhand von objektiven Anhaltspunkten als dokumentiert erscheint, habe unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu erfolgen. Dabei müsse die entsprechende Zuordnungsabsicht nicht ausdrücklich mitgeteilt werden, sondern diese könne auch konkludent zum Ausdruck kommen. Beispielhaft für solche Anhaltspunkte nennt der BFH das Auftreten des Unternehmers unter seinem Firmennamen bei Erwerb des gemischt genutzten Gegenstands, die private oder betriebliche Versicherung des Gegenstands oder dessen bilanzielle bzw. ertragsteuerrechtliche Behandlung. Für die Streifrage der Zuordnung einer Photovoltaikanlage zum Unternehmen (vgl. Verfahren XI R 29/21) sah der BFH im Abschluss eines spezifischen Stromliefervertrags über die mit der Anlage produzierten Mengen ein Indiz für diese Zuordnung. Für die Zuordnung zum Unternehmen könne bei Gebäuden auch die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen (vgl. Verfahren XI R 28/21) sprechen, jedenfalls sei dies dann der Fall, wenn weitere objektive Anhaltspunkte hierfür sprechen. Solche Anhaltspunkte können sich nach Auffassung des BFH beispielsweise auch aus weiteren Sachverhaltselementen ergeben: Im Urteilsfall hatte der klagende Unternehmer seit 15 Jahren kein externes Büro unterhalten, so dass dieser Umstand in der Gesamtschau mit der Raumbezeichnung in den Bauunterlagen eine entsprechende Zuordnung darstelle und zugleich dokumentiere.

Vorsteuerverlust bei fehlender Zuordnung Fehle es hingegen an solchen objektiv erkennbaren Anhaltspunkten für eine Zuordnung zum Unternehmen, könne diese nicht unterstellt werden – mangels Zuordnung zum Unternehmen kommt es somit zum Verlust des Vorsteuerabzugs.

Wenn der BFH für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung auf die Einhaltung der gesetzlichen Abgabefristen von Steuererklärungen abstellt, soll dies lediglich für Fallgestaltungen gelten, in denen bis dahin gerade keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte für eine Zuordnungsentscheidung vorlagen.

Hatte der EuGH anlässlich der Vorlageverfahren Zweifel an der Verhältnismäßigkeit einer solchen Frist vorgebracht, teilt der BFH diese nicht: Erfolge innerhalb dieser Frist eine ausreichende Dokumentation der Zuordnung, so könne der Unternehmer die maßgeblichen objektiven Anhaltspunkte auch nach Fristablauf dem Finanzamt mitteilen. Nur in Ermangelung solcher Anhaltspunkte müsse somit eine Zuordnungsmitteilung an die Finanzbehörden erfolgen. Für jene Mitteilung eine Fristbindung vorzusehen, sei nach Auffassung des BFH nicht unverhältnismäßig: Der Steuerpflichtige müsse aufgrund des Sofortabzugs von Vorsteuerbeträgen ohnehin bereits bei Bezug von Leistungen entscheiden, ob bzw. in welchem Umfang er diese seinem Unternehmen zuordnen will. Diese Fristvorgaben machen dem Steuerpflichtigen das Recht auf den Vorsteuerabzug somit weder praktisch unmöglich noch wird dessen Ausübung übermäßig erschwert.

Zwar hat sich der BFH nicht den Zweifeln des EuGH an der Maßgeblichkeit bzw. Verhältnismäßigkeit der steuerlichen Abgabefristen vollumfänglich angeschlossen. Doch kann auch aus Sicht des BFH auf eine Unternehmenszuordnung anhand von Beweisanzeichen geschlossen werden. Letztlich ist es Tatsachenfrage, wann aufgrund der Anhaltspunkte und Indizien eine objektiv erkennbare Zuordnungsentscheidung angenommen werden darf. Im Zweifel sollten Unternehmer, die den Vorsteuerabzug aus dem Bezug von privat und unternehmerisch nutzungsfähigen Vermögensgegenständen anstreben, unverändert ihrem Finanzamt die Unternehmenszuordnung entsprechender Leistungsbezüge vor Ablauf der gesetzlichen Steuererklärungsfrist ausdrücklich mitteilen.

Ausdrückliche Mitteilung nur bei Fehlen objektiv erkennbarer Anhaltspunkte

Fristzwang nur für explizite Mitteilung

Praxishinweis



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

Kurznews

2e | Garantiezusagen in der Umsatz- und Versicherungsteuer – Auslaufen der Nichtbeanstandungsregelung | Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Geänderte Rechtsauffassung Die Finanzverwaltung hatte mit zwei BMF-Schreiben im Mai und Juni 2021 eine grundlegend geänderte rechtliche Beurteilung entgeltlicher Garantiezusagen veröffentlicht (vgl. WTS Journal 03/2021). Die Änderungen betreffen sowohl die umsatz- als auch die versicherungsteuerrechtliche Behandlung derartiger Sachverhalte.

Keine Fristverlängerung über den 31.12.2022 hinaus Aufgrund der heftigen Kritik seitens der Verbände hatte die Finanzverwaltung eine Nichtbeanstandungsfrist für die Anwendung der bisherigen Grundsätze eingeräumt. Eine Verlängerung der Anwendungsfrist über den 31.12.2022 hinaus hat die Finanzverwaltung nunmehr in einem an verschiedene Verbände gerichteten

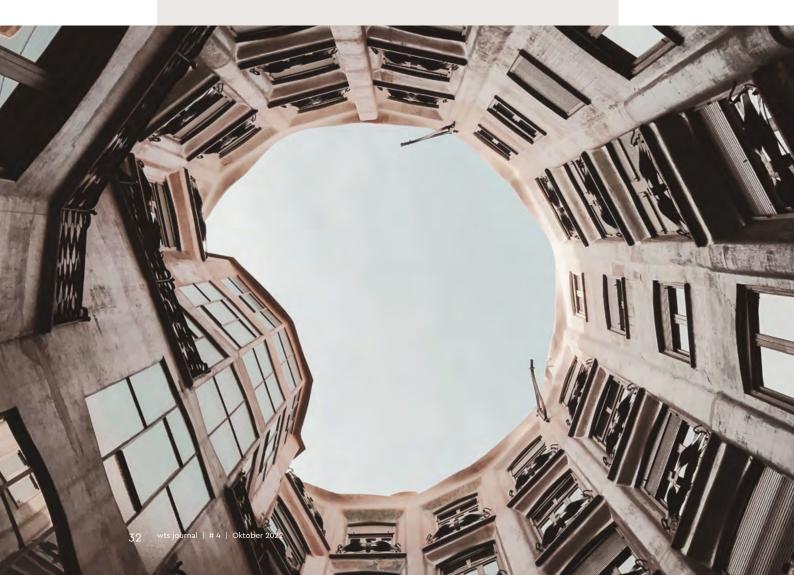
Antwortschreiben vom 24.08.2022 abgelehnt.

Die geänderten Grundsätze sollen somit branchenunabhängig und damit über die Anwendung im Kfz-Bereich hinaus auf alle nach dem 31.12.2022 geschlossenen Garantiezusagen Anwendung finden; die Anwendung auf vor dem 01.01.2023 abgegebene Garantiezusagen soll nicht beanstandet werden. Unternehmer sollten nunmehr dringend prüfen, ob sie von diesen Änderungen betroffen sind, um die ggf. erforderlichen Maßnahmen für eine zutreffende Umsetzung treffen zu können, z.B. im Hinblick auf eine Kürzung des Vorsteuerabzugs sowie die Anmeldung und Abführung von Versicherungsteuer.

Praxishinweis



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





3a | Grunderwerbsteuerliche Zurechnung von Grundstücken einer Untergesellschaft | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Die zu § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundstücken gelten auch für § 1 Abs. 2a GrEStG.
- Die Zurechnungsgrundsätze der Rechtsprechung sind auch bei mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen anzuwenden.
- Das Beteiligungsverhältnis alleine reicht für eine grunderwerbsteuerliche Zurechnung von Grundbesitz der Untergesellschaft zur Obergesellschaft nicht aus.
- Maßgebend ist allein, dass die Obergesellschaft den Grundbesitz zuvor durch einen nach § 1 Abs. 1 bis Abs. 3a GrEStG unterliegenden Erwerbsvorgang grunderwerbsteuerlich erworben hat.

BFH vom 01.12.2021 (AZ: II R 44/18)

Zurechnung des Grundbesitzes der Untergesellschaft bei Obergesellschaft nur bei vorherigem Erwerb gem. § 1 Abs. 1 bis Abs. 3a GrEStG Mit Urteil vom 01.12.2021 hat der BFH entschieden, dass einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG nur dann "gehört", wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Ein Grundstück einer Untergesellschaft ist einer Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn es die Obergesellschaft selbst aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG erworben hat.

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin und Revisionsbeklagte, eine GmbH & Co. KG, Alleingesellschafterin der X-AG. Bei Gründung im Jahr 1994 beteiligte sich die Klägerin zunächst mit 99,97 % als Gründungsgesellschafterin und erwarb anschließend im Rahmen einer Kapitalerhöhung noch weitere 0,02 % hinzu. Die X-AG erwarb anschließend Grundstücke. In 2002 erwarb die Klägerin die restlichen Aktien und war ab dann zu 100 % an der X-AG beteiligt.

An der Klägerin war die A-KG als Kommanditistin zu 100 % beteiligt. In 2011 trat A die von ihm allein gehaltenen Anteile an der A-KG und deren Komplementärin (A-GmbH) an eine luxemburgische Personengesellschaft (A-S.e.c.s.) ab. Deren Gesellschaftsvermögen wiederum hielt allein A. Weiterer Gesellschafter der A-S.e.c.s. war eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts, deren Anteile ebenfalls von A gehalten wurden. In 2013 verkaufte die Klägerin 5,1 % der Anteile an der X-AG. Zudem wurde die A-KG in 2013 in eine KGaA deutschen Rechts umgewandelt.

Das Finanzamt bejahte die Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 Abs. 2a GrEStG a. F., widerrief aber später aufgrund der Vorgänge in 2013 die zunächst gewährte Steuerbefreiung nach § 6 GrEStG.

Der BFH hat die Revision der Finanzverwaltung zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe zu Recht erkannt, dass die Übertragung der Anteile im Jahre 2011 den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. mangels Vorliegen von inländischem Grundbesitz nicht erfüllt.

Maßgebend für die Zugehörigkeit eines Grundstücks i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft seien die in der Rechtsprechung anerkannten Grundsätze der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2014, AZ: II R 26/12). Diese zu § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätze gelten auch für § 1 Abs. 2a GrEStG. Das folge aus dem insoweit identischen Wortlaut und der systematischen Stellung der Vorschriften zueinander.

Diese Grundsätze sind auch bei mehrstöckigen Beteiligungen anzuwenden, bei denen eine Obergesellschaft an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Ein Grundstück der Untergesellschaft ist der Obergesellschaft danach grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn es die Obergesellschaft selbst aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG erworben hat. Aus dem Regelungszweck des § 1 Abs. 2a GrEStG, wie auch aus den §§ 1 Abs. 2b bis 3a GrEStG, folgt, dass hierzu die jeweiligen

Für Zurechnung maßgebend Rechtsprechungsgrundsätze zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung

Rechtsprechungsgrundsätze zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundbesitz gelten auch bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

3 Grunderwerbsteuer

Erwerbstatbestände aufgrund eines Akts des Rechtsverkehrs erfüllt sein müssen.

Beteiligungsverhältnis alleine reicht für grunderwerbsteuerliche Zurechnung nicht aus Deshalb kann einer Obergesellschaft auch nicht allein wegen der Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstück nach § 1 Abs. 2 GrEStG zugerechnet werden. Anders als z.B. einem Treugeber, der aufgrund der Treuhandabrede bei einem Grundstückserwerb durch den Treuhänder zugleich den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht, steht einem Gesellschafter die Verwertungsbefugnis an dem Grundstück der Gesellschaft nicht zu. Die Einwirkungsmöglichkeiten eines Gesellschafters auf Gesellschaftsebene reichen für eine Verwertungsbefugnis i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht aus. Das folgt aus der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts, das Gesamthandsgemeinschaften und Kapitalgesellschaften als eigene Rechtssubjekte behandelt (BFH-Urteil vom 20.04.2016, AZ: II R 54/14).

Da die Ergänzungstatbestände § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG jeweils auch den mittelbaren Übergang von Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften erfassen, besteht auch keine Notwendigkeit, einer Obergesellschaft – allein aufgrund ihrer Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstücke zuzurechnen. Eine Besteuerungslücke entsteht dadurch nicht.

Im konkreten Fall reichte auch die bloße Absenkung der Beteiligungsgrenze für Anteilserwerbe nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. ab dem 01.01.2000 durch das StEntlG 1999/2000/2002 hierfür nicht aus, da es insoweit an einem Akt des Rechtsverkehrs fehlte. Der spätere Zuerwerb der 0,01 % in 2002, also nach der gesetzlichen Absenkung der Beteiligungsgrenze, führte dann nicht mehr zu einer Tatbestandsverwirklichung i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. (keine "erstmalige" Anteilsvereinigung).



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

3b | Keine Zurechnung eines Anteils am Gesamthandsvermögen aufgrund einer Treuhandabrede im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Maßgebend für den "Anteil am Vermögen der Gesamthand" i.S.v. §§ 5, 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung, nicht die dingliche Berechtigung (Änderung der Rechtsprechung).
- Bei Personengesellschaften ist die gesamthänderische Verbundenheit für den grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich im Rahmen der §§ 5, 6 GrEStG maßgebend.
- Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften ist für die §§ 5, 6 GrEStG ein Rückgriff auf die Gesamthänder der Zwischengesellschaft geboten.
- Eine Gesellschafterstellung ohne Beteiligung am Gesamthandsvermögen ist für die §§ 5, 6 GrEStG nicht ausreichend.
- Bei Treuhandverhältnissen ist der Anteil am Gesamthandsvermögen dem Treuhänder zuzurechnen.

In einem Revisionsverfahren war die Anwendbarkeit der Steuerbefreiungsvorschrift des § 6 GrEStG umstritten, die der BFH versagte. Im Streitfall erwarb die Klägerin und Revisionsklägerin, eine GmbH & Co. KG, von der C-KG diverse Grundstücke. Alleinige Kommanditistin der Klägerin war die CT KG. An dieser waren die C-KG als persönlich haftende Gesellschafterin ohne Vermögensbeteiligung sowie die X-GmbH als alleinige Kommanditistin beteiligt. Die X-GmbH hielt ihren Kommanditanteil an der CT KG aufgrund einer Treuhandabrede als Treuhänderin für die C-KG (Verkäuferin).

Zur Bestimmung des "Anteils am Vermögen der Gesamthand" i.S.v. §§ 5, 6 GrEStG stellte der BFH klar, dass er künftig ausschließlich auf die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen abstellen und nicht mehr an die "dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen anknüpfen wird (Änderung der Rechtsprechung):

BFH vom 12.01.2022 (AZ: II R 16/20)

Urteilsfall

Ausschließlich wertmäßige Beteiligung am Gesamthandsvermögen entscheidend (Änderung der Rechtsprechung)

- 3 Grunderwerbsteuer
- 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

wts

Gesamthänderische Verbundenheit für grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich maßgebend Das Grunderwerbsteuerrecht sieht die Personengesellschaft seit jeher als selbständigen Rechtsträger an. Die Befreiungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG sehen bei einem grds. steuerbaren Rechtsträgerwechsel von der Erhebung der Grunderwerbsteuer ab, soweit der Gesamthänder als Veräußerer zunächst Eigentümer des Grundstücks war und dann anteilsmäßig über das Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass das Grundstück aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter trotz des Rechtsträgerwechsels in demselben grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich verbleibt.

Anteil am Gesamthandsvermögen kann auch über eine mehrstöckige Beteiligung vermittelt werden

Bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften ist daher nicht die Zwischengesellschaft als solche als Zurechnungssubjekt anzusehen, sondern ein Rückgriff auf die an dem Vermögen der Zwischengesellschaft beteiligten Gesamthänder geboten. Im Streitfall war die Verkäuferin zwar persönlich haftende Gesellschafterin der Zwischengesellschaft. Als solche war sie aber nicht am Gesamthandsvermögen der Zwischengesellschaft beteiligt.

Auch ein Treuhandverhältnis reicht alleine nicht aus, um einem Treugeber im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand - unmittelbar oder mittelbar (über eine weitere Gesamthand) - zuzurechnen. § 39 Abs. 2 AO gilt hier nicht, da - für das Grunderwerbsteuerrecht maßgebend - alleine der Treuhänder zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Auch die Notwendigkeit einer erweiternden Auslegung hinsichtlich einer mittelbaren Gesellschafterstellung bzw. eines mittelbaren Anteilserwerbs stellt sich im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG - anders als bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 2a GrEStG, also auf der Tatbestandsebene - bei der Bestimmung der Beteiligung an einer Gesamthand nicht.

Gesellschafterstellung ohne Beteiligung am Gesamthandsvermögen nicht ausreichend

Treuhandverhältnis ersetzt Beteiligung am Gesamthandsvermögen nicht



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

4a | Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft |
Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Key Facts

- Stiftung & Co. KG auch für Erbschaftsteuerzwecke keine gewerblich geprägte Personengesellschaft.
- Ausschließliche Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4
 BewG.
- Erbschaftsteuerfinanzamt entscheidet über die Erforderlichkeit einer Wertfeststellung.

:

Urteilsfall

Die Erben des Kommanditisten einer Stiftung & Co. KG gaben beim Erbschaftsteuerfinanzamt eine Feststellungserklärung zu Betriebsvermögen gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ab. Dieses forderte beim Lagefinanzamt eine gesonderte Feststellung für den Wert des Anteils am Betriebsvermögen an. Das Lagefinanzamt stellte mangels gewerblicher Prägung im ertragsteuerlichen Sinn kein Betriebsvermögen fest und teilte dem Erbschaftsteuerfinanzamt dementsprechend mit, es sei kein

begünstigungsfähiger Anteil an einem Betriebsvermögen übergegangen. Die Stiftung & Co. KG wehrte sich erfolglos mit Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht.

In der Revision argumentierten die Kläger, dass angesichts des gesetzgeberischen Bestrebens, gewerbliche Einkünfte weit zu definieren, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zumindest analog auch für die Stiftung & Co. KG gelten müsse. Die Stiftung entspreche in den für Zwecke dieser Vorschrift entscheidenden Strukturmerkmalen dem Leitbild der Kapitalgesellschaft. Der BFH entschied jedoch, dass der Kapitalgesellschaftsbegriff des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht durch normspezifische Auslegung auf Stiftungen ausgedehnt werden kann. Für eine analoge Anwendung fehle es an einer normspezifischen Lücke und der Vergleichbarkeit. Vielmehr ist der Umstand entscheidend, dass eine Kapitalgesellschaft im Gegensatz zur Stiftung von Rechts wegen gewerbliche Einkünfte erzielt.

BFH vom 27.04.2022 (AZ: II R 9/20)

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

Lagefinanzamt entscheidet über das "Wie" der Wertfeststellung Der BFH hat mit diesem Urteil klargestellt, dass auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht - wie im Ertragsteuerrecht - die vermögensverwaltende Stiftung & Co. KG keine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist und sie deshalb kein Betriebsvermögen hat, das erbschaft- oder schenkungsteuerrechtlich begünstigungsfähig sein könnte. Hat daher in Erb- oder Schenkungsfällen eine Wertfeststellung für das Stiftungsvermögen oder einen Anteil daran zu erfolgen, weil deren Werte für die Besteuerung von Bedeutung sind, ist der nur auf Betriebsvermögen anwendbare Passus nicht einschlägig. Das Erbschaftsteuerfinanzamt entscheidet lediglich dem Grunde nach, ob die Werte für die Besteuerung von Bedeutung sind. Das Feintuning findet hingegen

im Lagefinanzamt statt. Dieses hat die für die Wertfeststellung maßgebliche Vorschrift festzustellen.

Die Stiftung & Co. KG müsste somit schon originär gewerbliche Einkünfte erzielen, damit auch die erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensverschonungsregeln anwendbar werden. Diese Rechtsform hat jedoch nach wie vor ihre Berechtigung, auch wenn die Gesetzesbegründung für die 2021 verabschiedete, aber noch nicht in Kraft getretene Stiftungsrechtsreform hier für Verunsicherung gesorgt hat. Der endgültige Wortlaut der Gesetzesneuerungen gestattet Stiftungen aber durchaus die Einnahme einer Komplementärstellung bei einer Personengesellschaft.

Unsicherheit durch Stiftungsrechtsreform



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

Kurznews

4b | Neues vom BFH zur Steuerbefreiung für Familienheime | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung?

Mit zwei Entscheidungen vom 01.12.2021 hat der BFH die Voraussetzungen für den rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung für ein Familienheim präzisiert:

BFH vom 01.12.2021 (AZ: II R 18/20) Im Verfahren II R 18/20 stellt das Gericht mit Urteil vom 01.12.2021 zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG klar, dass ein zwingender Grund für die Hinderung der Selbstnutzung nicht nur vorliegt, wenn die Selbstnutzung unmöglich ist, sondern auch, wenn diese unzumutbar ist. Zwar reichten reine Zweckmäßigkeitserwägungen, wie etwa die Unwirtschaftlichkeit einer Sanierung, hierfür nicht aus. Anders liege es jedoch, wenn die Erbin (Tochter) aus gesundheitlichen Gründen für eine Fortnutzung des Familienheims so erheblicher Unterstützung bedürfe, dass nicht mehr von einer selbständigen

Haushaltsführung gesprochen werden könne.

In die gleiche Richtung geht das Urteil vom 01.12.2021 im Verfahren II R 1/21 zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG: Hier hatte die Erbin (Ehefrau) knapp zwei Jahre nach dem Ableben des Erblassers das von ihm geerbte Haus auf ärztlichen Rat hin verkauft, da sie es aufgrund einer depressiven Erkrankung, die sich gerade aufgrund der weitern Nutzung des zuvor gemeinsam bewohnten Hauses deutlich verschlechtert hatte, nicht mehr bewohnen konnte.

Beide Fälle hat der BFH an das jeweilige Gericht der Vorinstanz zurückverwiesen. Dort muss nun ggf. mit ärztlicher Begutachtung geprüft werden, ob eine weitere Selbstnutzung unzumutbar ist.

BFH vom 01.12.2021 (AZ: II R 1/21)



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



5a | Steuerfreier "Corona-Pflegebonus" für Arbeitnehmer |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- > Steuerfreibetrag in Höhe von € 4.500 für an Mitarbeiter in Krankenhäusern gezahlte Corona-Prämien in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022.
- > Für Zahlungen, die in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 17.11.2021 gewährt wurden, gilt zusätzlich der Freibetrag von € 1.500 für allgemeine Corona-Beihilfen.

Steuerfreie Corona-Beihilfen für alle Arbeitnehmer (§ 3 Nr. 11a EStG) In der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.03.2022 durften alle Arbeitgeber ihren Mitarbeitern Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von insgesamt € 1.500 steuerfrei auszahlen (sog. Corona-Prämie), um die zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise abzufedern.

Steuerfreie Corona-Beihilfen für Mitarbeiter bestimmter Einrichtungen (§ 3 Nr. 11b EStG) Durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2022 wurde eine weitere Steuerbefreiung für Corona-Prämien eingeführt, die allerdings nur für Mitarbeiter bestimmter Einrichtungen gilt: Mit dem sog. Corona-Pflegebonus werden Zahlungen des Arbeitgebers, die er in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 an seine Mitarbeiter zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise gewährt, bis zu einem Betrag von € 4.500 steuerfrei gestellt. Darüber hinausgehende Zahlungen sind steuerpflichtig (Freibetrag).

In beiden Fällen ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit, dass die Zahlungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, Gehaltsumwandlungen sind nicht begünstigt.

Für den steuerfreien Corona-Pflegebonus müssen die Mitarbeiter in einer der folgenden Einrichtungen oder in einem der folgenden Dienste tätig sein:

- > Krankenhäuser,
- ambulante Pflegedienste, die ambulante Intensivpflege in Einrichtungen, Wohngruppen oder sonstigen gemeinschaftlichen Wohnformen erbringen,
- voll- oder teilstationäre Einrichtungen zur Betreuung und Unterbringung älterer, behinderter oder pflegebedürftiger Menschen oder vergleichbare Einrichtungen ("Pflegeeinrichtungen").
- ambulante Pflegedienste und Unternehmen, die den "Pflegeeinrichtungen" vergleichbare Dienstleistungen anbieten,
- Einrichtungen für ambulantes Operieren,
- Rehabilitationseinrichtungen, in denen eine den Krankenhäusern vergleichbare medizinische Versorgung erfolgt,
- > Dialyseeinrichtungen,
- Arztpraxen, Zahnarztpraxen oder
- Rettungsdienste.

Die steuerfreien Leistungen dürfen aber nicht nur an Pflegekräfte, sondern

Zusätzlichkeitserfordernis

Begünstigte Einrichtungen

Tätigkeit in den begünstigten Einrichtungen

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung

auch an weitere dort tätige Mitarbeiter gezahlt werden, z.B. Auszubildende, Praktikanten, Freiwillige i.S.d. § 2 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes und § 2 des Jugendfreiwilligendienstegesetzes im freiwilligen sozialen Jahr, Minijobber i.S.d. § 40a Abs. 2 EStG. Die Steuerfreiheit gilt auch für Mitarbeiter, die in den o.g. genannten Einrichtungen oder Diensten im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt werden.

menhang der Prämienzahlung mit der "Corona-Pflegebonus" wird nicht in der und muss auch nicht in der Einkommen-

Aufzeichnung im Lohnkonto

Auch bei Arbeitnehmerüberlassung

> Freiwillige Zahlungen sind ebenfalls beaünstiat

Neben Leistungen, die aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen (insbesondere Pflegebonusgesetz) oder aufgrund von Beschlüssen der Bundesoder einer Landesregierung gewährt werden, sind auch freiwillige Leistungen der Arbeitgeber (z.B. freiwillige Aufstockungen der Leistungen nach dem Pflegebonusgesetz) und Leistungen aufgrund von Tarifverträgen (z.B. aufgrund des Tarifvertrags der Länder über eine einmalige Corona-Sonderzahlung vom 29.11.2021) begünstigt.

Corona-Krise müssen aber im Lohnkonto aufgezeichnet werden, so dass sie bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar sind. Der steuerfreie Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt steuererklärung angegeben werden.

Der Steuerfreibetrag gilt je Dienstver-

für jedes Dienstverhältnis gesondert in

bei mehreren aufeinander folgenden

Dienstverhältnissen in dem begüns-

Arbeitgeber wird der Freibetrag nur

einmal gewährt.

tigten Zeitraum zu ein und demselben

Anspruch genommen werden. Lediglich

hältnis und kann bei mehreren aufeinanderfolgenden Dienstverhältnissen Freibetrag je Dienstverhältnis

Keine besonderen Nachweise Besondere Nachweise für die Leistungen der Mitarbeiter sind nicht erforderlich. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die in den o.g. Einrichtungen tätigen Personen in der Corona-Pandemie erheblichen Belastungen ausgesetzt waren und dass sie während der Krise besondere Leistungen erbracht haben. Die Zahlung und der sachliche ZusamDie Steuerbefreiung für den "Corona-Pflegebonus" nach § 3 Nr. 11b EStG geht der Steuerbefreiung für die "Corona-Prämie" nach § 3 Nr. 11a EStG vor. Daher fallen Leistungen, die in der Zeit vom 18.11.2021 bis 31.03.2022 gewährt werden, ausschließlich unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 11b EStG. Für Corona-Prämien, die in der Zeit vom 01.03.2020 bis 17.11.2021 gewährt wurden, bleibt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11a EStG aber erhalten (vgl. FAQ Corona auf der BMF-Homepage, Stand 07.07.2022) und kann neben dem Corona-Pflegebonus in Anspruch genommen werden.

Vorrang des Corona-Pflegebonus im Zeitraum vom 18.11.2021 bis 31.03.2022



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

5b | Energiepreispauschale - Alles schon erledigt? |

Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München

Key Facts

- > Die Auszahlung der Energiepreispauschale durch die Arbeitgeber ist im Regelfall im September
- > Eine spätere Auszahlung ist in manchen Fällen zulässig.
- > Es gibt aber Fälle, in denen der Arbeitgeber die Energiepreispauschale nicht auszahlt.
- Betroffene Mitarbeiter müssen eine Einkommensteuererklärung abgeben, um die Energiepreispauschale zu erhalten.

Die Energiepreispauschale (EPP) in Höhe von € 300 wurde von den Unternehmen als Arbeitgeber in den meisten Fällen bereits im September an anspruchsberechtigte Arbeitnehmer steuerpflichtig und sozialversicherungsfrei ausgezahlt.

Aber auch jetzt noch gibt es Fälle, in

- die EPP nachträglich ausbezahlt wird
- gar keine Auszahlung durch den Arbeitgeber erfolgt.

Gibt der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung nur vierteljährlich ab, kann Reaelfall für Arbeitnehmer: Auszahlung über Lohn-/Gehaltsabrechnung



die EPP an den Arbeitnehmer auch im Oktober 2022 ausgezahlt werden (Wahlrecht). Auch wenn die Auszahlung aus organisatorischen oder abrechnungstechnischen Gründen nicht fristgerecht im September 2022 erfolgen konnte, lässt die Finanzverwaltung eine Auszahlung noch mit der Lohn-/Gehaltsabrechnung für einen späteren Abrechnungszeitraum des Jahres 2022 zu, allerdings nur bis zur Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung.

Gibt der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung jährlich ab, kann er ganz auf die Auszahlung an seine Arbeitnehmer verzichten. Ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, Lohnsteueranmeldungen abzugeben (z.B. weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder weil der Arbeitgeber ausschließlich pauschal besteuerte Minijobber beschäftigt), zahlt der Arbeitgeber die EPP ebenfalls nicht aus. Die Arbeitnehmer können die EPP in diesen Fällen aber über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 erhalten. Dies gilt auch für Arbeitnehmer, die am Stichtag des 01.09.2022 in keinem Arbeitsverhältnis standen oder kurzfristig beschäftigt waren.

Ein besonderer Antrag ist für die Festsetzung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht erforderlich. Wenn Arbeitnehmer im Jahr 2022 anspruchsberechtigt sind und keine Auszahlung der EPP durch den Arbeitgeber erfolgt ist, dann reicht die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 aus. Im Steuerbescheid wird dann neben der Einkommensteuer auch die EPP festgesetzt.

Das BMF hat für Fragen im Zusammenhang mit der EPP auf seiner Homepage FAQs veröffentlicht.

Festsetzung mit der Einkommensteuerveranlagung

Ohne besonderen Antrag



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

Kurznews

5c | DBA-rechtliche Lohnsteuererstattung bei zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Hintergrund

Hat der Arbeitgeber von einer Zahlung Lohnsteuer einbehalten, obwohl das Besteuerungsrecht nach einem DBA einem anderen Staat zusteht, erfolgt die Erstattung nach Ablauf des Kalenderjahres im Regelfall über die Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters. Beschränkt Steuerpflichtige müssen die Erstattung dieser Lohnsteuer beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers beantragen. Eine explizite gesetzliche Regelung für das Erstattungsverfahren gibt es jedoch nicht. Für Zahlungen, die bis zum 31.12.2020 zugeflossen sind, erfolgt

die Erstattung in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG.
Nach Wegfall dieser Vorschrift ab dem 01.01.2021 wird für Zahlungen nach dem 31.12.2022 als Rechtsgrundlage die analoge Anwendung des § 50c Abs. 3 Satz 1 EStG herangezogen.

In den LStH 2022 war der Hinweis auf dieses Erstattungsverfahren (bis dahin 41c.1 "Erstattungsantrag", zweiter Spiegelstrich LStH 2021) nicht mehr enthalten. Die Finanzverwaltung hat die Regelung mit BMF-Schreiben vom 27.06.2022 neu veröffentlicht.



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

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung

5d | Lohnsteuerbescheinigung 2023 | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Das BMF hat auf seiner Homepage das Muster für den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2023 bekanntgemacht. Es enthält keine neuen zu bescheinigenden Informationen. Das BMF-Schreiben vom 09.09.2019 ist mit folgenden Abweichungen weiterhin anzuwenden:

- Als Ordnungsmerkmal darf nur noch die Steuer-ID angegeben werden, die eTIN darf nicht mehr verwendet werden.
- Sozialversicherungsbeiträge, die auf einen nicht besteuerten Vorteil nach § 19a EStG entfallen, sind unter Nr. 22 bis 27 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen, da sie als Sonderausgaben abziehbar sind.
- Ist ein Dritter gem. § 38 Abs. 3a Satz 1 EStG zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, muss er für jeden Mitarbeiter eine Lohnsteuerbescheinigung übermitteln.

5e | Lohnsteueranmeldung 2023 | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Auch für die Lohnsteueranmeldung ab Januar 2023 hat das BMF auf seiner Homepage das Vordruckmuster und die "Übersicht über länderunterschiedliche Werte in der Lohnsteueranmeldung 2023 bekanntgemacht. Auch hier haben sich keine wesentlichen Änderungen zum Vorjahr ergeben.

Wie bisher ist in den elektronischen Formularen zusätzlich zur Kennzahl 23 ein Freitextfeld für die entsprechenden Angaben sowie ein Eintragungsfeld mit der Kennzahl 91 für den Familienkassenschlüssel und ein Eintragungsfeld mit der Kennzahl 43 für das ausgezahlte Kindergeld vorzusehen.



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

5f | Minijob-Reform: Das gilt seit dem 01.10.2022 | Autorin: Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Gesetz zur Minijob-Reform vom 28.06.2022

Wesentliche Inhalte

Zum 01.10.2022 ist das Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung vom 28.06.2022 nun vollständig in Kraft getreten. Enthalten sind insbesondere die nachfolgenden Änderungen, aus denen sich ggfs. Handlungsbedarf für Arbeitgeber ergibt:

- ➤ Es gilt ein Mindestlohn in Höhe von € 12 pro Stunde. Wird weniger bezahlt, drohen Bußgelder und die Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen.
- Die Verdienstgrenze für Mini-Jobber wird auf € 520 angehoben. Mitarbeiter können nun bis zu € 520 verdienen, ohne sozialversicherungspflichtig zu werden.
- > Für Midi-Jobber, die mehr als € 450 und bis einschließlich € 520 verdie-

nen (und damit ab dem 01.10.2022 unter die Minijob-Regelung fallen), ist eine Übergangsregel vorgesehen. Sie bleiben bis zum 31.12.2023 weiterhin versicherungspflichtig in der Sozialversicherung, solange ihr Entgelt die frühere Grenze von € 450 überschreitet. Es besteht aber die Möglichkeit, sich auf Antrag von der Versicherungspflicht befreien zu lassen

› Bei Überschreiten der MinijobGrenze werden Sozialversicherungsbeiträge fällig. Aber nicht gleich im
vollen Umfang. Hierfür gibt es den
sog. Übergangsbereich. Statt bisher
€ 1.300 dürfen ab 01.10.2022 bis
zu € 1.600 im Übergangsbereich
verdient werden. Bis zu diesem Verdienst verschiebt sich die Beitragslastverteilung zwischen Arbeitgeber
und Arbeitnehmer.



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



6a | Aussetzung der Vollziehung – Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe von Säumniszuschlägen | Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

Key Facts

- Der BFH hat seine Auffassung in einem weiteren AdV-Verfahren bestätigt und konkretisiert. Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe der Säumniszuschläge bestehen nur insoweit, als diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind.
- > Streitgegenstand im aktuellen Verfahren sind die Säumniszuschläge in voller Höhe von 12 % p. a. ohne Begrenzung auf den Zinsanteil (6 % p. a.).
- Die Regelung zur gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge kann nur insgesamt verfassungsgemäß oder verfassungswidrig sein.



BFH vom 26.05.2021 (AZ: VII B 13/21)

AdV in hälftiger Höhe (Zinsanteil in Höhe von 6 % p.a.) und zeitliche Einordnung des BFH-Beschlusses

Mit Beschluss vom 26.05.2021 hatte der BFH in einem AdV-Verfahren aufgrund der dabei gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage entschieden, dass gegen die Höhe der nach § 240 AO zu entrichtenden Säumniszuschläge für Jahre ab 2012 jedenfalls insoweit erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, als den Säumniszuschlägen eine zinsähnliche Funktion zukommt (vgl. WTS Journal 01/2022). Der Streitgegenstand war in dieser Entscheidung jedoch auf die Hälfte der Säumniszuschläge (Zinsanteil in Höhe von 6 % p.a.) begrenzt. Zudem war diese AdV-Entscheidung noch vor dem am 18.08.2021 veröffentlichten BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 (AZ: 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) zur Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ergangen.

BFH vom 23.05.2022 (AZ: V B 4/22) Unter Berücksichtigung der genannten BVerfG-Entscheidung hat der BFH nun seine Auffassung mit Beschluss vom 23.05.2022 in einem weiteren AdV-Verfahren bestätigt und konkretisiert. Es bestehen nur insoweit erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge, als

diese nach dem 31.12.2018 entstanden sind. Aufgrund der vom BVerfG angeordneten Fortgeltungsanordnung des bisherigen Rechts für Verzinsungszeiträume vor dem 01.01.2019 hat der BFH auch keine Zweifel an der Festsetzung der vor dem 01.01.2019 entstandenen sowie festgesetzten Säumniszuschläge.

Abweichend vom vorherigen AdV-Beschluss waren in diesem Verfahren allerdings die vollen Säumniszuschläge streitgegenständlich. Insoweit kommt der BFH in seinem aktuellen Beschluss vom 23.05.2022 zu dem Ergebnis, dass die Regelung zur gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nur insgesamt verfassungsgemäß oder verfassungswidrig sein kann. Eine Teilverfassungswidrigkeit in Bezug auf einen bestimmten Zweck einer Norm (hier den enthaltenen Zinsanteil) sei in diesem Zusammenhang ausgeschlossen.

Aus unionsrechtlichen Grundsätzen (Äquivalenz-, Effizienz-, Verhältnis-mäßigkeits- und Neutralitätsprinzip) folgen gemäß dem BFH allerdings keine weitergehenden Zweifel an der gesetzlichen Höhe der Säumniszuschläge.

Säumniszuschläge in Höhe von 12 % p. a. Streitgegenstand

Keine Teilverfassungswidrigkeit



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

6 Abgabenordnung

6b | Gebührenhöhe bei Rücknahme eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

Key Facts

Der BFH erkennt die Festsetzung einer Wertgebühr auch bei Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft an, sofern mit der Bearbeitung des Antrags bereits begonnen wurde.

.....

Eine Ermessensreduktion auf Null dahingehend, nur eine (geringere) Zeitgebühr abrechnen zu dürfen, kann nach Auffassung des BFH auch AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2. nicht entnommen werden.

BFH vom 04.05.2022 (AZ: I R 46/18) Der BFH hat mit Urteil vom 04.05.2022 entschieden, dass die Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft nicht zu einer Gebührenermäßigung durch zwingenden Wechsel hin zu einer Zeitgebühr führen muss.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist eine inländische KG, die beim Finanzamt zunächst die Erteilung einer verbindlichen Auskunft beantragt hatte. Die Klägerin ging auf Grundlage des Gegenstandswerts von der Höchstgebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft i.H.v. € 109.763 nach § 89 Abs. 5 AO aus. Noch vor Bekanntgabe der Entscheidung des Finanzamts nahm die Klägerin dann aber ihren Antrag zurück. Daraufhin setzte das Finanzamt für die Bearbeitung des Antrags eine Gebühr i.H.v. € 98.762 fest. Dabei wurde die anhand des Gegenstandswerts berechnete Gebühr um den noch ausstehenden Bearbeitungsaufwand i.H.v. 10 % gemindert. Die Klägerin ging hingegen davon aus, dass die Gebühr auf eine Zeitgebühr i.H.v. € 15.600 hätte gemindert werden müssen.

Grundsätzliche Gebührenermittlung Nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr erhoben. Die Gebühr bemisst sich gemäß § 89 Abs. 4 Satz 1 AO primär nach dem sog. Gegenstandswert. Sofern dieser nicht bestimmbar ist und auch nicht durch Schätzung bestimmt werden kann, ist gemäß § 89 Abs. 6 Satz 1 AO eine Zeitgebühr zu berechnen.

Nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO "kann" die Gebühr ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird.

Das FG Rheinland Pfalz gab der Klägerin Recht und nahm eine Zeitgebühr von € 15.600 als allein rechtmäßig und mit der Ermessensrichtlinie in AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2. vereinbar an. Durch die Rücknahme des Antrags entfalle der Gebührenzweck der Vorteilsabschöpfung, so dass es nur noch auf den Gebührenzweck der Kostendeckung ankomme. Dies führe unter Berücksichtigung von AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2. zu einer Ermessensreduzierung auf Null, lediglich die Zeitgebühr in Höhe von € 15.600 abzurechnen.

Festsetzung einer (reduzierten) Wertgebühr nicht zu beanstanden

Vorinstanz: Ermessens-

ledialich die Zeitaebühr

reduzierung auf Null.

abzurechnen

Die vom Finanzamt dagegen eingelegte Revision hatte nun allerdings Erfolg. Die Ermäßigung nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO beziehe sich - so der BFH - auf "die Gebühr" (ebenso AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2.). Damit könne als Ausgangspunkt nur diejenige Gebühr gemeint sein, die sich zuvor aus § 89 Abs. 4 bis 6 AO ergeben hat. Ein grundsätzlicher Wechsel von der Wert- zur Zeitgebühr (oder umgekehrt) sei dagegen nicht vorgesehen. Die Gebührenfestsetzung des Finanzamts sei frei von Ermessensfehlern und mit den entsprechenden Vorgaben des AEAO vereinbar. Die anteilige Herabsetzung der Wertgebühr um den weiter ausstehenden Bearbeitungsaufwand sei im Übrigen auch verhältnismäßig gewesen.

Gebührenzwecke

Die vom Gesetzgeber verfolgten Gebührenzwecke hätten ebenfalls nicht zu der vom Finanzgericht angenommenen Ermessensreduzierung auf Null führen können, lediglich die Zeitgebühr abzurechnen. Der Gebührenpflicht liegen die zwei Gebührenzwecke der Kostendeckung für die Bearbeitung des Antrags und der Abschöpfung des vom Antragsteller erlangten Vorteils zugrunde. Obwohl Letzteres im Fall der Rücknahme des Antrags nicht in vollem Umfang zum Tragen komme, bedeute dies nach Auffassung des BFH nicht, dass bei der Gebührenerhebung nur noch die

6 Abgabenordnung



Kostendeckungsfunktion berücksichtigt werden dürfe.

Der BFH stellt mit diesem Urteil klar, dass im Falle der Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft keine Verpflichtung bestehe, lediglich eine Zeitgebühr abzurechnen. Der Bearbeitungsaufwand der Finanzverwaltung ist hingegen bei der Gebührenfestsetzung nach der Regelung des AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2. "angemessen" zu berücksichtigen. Im Streitfall war die proportionale Reduzierung der Wertgebühr im

Verhältnis des bisherigen zu dem noch ausstehenden Bearbeitungsaufwand des Finanzamts mit den Vorgaben der ermessenslenkenden Vorschrift und den Gebührenzwecken vereinbar.

Infolge dieser BFH-Entscheidung ist für die Steuerpraxis davon auszugehen, dass die Finanzämter bei Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft nach begonnener Bearbeitung ausschließlich eine ermäßigte Wertgebühr ansetzen werden, sofern ein Gegenstandswert bestimmbar ist.



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

6c | Vertrauensschutzregelung für die rückwirkende Änderung der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

Key Facts

- Der Gesetzgeber hat die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen für Verzinsungszeiträume ab 2019 – wie vom BVerfG verlangt – mit Gesetz vom 12.07.2022 neu geregelt.
- Absenkung des Zinssatzes der Vollverzinsung für jeden vollen Monat von 0,5 % auf 0,15 %.
- Anwendung der Neuregelungen grds. nur unter Berücksichtigung der Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

:

werden. Mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung der AO und EGAO vom 12.07.2022 kam der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nach, eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte (alle offenen Fälle) erfasst. Der Zinssatz für jeden vollen Monat wurde für alle Verzinsungszeiträume ab 2019 auf 0,15 % abgesenkt.

Die Anwendungsregelung zum neuen Recht findet sich in Art. 97 § 15 Abs. 14 EGAO. Nach Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 1 EGAO sind die Neuregelungen in allen anhängigen Verfahren anzuwenden. Dabei ist allerdings die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu berücksichtigen. Anhängige Verfahren in diesem Sinne sind nach Auffassung der Finanzverwaltung (val. BMF-Schreiben vom 22.07.2022. Rz. 19 ff.) neben künftigen Zinsfällen auch alle zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits beschiedenen, aber noch nicht abgeschlossenen Verwaltungsverfahren, wie z.B. Zinsfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufige Zinsfestsetzungen.

Anwendungsregelung für § 238 Abs. 1a bis 1c AO

BMF vom 22.07.2022

Hintergrund

Mit Beschluss vom 08.07.2021 (AZ: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) verpflichtete das BVerfG den Gesetzgeber, bis zum 31.07.2022 eine verfassungskonforme Neuregelung für die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen zu treffen. Nach dem Beschluss waren die Regelungen in § 233a AO i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wurde. Im Ergebnis durfte das bisherige Recht aber für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter angewendet werden (sog. Fortgeltungsanordnung).

Die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erfordert, dass bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf, dass das Bundesverfassungsgericht die Nichtigkeit eines Gesetzes, hier der Regelungen zur Vollverzinsung

Berücksichtigung der Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO

Neuregelung für Verzinsungszeiträume ab 2019 durf-Verzinsungszeiträume ab 2019 ten die verfassungswidrigen Vorschriften hingegen nicht mehr angewendet

Fortgeltungsanordnung für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018

6 Abgabenordnung

in § 233a AO i.V.m. § 238 Abs. 1 AO, festgestellt hat, wenn die bisherige Festsetzung hierauf beruht. Dementsprechend dürfen die Zinsen, die sich aufgrund der Neuberechnung der bisher festgesetzten, noch offenen Zinsen ergeben, die vor Anwendung dieser Neuberechnung festgesetzten Zinsen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen übersteigen. Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

Reine Erstattungszinsfestsetzung Waren bisher nur Erstattungszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen fest-gesetzt worden, darf sich für ihn keine Verschlechterung ergeben, d.h. es kann sich alleine aufgrund der rückwirkenden Senkung des Zinssatzes keine Rückforderung von Erstattungszinsen ergeben.

Reine Nachzahlungszinsfestsetzung Waren bisher nur Nachzahlungszinsen festgesetzt worden, steht die Vertrauensschutzregelung in Art. 97 § 15 Abs. 14 Satz 3 EGAO einer Anwendung des auf 0,15 % gesenkten Zinssatzes zugunsten des Steuerpflichtigen nicht entgegen. Dementsprechend sind die Nachzahlungszinsen i.R.d. verfahrensrechtlichen Möglichkeiten auf Basis des § 238 Abs. 1a und 1b AO neu zu berechnen und eine entsprechend geänderte Zinsfestsetzung zu erlassen.

Mischfälle

In einem Mischfall, bei dem für den Steuerpflichtigen in mehreren Veranlagungszeiträumen abwechselnd Nachzahlungs- und Erstattungszinsen fällig wurden, ist § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO allerdings nicht für jeden Veranlagungszeitraum gesondert anzuwenden. Vielmehr ist bei der Anwendung der Vertrauensschutzregelung auf das Gesamtergebnis der Neuberechnung abzustellen.

Schließlich ist zu beachten, dass die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bei der Nachholung einer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzten Zinsfestsetzung keine Anwendung findet, da insoweit keine Änderung einer Zinsfestsetzung erfolgt, sondern Zinsen erstmals festgesetzt werden.

Die Absenkung des Zinssatzes der Vollverzinsung in § 238 Abs. 1a AO auf 0,15 % für jeden vollen Monat ab dem 01.01.2019 könnte sich für den Steuerpflichtigen grds. auch nachteilig auswirken, bspw. wenn er bereits vereinnahmte Erstattungszinsen zurückzahlen müsste. Dem beugt die Anwendungsregelung des Art. 97 § 15 Abs. 14 EGAO vor, die explizit die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO für anwendbar erklärt. Dementsprechend darf die Absenkung des Zinssatzes der Vollverzinsung für den Steuerpflichtigen zu keiner Verschlech-

terung führen.

Keine Anwendung der Vertrauensschutzregelung bei Nachholung ausgesetzter Zinsfestsetzungen

Fazit



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

Kurznews

6d | Übergangsregelung zur Zinssatzänderung gemäß Art. 97 § 15
Abs. 16 EGAO | Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

BMF vom 22.07.2022

Derzeit kann die Neuregelung des Zinssatzes der Vollverzinsung technisch noch nicht umgesetzt werden. Daher haben Bund und Länder beschlossen, die Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 für eine Übergangs-

zeit weiterhin auszusetzen. Bislang vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzte Zinsen werden weiterhin unverändert vorläufig festgesetzt. Diese Vorgehensweise hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 22.07.2022 erläutert.



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





7a | Grundfreiheiten gebieten keinen Abzug finaler Verluste einer EU-ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte |

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

Key Facts

- Seit Jahren wird kontrovers diskutiert, unter welchen Voraussetzungen das Europarecht eine steuerliche Berücksichtigung (finaler) EU-ausländischer Verluste im Inland gebietet.
- In der deutschen Rechtssache WAG hat der EuGH nun entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit keinen Abzug finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte erfordert.
- > Für Fälle nur unilateraler Freistellung hält der EuGH aber an seiner bisherigen, davon abweichenden Rechtsprechung in der Rs. Bevola/ Trock fest.
- > Zahlreiche Rechtsfragen bleiben offen, etwa ob in unilateralen Freistellungsfällen ein Abzug (finaler) Betriebsstättenverluste auch für Zwecke der Gewerbesteuer geboten ist oder wann Verluste final i.S.d. EuGH-Rechtsprechung sind.

schaft aber nur solche Verluste von EU-ausländischen Tochtergesellschaften sein, die final sind, die also (etwa wegen Betriebsaufgabe) bei der Tochtergesellschaft überhaupt nicht mehr berücksichtigt werden können.

In den Rechtssachen Lidl Belgium und Krankenheim Ruhesitz am Wannsee hat der EuGH die Marks & Spencer-Rechtsprechung im Grundsatz auf EU-ausländische Betriebsstätten erstreckt. Auch im Betriebsstättenfall sollte eine EU-grenzüberschreitende Verlustnutzung im Stammhaus im Einzelfall denkbar sein, allerdings nur in engen Grenzen und bei Finalität der Verluste im Betriebsstättenstaat in Betracht kommen können.

Weitere EuGH-Entscheidungen zu EUausländischen Betriebsstättenverlusten folgten, die die Voraussetzungen für den grenzüberschreitenden Verlustabzug immer weiter ausdifferenziert und im Ergebnis eingeschränkt haben, vgl. u.A. EuGH-Urteil *Timac Agro* vom 17.12.2015 (Rs. C-388/14).

Eine Kehrtwende schien das EuGH-Urteil Bevola/Trock vom 12.06.2018 zu sein, in dem der EuGH eine Freistellung von Betriebsstätteneinkünften nach nationalem Recht als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit wertete, wenn Deutschland

EuGH vom 15.05.2008 (Rs. C-414/06)

EuGH vom 23.10.2008 (Rs. C-157/07)

Immer restriktivere EuGH-Rechtsprechung

Umfassende EuGH-Rechtsprechung zur Nutzung EU-ausländischer Verluste seit 2005 (Tochter- und Betriebsstättenfälle) Der EuGH hatte im Marks & Spencer-Urteil vom 13.12.2005 (Rs. C-446/03) den Weg eröffnet für eine Verlustverrechnung über EU-Grenzen und Rechtssubjekte hinaus; abziehbar sollten im Ansässigkeitsstaat der MuttergesellEuGH vom 12.06.2018 (Rs. C-650/16)

7 Internationales

EU-ausländische Betriebsstättenverluste im Betriebsstättenstaat final nicht mehr genutzt werden können.

BFH vom 06.11.2019 (AZ: I R 32/18) Die im Grundsatz wie in Einzelfragen nicht eindeutige EuGH-Rechtsprechung zum Abzug finaler EU-ausländischer Betriebsstättenverluste veranlasste den BFH, dem EuGH mit einem Ende 2020 veröffentlichten Beschluss in der Rechtssache W AG den Fall einer EU-ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte vorzulegen (vgl. WTS Journal 05/2020) und folgende Fragen zu adressieren:

- Sind finale EU-ausländische Betriebsstättenverluste dem Grunde nach auch im Fall einer DBA-Freistellung beim Stammhaus zu berücksichtigen oder greift die abkommensrechtliche Symmetriethese?
- 2. Gebietet das Europarecht die Berücksichtigung der finalen EU-ausländischen Betriebsstättenverluste auch für die Gewerbesteuer?
- 3. Sind Verluste auch dann "final", wenn zumindest theoretisch die Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden können?
- 4. Kommen als "finale" Verluste auch vorgetragene Betriebsstättenverluste in Betracht?
- 5. Ist die Berücksichtigung der grenzüberscheitenden "finalen" Verluste der Höhe nach beschränkt?

EuGH vom 22.09.2022 (Rs. C 538/20) Der EuGH hat nun in der Rechtssache WAG – den Schlussanträgen seines Generalanwalts Collins folgend – entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit die Berücksichtigung der finalen Verluste einer EU-ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte nicht gebiete.

Keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit mangels Vergleichbarkeit Sofern der Ansässigkeitsmitgliedstaat einer Gesellschaft aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens darauf verzichtet hat, seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der Gewinne und Verluste der gebietsfremden, in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte dieser Gesellschaft auszuüben, ist – so der EuGH – die Situation nicht mit der einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar. Folglich liege in einem Fall einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

Der EuGH stellt aber auch klar, dass er für Fälle nur unilateraler Freistellung an seiner bisherigen, davon abweichenden Rechtsprechung in der Rs. Bevola/Trock festhält.

Abweichendes gilt für Fälle nur unilateraler Freistellung

Angesichts der Verneinung schon der ersten grundsätzlichen Vorlagefrage hat der EuGH die weiteren vier Vorlagefragen nicht mehr beantwortet. Diese bleiben gerade für die Bevola/Trock-Fälle (unilateraler Verzicht auf Besteuerung der EU-ausländischen Betriebsstättenergebnisse) offen. Es stellt sich aber auch die Frage, warum eine DBA-Freistellung eine Vergleichbarkeit ausschließt, eine unilaterale Freistellung hingegen nicht und was das je nach DBA für die Gewerbesteuer bedeutet. Und auch in DBA-Fällen kann sich bspw. im Einzelfall die Frage stellen, wann eigentlich eine Freistellung vorliegt, etwa bei subjectto-tax- oder Aktivitätsklauseln.

Zahlreiche Fragen des BFH bleiben offen

Praxishinweis

mehr Klarheit. Es bleiben aber zahlreiche unionsrechtliche (und verfassungsrechtliche) Fragen zur Verlustnutzung offen. Das gilt nicht nur für Betriebsstättenverluste, sondern bspw. auch bei der Frage grenzüberschreitender Organschaften oder für Verluste aus der Finanzierung ausländischer Beteiligun-

gen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG und dies wegen der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur im EU-Fall.

Für die praktisch wichtigen DBA-

Freistellungsbetriebsstätten sorgt das

EuGH-Urteil vom 22.09.2022 für etwas

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



7b | Steuerabzug nach § 50a EStG bei Softwareauftragsentwicklungen | Autor: StB Klaus Siler, Stuttgart

Deutschland

Key Facts

- > Zahlungen für Softwareauftragsentwicklungen unterliegen nur dann nicht der inländischen Quellenbesteuerung, wenn es sich aus steuerlicher Sicht um einen wirtschaftlichen Rechtekauf handelt.
- Das finale BMF-Schreiben vom 02.08.2022 entspricht im Wesentlichen dem vorherigen BMF-Entwurf.
- Aufgenommen wurden aber Verbesserungen in Form einer Ausweitung des zeitlichen Anwendungsbereichs.



Hintergrund

In Bezug auf Softwarenentwicklungsleistungen ist nach deutschem Recht eine vollständige zivilrechtliche Übertragung von Urheberrechten und eine daraus folgende endgültige Nutzungsüberlassung an entwickelter Software rechtlich ausgeschlossen. Somit kommt in Bezug auf entwickelte Software nur die Einräumung eines umfassenden Nutzungsund Verwertungsrechts, nicht jedoch die zivilrechtliche Übertragung des Verwertungsrechts selbst in Betracht. Bei Zahlungen für Softwareauftragsentwicklungen an ausländische Auftragnehmer stellt sich somit die Frage, ob diese dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen.

Mit BMF-Schreiben vom 02.08.2022 re-

BMF vom 02.08.2022

agiert die Finanzverwaltung auf die am 07.06.2021 in Kraft getretene Änderung des Urheberrechtsgesetzes (UrhG), nach der u.a. die §§ 32a und 41 UrhG in den Katalog der nicht auf Computerprogramme anzuwendenden Vorschriften aufgenommen wurden (§ 69a UrhG). Nach der BFH-Rechtsprechung standen diese Vorschriften grundsätzlich einem (nicht quellensteuerpflichtigen) wirtschaftlichen Rechtekauf entgegen. Das BMF-Schreiben nimmt zu der Frage Stellung, in welchen Fällen nun von einem endgültigen wirtschaftlichen Übergang des Urheberrechts in Form eines wirtschaftlichen Rechtekaufs gem. § 39 Abs. 1 Nr. 1 AO auszugehen ist, der einen Steuerabzug ausschließt.

Das finale BMF-Schreiben entspricht inhaltlich im Wesentlichen dem ursprünglichen BMF-Entwurf vom 21.03.2022 (vgl. hierzu bereits WTS Journal 02/2022).

Zu begrüßen ist der im Vergleich zum BMF-Entwurf ausgeweitete zeitliche Anwendungsbereich: Während nach dem BMF-Entwurf die Grundsätze des wirtschaftlichen Rechtekaufs nur auf Fälle anzuwenden sein sollten, bei denen der Abschluss eines Vertrags zur Softwareauftragsentwicklung nach dem 06.06.2021 erfolgt ist, und somit Altverträge von dieser Regelung generell ausgeschossen waren, sieht das finale BMF-Schreiben nunmehr eine Anwendung auf sämtliche Zahlungen vor, die nach dem 06.06.2021 zufließen. Damit sind von dem BMF-Schreiben nunmehr auch diejenigen Fälle umfasst, in denen die relevanten Verträge unter der Voraussetzung der Erfüllung der maßgebenden Kriterien bereits vor dem 07.06.2021 abgeschlossen wurden und auf dieser Basis Zahlungen nach dem 06.06.2021 geleistet werden.

Die weitergehende Forderung der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft nach einer generellen Ausweitung der zeitlichen Anwendung der Grundsätze zum wirtschaftlichen Rechtekauf auch auf Fälle, bei denen der Abschluss des Vertrags zur Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags bereits vor dem 07.06.2021 erfolgte, wurde so allerdings nicht übernommen.

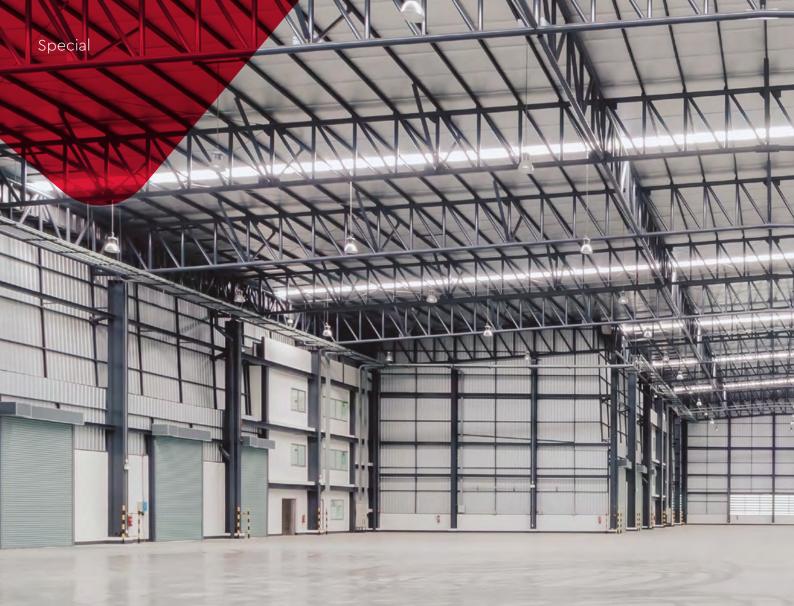
Anwendung auch auf Zahlungen nach dem 06.06.2021 auf Basis eines vor dem 07.06.2021 geschlossenen Vertrags



Ihr Kontakt StB Klaus Siler, Stuttgart, klaus.siler@wts.de

Wirtschaftlicher Rechtekauf schließt

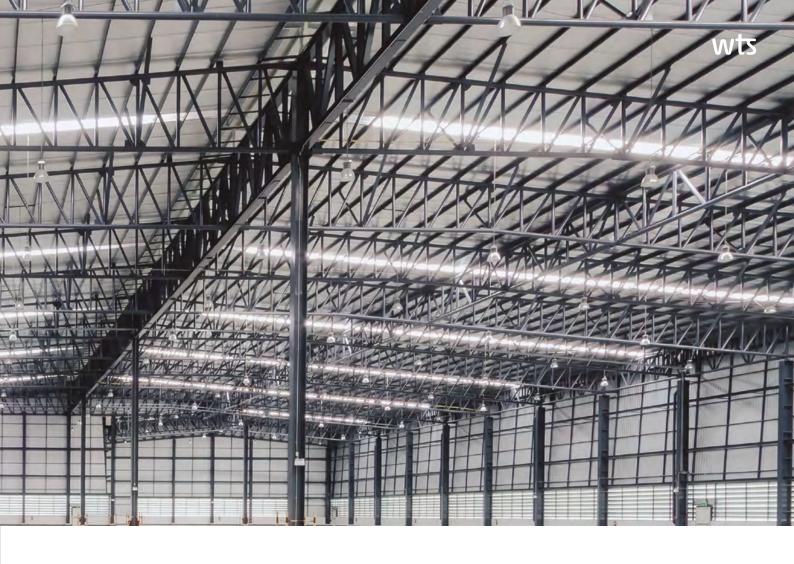
Steuerabzug aus



StB/FBIStR Prof. Dr. Axel Nientimp und Anna-Lena Scherer, beide Düsseldorf

Bundesrat stimmt neuer Funktionsverlagerungsverordnung mit zahlreichen Verschärfungen zu

Ausweislich der eigenen Zielsetzung soll sich die neue Verordnung an der aktuellen Fassung orientieren und nicht über diese hinausgehen. Tatsächlich sind der Verordnung aber zahlreiche Verschärfungen zu entnehmen, insbesondere bezüglich des Tatbestands einer Funktionsverlagerung und der Nachweispflichten des Steuerpflichtigen, ohne dass diese weiter begründet werden. Darüber hinaus stehen diese Verschärfungen zum Teil nicht mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang. Am 7.10.2022 hat der Bundesrat seine Zustimmung zu der Verordnung erteilt.



Bundesrat stimmt neuer Funktionsverlagerungsverordnung zu

Am 05.07.2022 hat das BMF einen ersten Referentenentwurf der Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen veröffentlicht und Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben. Nachdem der finale Verordnungstext dem Bundesrat Ende August übermittelt wurde, hat dieser der Verordnung am 07.10.2022 zugestimmt.

Durch die Anpassungen des § 1 AStG an die aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien und dessen neue Strukturierung durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) wurden auch die Bestimmungen zu Funktionsverlagerungen modifiziert und in den neuen § 1 Abs. 3b AStG überführt. Daraus resultierten Blindverweise in der bisherigen Funktionsverlagerungsverordnung. Teilweise wurden Verweise obsolet oder standen nicht mehr im Einklang mit dem Gesetz, z.B. in Bezug auf Escape-Klauseln. Gemäß der eigenen Zielsetzung soll sich die neue Verordnung

daher im Wesentlichen an der bisherigen Funktionsverlagerungsverordnung orientieren und nicht über diese hinausgehen. Die Regelungen sollen in Abgrenzung zum Gesetz neu geordnet und sprachliche Ungenauigkeiten der bisherigen Verordnung klargestellt werden. Das ist grundsätzlich zu begrüßen. Darüber hinaus sind der neuen Verordnung stellenweise jedoch auch zahlreiche Verschärfungen zu entnehmen, die teilweise zudem nicht im Einklang mit dem Gesetz stehen.

Definition von Funktion und Funktionsverlagerung

§ 1 FVerlV enthält Regelungen aus den bisherigen ersten beiden Paragraphen der vorherigen Funktionsverlagerungsverordnung. Die Definition einer Funktion entspricht weiter der bisherigen Definition. Die Definition der Funktionsverlagerung wurde an die Neufassung des § 1 Abs. 3b AStG angepasst und enthält die im Rahmen der Gesetzesänderung eingeführte Verschärfung, wonach es für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung ausreicht, dass Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile verlagert werden (vorher: und-Verknüp-



fung). Insgesamt bleiben die Begriffe "Funktion" und "Funktionsverlagerung" damit aber überwiegend unklar.

Verschärfungen bezüglich der Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung

Darüber hinaus werden die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung erheblich ausgeweitet: Im Gegensatz zu der gesetzlichen Neufassung werden in der neuen Verordnung die Tatbestandsvoraussetzungen für Funktionsverlagerungen derart neu definiert, dass eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile ganz oder teilweise übertragen oder überlassen wird. Erstaunlich ist das neue "teilweise": Falls hiermit auch Teilfunktionen erfasst werden sollen, wird der bisher schon vollkommen unscharfe Begriff der Funktion so weit ausgehöhlt, dass es schwerfällt in der Praxis eine "Nicht-Funktion" zu ermitteln. Aus der gesetzlichen Änderung in § 1 Abs. 3b AStG ergibt sich eine solche Ausweitung des Tatbestands einer Funktionsverlagerung jedenfalls nicht. Eine weitere, in den Stellungnahmen vielfach diskutierte Ausweitung, die noch im Referentenentwurf enthalten war, wurde dagegen nicht übernommen: In Abweichung vom Gesetzeswortlaut stellte der Referentenentwurf noch auf "gegebenenfalls" mitübertragene Wirtschaftsgüter oder Vorteile ab, obwohl ohne eine solche Übertragung oder Überlassung laut § 1 Abs. 3b AStG keine Funktionsverlagerung vorliegt.

Aus der bisherigen kausalen Bedingung "damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird" wurde ein "so dass das übernehmende Unternehmen diese Funktion ausüben oder eine bestehende Funktion ausweiten kann". Zu vermuten ist, dass aus der Änderung von "damit" zu "so dass" eine Abschwächung der Kausalität beabsichtigt ist. Fraglich ist, weshalb der Verordnungsgeber die Einschränkung der Funktion beim

Abgebenden aus dem Tatbestand herausnehmen will und weshalb er eine Ausweitung einer bestehenden Funktion beim Aufnehmenden nun zu einer Funktionsverlagerung erheben will. In der Praxis helfen könnte dann wohl nur ein Heranziehen von § 1 Abs. 5 FVerlV zu Funktionsverdopplungen, welcher eine Ausnahme von der Funktionsverlagerung vorsieht, falls es innerhalb von fünf Jahren zu keiner Funktionseinschränkung beim verlagernden Unternehmen kommt. Kommt es doch zu einer Einschränkung der Funktion, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit glaubhaft zu machen, dass die Einschränkung einer Funktion nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung steht. Hier gab es im Referentenentwurf noch eine erhebliche Verschärfung, die allerdings in der finalen Verordnung nicht mehr enthalten ist: Statt des Glaubhaftmachens wurde dort noch ein Nachweis des Steuerpflichtigen gefordert.

Von der Bestimmung des Einigungsbereichs auf Grundlage des Transferpakets konnte nach vorheriger Gesetzesfassung (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F.) abgesehen werden, wenn "keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren". Gemäß der aktuellen Fassung des § 1 Abs. 3b AStG kann von der Transferpaketbewertung abgesehen werden, wenn "weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren". In § 1 Abs. 3 FVerIV wird nunmehr nur noch die Wesentlichkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern definiert. Sollten damit nun bereits unwesentliche sonstige Vorteile für die Transferpaketbesteuerung ausreichen, wäre dies eine weitere erhebliche Verschärfung. Dies wäre zudem problematisch, da der Begriff "sonstige Vorteile" nicht weiter definiert wird.

Nicht übernommen wurde die Regelung des ehemaligen § 1 Abs. 7 FVerlV, demzufolge grundsätzlich keine Funktionsverlagerung vorliegt, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden, entsprechendes gilt grundsätzlich auch für die Entsendung von Personal

im Konzern. Die Streichung dieser in der Praxis hilfreichen und sinnvollen Einschränkungen könnte Diskussionen zum Vorliegen von Funktionsverlagerungen und diesbezügliche Unsicherheiten verschärfen.

Insgesamt werden damit die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung – teilweise über das Gesetz hinaus – ausgeweitet. Eine Begründung für eine solche Ausweitung fehlt.

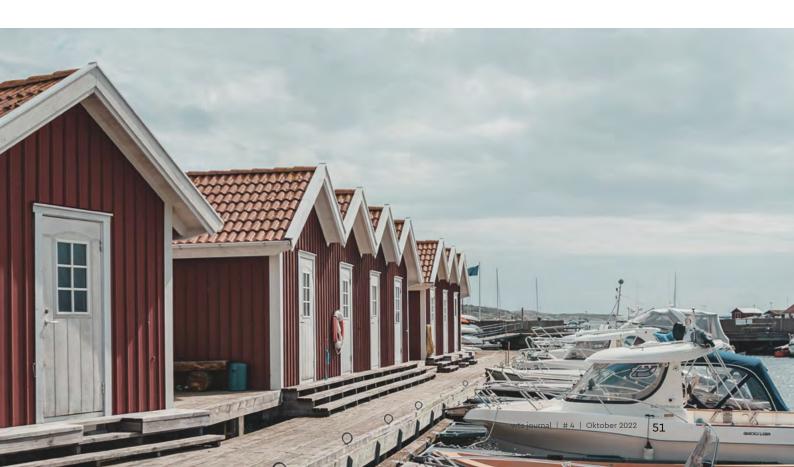
Berücksichtigung von Steuereffekten bei der Ermittlung des Werts des Transferpakets

Im neuen § 2 FVerlV sind nun Regelungen zum Wert des Transferpakets enthalten. Statt auf "Gewinnpotenziale" soll nun auf den in der Unternehmensbewertung üblichen Begriff der "finanziellen Überschüsse" abgestellt werden. Weiter sollen nun auch Steuereffekte bei der Ermittlung des Einigungsbereichs berücksichtigt werden, neben den auch aktuell aufgelisteten tatsächlich bestehenden Handlungsalternativen, Standortvorteilen oder -nachteilen und Synergieeffekten, wobei der Begriff Steuereffekte nicht weiter definiert wird und damit in seiner Reichweite unklar bleibt. Während § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG

auf die Anwendung ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden abstellt, ist der neue § 2 FVerlV enger formuliert und fordert – ohne weitere Begründung – die Berechnung des Einigungsbereichs unter Verwendung einer kapitalwertorientierten Bewertungsmethode.

Änderungen der Regelungen zu Bestandteilen des Transferpakets

Die bisher in § 4 FVerlV enthaltenen Regelungen zu Bestandteilen des Transferpakets werden teilweise in den neuen § 3 FVerlV übernommen. Gestrichen wird dabei die Regel aus dem ehemaligen § 4 Abs. 2 FVerIV, wonach bei bestehenden Zweifeln, ob hinsichtlich des Transferpakets oder einzelner Teile eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen ist, auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung auszugehen ist. Die Streichung erfolgt laut Begründung der neuen Verordnung, weil die Regelung mangels konkreten Regelungsgehalts nicht mehr benötigt werde und die dort bislang angesprochenen Zweifelsfälle durch die zutreffende Anwendung des übrigen geltenden Steuerrechts zuverlässig geregelt seien. Aus praktischer Sicht ist der Wegfall der eindeutigen Regelung, im Zweifel eine Lizenzierung der Funktionsverlagerung anstelle einer



Einmalzahlung annehmen zu können, bedauerlich und könnte auch hier zu erhöhten Unsicherheiten führen, insbesondere vor dem Hintergrund der unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen.

Anpassungen zu der Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes

§ 4 FVerlV zum Kapitalisierungszinssatz entspricht größtenteils der vorherigen, in § 5 FVerlV enthaltenen Regelung. Die Bemessung des funktions- und risikoadäquaten Zuschlags soll dabei nun aber nicht mehr unter Berücksichtigung der in vergleichbaren Fällen jeweils unternehmensüblichen Risikobeurteilung für sowohl das übernehmende als auch das verlagernde Unternehmen erfolgen, sondern unter Berücksichtigung der jeweils zur Risikobeurteilung relevanten Umstände in vergleichbaren Fällen zwischen fremden Dritten. Laut Begründung der neuen Verordnung handele es sich dabei um eine Klarstellung dahingehend, dass sich der anzuwendende Risikozuschlag nicht nur auf "unternehmensübliche" Vergleichsparameter bezieht, sondern einen Transaktionsbezug aufweisen muss, den auch fremde Dritte in ihre Überlegungen einbeziehen würden, sodass der Risikozuschlag "marktüblich" ist. Zwar mag die Berücksichtigung des Transaktionsbezugs durchaus sinnvoll erscheinen, unklar ist aber, ob in der Praxis eine Ermittlung eines vom Kapitalmarkt abgeleiteten risikoadäquaten Zuschlags für einzelne Funktionen möglich ist.

Verschärfungen bezüglich der Regelungen zum Kapitalisierungszeitraum

Den nun in § 5 FVerIV enthaltenen Regelungen zum Kapitalisierungszeitraum (vorher § 6 FVerIV) ist dahingehend eine Verschärfung zu entnehmen, dass ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zu Grunde zu legen ist, es sei denn der Steuerpflichtige weist Gründe für einen bestimmten, von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum nach (vorher: "glaubhaft machen bzw. ersichtlich sein solcher Gründe). Es fehlt aber an einer Begründung für diese Verschärfung.

Die Bestimmung des Einigungsbereichs wird nun in § 6 FVerlV geregelt (vorher § 7 FVerlV) und entspricht grundsätzlich den aktuellen Regelungen mit redaktionellen Folgeanpassungen und Klarstellungen.

Ausweitung der Nachweispflichten des Steuerpflichtigen zu Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüchen

Die Regelungen in § 7 FVerlV zu Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüchen (vorher § 8 FVerlV) entsprechen grundsätzlich dem bisherigen Wortlaut, enthalten allerdings wiederum eine Verschärfung in Bezug auf die Nachweispflichten des Steuerpflichtigen: Grundsätzlich können solche Ansprüche der Besteuerung einer Funktionsverlagerung zu Grunde gelegt werden. Nun soll der Steuerpflichtige aber nachweisen (aktuell: glaubhaft machen), dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, es sei denn, die Übertragung oder Überlassung ist zwingende Folge von Ansprüchen im Sinne des Satzes 1. Auch hier erfolgt die Verschärfung ohne weitere Begründung.

Die bisherigen §§ 9 bis 11 FVerlV zu Anpassungsregelungen sind nicht in der neuen Verordnung enthalten, sie wurden teilweise im Rahmen des AbzStEntModG mit dem neuen § 1a AStG zu Preisanpassungsklauseln in das AStG überführt.

Geplanter Anwendungszeitraum der neuen Funktionsverlagerungsverordnung

Gemäß § 9 FVerlV soll die Verordnung erstmals auf Veranlagungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Ausweislich der Begründung der neuen Verordnung soll sie Anwendung auf alle vollendeten Vorgänge (Funktionsverlagerungen) in Veranlagungszeiträumen finden, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Auf davor vollendete Funktionsverlagerungen findet die Verordnung in der zuvor geltenden Fassung Anwendung. Die Verordnung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (§ 10 FVerlV) und die aktuelle Funktionsverlagerungsverordnung außer Kraft treten.



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

wts

Are you ready for Pillar Two?



Durch unser integriertes Beratungsangebot und den weltweiten Verzicht auf Jahresabschlusspüfungen sind wir der ideale Partner, um die Herausforderungen der globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two) effizient und dauerhaft für Sie zu lösen.

Unsere 1.500 hoch spezialisierten Expertinnen und Experten in Deutschland – darunter die größte steuerliche Digitaleinheit – sowie unsere globale Steuerpraxis in über 100 Ländern unterstützen Sie stets interdisziplinär, praxisnah mit hoher Qualität und mit einzigartiger Leidenschaft.

Kommen Sie zu unserem Panel: Way to Pillar 2 am 9. November

Tax Technology Conference, 8. – 9. November 2022, Frankfurt am Main

Hier erfahren Sie mehr



Deutschland

7c | Schachtelstrafe bei grenzüberschreitender Verschmelzung auf eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft | Autor: RA/StB Dr. Ernst-August Baldamus, München

Key Facts

- › Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen einer EUausländischen Tochter- auf ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft ist die steuerliche Behandlung von Übernahmegewinn und Kosten des Vermögensübergangs streitig.
- Nach nationalem deutschen Umwandlungssteuerrecht mindern die tatsächlich angefallenen Kosten des Vermögensübergangs den steuerfrei zu stellenden Übernahmegewinn. Vom verbleibenden Ergebnis sind dann 5 % als nichtabziehbare Betriebsausgaben dem Steuerbilanzgewinn der Mutterkapitalgesellschaft außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.
- Nach Auffassung des FG Schleswig-Holstein ist diese Regelung mit den unionsrechtlichen Vorgaben (Art. 7 der Fusionsrichtlinie) vereinbar.
- Die Revision ist beim BFH anhängig. Entsprechende Fälle sollten offen gehalten werden.

......

Bei inländischen Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften auf Mutterkapitalgesellschaften bleibt bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang außer Ansatz (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). § 8b KStG ist anzuwenden, soweit der Übernahmegewinn abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Ein etwaiger Übernahmeverlust der übernehmenden Körperschaft wird im Falle einer inländischen Verschmelzung also nicht steuerwirksam. Von einem Übernahmegewinn sind zunächst etwaige Kosten des Vermögensübergangs abzuziehen. Das verbleibende Ergebnis unterliegt dann nach § 12 Abs. 2 Satz 2

UmwStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG der sog. 5 %-Besteuerung (außerbilanzielle Hinzurechnung von 5 % des um die tatsächlichen Übernahmekosten geminderten Übernahmegewinns).

Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen stellt sich die Frage, ob Art. 7 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG vom 19.10.2009) eine andere steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns bzw. der Kosten des Vermögensübergangs gebietet, denn nach der Fusionsrichtlinie dürfen die durch die Verschmelzung entstehenden Wertsteigerungen keiner Besteuerung unterliegen. Auf diese Norm hatte sich das klagende Unternehmen gestützt und geltend gemacht, die pauschale 5%ige außerbilanzielle Hinzurechnung des Übernahmegewinns verstoße gegen Europarecht.

FG Schleswig-Holstein vom 24.03.2022 (AZ: 1 K 181/19)

Grenzüberschreitende Aufwärtsverschmel-

zung: Ausstrahlungs-

wirkung von Art. 7

Fusions-RL?

Das FG Schleswig-Holstein ist der Argumentation der Klägerin allerdings nicht gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Nach Auffassung des Finanzgerichts ist die nationale Regelung (§ 12 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG) mit den Vorgaben des Unionsrechts in der Fusionsrichtlinie vereinbar. Bei der sog. Schachtelstrafe nach nationalem Recht handle es sich nicht um eine partielle Rücknahme der Steuerbefreiung, sondern um eine typisierende und pauschalierende Kürzung von Betriebsausgaben. Art. 7 der Fusionsrichtlinie gebiete keine 100%ige Freistellung, die zu einer Besserstellung der grenzüberschreitenden gegenüber der inländischen Verschmelzung führen würde. Das Finanzgericht hat von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nach Art. 267 AEUV abgesehen, weil die geäußerten unionsrechtlichen Zweifel dies nach Ansicht des Senats nicht gebieten. Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das Finanzgericht allerdings die Revision zum BFH zugelassen, die dort eingelegt und damit anhängig ist.

In der Praxis sollten grenzüberschreitende Aufwärtsverschmelzungen nach Deutschland, in denen es zur sog. 5 %-Besteuerung kommt, unter Hinweis auf Art. 7 der Fusionsrichtlinie und die beim BFH anhängige Revision offen gehalten werden.

Anhängige Revision (AZ: I R 17/22)



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

Inländische Aufwärtsverschmelzungen: Die Besteuerung des Übernahmegewinns und der Kosten des Vermögensübergangs sind in § 12 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG geregelt



7d | Änderung der Grenzgänger-Regelung des DBA Schweiz in Bezug auf sog. Nichtrückkehrtage | Autor: Andreas Wimmer, Düsseldorf

Deutschland

Key Facts

- Einigung der Finanzbehörden in Deutschland und der Schweiz auf eine einheitliche Auslegung der sog. Nichtrückkehrtage in sog. Grenzgänger-Fällen.
- Tätigkeit am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat führt nicht mehr zu sog. Nichtrückkehrtagen.
- Neuregelung steht vor dem Hintergrund, dass Arbeitnehmer ihre Tätigkeit zunehmend auch an ihrem Wohnsitz ausüben wollen.

Die Finanzbehörden in Deutschland und der Schweiz sind nunmehr in einer weiteren Konsultationsvereinbarung darüber übereingekommen, dass Arbeitstage, an denen Grenzgänger ihre Tätigkeit ganztägig am Wohnsitz ausüben (Homeoffice-Arbeitstage), nicht als Nichtrückkehrtage im Sinne von Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz zu zählen sind. Die Nichtrückkehrtage sind folglich anhand der tatsächlichen Arbeitstage zu bewerten, an denen die Tätigkeit außerhalb des Wohnsitzes ausgeübt wird (vgl. BMF-Schreiben vom 26.07.2022).

BMF vom 26.07.2022

Hintergrund

Aufgrund der abkommensrechtlichen Grenzgänger-Regelung des Art. 15a DBA-Schweiz entfällt die Grenzgänger-Eigenschaft eines Steuerpflichtigen, wenn insgesamt mindestens 60 arbeitsbedingte Nichtrückkehrtage im Kalenderjahr überschritten werden. Zu den Nichtrückkehrtagen zählten gemäß bisheriger Rechtsprechung auch Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit an seinem Wohnsitz ausübte.

Gemäß den Konsultationsvereinbarungen anlässlich der COVID-19 Pandemie wurde diese Regelung insoweit abgeändert, als dass Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit aufgrund der Pandemie und der damit einhergehenden Mobilitätseinschränkung an seinem Wohnsitz ausüben musste, nicht als Nichtrückkehrtage zu zählen waren. Folglich konnte in der Zeit der Pandemie die Grenzgänger-Regelung auch bei mehr als 60 Nichtrückkehrtagen erfüllt sein.

Aufgrund der in der Regel vorteilhafteren Besteuerung in der Schweiz ist diese Neuregelung zum einen für diejenigen Arbeitnehmer interessant, die in der Schweiz wohnen und für einen deutschen Arbeitgeber in Deutschland tätig sind, wenn sie sich bemühen müssen, die Zahl der Nichtrückkehrtage nicht zu überschreiten, um durch Anwendung der Grenzgänger-Regelung nicht im Tätigkeitsstaat Deutschland steuerpflichtig zu werden. Zum anderen ist die Neuregelung aber auch für diejenigen Arbeitnehmer interessant, die als in Deutschland ansässig gelten und durch das Überschreiten der Nichtrückkehrtage die Anwendung der Grenzgänger-Regelung vermeiden wollen, um ihren auf Tätigkeiten in der Schweiz entfallenden Arbeitslohn (bei Vorliegen der entsprechenden weiteren im Abkommen genannten Bedingungen) in der Schweiz versteuern zu können (und nicht in Deutschland).

Praxishinweis



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



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



Kurznews

Deutschland

7e | Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen – Anpassung an die Änderung von § 138h AO | Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

Anpassung von § 138e Abs. 3 und § 138h Abs. 2 AO an die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 Durch das Zweite Gesetz zur Änderung der AO und des Einführungsgesetzes zur AO vom 12.07.2022 wurden die § 138e Abs. 3 und § 138h Abs. 2 AO an die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie angepasst. Für Zwecke der Mitteilungspflicht gelten Personen mit Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 % als Halter von 100 % der Stimmrechte und damit im Sinne der in § 138e Abs. 3 AO normierten Definition als verbundenes Unternehmen. Bezogen auf die sog. Aktualisierungspflicht bei marktfähigen Gestaltungen sind Angaben zu verbundenen Unternehmen nach § 138f Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AO im

Rahmen der quartalsweisen Aktualisierung anzugeben. Beide Änderungen sind in allen bei Inkrafttreten dieser Vorschriften am 22.07.2022 anhängigen Verfahren rückwirkend anzuwenden.

Mit BMF-Schreiben vom 26.07.2022 hat die Finanzverwaltung die Rn. 255 des BMF-Schreibens vom 29.03.2021 zur Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen mit sofortiger Wirkung neu gefasst. Bei Hinzutreten neuer Nutzer zu einer marktfähigen Gestaltung sind nun auch Angaben zu verbundenen Unternehmen verpflichtend.



Ihr Kontakt
StBin Dr. Gabriele
Rautenstrauch,
München,
gabriele.rauten
strauch@wts.de

EU/OECD

7f | Allokation des GloBE Income und der Covered Taxes in Betriebsstättenfällen – Pillar Two (Teil 2) | Autor: StB Sven Thalmann, München

Key Facts

- › Betriebsstätten gelten als sog. Constituent Entities und sind damit getrennt von den sog. Main Entities zu behandeln.
- Die Mustervorschriften der OECD mit Bezug zu Betriebsstätten beziehen sich neben der Definition und der Lokalisierung von Betriebsstätten auch auf die Allokation des GloBE Income und der Covered Taxes.
- Für Betriebsstätten müssen künftig grundsätzlich separate Abschlüsse (Separate Financial Accounts) erstellt werden. Dabei sind die steuerlichen Allokationsregeln zu beachten.
- › Bei der Ermittlung der Covered Taxes sind auch Steuern zu berücksichtigen, die auf den Gewinntransfer oder außerhalb des Betriebsstättenstaats erhoben werden.

Das OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung vom 20.12.2021 definiert Betriebsstätten als sog. Constituent Entities, die getrennt vom übrigen Unternehmen (sog. Main Entity) zu behandeln sind. Das OECD-Regelwerk umfasst dementsprechend auch Mustervorschriften mit Bezug zu Betriebsstätten. Trotz der Konkretisierung der Mustervorschriften durch den OECD-Kommentar vom 14.03.2022 gibt es noch einige offene Anwendungsfragen (zur Definition der Betriebsstätten-Szenarien vgl. Beitrag (Teil 1) im WTS Journal 03/2022).

Das OECD-Regelwerk sieht vor, dass das Netto-Ergebnis (Financial Net Income) einer Betriebsstätte in den Szenarien (a) bis (c) auf Basis einer eigenen Betriebsstättenbuchführung (Separate Financial Accounts) ermittelt werden soll. Wenn für die Betriebsstätte kein eigener Abschluss erstellt wird, soll das Netto-Ergebnis dem Betrag entsprechen, der sich ergeben würde, wenn für die Betriebsstätte ein eigener Abschluss

Betriebsstätten als Constituent Entities

Erstellung von Separate Financial Accounts grundsätzlich erforderlich



erstellt würde. Dies dürfte insbesondere bei temporären Betriebsstätten, wie z.B. Bau- und Montagebetriebsstätten oder Dienstleistungsbetriebsstätten, regelmäßig der Fall sein. Eine Erleichterung für temporäre Betriebsstätten ist nicht vorgesehen. Für die Erstellung dieses Abschlusses ist der Konzernrechnungslegungsstandard maßgeblich.

Anpassung der Financial Accounts aufgrund steuerlicher Allokationsregeln Da es sich bei Betriebsstätten um ein steuerliches Konstrukt und nicht um ein Konstrukt der Rechnungslegung handelt, sieht das OECD-Regelwerk entsprechende Anpassungen vor. Die einschlägigen Rechnungslegungsgrundsätze sind bei der Erstellung des separaten Abschlusses so weit wie möglich zu befolgen; stehen aber unter dem Vorbehalt der steuerlichen Allokationsregeln. Die OECD-Mustervorschriften regeln, dass nur diejenigen Aufwendungen und Erträge der Betriebsstätte zugeordnet werden können, die auch steuerlich der Betriebsstätte zugeordnet werden können. Dementsprechend erfolgt die Zuordnung im Szenario (a) auf Basis des jeweils geltenden DBA, im Szenario (b) auf Basis des jeweils geltenden nationalen Rechts und im Szenario (c) auf Basis des jeweils aktuellen OECD-

Musterabkommens. Bei staatenlosen Betriebsstätten (Szenario (d)) können nur die Aufwendungen und Erträge der Betriebsstätte zugeordnet werden, die für die Freistellung im Ansässigkeitsstaat der Main Entity berücksichtigt werden und die sich auf die betreffende Geschäftstätigkeit beziehen.

Sind in der Ergebnisrechnung Aufwendungen und Erträge enthalten, die steuerlich nicht der Betriebsstätte zugeordnet werden können, sind diese für die Ermittlung des GloBE Income (Global Anti-Base Erosion Income) der Betriebsstätte nicht zu berücksichtigen. Dabei kommt es aber nicht darauf an, in welchem Umfang die Erträge der Besteuerung unterliegen oder in welchem Umfang die Aufwendungen abzugsfähig sind. Sind beispielsweise Erträge nur anteilig steuerpflichtig oder Aufwendungen nur anteilig abziehbar, sind diese dennoch in voller Höhe anzusetzen.

Häufig unterschiedliche Auffassungen im In- und Ausland

Vorrang der steuerlichen Allokationsregeln

Leider bestehen in der Praxis in DBA-Fällen trotz der abkommensrechtlichen Verpflichtung zur Gegenberichtigung häufig unterschiedliche Wertansätze im In- und Ausland. Fraglich ist daher, welcher Aufwands- und Ertragszuordnung im DBA-Fall zu folgen ist: der Zuordnung des Betriebsstättenstaats oder der des Ansässigkeitsstaats der Main Entity. Sollte im DBA-Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsregime Anwendung finden, das der einschlägigen DBA-Regelung offensichtlich widerspricht (z.B. eine Deemed Profit-Besteuerung), kann diese Gewinnermittlung natürlich nicht zur Ermittlung des GloBE Income herangezogen werden.

Das OECD-Regelwerk sieht vor, dass einer Betriebsstätte alle Steuern zuzurechnen sind, die sich auf das GloBE Income der Betriebsstätte beziehen. Dabei sind neben Steuern auf den Gewinn der Betriebsstätte insbesondere auch Steuern auf den Gewinntransfer (sog. Branch Profit Taxes) zu berücksichtigen. Des Weiteren sind auch Steuern zu berücksichtigen, die nicht im Betriebsstättenstaat erhoben werden, sondern im Ansässigkeitsstaat der Main Entity (z.B. bei Anrechnungsbetriebsstätten).

Allokation der Covered Taxes



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



7 Internationales

OECD 7g | Aktuelle Entwicklungen bei Säule 1 der Zwei-Säulen-Lösung der OECD | Autorin: Anna-Lena Scherer, Düsseldorf

Key Facts

- Fortschrittsbericht und überarbeiteter Zeitplan zu Säule 1 sowie eingegangene Stellungnahmen veröffentlicht.
- Public Consultation Meeting zu Säule 1 am 12.09.2022.
- > Frankreich, Deutschland, Italien, die Niederlande und Spanien wollen die Arbeiten zu Säule 1 mit dem Ziel der Unterzeichnung eines multilateralen Übereinkommens bis Mitte 2023 vorantreiben.

:

Fortschrittsbericht zu Betrag A der Säule 1 veröffentlicht Am 11.07.2022 hat die OECD einen Fortschrittsbericht zu Betrag A der Säule 1 sowie einen überarbeiteten Zeitplan zu Säule 1 veröffentlicht. Beides folgt auf die Erklärung zur Zwei-Säulen-Lösung aus Oktober 2021, der sich bis heute 137 Mitglieder des OECD Inclusive Framework angeschlossen haben, sowie auf weitere, in der Zwischenzeit veröffentlichte Diskussionspapiere zu einzelnen Bausteinen von Säule 1.

Der Fortschrittsbericht zu Betrag A ist ein weiteres Diskussionspapier, welches vom OECD Secretariat mit dem Ziel veröffentlicht wurde, Input bezüglich der technischen Gestaltung von Betrag A zu erhalten. Es spiegelt die Entwicklungen seit Oktober 2021 wider. Der Fortschrittsbericht beinhaltet eine konsolidierte Fassung der operativen Bestimmungen zu Betrag A in Form von nationalen Mustervorschriften.

Regeln für die Verwaltung des neuen Besteuerungsrechts, einschließlich der Bestimmungen zu Steuersicherheit, sind hingegen nicht enthalten, entsprechende Entwürfe sollen aber noch vor dem Treffen des OECD Inclusive Framework im Oktober 2022 folgen. Ferner wird betont, dass der Fortschrittsbericht vom OECD Secretariat erstellt wurde und kein Konsens über den Inhalt besteht

In der Erklärung aus Oktober 2021 wurde ursprünglich dargestellt, dass Betrag A von Säule 1 im Jahr 2023 anwendbar sein sollte und letzte Details zu Betrag B bis Ende des Jahres 2022 erarbeitet werden sollten. Das multilaterale Übereinkommen soll nun laut aktuellem Zeitplan im Jahr 2024 in Kraft treten, sobald es von genügend Jurisdiktionen ratifiziert wurde.

Kommentare zu dem Fortschrittsbericht konnten bis zum 19.08.2022 eingereicht werden, die eingereichten Stellungnahmen wurden bereits von der OECD veröffentlicht. Am 12.09.2022 hat zudem ein Public Consultation Meeting zu Betrag A stattgefunden.

Die Finanzminister von Frankreich, Deutschland, Italien, den Niederlanden und Spanien haben in einem gemeinsamen Statement vom 09.09.2022 bekräftigt, dass sie weiterhin bestrebt sind, die Arbeiten von Säule 1 mit dem Ziel der Unterzeichnung eines multilateralen Übereinkommens bis Mitte 2023 voranzutreiben.

Aktualisierter Zeitplan

Public Consultation Meeting im September



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





7h | Energiekostenzuschüsse für energieintensive Unternehmen |

Autor: StB Andreas Mitterlehner, Linz

......

Key Facts

- Energieintensive Unternehmen sollen Zuschüsse zur Abmilderung der Preissteigerungen beantragen können.
- Anträge können für Zeiträume zwischen 01.02.2022 und 31.12.2022 gestellt werden.
- Zuschüsse sind grundsätzlich bis € 400.000 möglich.

Gefördert werden Anteile von Mehraufwendungen für den betriebseigenen Verbrauch von Treibstoffen, Strom und Gas, die energieintensiven Unternehmen ab 01.02.2022 entstehen, mit einem Zuschuss bis max. € 400.000 pro Unternehmen bzw. Anteile von Mehraufwendungen für Strom und Erdgas, die energieintensiven Unternehmen ab 01.02.2022 entstehen, mit einem Zuschuss von mehr als € 400.000 pro Unternehmen, abhängig von Betroffenheit und Branche.

Österreich

Förderhöhe

Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz (UEZG) Zur Abmilderung der derzeit dramatischen Preissteigerungen in vielen Wirtschafts- und Lebensbereichen, insbesondere im Energiesektor, wurden seitens der österreichischen Bundesregierung Zuschüsse für "energieintensive" Unternehmen in einem Budgetvolumen von bis zu € 450 Mio. angekündigt. Die gesetzlichen Grundlagen hierfür finden sich im neuen "Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz" (UEZG).

Förderungsgegenstand

Gegenstand dieses Förderungsprogramms ist die Unterstützung von sog. energieintensiven Unternehmen in Bezug auf die derzeit hohen Energiekosten. Die Förderung wird als Zuschuss gewährt und nach Antragstellung und Abrechnung ausbezahlt. Anträge können für zwischen dem 01.02.2022 und 31.12.2022 verwirklichte Sachverhalte gestellt werden.

Förderungswerber

"Energieintensive Unternehmen" sind solche, bei denen sich die Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3.0 % des Produktionswertes belaufen oder die zu entrichtende nationale Energiesteuer mindestens 0,5 % des Mehrwerts beträgt ("Produktionswert" und "Mehrwert" sind in einer EU-Verordnung definiert). Als Förderungswerber kommen (nur) bestehende energieintensive Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich in Betracht. Nähere Details zu den antragsberechtigten Unternehmen sind in einer Förderungsrichtlinie festzulegen, welche bis dato noch nicht veröffentlicht wurde.

Der Wirtschaftsminister (Bundesminister für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort - BMDW) ist ermächtigt, im Einvernehmen mit dem öBMF sowie der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie eine Richtlinie für die Abwicklung des Energiekostenzuschusses für Unternehmen zu erlassen. Nachdem die gesetzliche Regelung zur Förderung sehr kurz gehalten ist, werden viele Details zur Förderung in einer eigenen Förderrichtlinie geregelt. Die Förderrichtlinie wurde bisher noch nicht veröffentlicht.

Auf Basis des neuen UEZG können bestimmte "energieintensive" Unternehmen in Österreich für den Förderzeitraum vom 01.02. bis 31.12.2022 Energiekostenzuschüsse in Höhe von bis zu € 400.000 bzw. in bestimmten Fällen auch darüber hinaus beantragen (bis zu einem budgetären Gesamtvolumen von € 450 Mio.).

Die Konstruktion dieser neuen Förderung (Aufwandszuschüsse) erinnert an die Zuschüsse anlässlich der COVID-19-Pandemie (kurzes Grundlagengesetz mit Detailregelungen in Richtlinien; Zuständigkeit des Ministeriums (BMDW) und Auslagerung der Abwicklung; kein Rechtsanspruch auf Förderung) und dürfte daher ähnliche Schwachstellen aufweisen (insb. Rechtsschutzdefizite!).

Wesentliche materielle und verfahrensrechtliche Details sind einer gesonderten Förderrichtlinie vorbehalten, deren Veröffentlichung daher mit Spannung abzuwarten ist. Förderrichtlinie

Zusammenfassung



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

7 Internationales

Österreich

7i | Dauerbrenner - KESt-Rückerstattung in Österreich bei Ausschüttung an ausländische Investmentfonds | Autor: StB Dr. Erich Schaffer, Wien

Key Facts

- Das österreichische Bundesfinanzgericht (BFG) hatte über die KESt-Rückerstattung bei Ausschüttungen an einen US-Trust in den Jahren 2013 und 2014 zu entscheiden.
- Der US-Trust war als Investmentfonds zu qualifizieren, weshalb diesem steuerlich keine Einkünfte zuzurechnen sind.
- Nach Ansicht des BFG war die KESt im Jahr 2013 vollständig rückzuerstatten, da ansonsten bei einschränkender Anwendung der entsprechenden nationalen Bestimmung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG) eine Verletzung der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.
- Für das Jahr 2014 besteht jedoch kein Rückerstattungsanspruch, da in Folge einer Novelle der nationalen Bestimmung diesbezüglich keine unionsrechtliche Diskriminierung mehr vorliegt.
- Im Lichte der zahlreichen Verfahren wurde § 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG mit dem AbgÄG 2022 kürzlich geändert und die Möglichkeiten der KESt-Rückerstattung bei Drittstaatengesellschaften erweitert.

BFG vom 22.04.2022 (AZ: RV/7100203/2021)

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war eine von insgesamt sieben sogenannten "Series" - das sind eigenständige Teilvermögen - eines in den USA (Delaware) ansässigen Trusts. Nach US-amerikanischem Recht ist der Trust als eigenständige juristische Person aktiv wie passiv klagelegitimiert. Er ist zivilrechtlicher Eigentümer der Teilvermögen der jeweiligen "Series". Jede "Series" bildet einen eigenen Rechnungskreis und ist nach US-Recht eine steuerpflichtige Körperschaft, es erfolgt somit keine Durchgriffsbesteuerung bei den Anteilsinhabern. Es besteht aber eine wesentliche Steuerbegünstigung: Sofern mindestens 90 % der steuerpflichtigen Einkünfte (ohne realisierte Wertsteigerungen) an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden, kann die Ausschüttung steuerlich als Aufwand abgesetzt werden. Im

Ergebnis kann somit die US-Bundeseinkommensteuer auf bis zu "null" reduziert werden.

Im gegenständlichen Verfahren ging es um die KESt-Rückerstattung aus Dividendenzahlungen in den Jahren 2013 und 2014 aus Portfoliobeteiligungen (< 10 %) an zwei österreichischen AGs. Einerseits wurde die Rückerstattung auf Basis des DBA AT-USA beantragt (Art. 10 Abs. 2 lit. b), wonach die Quellensteuer auf 15 % zu reduzieren ist. Andererseits wurde darüber hinaus die vollständige Rückerstattung der verbleibenden KESt nach nationalem Recht beantragt (§ 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG). Das Finanzamt folgte dem Erstattungsantrag bezüglich des DBAs AT-USA und setzte die KESt auf 15 % herab. Die verbleibende Rückerstattung nach nationalem Recht wurde jedoch im Wesentlichen mit der Begründung verwehrt, dass der US-Trust als Drittstaatengesellschaft nicht rückerstattungsberechtigt sei.

Die vorliegende Entscheidung reiht sich ein in eine Folge zahlreicher Entscheidungen des BFG wie auch des VwGH zur KESt-Rückerstattung an ausländische Investmentfonds. Zentrale Fragen waren dabei vor allem die erforderlichen Prüfschritte zur Geltendmachung der Rückerstattung sowie die Vereinbarkeit von § 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit. Ein dem Ausgangsfall vergleichbares Verfahren betraf die Rückerstattungsberechtigung einer irischen "Umbrella-Investmentgesellschaft" (PLC). Hierzu hat das BFG - der Rechtsansicht des Höchstgerichts folgend - entschieden, dass eine KESt-Rückerstattung zu gewähren war, weil sonst eine nicht zu rechtfertigende Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit vorläge. Der Fall ist derzeit nach einer außerordentlichen Amtsrevision wieder beim VwGH anhängig.

Auch in einem weiteren vergleichbaren (rechtskräftigen) BFG-Fall zu einer Luxemburger Investmentgesellschaft ("open end fund") in der Rechtsform einer SICAV wurde die Rückerstattung aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit gewährt.

Zahlreiche vergleichbare Verfahren

BFG vom 23.08.2021 (AZ: RV/7101805/2021)

VwGH vom 30.06.2021 (AZ: Ro 2018/13/0011)

BFG vom 28.04.2021 (AZ: RV/7100668/2010)



Ausführungen des BFG im vorliegenden Verfahren In der vorliegenden BFG-Entscheidung hielt sich das BFG zunächst streng an das vom VwGH im Vorverfahren vorgegebene dreistufige Prüfverfahren für die KESt-Rückerstattung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG: Zunächst hat (i) ein Typenvergleich des ausländischen Rechtsgebildes zu erfolgen, danach ist (ii) die Einkünftezurechnung zu prüfen und erst dann stellt sich die Frage (iii) der Einstufung des ausländischen Gebildes als Investmentfonds und der Anwendbarkeit der Transparenzanordnung des § 188 Investmentfondsgesetz (InvFG).

Typenvergleich und

Einkünftezurechnung

VwGH vom 13.01.2021 (AZ: Ro 2018/13/0003)

Im Rahmen des Typenvergleichs ist das konkrete ausländische Rechtsgebilde mit dem Typus jener Körperschaft zu vergleichen, die dem ausländischen Gebilde am nächsten kommt. Nach Durchführung dieses Typenvergleichs bestand für das BFG kein Zweifel, dass der US-Trust mit einer inländischen juristischen Person des privaten Rechts vergleichbar ist und somit grundsätzlich als Körperschaft gilt. Auch die Zurechnung der Einkünfte hat grundsätzlich zum US-Trust zu erfolgen.

Investmentfondsbesteuerung und KESt-Rückerstattung Zentral war schlussendlich die Anwendung der Investmentfondsbesteuerung nach § 188 InvFG als Prüfschritt 3. Im Falle der Anwendung dieser Bestimmung könnte der US-Trust keine Rückerstattung geltend machen, weil § 188 InvFG eine transparente Besteuerung für ausländische Investmentfonds vorsieht. Betreffend § 188 InvFG in der Fassung bis 2013 hatte der VwGH bereits in vorherigen Entscheidungen eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erkannt und dementsprechend die nationale Bestimmung als verdrängt angesehen. Daher war für die Ausschüttung 2013

eine vollständige Rückerstattung der KESt zu gewähren.

In Bezug auf die im Jahr 2014 einbehaltene KESt verwies das BFG auf eine 2013 bewirkte Novelle von § 186 Abs. 1 und § 188 InvFG. Seit dieser Gesetzesänderung kommt die transparente Besteuerung für Investmentfonds unabhängig von der Rechtsform des ausländischen Gebildes zur Anwendung. Auch wenn sich dadurch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf der Gesellschafterebene mit österreichischer und US-Quellensteuer ergeben kann, liegt keine unionsrechtliche Diskriminierung vor, weil die Regelungen der §§ 186 und 188 InvFG gleichermaßen für in- und ausländische Investmentfonds zur Anwendung kommen. In Folge der Transparenzanordnung des § 188 InvFG in der Fassung ab 2014 ist der US-Trust daher nicht Schuldner der KESt und für das Jahr 2014 nicht zur Rückerstattung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG berechtigt.

Abschließend sei angemerkt, dass die zahlreichen Verfahren mittlerweile Anlass für eine weitere Änderung des unionsrechtlich problematischen § 21 Abs. 1 Nr. 1a öKStG gegeben haben. Mit dem AbgÄG 2022 wurde die Bestimmung dahingehend geändert, dass die Rückerstattungsmöglichkeit der KESt für Portfoliodividenden - neben in EU-/EWR-Staaten ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften - ebenso für in Drittstaaten ansässige beschränkt steuerpflichtige Körperschaften auf Antrag möglich ist, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht. Dennoch ist zu erwarten, dass derartige Fälle auch weiterhin die Praxis beschäftigen werden.

Gesetzesänderung mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 (AbgÄG 2022)



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

1 Energierecht

Gas- und Energiekrise – Verpflichtende kurz- und mittelfristige Energiemaßnahmen auch für Unternehmen | Autoren: RA/FAStR Jan Steinkemper, Köln, und Helena Schimanowski, Düsseldorf

Key Facts

- Verpflichtung zur Information der Eigentümer von Wohngebäuden über Energiekosten und Einsparmöglichkeiten.
- Einschränkung von Werbebeleuchtung und Verbot der dauerhaften Öffnung von Türen im Einzelhandel.
- Heiz-, Beleuchtungs- und Warmwasseraufbereitungsvorgaben.
- Mittelfristig verpflichtende Überprüfung und Nachjustierung von Heizungsanlagen und Verpflichtung zur Umsetzung nach dem Energiedienstleistungsgesetz empfohlener Maßnahmen.

Hintergrund

Anlässlich der Gaskrise hat sich die Bundesregierung mit weiteren Einsparmöglichkeiten befasst und zwei Verordnungen auf den Weg gebracht, die kurzfristige (Verordnung zur Sicherung der Energieversorgung über kurzfristig wirksame Maßnahmen - "EnSikuMaV") und mittelfristige (Verordnung zur Sicherung der Energieversorgung über mittelfristig wirksame Maßnahmen - "EnSimiMaV") Maßnahmen enthalten. Die Ermächtigungsgrundlage für den Erlass der Verordnung bildet § 30 Energiesicherungsgesetz (EnSiG). Danach kann bei einer (drohenden) Knappheit von Energiestoffen eine Verordnung beschlossen werden. Dies hat die Bundesregierung am 24.08.2022 getan. Der Bundesrat hat die erforderliche Zustimmung zur EnSimiMaV am 16.09.2022 erteilt.

Um einem Energienotstand vorzubeugen, enthalten die Verordnungen Energieeinsparregeln, die sowohl den öffentlichen als auch privaten Sektor betreffen. Die Bundesregierung rechnet durch die beiden Verordnungen in den kommenden Jahren mit einer Energiekosteneinsparung in Höhe von ca. € 10,8 Mrd. Die Maßnahmen sollen nicht nur kurzfristige Einsparungen bewirken, sondern langfristig zum sparsamen Umgang mit Ressourcen anhalten.

EnSikuMaV

Die EnSikuMaV regelt sofortige bzw. kurzfristig wirksame Maßnahmen zur Energieeinsparung überwiegend im Gebäudebereich für einen Zeitraum vom 01.09.2022 bis zum 28.02.2023. Die sechsmonatige Regelung soll vor allem die Heizperiode im Winter 2022/2023 regulieren. Das Ziel ist es, unnötigen Energieverbrauch zu vermeiden und knapp € 5 Mrd. Energiekosten einzusparen.

Während Privatpersonen hauptsächlich zu fakultativen Temperatursenkungen aufgefordert werden, sind für die öffentliche Gebäudebewirtschaftung und für die Unternehmen strikte Anweisungen vorgesehen.

Für öffentliche Gebäude, ausgenommen Institutionen für Kinder und Pflegebedürftige, gilt eine Temperaturvorgabe, gestaffelt nach dem Tätigkeitsbereich. So darf nicht über 19°C bis 12°C geheizt werden. Gemeinschaftsflächen dürfen ab 01.09.2022 überhaupt nicht mehr beheizt werden. Diese Vorgaben gelten entsprechend auch für Unternehmen als arbeitsschutzrechtliche Mindesttemperaturen.

In öffentlichen Nichtwohngebäuden dürfen zudem keine Trinkwassererwärmungsanlagen wie Durchlauferhitzer betrieben werden, sofern diese vorwiegend dem Händewaschen dienen und eine Erwärmung nicht aus hygienischen oder gesundheitlichen Aspekten erforderlich ist. Auch zentrale Anlagen sind grds. auf ein gesundheitlich erforderliches Mindestmaß zu beschränken. Eine Beleuchtung von Gebäuden und Denkmälern darf im Winter 2022/2023 grds. nicht erfolgen.

Auch Unternehmer sind von der Regelung umfassend betroffen. Sowohl Energielieferanten als auch Eigentümer von Gebäuden oder Gebäudeeinheiten müssen zusätzliche Informationen erstellen und an Kunden und Mieter weiterleiten.

So müssen Gas- und Wärmelieferanten bis zum 30.09.2022 Eigentümer von Wohneinheiten oder Endkunden über den Energieverbrauch und die Energiekosten des Gebäudes bzw. Wohneinheit



der letzten vorangegangenen Abrechnungsperiode informieren. Außerdem müssen die Lieferanten die voraussichtlichen Kosten, unter Heranziehung des ab dem 01.09.2022 geltenden Grundversorgungstarifs, berechnen und mitteilen. Für jedes Gebäude oder jede Einheit muss das Einsparpotenzial, bei der Herabsetzung der Raumtemperatur um 1°C, personalisiert zur Verfügung gestellt werden. Die Frist kann unter bestimmten Voraussetzungen bis zum 31.12.2022 verlängert werden.

Eigentümer von Wohngebäuden mit mindestens zehn Wohneinheiten sind verpflichtet, diese Informationen an Mieter weiterzuleiten und Kontaktdaten von Verbraucherorganisationen, bei denen Maßnahmen über Energieeffizienzverbesserung eingeholt werden können, auszuhändigen.

§ 11 EnSikuMaV stellt eine einschneidende Regelung in Bezug auf beleuchtete Werbung dar. Für die Zeit zwischen 22 Uhr und 6 Uhr des Folgetags ist der Betrieb von beleuchteten oder lichtemittierenden Werbeanlagen untersagt. Ausnahmen gelten nur, soweit es für die Sicherheit oder zur Abwehr von

Gefahren erforderlich ist. Im Einzelhandel wird zudem grds. das dauerhafte Offenhalten von Ladentüren untersagt, sofern hier die Gefahr von Wärmeverlusten besteht.

Die EnSimiMaV gilt vom 01.10.2022 bis zum 30.09.2024 und regelt technische Energiesparmaßnahmen und verpflichtet Unternehmen mit einem durchschnittlichen Energieverbrauch von mindestens 10 GWh in den vergangenen drei Jahren, alle aus Energieaudits und -managementsystemen gewonnenen Energieeinsparungsoptionen, die als wirtschaftlich durchführbar gelten, binnen eines Jahres umzusetzen.

Eigentümer von öffentlichen, privaten Gebäuden oder Firmengebäuden, in denen Erdgas zur Wärmeerzeugung genutzt wird, werden verpflichtet, einen Heizungscheck durchführen zu lassen. Dabei muss von einer Fachperson überprüft werden, ob die Parameter für den Betrieb der Anlage effizient eingestellt sind, ein hydraulischer Ausgleich vorgenommen werden muss, effiziente Heizungspumpen eingesetzt sind und Dämmvorrichtung von Rohrleitungen vorgenommen werden sollten.

EnSimiMaV

- 1 Energierecht
- 2 Arbeitsrecht

Für Nichtwohngebäude ab 1.000 Quadratmeter und Wohngebäuden ab zehn Wohneinheiten ist der hydraulische Ausgleich innerhalb eines Jahres durchzuführen. Für Wohngebäude mit mindestens sechs Einheiten bis zum 15.09.2024.

Konsequenzen

Sollten von diesen beiden Verordnungen Betroffene ihren Verpflichtungen nicht nachkommen, erfüllt dies den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit nach § 15 EnSiG und kann mit Geldbußen bis zu € 100.000 bzw. im Extrem-/Wiederholungsfall auch schärfer geahndet werden.

Fazit

Die kommende "dunkle Jahreszeit" 2022/2023 wird teilweise dunkler und kälter als sonst, dennoch enthalten die beiden Verordnungen grds. sinnvolle und umsetzbare Energieeinsparmaßnahmen.

Dabei bleibt aber zu berücksichtigen, dass gerade staatlich verordnete Verpflichtungen auch tatsächlich umsetzbar sein müssen. Dies erscheint, wie auch die Einlassungen verschiedener betroffener Verbände erkennen lassen, insbesondere bei Umsetzungsmaßnahmen binnen eines Jahres aufgrund von Knappheit an Personal, Fachleuten und Material durchaus diskussionswürdig.

Es bleibt aber dabei, dass durch das Senken des Energieverbrauchs nicht nur Kosten gespart, sondern grds. auch Treibhausgasemissionen und Emissionen von Luftschadstoffen verringert werden.

Ein Umdenken beim Energieeinsatz ist in der Breite dringend erforderlich und losgelöst von der gegenwärtigen Krise stehen unseres Erachtens in den kommenden Jahren weitere Regulierungen zum Thema Energieverbrauch und Umweltrecht bevor. Hier gilt es, sich bereits jetzt mit der Thematik auseinanderzusetzen, um nicht unvorbereitet den kommenden Entwicklungen aeaenüberzustehen. Es bleibt nur zu hoffen, dass der eingeschlagene Weg des Umdenkens weiterverfolgt wird und sich nicht anlässlich der nächsten Ausnahmesituation zeigt, dass man dieser erneut unvorbereitet gegenübersteht.



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

Erheblich erweiterte Nachweispflichten für Arbeitgeber im Arbeitsverhältnis und Bußgeldbewehrung seit dem 01.08.2022 | Autoren: RA Otfrid Böhmer, München, und Rentenberaterin Kerstin Kind, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Zum 01.08.2022 ist eine Änderung des Nachweisgesetzes in Kraft getreten.
- Der Katalog der nachzuweisenden Arbeitsbedingungen für In- und Auslandsfälle wurde erheblich erweitert
- Es gilt weiterhin die (strenge)
 Schriftform (pen & paper).
- Die Aushändigungsfristen wurden zum Teil erheblich verkürzt.
- Die Änderungen erfordern Maßnahmen in Bezug auf Standardarbeitsverträge, laufende Arbeitsverträge, Vertragsänderungen und Auslandsaufenthalte.
- › Bei Nichteinhaltung drohen den Arbeitgebern Bußgelder von bis zu € 2.000 pro Verstoß.

Seit dem 01.08.2022 gilt das um viele Dokumentationspflichten ergänzte und geänderte Nachweisgesetz. Erfasst sind alle Arbeitnehmer. Die Privilegierung für sog. Aushilfen (Arbeitsverhältnisse unter einem Monat) wurde gestrichen. Für Praktikanten bestehen Sonderregelungen, bei Auszubildenden ergeben sich die geänderten Anforderungen aus dem Berufsbildungsgesetz.

Die Erweiterungen der Dokumentationspflichten gelten zunächst für alle Neuverträge und Vertragsänderungen. Für vor dem 01.08.2022 bestehende Arbeitsverhältnisse gilt, dass Arbeitnehmern auf Verlangen eine Niederschrift mit den entsprechenden, unten aufgeführten Angaben spätestens am siebten Tag nach Zugang der Aufforderung ausgehändigt werden muss. Soweit sich wesentliche Arbeitsbedingungen im laufenden Arbeitsverhältnis zukünftig ändern, sind

Änderung des Nachweisgesetzes



diese spätestens am Tag ihrer Wirksamkeit schriftlich mitzuteilen.

Neue Bußgeldbewehrung Verstöße gegen die Nachweispflichten sind nunmehr Ordnungswidrigkeiten. Bei Nichteinhaltung drohen Arbeitgebern – pro Verstoß – **Bußgelder** von bis zu € 2.000.

Checkliste für Inlandsfälle Einen Katalog der Arbeitsbedingungen, die zukünftig für **Inlandsfälle** mindestens nachgewiesen werden müssen, enthält § 2 Abs. 1 NachwG (für Praktikantenverträge und Ausbildungsverhältnisse gelten ergänzende Regelungen).

Änderungen bei Auslandsfällen Verschärft wurden auch die Nachweispflichten bei Auslandstätigkeiten. Diese gelten nunmehr bei jeder Art von Auslandstätigkeit ab einer Dauer von mehr als vier Wochen. So sind bei Auslandstätigkeiten innerhalb und außerhalb der EU zukünftig das Land, in dem die Arbeit im Ausland geleistet werden soll, und die geplante Dauer der Arbeit anzugeben. Ferner müssen die Währung, in der die Entlohnung erfolgt, sowie sämtliche mit dem Auslandsaufenthalt verbundenen Geld- oder Sachleistungen dokumentiert sein. Ebenfalls muss die Angabe erfolgen, ob eine Rückkehr des Arbeitnehmers vorgesehen ist.

Bei Auslandstätigkeit von länger als vier Wochen innerhalb der EU sind zusätzlich noch weitere Angaben aufzunehmen. Hier erfolgt eine Verzahnung mit der EU-Entsenderichtlinie.

Das Erfordernis der (strengen) Schriftform wurde aufrechterhalten. Der Arbeitgeber muss die wesentlichen Vertragsbedingungen schriftlich niederlegen, diese unterzeichnen und dem Arbeitnehmer in den gesetzlichen Fristen in Papierform aushändigen. Ein Nachweis in elektronischer Form mittels einer qualifizierten elektronischen Signatur (§ 126a BGB) ist nach wie vor nicht ausreichend.

Die Standardarbeitsverträge sind zu überprüfen und an die Neuerungen anzupassen. Auch sollte eine schriftliche Vertragsergänzung oder eine schriftliche Musterinformation über den Nachweis der wesentlichen Arbeitsbedingungen bei Bestandsverträgen für den Fall ihrer Anforderung vorbereitet sein. Für Auslandsaufenthalte über vier Wochen sollten Prozesse eingeführt werden, um bei möglichst minimiertem administrativen Aufwand die neuen Anforderungen zu erfüllen.

Erfordernis der (strengen) Schriftform



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



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



1 Financial Advisory

1a | Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung nach IFRS | Autor: Savas Atasoy, Hannover

Key Facts

- > Veröffentlichung eines Public Statements mit wesentlichen Anforderungen an die Halbjahresberichterstattung und andere Zwischenberichte sowie Jahresabschlüsse nach IFRS durch die ESMA.
- Darstellung von Informationen über die gegenwärtigen und, soweit möglich, erwarteten Auswirkungen der russischen Invasion auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage inklusive wesentlicher Risiken und Unsicherheiten.
- Explizite Würdigung von Ermessungsentscheidungen, wesentlichen Unsicherheiten und Risiken der Unternehmensfortführung.

Hintergrund

Der Einmarsch der russischen Streitkräfte in die Ukraine am 24.02.2022 und die damit verbundenen Sanktionen gegen Russland und Weißrussland haben vielfältige Auswirkungen und Unsicherheiten in Bezug auf die operative Geschäftstätigkeit europäischer und internationaler Unternehmen unterschiedlichster Branchen mit sich gebracht.

Veröffentlichungen des IDW und der ESMA zur IFRS Rechnungslegung Dies hat das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) und die European Securities and Markets Authority (ESMA) veranlasst, Stellungnahmen darüber zu veröffentlichen, welche Anforderungen Unternehmen vor diesem Hintergrund im Rahmen ihrer Rechnungslegung und Berichterstattung zu erfüllen und zu berücksichtigen haben.

Während das IDW in seinen fachlichen Hinweisen vom 08.03.2022 (mit bislang drei Updates) und einem eigenen Hinweis zum Abschlussstichtag 30.06.2022 vom 18.07.2022 mögliche Auswirkungen des Kriegs Russlands in der Ukraine auf die Rechnungslegung und Prüfung sowie die (Halbjahres-)Finanzberichte betroffener Unternehmen aufzeigt (vergleiche hierzu auch WTS Journal 02/2022), erinnert die ESMA in ihrem Public Statement "Implications of Russia's invasion of Ukraine on half-

yearly financial reports" vom 13.05.2022 an die wichtigsten IFRS-Anforderungen, um die Transparenz und die einheitliche Anwendung der Angaben in den Halbjahresberichten zu unterstützen.

Die Erwartungen der ESMA in Bezug auf die Angaben gelten über die Halbjahresberichte hinaus auch für Berichterstattungen in anderen Zwischenberichten gemäß IAS 34 sowie für Jahresabschlüsse und enthalten unter anderem folgende Aspekte:

- Aktualisierung der getroffenen Annahmen und Ermessensentscheidungen im Hinblick auf die zukünftige Geschäftsentwicklung nach IAS 1.122 und IAS 1.125,
- Würdigung der wesentlichen Unsicherheiten und Risiken der Unternehmensfortführung (Going Concern) auf Gruppenebene und Angabe solcher nach IAS 1.25,
- » Würdigung möglicher Wertminderungsindikatoren für nicht-finanzielle Vermögenswerte, wie z.B. Goodwill, materielle oder immaterielle Vermögenswerte oder Right-of-Use Assets gemäß IAS 36 sowie Aktualisierung der Sensitivitätsanalysen ggfs. durch die Ausweitung der Bandbreite infolge einer Anpassung wesentlicher Annahmen nach IAS 36.134 (f),
- > Würdigung erhöhter Kreditrisiken oder erwarteter Ausfallrisiken in Bezug auf Finanzinstrumente nach IFRS 9 oder Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (Contract Assets) nach IFRS 15 und entsprechende Angabepflichten von z.B. Risikopositionen im Einklang mit IFRS 7,
- Beurteilung der weiterhin geltenden Beherrschung eines Tochterunternehmens nach IFRS 10, gemeinschaftlichen Kontrolle eines Joint Venture nach IFRS 11 oder des maßgeblichen Einflusses eines assoziierten Unternehmens nach IAS 28 und entsprechender Angabe von Änderungen gemäß der Angabepflichten in IFRS 12,

Wesentliche Anforderungen an die IFRS-Berichtserstattung



Beachtung weiterer IFRS-Anforderungen in diesem Zusammenhang, z.B. in Bezug auf steuerliche Vermögenswerte nach IAS 12, Fremdwährungstransaktionen nach IAS 21 oder Rückstellungen nach IAS 37.

Empfehlung umfangreicher Anhangangaben und Konsistenz zum Management Report Um den Abschlussadressaten den Zugang zu den Informationen zu erleichtern, empfiehlt die ESMA, alle relevanten Angaben über die wesentlichen Auswirkungen des Einmarschs Russlands in die Ukraine in einer Anhangangabe aufzuführen. Alternativ kann aber auch eine Zuordnung zu den einzelnen Anhangangaben vorgenommen werden. Die Angaben sollten mit den Angaben im Management Reporting konsistent sein.

Die ESMA fordert das Management und die Aufsichtsorgane, einschließlich der Prüfungsausschüsse der Unternehmen, explizit auf, die in der Stellungnahme enthaltenen Empfehlungen in der Berichterstattung gebührend zu würdigen.

Aus den veröffentlichten Halbjahresberichten ist stichprobenartig zu entnehmen, dass die Unternehmen die Auswirkungen im Grundsatz gewürdigt haben und hierüber Bericht erstatten. Im Hinblick auf die Empfehlungen der ESMA,



konkrete Angaben zur Anpassung von etwa Ermessensentscheidungen oder der Ausweitung von Sensitivitätsanalysen und konkreten Risikopositionen etc. zu machen, besteht nach unserem Eindruck für die Rechnungslegung und Berichterstattung in den kommenden Jahresabschlüssen noch Verbesserungspotenzial.



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

1b | Einfluss des Ukraine-Kriegs und der Inflation auf den Deutschen M&A-Markt | Autoren: Dr. Heiko Frank und Marius Matis, beide München

Key Facts

- Durchschnittlicher EV-to-EBITDA Multiple liegt im August bei 7,99x – ein Abschlag von -29 % im Vergleich zum Zeitraum von September 2021 bis August 2022.
- Deutsche Inflationsrate liegt per August 2022 bei +7,9 % (Höchststand der letzten 30 Jahre).
- Leitzinsanstieg und erschwerte Kreditvergabe.
- Doppelt negativer Effekt: EBITDA (Bemessungsgrundlage für den Wert des Unternehmens) sinkt aufgrund gestiegener Kosten – zusätzlich sinken die Multiplikatoren.

:....:

Seit der Wiedervereinigung Deutschlands hat es weder ein Krieg noch ein wirtschaftliches oder pandemisches Ereignis geschafft, den Markt für M&A-Transaktionen nachhaltig zu beeinflussen. Weder der Einbruch des neuen Markts zur Jahrtausendwende (Dotcom-Krise), die Weltfinanzkrise 2007/08 oder die Finanzkrise ab 2010, noch die Kriege in Syrien oder im Irak konnten den weltweiten Transaktionsmärkten längerfristig etwas anhaben. Seit 1985 verzeichnet der Markt deshalb einen kontinuierlich positiven Trend. Allerdings hat durch das Coronavirus die nächste Phase konjunkturellen Abschwungs begonnen. Außerdem wurden zu Beginn der Pandemie 2020 M&A-Transaktionen kurzzeitig vollständig gestoppt.

Hintergrund

1 Financial Advisory

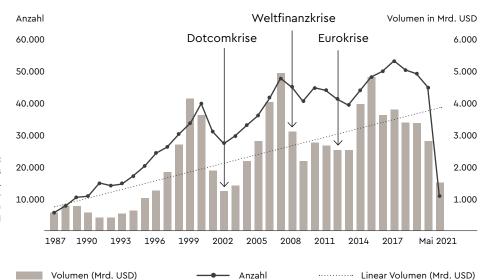


Abbildung 1: Globale M&A Deals von 1987 bis Mai 2021 nach Transaktionsvolumen (in Mrd. USD) und -anzahl

IMAA Institute for Mergers, Acquisitions and Alliances 2021 Während sich Lieferengpässe bis heute auswirken, waren einige Unternehmen, insbesondere in der Dienstleistungsbranche mit "asset-light"- und solche mit digitalen Geschäftsmodellen kaum bis gar nicht betroffen, wodurch das Transaktionsgeschäft hier schnell wieder erfolgreich aufgenommen werden konnte. Auch in der gegenwärtigen Gemengelage lassen sich klare Parallelen zum Beginn der Coronapandemie ziehen. So sehen wir wieder häufiger "Material Adverse Change" (MAC) und Rücktrittsklauseln in Unternehmenskaufverträgen oder nachgelagerte Kaufpreistranchen.

Was sich jedoch insbesondere auf dem deutschen Markt grundsätzlich geändert hat und die Transaktionen hierzulande beeinflusst, ist die Inflation und die damit verbundenen Konsequenzen, wie bspw. der Anstieg der Zinsen. Die aktuelle Inflationsrate liegt per August 2022 bei +7,9 % im Vergleich zum Vorjahresmonat, was einem Anstieg von +2,9 Prozentpunkten gegenüber dem Höchststand der letzten 30 Jahre im Jahr 1992 entspricht - ein Zustand, dem unsere Märkte also schon seit langer Zeit nicht mehr ausgesetzt waren.

Das Geld der Vergangenheit war günstig, was nicht nur bei Immobilienfinanzierungen, sondern auch bei der Finanzierung von Unternehmenskäufen deutlich sichtbar war. Mit der Inflation passen nun die Zentralbanken und folglich auch die finanzierenden Banken ihre Zinsen an. Hinzu kommt, dass die allgemeine Kreditvergabe seitens der Banken abnimmt.

Komplexere Rahmenbedingungen für M&A-Transaktionen und eine deutlich erschwerte Unternehmensfinanzierung vs. versteckte Potenziale auf Käuferseite

Statistisches Bundesamt DEStatis – Verbraucherpreisindizes bis August 2022

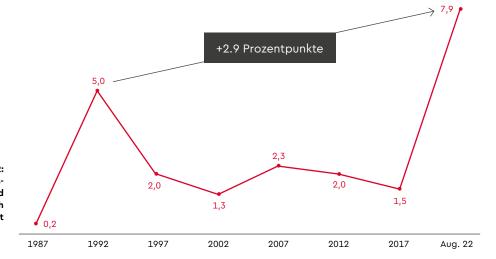


Abbildung 2: Historische Inflationsrate in Deutschland (in %) im Vergleich zum Vorjahreswert



Russland beeinflusst das nationale M&A-

Geschäft nicht durch-

aus aber die globalen

Kapitalmärkte und

Börsengänge

Mittelfristig kann der Zinsanstieg dazu führen, dass sowohl das Fundraising bei Private-Equity- (PE) als auch Venture-Capital-Beteiligungsgesellschaften (VC) erschwert wird. So beobachten wir schon heute, dass insbesondere die Start-Up Szene, die seit Jahren boomt, zum ersten Mal negative oder neutrale Finanzierungsrunden fürchtet. Die Rede ist von Flat- oder Down-Rounds, also das Gleichbleiben oder Verschlechtern der Unternehmensbewertung im Vergleich zur vorherigen Finanzierungsrunde.

Generell gilt, dass durch den Anstieg des Zinsniveaus Fremdkapital teurer wird. In der Folge erhöhen sich die Kapitalkosten für (teilweise) fremdfinanzierte Gesellschaften, was im Umkehrschluss bedeutet, dass die "faire" Bewertung dieser Unternehmen automatisch nach unten korrigiert wird, da z.B. in einem gängigen "Discounted-Cashflow-Model" (DCF) der Analysten mit den Kapitalkosten (hier: WACC) abgezinst wird.

Capital IQ 2022 -WTS-Advisory Analyse Die strukturierten Finanzierungen von Unternehmenskäufen werden ebenfalls durch die steigenden Zinsen dahingehend beeinflusst, dass die gezahlten Kaufpreise - bemessen am Multiplikator von z.B. dem EBITDA zum Unternehmenswert (EV) - sinken. Je nach Geschäftsmodell kann dieser Effekt unterschiedlich stark ausfallen:

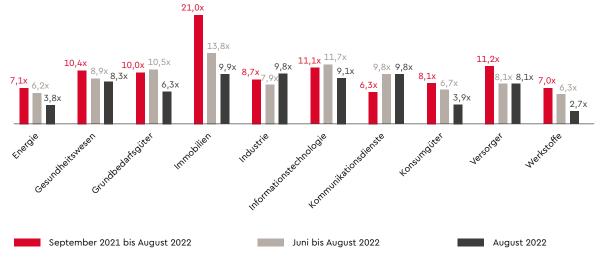
Gewichtet nach dem Transaktionsvolumen lag das EV-to-EBITDA Multiple (EV= Enterprise Value bzw. Unternehmenswert) im August über alle genannten Industrien bei durchschnittlich 7,99x, was einem Abschlag von -29 % auf das Multiple der Periode von September 2021 bis August 2022 (11,25) entspricht.

Ukraine-Krieg größeren Einfluss auf die direkte Wirtschaft. Für die verbleibenden <2 % der russischen Inbound- und Outbound-Transaktionen wird es in Zukunft beinahe unmöglich sein, die nötigen Berater und Anwälte zu finden, da auch sie hohen Sanktionsrisiken ausgesetzt wären. Wir gehen deshalb davon aus, dass der Anteil russischer Inboundund Outbound-Transaktionen zukünftig weiter abnehmen wird.

Bedeutender sind jedoch die Auswirkungen auf die Kapitalmärkte. Seit Beginn 2022 konnten wir keinen einzigen namhaften deutschen Börsengang (IPO)

Nach Zahlen des "ZEW M&A-Reports" von April 2022 ist das deutsche M&A-Geschäft mit Russland schon seit der Annexion der Krim 2014 um mehr als 90 % eingebrochen und nach Datenerhebung der Deutschen Bundesbank machen Direktinvestitionen nach Russland, gemessen am Anteil der gesamten deutschen Direktinvestitionen, seither stets weniger als 2 % aus. Aufgrund des drohenden Reputationsverlusts und möglichen Sanktionsvergehen hat der

Abbildung 3: **EV-to-EBITDA Multiples** (M&A-Markt global) nach Branchen von September 2021 bis August 2022 (12 Monate), Juni bis August 2022 (90 Tage) (inkl. Veränderung zur 12-Monatsbetrachtung) und für August (inkl. Veränderung zur 12-Monatsbetrachtung)



1 Financial Advisory

mehr verzeichnen. Neben den IPOs operativ tätiger Unternehmen sind aber auch die Börsengänge und das Volumen der SPACs in Europa drastisch zurückgegangen und haben im ersten Halbjahr 2022 den europaweit tiefsten Stand der letzten sechseinhalb Jahre erreicht.

IPOs waren insbesondere auch für Private-Equity-Gesellschaften eine attraktive Lösung zum klassischen Weiterverkauf (Exit) eines Unternehmens (auch Dual-Channel- bzw. Dual-Track-Strategie genannt). Auch für Spin-Offs von Unternehmensteilen waren Börsengänge beliebt. Derzeit ist die Situation hier verhalten. Wir gehen davon aus, dass grundsätzlich die Chance besteht, dass sich die Zahl der IPOs in der zweiten Jahreshälfte 2022 teilweise erhöht, vermutlich aber nur mit angepassten, konservativeren Bewertungen und anteilsmäßig weiterhin auf niedrigem Niveau.

Eine ungewisse Bilanz – Unser Fazit Die aktuellen Entwicklungen schüren eine generelle Unsicherheit bei den Marktteilnehmern. Dies macht sich insbesondere an der Ansammlung der Bargeldbestände bei Unternehmen und Investoren bemerkbar. In unsicheren Zeiten wollen alle Parteien die eigene Risikobelastung minimieren, wodurch Investitionen zurückgehalten werden - ob in Anlagevermögen auf Unternehmensseite oder in Beteiligungen auf Investorenseite. Ein berühmtes Beispiel ist Berkshire Hathaway, das Unternehmen des Investors Warren Buffet. Presseberichten von "acorns" vom 03.03.2022 zufolge beträgt der von ihm für sein Unternehmen vorgegebene Mindestbestand an Barmitteln 30 Mrd. USD. Aktuell hält seine Firma jedoch mehr als 144 Mrd. USD an Cash, um, wie Warren Buffett sagt, optimale Kaufgelegenheiten abzuwarten. Die Zeit der "azyklischen" Unternehmenskäufe beginnt.

Aufgrund hoher Inflation, steigender Zinsen und weitreichender Ungewissheit erleben die Marktbewertungen und das Kaufpreisniveau jüngst einen Rückgang, der sich aktuell noch weiter zuspitzen dürfte. Der Effekt der sinkenden Bewertungen (der sinkende Multiplikator, welcher, multipliziert mit bspw. dem EBIDTA, einen Unternehmenswert indiziert), wird noch zusätzlich verstärkt, da aufgrund gestiegener Kosten auch das EBITDA vieler Unternehmen sinkt. So sind EBITDA-Einbrüche von 30 % gegenwärtig nicht unüblich. Rechnerisch ergibt das einen Effektiveinbruch der Unternehmenswerte um bis zu 50 %.

Das allgemeine Kaufinteresse ebbt ab. Investoren sind zurückhaltender geworden und warten zum Teil darauf, dass sich die Marktsituation wieder beruhigt. Nicht auszuschließen ist, dass sich dieses Verhalten bis ins nächste Jahr fortsetzen wird. Ein klares Ende lässt sich zwar nicht abschätzen, es zeichnet sich aber ab, dass der Verkäufermarkt sich, aufgrund der aktuellen Haltungsänderung, zukünftig in einen Käufermarkt drehen wird.

Verlierer der aktuellen Marktlage sind insbesondere die Branchen Energie, Konsumgüter und die Werkstoffindustrie. Derzeit weniger betroffene Firmen sind energieeffiziente Unternehmen mit geringen internationalen Abhängigkeiten. Dazu zählen weiterhin Unternehmen mit "asset-light" Geschäftsmodellen, wie Medien, Kommunikationsdienste oder IT und allgemein Unternehmen mit hohem Digitalisierungsgrad sowie die Gesundheitsindustrie.



Acorns 2022

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



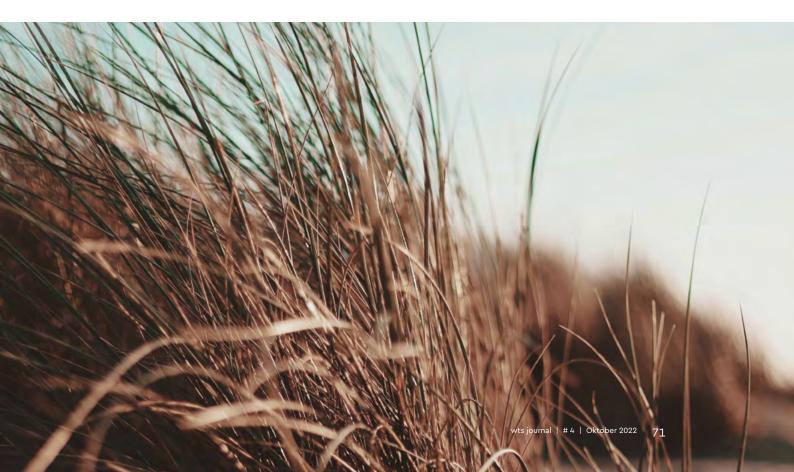
1c | Bilanzierung von Optionen beim Erwerb von SPAC: Mehr als eine Share-Based Payment Transaction? | Autoren: Robin Allgaier und WP/StB Philipp Alexander Reiss, beide München

Key Facts

- › Keine alleinige Share-Based Payment Transaction nach IFRS 2 für die Ausgabe von Optionen auf Anteile am Zielunternehmen.
- » Bilanzielle Behandlung beim Zielunternehmen abhängig davon, ob eine Verbindlichkeit für die SPAC-Optionen (Optionen auf Anteile an der SPAC) übernommen wird.
- Das IFRS IC schlägt eine Aufteilung sowohl des auf den Erwerb der Börsennotierung als auch des auf den Erwerb des Nettovermögens entfallenden Teils der Gegenleistung auf die begebenen Instrumente (Anteile am Zielunternehmen und Optionen auf Anteile am Zielunternehmen) nach ihren Fair Values vor; dabei besteht ein gewisser Ermessensspielraum.
- > Für den Erwerb der Börsennotierung sind die Vorschriften des IFRS 2, für den Erwerb des Nettovermögens die des IAS 32 und für eine mögliche Ersetzung der SPAC-Optionen die des IFRS 9 einschlägig.

Im März 2022 befasste sich das IFRS Interpretations Committee (IC) mit einer speziellen Anfrage zur Bilanzierung von Optionen beim Erwerb einer Special Purpose Acquisition Company (SPAC). Die SPAC hatte im Rahmen eines Börsengangs (IPO) Aktien (SPAC-Aktien) und Optionen (SPAC-Optionen) ausgegeben und liquide Mittel dafür erhalten. Ein Unternehmen erwirbt nun diese SPAC, um deren Börsennotierung und Barmittel zu erhalten. Hierfür wurde zwischen dem Unternehmen und dessen Alt-Aktionären ein neues Holdingunternehmen (Zielunternehmen) gegründet bzw. eingezogen. Der Erwerb der SPAC erfolgte durch Anteilstausch: Die Anteilseigner der SPAC erhielten Aktien und Optionen am Zielunternehmen im Tausch gegen ihre SPAC-Aktien und ihre SPAC-Optionen. Die SPAC-Optionen, die nach dem Tausch vom Zielunternehmen gehalten werden, werden als Teil der Übernahmeregelung annulliert. Die SPAC wurde eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Zielunternehmens, welches die SPAC als börsennotierte Gesellschaft ersetzt. Der beizulegende Zeitwert der vom Zielunternehmen begebenen Instrumente überstieg dabei den

Hintergrund



1 Financial Advisory

beizulegenden Zeitwert des Nettovermögens der SPAC. Die Frage in diesem Zusammenhang war, wie die bei Erwerb der SPAC erfolgte Ausgabe der Optionen am Zielunternehmen bei diesem zu bilanzieren ist.

Vorläufiges IC Ergebnis

In einem vorläufigen Ergebnis kommt das IC zum Schluss, dass die Optionen am Zielunternehmen nicht ausschließlich als Gegenleistung für den Erwerb der Börsennotierung zu sehen und damit als Share Based Payment nach IFRS 2 zu behandeln sind. Vielmehr müssen die Optionen am Zielunternehmen auch anteilig als Gegenleistung für den Erwerb des Nettovermögens der SPAC betrachtet und somit - zumindest anteilig - nach IAS 32 bilanziert werden. Die Optionen am Zielunternehmen stellen somit eine Gegenleistung sowohl für den Erwerb der Börsennotierung als auch des Nettovermögens (i.d.R. überwiegend Barmittel) der SPAC dar.

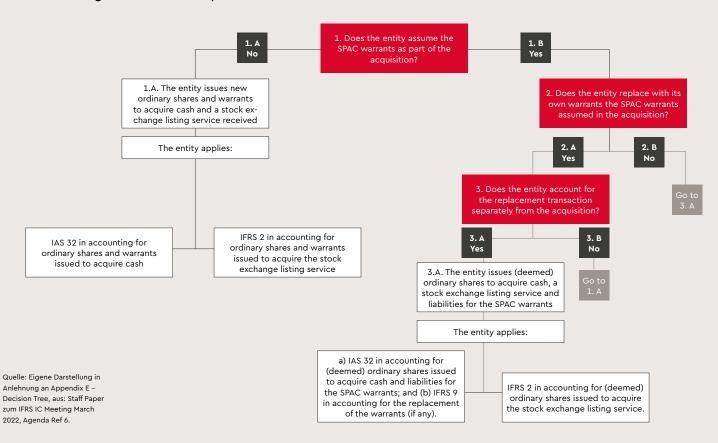
Die bilanzielle Behandlung beim Zielunternehmen ist abhängig davon, ob eine Verbindlichkeit für die SPAC-Optionen (Optionen auf Anteile an der SPAC)

übernommen wird. Zur Bestimmung, ob eine Verbindlichkeit für die SPAC-Optionen als Teil des Erwerbs zu erfassen ist, sind die konkreten Umstände und Gegebenheiten einschließlich aller Bedingungen der dem Erwerb zu Grunde liegenden Vereinbarungen zu berücksichtigen (bspw. die rechtliche Struktur der Transaktion sowie die Konditionen der SPAC-Optionen und der im Rahmen des Erwerbs begebenen Optionen). Die Aufteilung sowohl des auf den Erwerb der Börsennotierung als auch des auf den Erwerb des Nettovermögens entfallenden Teils der Gegenleistung auf die begebenen Instrumente (Anteile am Zielunternehmen und Optionen auf Anteile am Zielunternehmen) soll nach dem Vorschlag des IFRS IC nach ihren Fair Values erfolgen. Dabei besteht zwar ein gewisser Ermessensspielraum. Eine Aufteilung der Gegenleistung allein zur Erzielung eines bestimmten Bilanzierungsergebnisses ist allerdings nicht angemessen.

Nachfolgendes Schaubild verdeutlicht die bilanzielle Behandlung des Anteilstauschs: Empfehlung

Ermessensspielraum

SPAC: Accounting for Warrants at Acquisition





Fallunterscheidung

Das IFRS IC unterscheidet zwei Fälle, abhängig davon, ob eine Verbindlichkeit für die SPAC-Optionen als Teil des Erwerbs übernommen bzw. erfasst wird oder nicht:

Fall 1: Unter den Voraussetzungen, dass die SPAC-Optionen als Teil des Erwerbs übernommen (1.B), durch die Optionen am Zielunternehmen ersetzt werden (2.A) und die Ersetzung in einer separaten Transaktion abgebildet wird (3.A) oder nicht ersetzt werden (2.B), stellen nur die neu ausgegebenen Anteile am Zielunternehmen die Gegenleistung zum Erwerb des Nettovermögens und der Börsennotierung dar. Da in diesem Fall der Tausch der SPAC-Optionen in einer separaten Transaktion durchgeführt wird, wird bei der Akquisition ebenfalls eine Verbindlichkeit für die SPAC-Optionen erworben.

Fall 2: Wenn die SPAC-Optionen nicht als Teil des Erwerbs übernommen werden (1.A) oder innerhalb der Transaktion des Erwerbs der SPAC ersetzt werden (3.B), stellen sowohl die neu ausgegebenen Anteile am Zielunternehmen als auch die Optionen am Zielunternehmen die Gegenleistung für den Erwerb des Nettovermögens und der Börsennotierung der SPAC dar.

Der Erwerb der Börsennotierung fällt in den Anwendungsbereich des IFRS 2. Der Erwerb des Nettovermögens ist nach den Vorschriften des IAS 32 abzubilden. Für eine mögliche Ersetzung der SPAC-Optionen durch Optionen am Zielunternehmen ist der IFRS 9 einschlägig. Das IFRS IC kommt zum vorläufigen Ergebnis, dass die Grundsätze und Anforderungen in den IFRS-Rechnungslegungsstandards eine angemessene Grundlage bieten, um zu bestimmen, wie Optionsscheine beim Erwerb einer SPAC in dem vom IC diskutierten Sachverhalt zu bilanzieren sind. Infolgedessen hat das IC beschlossen. den Arbeitsplan nicht um ein Standardsetzungsprojekt zu erweitern.

Bilanzierung



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

1d | Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen (IDW ERS HFA 33 n.F.) | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Anpassung der Stellungnahme aus 2010.
- Änderungen mehrheitlich redaktioneller Art.
- Konkretisierungen zu Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften und den Angabepflichten in einem Konzernabschluss.
- Unmittelbare Anwendbarkeit des Entwurfes empfohlen.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat am 18.05.2022 den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zu den Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, § 314 Abs.1 Nr. 13 HGB zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen veröffentlicht (IDW ERS HFA 33 n.F.). Der Standard behandelt Einzelund Zweifelsfragen im Zusammenhang mit den Anhangangaben zu (nicht) unter

marktüblichen Bedingungen abgeschlossenen Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen. Die Verlautbarung war in Folge des BilMoG im Jahr 2010 erarbeitet und seither nicht mehr geändert worden.

Grund der Neufassung ist v.a. eine Anpassung der Verlautbarung an die Änderungen durch das BilRUG, die bislang nicht berücksichtigt waren. Die vorgeschlagenen Änderungen sind mehrheitlich redaktioneller Art. Darüber hinaus wurden folgende Konkretisierungen vorgenommen:

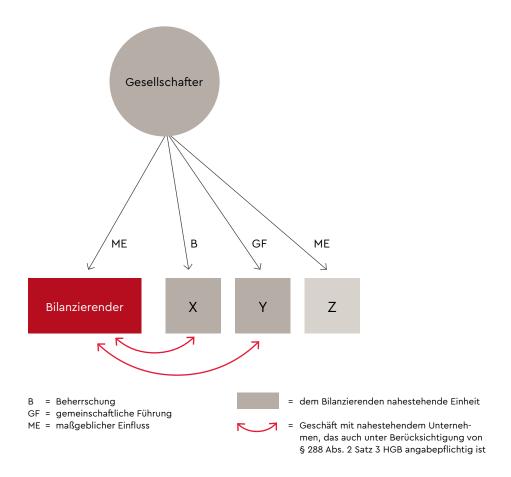
Für mittelgroße Gesellschaften sind größenabhängige Erleichterungen der Anhangangaben gemäß § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB vorgesehen. Diese Gesellschaften müssen nur über direkt oder indirekt abgeschlossene Geschäfte mit einem Gesellschafter, Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung (§ 271 Abs. 1 HGB) hält (Beteiligungsunternehmen), oder Mit-

Änderungen mehrheitlich redaktioneller Art

Konkretisierungen der "indirekten Geschäfte" über ein "Bindeglied"

Entwurf einer Neufassung des IDW ERS HFA 33 n.F.

1 Financial Advisory



gliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans berichten. Dazu wird in der Entwurfsfassung konkretisiert, dass es sich bei indirekten Geschäften um Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen handelt, bei denen ein in § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB genanntes Unternehmen bzw. eine dort bezeichnete Person das Bindeglied zwischen dem Bilanzierenden und dem nahestehenden Unternehmen bzw. der nahestehenden Person ist.

Veranschaulichendes Beispiel Die obige Abbildung veranschaulicht für den Fall, dass das Bindeglied im vorstehenden Sinne ein gemeinsamer Gesellschafter der Geschäftspartner ist, welche indirekten Geschäfte der mittelgroßen bilanzierenden Gesellschaft (bei unterstellter Wesentlichkeit) nach § 285 Nr. 21 i.V.m. § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB in deren Anhang (nicht) zu berücksichtigen bzw. anzugeben sind.

Gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 13 Teilsatz 2 HGB sind Geschäfte zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen im Konzernanhang nicht anzugeben, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden. Die Entwurfsfassung konkretisiert hierzu, dass Geschäfte mit einem anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen nur anteilmäßig anzugeben sind.

Die Neufassung des Standards gilt für die Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen. Der FAB hat jedoch eine Empfehlung für eine sofortige Anwendbarkeit des Entwurfs ausgesprochen – in Anbetracht dessen, dass die §§ 285, 288 und 314 HGB i.d.F. des BilRUG erstmals bereits auf Jahres- bzw. Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden waren, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben.

Anteilmäßige Angabe bei anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen



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



EU beschreitet Sonderweg

2a | Kritische Würdigung der Unterschiede zwischen europäischer und internationaler Nachhaltigkeitsberichterstattung | Autor: WP/StB/CPA Harald v. Heynitz, München

Key Facts

- > Die EU geht mit der Nachhaltigkeitsberichtspflicht einen eigenen Weg.
- Der "rule based approach" der EFRAG führt zu exzessiven Berichtspflichten.
- > EFRAG und ISSB definieren wesentliche Begriffe unterschiedlich.
- Widerlegbare Vermutung, dass alle ESRS Nachhaltigkeitsthemen wesentlich sind.

Wie bereits im WTS Journal 03/2022 berichtet, hat die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) Ende April Konsultationsentwürfe von zwei themenübergreifenden und elf themenspezifischen Standards (ESRS -European Sustainability Reporting Standards) veröffentlicht. Diese sollen die Anforderungen der CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) konkretisieren. Die Konsultationsperiode für die ESRS endete am 08.08.2022.

Sustainability Standards des ISSB Das ISSB (International Sustainability Standards Board), das von der IFRS Foundation Ende 2021 gegründet wurde und seinen Hauptsitz in Frankfurt a. M. hat, hat im März 2022 zwei Standardentwürfe - einen themenübergreifenden allgemeinen (IFRS S1) und einen ersten klimabezogenen Standard

(IFRS S2) - veröffentlicht, zu denen man bis zum 29.07.2022 Stellungnahmen abgeben konnte.

Aufgrund der nach den sog. Trilog-Verhandlungen vorliegenden CSRD und den Entwürfen der ESRS erhärtet sich der Eindruck, dass die EU beim Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung einen eigenen Weg beschreiten möchte, obwohl sie international anerkannte Rahmenwerke berücksichtigen sollte.

Auch wenn das ISSB erst einen themen-"Rule based approach" statt "principles based approach"

spezifischen Standard zu klimabezogenen Angaben erstellt hat, kann bereits festgestellt werden, dass das ISSB wie bei den Accounting Standards auch bei den Sustainability Standards weiterhin den "principle based approach" anwendet. Die EFRAG dagegen verfolgt mit den ESRS eher einen "rule based approach", der zu sehr detaillierten und komplexen Berichterstattungsanforderungen führt. In den themenspezifischen Standardentwürfen zu Umwelt-, Sozialund Governance-Themen sind über 130 Berichtspflichten vorgesehen. Das DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) stellt deshalb in seiner Stellungnahme zu den ESRS in Frage, ob damit noch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt sei. Diese signifikante Ausweitung der Berichtspflichten muss auch vor dem Hintergrund der Erweiterung der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung



2 Risk & Compliance

auf alle Kapitalgesellschaften gewürdigt werden. In Deutschland wird die Anzahl der berichtspflichtigen Unternehmen von derzeit 500 auf ca. 15.000 ansteigen, von denen sich viele bisher mit dem Thema höchstens am Rande beschäftigt haben.

Unterschiedliche Definitionen wesentlicher Termini Obwohl die EFRAG mit dem ISSB zusammenarbeitet, hat sie nicht die sich anbietende Gelegenheit wahrgenommen, die IFRS Sustainability Standards als "global baseline" zu nutzen. Auch das DRSC sieht es als äußerst wichtig an, dass die ESRS mit den internationalen Sustainability Standards kompatibel sind. Die ESRS sollten deshalb auf den international anerkannten Sustainability Standards aufbauen. Diese könnten für europäische Anforderungen erweitert werden. Dazu ist es jedoch unabdingbar, dass Übereinstimmung in der Terminologie besteht. So sollte z.B. der Begriff der "financial materiality" einheitlich definiert werden. Die ESRS können deshalb weiterhin das Prinzip der doppelten Wesentlichkeit verfolgen, auch wenn der IFRS S1 Wesentlichkeit nur nach dem outside-in-Prinzip definiert.

Beweislast für unwesentliche Nachhaltigkeitsthemen liegt bei Unternehmen Ein weiterer wesentlicher Unterschied besteht darin, dass ESRS 2 alle Nachhaltigkeitsthemen, die Bestandteil der themenspezifischen Standards sind, als wesentlich einstuft, sofern das Unternehmen nicht belegt, dass sie unwesentlich sind. Die Unternehmen müssen dies nicht nur prüfen, sondern in der Berichterstattung für jedes als unwesentlich eingestufte Nachhaltigkeitsthema Rechenschaft ablegen, indem die Rechtfertigung und Nachweise für die Beurteilung offengelegt werden. Es erschließt sich nicht, warum eine Liste der für das berichtende Unternehmen unwesentlichen Nachhaltigkeitsthemen für die Stakeholder eine entscheidungsrelevante Information darstellen soll.

Wegen der Vielzahl der Berichtsanforderungen schlägt das DRSC eine
gestaffelte Einführung einzelner
Berichtspflichten vor. Dies sollte in
unterschiedlicher Geschwindigkeit
geschehen, je nachdem, ob die Unternehmen bereits heute der Pflicht zur
Offenlegung nicht-finanzieller Information unterliegen oder erstmalig zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet
werden.

Es bleibt nun abzuwarten, wie sich der Konsultationsprozess auf die finalen ESRS auswirken wird, die Ende dieses Jahres durch delegierten Rechtsakt in Kraft treten sollen. Gestaffelte Einführung von Berichtsanforderungen



Ihr Kontakt
WP/StB/CPA
Harald v. Heynitz,
München,
harald.von
heynitz@wts.de

Kurznews

2b | Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK) in Kraft getreten | Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Neuer DCGK am 27.06.2022 in Kraft getreten

Fokus auf nachhaltige Unternehmensführung Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) in der neuesten Fassung vom 28.04.2022 wurde am 27.06.2022 vom Bundesjustizministerium im Bundesanzeiger bekannt gemacht und ist damit in Kraft getreten. Der neue Kodex enthält aktualisierte Grundsätze und erweiterte Empfehlungen für Vorstände und Aufsichtsräte börsennotierter Unternehmen und legt ein besonderes Gewicht auf die nachhaltige

Unternehmensführung. Der Vorstand soll die mit den Sozial- und Umweltfaktoren verbundenen Chancen und Risiken für das Unternehmen sowie die ökologischen und sozialen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit systematisch identifizieren und bewerten und in der Unternehmensstrategie und -planung auch ökologische und soziale Ziele berücksichtigen (vergleiche auch WTS Journal 02/2022).



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



Revolution in der Energiewirtschaft: Die Einführung von dynamischen Tarifen bringt neue Herausforderungen für Massenabrechnungssysteme | Autor: Thomas Hertwig, Frankfurt a. M.

Key Facts

- In der Energiewende muss die Versorgungssicherheit weiterhin gesichert sein.
- Durch digitale Lösungen kann eine erfolgreiche Energiewende realisiert werden.
- Intelligente Messsysteme werden bis 2032 für alle Haushalte Pflicht.
- Abrechnungssysteme müssen mit Big Data in Abhängigkeit sich schnell ändernder Vorschriften umgehen können.

Versorgungssicherheit trotz dezentraler Energieerzeugung Der Winter steht langsam, aber sicher vor der Tür. Seit dem Einfall Russlands in die Ukraine ist das Thema Versorgungssicherheit in Deutschland und Europa aktueller denn je. In den letzten Monaten wurden von der Bundesregierung viele Beschlüsse gefasst, um die Wirtschaft und die Bevölkerung sicher durch die kalten Monate zu bringen. Doch bereits vor über zehn Jahren hat Deutschland die Energiewende ausgerufen. Schon damals hatte man also die Unabhängigkeit von fossilen Rohstoffen zum Ziel. Nun soll mit noch mehr Tempo die Erzeugung aus erneuerbaren Energiequellen gefördert werden. Zusätzlich soll Energie weitestmöglich eingespart werden.

Um diese Ziele zu erreichen, wurden in der Vergangenheit schon viele dezentrale Erzeugungsanlagen errichtet. Der Ausbau solcher Anlagen wird sich aufgrund der aktuellen Situation noch beschleunigen und vervielfachen. Diese Anlagen nutzen für die Energieerzeugung Windkraft, Wasserkraft oder Sonnenenergie und sind im gesamten Bundesgebiet verteilt. Dazu zählen auch die Solaranlagen von Haushalten, welche in das örtliche Stromnetz einspeisen. Diese Vielzahl an kleinen und großen Erzeugungsanlagen sollen den benötigten Strombedarf decken können, müssen zur Stabilität der Netze jedoch auch gezielt steuerbar sein.

In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber im Februar 2020 den Rollout von intelligenten Messeinrichtungen (iMS) gesetzlich festgelegt. Alle Haushalte werden bis 2032 mit den iMS bzw. sog. Smart-Meter ausgestattet. Diese können eine Stromverbrauchsmessung im 15-Minuten-Rhythmus an die Versorgungsunternehmen versenden und somit eine genauere Verbrauchsmessung erreichen. Zusätzlich lassen sich über die iMS auch Stromerzeugungsanlagen oder Stromverbraucher steuern.

Diese Maßnahmen, welche auch unter der Beschreibung "Digitalisierung der Energiewirtschaft" bekannt sind, machen die Energiewende erst möglich. Sie sorgen für eine detailliertere Verbrauchsübersicht und bieten eine genauere Verbrauchssteuerung. Gleichzeitig bieten sie die Möglichkeit, die vielen wetterabhängigen Erzeugungsanlagen zu steuern, um eine gewohnt

Gesetzlich verpflichtend für alle Haushalte bis 2032

Abrechnungssysteme

unterbrechungsfreie Energieversorgung zu sichern. Mit zunehmender Einspeisung durch regenerative Energiequellen muss auch die gesamte Energieinfrastruktur flexibler werden. Photovoltaik- und Windkraftanlagen können keine gleichbleibende Einspeisung über 365 Tage im Jahr leisten. Hierzu muss die Erzeugung mit dem Verbrauch und der Speicherung enger abgestimmt werden. Um das zu ermöglichen, müssen neue Tarife geschaffen werden, die diese Zusammenhänge berücksichtigen.

Auswirkungen auf Abrechnungssysteme Die Energiewende stellt den größten Umbau unserer Versorgungslandschaft dar, den es bisher gegeben hat. Dieser Change-Prozess wird jeden betreffen. Die eingeleiteten Maßnahmen werden zu einem vielfach höheren Datenfluss und zu flexibleren Vertragsmodellen führen. Bereits jetzt ist mit dem § 41a Abs. 2 EnWG beschlossen worden, dass Versorgungsunternehmen dynamische Tarife, d.h. Tarife, welche sich an den Börsenpreisen orientieren, anbieten müssen. Voraussetzung ist, dass der Kunde einen iMS besitzt. Wir stehen bei diesem Veränderungsprozess erst am Anfang. Die Möglichkeiten sind vielfältig und in Deutschland durch die rechtlichen Rahmenbedingungen noch nicht voll ausgeschöpft.

Diese Entwicklungen führen dazu, dass das Spannungsfeld zwischen Versorgungssicherheit, Infrastruktur und Kosten noch stärker strapaziert wird. Damit die Versorgungssicherheit in Zukunft auf dem gleichen Niveau bleibt wie bisher, müssen die Netzinfrastruktur und die IT-Infrastruktur weiter ausgebaut werden. Die Komplexität in der Energiewirtschaft ist bereits in der Vergangenheit mit den Maßnahmen im Zuge des Unbundling gestiegen und wird noch weiter zunehmen. Vor allem für die benötigten Systeme stellt das eine große Herausforderung dar. Der Einsatz von iMS bedeutet für Kunden eine exakte Darstellung ihres Energiebezugs. Die Versorgungsunternehmen müssen allerdings in kürzeren Abständen deutlich größere Datenmengen abrechnen können. Wo vorher ein Anfangswert und ein Endwert für die Jahresabrechnung miteinander verrechnet wurden, können es in Zukunft bis zu 35.040 Werte pro Jahr und Kunde werden. Das bisherige

Standardlastprofileverfahren (SLP) für Haushaltskunden gehört damit der Vergangenheit an.

Was sich jetzt schon zeigt: Abrechnungsfälle werden variabler und kleinteiliger, die Varianten für Abgaben- und Steuerermäßigungen werden vielfältiger. Die zukünftigen Regelungen der Europäischen Union und des Gesetzgebers in Deutschland werden zunehmen und immer auch einen massiven Eingriff in die Abrechnungssysteme bewirken. Das Verständnis der rechtlichen Vorschriften, der energiewirtschaftlichen Prozesse und der Abrechnungssysteme ist dabei der Schlüssel, die Energiewende mitgestalten und als Chance nutzen zu können.

Aktuell befinden wir uns in einer Übergangsphase, in der zum einen die alten Tarifmodelle noch gelten und zahlreich vorhanden sind, zum anderen aber vereinzelt auch schon neue Tarifmodelle hinzukommen. Mit diesen neuen Modellen geht nicht nur ein gesteigertes Datenvolumen einher, sondern auch eine andere Abrechnungslogik.

WTS Digital beschäftigt sich einerseits intensiv mit den Innovationen im Markt, um den bestmöglichen Beratungsansatz für unsere Kunden zu verfolgen. Andererseits müssen wir auch in der Lage sein, mit dem stetig steigenden Datenvolumen aus den Energiedatenmanagementsystemen umzugehen, um diese in die jeweiligen Abrechnungs- (bspw. SAP, PowerCloud) und Tax-Systeme (bspw. Amana) zu überführen. Diese Entwicklungen bieten Möglichkeiten, die bspw. auch durch eigene Lösungen bealeitet werden können, welche in der Lage sind, Datenplausibilisierung via Data Mining und Business Intelligence durchzuführen.

Unser Digital Transformation-Team beschäftigt sich intensiv mit diesem Thema und hat in einem Kreativworkshop erste Lösungsansätze erarbeitet. Wir vereinen energiewirtschaftliche Expertise mit Erfahrungen in Digitalisierungsprojekten. Speziell für energiewirtschaftliche Abrechnungssysteme können wir auf jahrelang erworbenes Wissen zurückgreifen.

Unterstützung bei der Energiewende



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

Impressum

Herausgeber

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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, 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/Matt Hardy (Seite 1), Pexels/ Andreea Ch (Seite 7), istockphoto/Jeremy Edwards (Seite 10), Pexels/Creative Agency (Seite 12), istockphoto/DKart (Seite 15), Alession Lin on unsplash (Seite 20), Hans Eiskonen on unsplash (Seite 24), Jason Goodman on unsplash (Seite 27), Pexels/Liam Gant (Seite 32), Pexels/ Maksim Goncharenok (Seite 37), Christin Hume on unsplash (Seite 41), Matheus Cenali on unsplash (Seite 45), istockphoto/sanjeri (Seite 47), istockphoto/Kittikorn (Seite 48), Philip Myrtorp on unsplash (Seite 51), getty images/Xuanyu Han (Seite 53), Pexels/Anastasiya Vragova (Seite 55), stocksy/Mauro Grigollo (Seite 57), Pexels/ Athena (Seite 58), Pexels/pixabay (Seite 63), Westend61/Joseffson (Seite 65), Bob Jansen on unsplash (Seite 67), Isiah Jackman on unsplash (Seite 71), Pexels/Scott Webb (Seite 75), Pexels/Adrien Olichon (Seite 77); alle anderen Abbildungen © WTS

Empowering excellence



WTS ist ein globaler Full-Service Anbieter für Steuerberatungsleistungen sowie Financial & Deal Advisory, der bewusst auf Jahresabschlussprüfungen verzichtet.

Mit mehr als 1.500 Expertinnen und Experten in Deutschland und der größten unabhängigen Steuerpraxis weltweit navigieren wir Sie durch zunehmende regulatorische Herausforderungen und unterstützen Sie beim digitalen Wandel.

Weitere Informationen unter wts.com/de