

Juli 2024

# wts journal

# 02/24

Mandanteninformation

[wts.com/de](https://wts.com/de)

## TAX

Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)

Neu gebildetes Betriebsvermögen nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen E-Rechnung ab dem 01.01.2025

Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltung

Einigung auf eine Richtlinie zu einem EU-weiten vereinfachten Quellensteuerverfahren (sog. FASTER-Richtlinie)

## LEGAL

Die NIS-2-Richtlinie („Network and Information Systems Directive 2“)

## ADVISORY

Neuer Standard IFRS 18 zu Darstellung und Angaben in IFRS-Abschlüssen soll Transparenz und Vergleichbarkeit erhöhen

Wie Gelegenheit Diebe macht und welche Maßnahmen Unternehmen ergreifen können

## DIGITAL

Data Analytics im Bereich der Ertragsteuern – Navigieren durch den Datenschwungel

The logo for 'wts' is displayed in white lowercase letters on a red, curved background element in the bottom right corner of the page. The background of the entire page is a grayscale photograph of a sailboat's deck and mast on the sea.

Seite	TAX	Seite
	<b>Steuerpolitik</b>	
6	<b>a</b> Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)	<b>2 Umsatzsteuer</b>
13	<b>b</b> Update zum geplanten Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV)	<b>a</b> Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen E-Rechnung ab dem 01.01.2025
15	<b>c</b> Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur Förderung von Investitionen von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur	<b>b</b> Aktiengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft
	<b>1 Ertragsteuern</b>	<b>c</b> Rs. Finanzamt X: Umsatzbesteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben
18	<b>a</b> Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV	<b>3 Grundsteuer</b>
20	<b>b</b> Verdeckte Gewinnausschüttung setzt finalen Zuwendungswillen voraus	Grundsteuer-Reform – Aussetzung der Vollziehung (AdV) einer Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell
21	<b>c</b> Neu gebildetes Betriebsvermögen nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst	<b>4 Grunderwerbsteuer</b>
24	<b>d</b> Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlusts von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft	Aktualisierung der Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG, der §§ 5, 6 GrEStG und von § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG (Organschaftsfälle)
25	<b>e</b> Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	<b>5 Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>
26	<b>f</b> Keine Anwendung des § 8c KStG auf Verluste gemäß § 15a EStG	Geleistete Anzahlungen können Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG sein
		<b>6 Lohnsteuer/Sozialversicherung</b>
		Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltung
		<b>7 Abgabenordnung</b>
		Aktualisierung bzw. Änderung des BMF-Schreibens zu den GoBD
		<b>8 Energiesteuer</b>
		Verpflichtende Meldung der Emissionsmengen anhand tatsächlicher Emissionswerte anstelle von Standardemissionsfaktoren ab Q3 2024

Seite		Seite
	<b>9 Internationales</b>	
42	<b>a</b> Deutschland: Anwendungsschreiben zum Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)	
45	<b>b</b> Deutschland: Neue Verrechnungspreisvorschriften für Finanztransaktionen – Auswirkungen des Wachs-tumschancengesetzes	
47	<b>c</b> EU-RAT: Einigung auf eine Richtlinie zu einem EU-weiten vereinfachten Quellensteuerverfahren (sog. FASTER-Richtlinie)	
49	<b>d</b> OECD/G20: Weitere Leitlinien zu Amount B (Pillar One) veröffentlicht	
50	<b>e</b> OECD/G20: Weitere Dokumente zu Pillar Two veröffentlicht	
	<b>LEGAL</b>	
	<b>Governance, Risk &amp; Compliance</b>	
54	Die NIS-2-Richtlinie („Network and Information Systems Directive 2“)	
	<b>ADVISORY</b>	
	<b>1 Financial Advisory</b>	
	<b>a</b> Neuer Standard IFRS 18 zu Darstellung und Angaben in IFRS-Abschlüssen soll Transparenz und Vergleichbarkeit erhöhen	56
	<b>b</b> Stellungnahmen von IDW und DRSC zum Referentenentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes	58
	<b>c</b> SAP S/4HANA-Transformation – Die Pflicht wird zur Chance	59
	<b>d</b> IFRS 19 „Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben“ veröffentlicht	61
	<b>Themenspecial</b>	
	Corporate Venture Capital – Innovationsförderung und Wettbewerbsvorsprünge durch strategische Partnerschaften	62
	<b>2 Risk &amp; Compliance</b>	
	Wie Gelegenheit Diebe macht und welche Maßnahmen Unternehmen ergreifen können	67
	<b>DIGITAL</b>	
	Data Analytics im Bereich der Ertragsteuern – Navigieren durch den Datenschungel	68

# Auf zu neuen Ufern – Goodbye Mercedes-Benz, Hello WTS!

StB Tim Zech  
WTS Vorstandsmitglied



Liebe Leserinnen,  
liebe Leser,

es ist soweit: Ich freue mich sehr, an Bord von WTS und Teil des Teams zu sein!

In mehr als zwei Jahrzehnten und unterschiedlichen Funktionen bei Daimler bzw. Mercedes-Benz durfte ich verschiedene Bereiche der Steuerfunktion des Konzerns verantworten – angefangen vom internationalen Steuerrecht mit Zuständigkeiten für diverse Länder und Regionen über die Tax Compliance für Deutschland bis hin zu sämtlichen Steuer- und Zollangelegenheiten weltweit als Global Head of Tax. Nun schlage ich ein neues Kapitel auf und verstärke den Vorstand von WTS!

Ich habe viel gesehen in der Steuerwelt und bin davon überzeugt, an deren Entwicklung auch aktiv mitgewirkt zu haben. Genau diese Erfahrungen haben mich geprägt und ich konnte tiefe Einblicke in die unternehmerischen Aspekte rund um das Steuer-Management gewinnen. Ein zentraler Punkt hat sich dabei immer wieder herauskristallisiert: Es geht um Menschen. Vertrauen und Respekt im Umgang miteinander sind unverzichtbar – also das „Salz in der Suppe“ – insbesondere auch im geschäftlichen Kontext.

Was ist die Quintessenz meiner langjährigen Erfahrung? Kurz gesagt, die Erkenntnis, dass eine gut organisierte Steuerfunktion, ausgestattet mit den richtigen Ressourcen – insbesondere mit der fachlichen Expertise – und unterstützt durch exzellente Beraterinnen und Berater, einen enormen Wertbeitrag für das Unternehmen leisten kann. Die Steuerfunktion befindet sich im ständigen Wandel, und die Herausfor-

derungen sind gewaltig. Gleichzeitig sind die Ressourcen oft begrenzt oder werden sogar reduziert. Daher ist es umso wichtiger, dass eine Steuerfunktion effizient und effektiv agiert. Ein vertrauensvoller Partner, der dabei Unterstützung bietet und neue Impulse setzt, ist von unschätzbbarer Bedeutung.

Warum also WTS? Für mich verfügt WTS über ein einzigartiges Alleinstellungsmerkmal: die Kombination aus Beraterexpertise, Industrieerfahrung, Kenntnissen aus der Finanzverwaltung und Digitalkompetenz in einem integrativen, unabhängigen Beratungsansatz ohne Wirtschaftsprüfung zusammengeführt. Gleichzeitig denkt WTS international, denn Steuerberatung in unserer global vernetzten Welt trägt meist auch eine länderüberschreitende Komponente in sich. Hierbei können Mandanten auf die WTS Global zurückgreifen, eine internationale Steuerpraxis, die in mehr als 100 Ländern vertreten ist.

Ich bin schon sehr gespannt auf das, was mich bei WTS erwartet, und natürlich auf die Möglichkeiten, meine Erfahrung und mein Wissen insbesondere in Bezug auf das Management von Steuerfunktionen auf nationaler wie internationaler Ebene in die Mandatsarbeit einbringen zu können.

Der Zusammenarbeit mit meinen neuen Kolleginnen und Kollegen und den Mandanten von WTS blicke ich mit großer Freude entgegen!

Mit besten Grüßen

Tim Zech



a | Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

**Key Facts**

- › Der Regierungsentwurf eines JStG 2024 beinhaltet eine Vielzahl von Änderungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts.
- › Enthalten sind insbesondere Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des BVerfG und des BFH.
- › Umfasst sind auch die Regelung von Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen, Folgeänderungen, Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen.
- › Die Stellungnahme des Bundesrats ist erst am 27.09.2024 geplant.

Seiten umfassenden Regierungsentwurf hervorzuheben sind insbesondere folgende steuerliche Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

- › **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG-E):** Mit der Änderung soll die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht werden. Weiter soll klargestellt werden, dass
  - auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind,
  - es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.

Änderungen im  
Einkommen-  
steuergesetz

Referentenentwurf  
vom 17.05.2024

Schon Anfang April war in der Phase der sog. Frühkoordinierung zwischen den verschiedenen beteiligten Ministerien ein zu diesem Zeitpunkt noch inoffizieller Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) bekannt geworden. Am 17.05.2024 veröffentlichte das BMF dann den offiziellen Referentenentwurf zum JStG 2024 mit nur wenigen Änderungen.

- › **Ausgleichsposten nach § 4g EStG-E:** Durch die Neufassung (§ 4g Abs. 1 Satz 4 EStG-E) sollen die Regelungen zur Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens mit der Folge einer zeitlichen Streckung der Besteuerung in allen offenen Fällen entsprechend anzuwenden sein, wenn es aufgrund einer Umwandlung zu einer Aufdeckung stiller Reserven infolge der Beschränkung oder des Ausschlusses des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland kommt.

Regierungsentwurf  
vom 05.06.2024

Am 05.06.2024 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf dieses Gesetzes beschlossen. Das geplante JStG 2024 beinhaltet eine Vielzahl von Änderungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts, in denen sich fachlich gebotener Gesetzgebungsbedarf ergeben habe. Dies betreffe insbesondere notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des BVerfG und des BFH. Daneben bestehe ein Erfordernis zur Regelung von Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen sowie zur Vornahme von Folgeänderungen, Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen.

- › **Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E):** Der BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 (AZ: BvL 8/13), wonach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, soweit danach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist, soll eng umgesetzt werden. Zum Buchwert soll nun auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern vorgesehen werden, soweit diese „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmenschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ erfolgt. Laut Gesetzesbegrün-

Wesentliche Inhalte

Inhaltlich haben sich seit dem inoffiziellen Referentenentwurf auch auf Basis des Regierungsentwurfs nicht sehr viele Änderungen ergeben. Aus dem 249



derung soll eine Beteiligungsidentität an Mitunternehmenschaften für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E nicht vorliegen, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmenschaften beteiligt ist. Schädlich sei dabei auch eine Beteiligung als Treuhänder, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich seien allerdings Null-Prozent-Beteiligungen (z.B. einer Komplementär-GmbH). Die Neuregelung soll entsprechend der Vorgabe des BVerfG rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer zum Zeitpunkt der Übertragung (gemeint ist insoweit wohl „auf den Zeitpunkt der Übertragung“) kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12.01.2024 von einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E abgesehen werden.

- › **Konzernklausel bei der aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG-E):** Der Anwendungsbereich der Steuervergünstigung soll durch § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E auch auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen erweitert werden. Danach sollen

nicht nur geldwerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen aufgeschoben besteuert werden können, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden. Dabei wird der Anwendungsbereich allerdings dadurch begrenzt, dass der Anteil an einem Konzernunternehmen nur dann steuerbegünstigt übertragen werden kann, wenn die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt.

- › **Periodenübergreifende Glattstellungsgeschäfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E):** Aus Vereinfachungsgründen wurde seit Einführung der Abgeltungsteuer für den Kapitalertragsteuerabzug im Verwaltungsweg geregelt, dass die gezahlten Prämien und die damit im Zusammenhang angefallenen Nebenkosten zum Zeitpunkt der Zahlung als negativer Kapitalertrag im sog. Verlustverrechnungstopf zu erfassen sind. Der BFH hat jedoch mit Urteil vom 02.08.2022 (AZ: VIII R 27/21) entschieden, dass dies mit dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG nicht im Einklang steht. Die Höhe der ursprünglich erzielten Stillhalterprämien sei auch bei periodenübergreifenden Glatt-

stellungsgeschäften in dem Veranlagungszeitraum zu mindern, in dem die Stillhalterprämien vereinnahmt wurden. Da dies Kreditinstitute im Fall von periodenübergreifenden Glattstellungsgeschäften im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren vor kaum lösbare Aufgaben stellt, soll nun die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich verankert werden.

- › **Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E):** Mit der Vorschrift soll eine vereinfachende Pauschalierungsmöglichkeit der Lohnsteuer bei Nutzung von Mobilitätsbudgets eingeführt werden. Arbeitgeber könnten dann die Lohnsteuer bei außerdienstlicher Nutzung von Mobilitätsleistungen bis zu € 2.400 im Jahr auf Basis der Arbeitgeberaufwendungen inklusive Umsatzsteuer pauschal mit 25 % erheben, sofern die Leistungen aus dem Mobilitätsbudget zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Dabei sollen sowohl Sachzuwendungen (z.B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine, Mobilitäts-Apps oder Wertguthabenkarten) als auch Geldleistungen (z.B. Zuschüsse, nachträgliche Kostenerstattungen) begünstigt sein. Die Regelung zielt insbesondere auf die nur kurzfristige und/oder gelegentliche Nutzung der Leistungen ab; die dauerhafte Nutzung von Kfz und anderen Fahrzeugen soll nicht der Pauschalierung unterfallen, sodass die Regeln zur Dienstwagenbesteuerung und zu steuerfreien Arbeitgeberleistungen unberührt bleiben. Nicht erfasst werden sollen Luftfahrzeuge und private Kraftfahrzeuge. Im Verhältnis zu anderen Pauschalierungsmöglichkeiten (z.B. § 37b EStG, § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG) soll die Neuregelung nur alternativ angewendet werden können.
- › **Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG-E sowie § 50d Abs. 7 und 15 EStG-E):** Anpassungen bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen durch Einfügung von neuen Regelungen, die v.a. der Umsetzung von Vorgaben aus dem OECD-Musterkommentar dienen.

- › **§§ 27, 29 KStG-E:** Änderungen mit dem Ziel der Klarstellung und Vereinfachung der Regelungen betreffend das steuerliche Einlagekonto. Insbesondere wird auf Grundlage des allgemeinen Verständnisses, dass bei Kettensachverhalten verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen stufenweise zu erfassen sind, gesetzlich klargestellt, dass im Fall der mittelbaren Organshaft die Erhöhung und die Minderung des steuerlichen Einlagekontos der Organgesellschaft aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung – ggf. anteilig – auch auf Ebene der Zwischengesellschaft nachzuvollziehen sind (vgl. auch BMF-Schreiben vom 29.09.2022, Rz. 27 bis 35); bei Mehrabführungen ist das steuerliche Einlagekonto der Zwischengesellschaft durch Direktzugriff nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG entsprechend zu mindern.
- › **§§ 34 und 36 KStG-E:** Umsetzung von BVerfG-Entscheidungen zum Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren.
- › **§ 7 Satz 8 GewStG-E:** Mit der Neufassung von § 7 Satz 8 GewStG soll klargestellt werden, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstäteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht. Die bisher in § 7 Satz 9 GewStG normierte Ausnahme von der Anwendung des § 7 Satz 8 GewStG ist durch den in der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG-E enthaltenen Verweis auf §§ 7 bis 13 AStG nicht mehr erforderlich und soll daher gestrichen werden. Die Regelung soll auch für Erhebungszeiträume vor 2024 anzuwenden sein.
- › **Einführung eines weiteren besonderen Zerlegungsmaßstabs (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG-E):** Vergleichbar der beim Betrieb von Windkraft- und Solaranlagen bestehenden Regelung soll ergänzend zum Zerlegungsmaßstab „Arbeitslöhne“ ein weiterer besonderer Zerlegungsmaßstab für Betreiber von Energiespeicheranla-

Änderungen im Körperschaftsteuergesetz

Änderungen im Gewerbesteuer-gesetz



- gen eingeführt werden, der sich im Wesentlichen an der installierten Leistung der betreffenden Anlagen ausrichtet. Mit der Anwendung des Zerlegungsmaßstabs „Arbeitslöhne“ zu 10 % und des Zerlegungsmaßstabs „installierte Leistung“ zu 90 % soll den Belangen der Gemeinde des Geschäftssitzes und der Standortgemeinden der Energiespeicheranlagen in vertretbarer Weise Rechnung getragen werden.
- Änderungen im Umwandlungssteuergesetz
- › **§ 3 Abs. 2a UmwStG-E:** In einem neu angefügten Abs. 2a soll nunmehr normiert werden, dass die steuerliche Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln ist. Die in Rz. 03.04 des Umwandlungssteuererlasses bereits seit 2011 enthaltene Aussage zur entsprechenden Anwendung des § 5b EStG soll zur Erhöhung der Rechtssicherheit in das Gesetz aufgenommen werden. Auch der Verweis in § 11 Abs. 3 UmwStG soll entsprechend erweitert werden.
  - › **§ 5 Abs. 2 UmwStG-E:** Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt (sog. Einlagefiktion). Nicht erfasst werden bislang sonstige Anteile im Privatvermögen, die allerdings seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind. Mit der Erweiterung des Tatbestands auch auf Anteile i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sollen nunmehr sämtliche steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt gelten.
  - › **§ 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG-E:** Die Vorschrift zur Behandlung einer Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG beim Anteilseigner soll dahingehend geändert werden, dass der Buchwertansatz bei Vorliegen der Voraussetzungen zum neuen Regelfall wird. Künftig wäre dann vom Steuerpflichtigen ein Antrag auf Ansatz des gemeinen Wertes nach § 13 Abs. 1 UmwStG zu stellen, für den zudem eine Frist neu eingeführt werden soll. Danach wäre der Antrag grundsätzlich bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr der Umwandlung möglich. Der Antrag ist jedoch spätestens mit Abgabe der Steuererklärung zu stellen und ist unwiderruflich.
  - › **§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG-E:** Als Reaktion auf Gestaltungen zur Umgehung von § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG soll ein neuer Satz 3 zur Gewerbesteuerbelastung bei mittelbaren Übertragungen eingefügt werden. Dieser stellt ausdrücklich klar, dass ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auch der Gewerbesteuer unterliegt, soweit ein Anteil an einer die Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vermittelnden Personengesellschaft von einer natürlichen Person veräußert oder aufgegeben wird und soweit dieser Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt. Die Regelung soll erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs liegt.
  - › **§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E:** Mit einem neuen Satz 5 soll klargestellt werden, dass entsprechend der bestehenden Verwaltungsauffassung Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind. Damit ist ein Buchwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nicht möglich, soweit sich unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten ergeben würden. Soweit das eingebrachte Betriebsvermögen unter Berücksichtigung

der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negativ ist, sind die Buchwerte des eingebrachten Vermögens aufzustocken. Der neue Satz 5 soll ebenso gelten bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sowie § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Die erstmalige Anwendung ist beabsichtigt auf Einbringungen, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen worden ist. Diese (unechte) Rückwirkung dürfte verfassungsrechtlich zweifelhaft sein.

- › **§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E:** Es soll klargestellt werden, dass die Ausnahme von der Versteuerung eines Einbringungsgewinns II bei Weiterveräußerung von miteingebrachten Anteilen nur gelten soll, wenn dieser Veräußerungsvorgang zur Aufdeckung der stillen Reserven geführt hat.
- › **§ 27 Abs. 3 UmwStG-E:** Die Sonderregelungen für einbringungsgeborene Anteile sollen mit Wirkung zum 01.01.2025 abgeschafft werden. Die ehemals einbringungsgeborenen Anteile sollen stattdessen in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG-E überführt werden.

Änderungen im  
Mindeststeuergesetz

- › **§ 59 Abs. 3 MinStG-E:** Die neue Vorschrift bezüglich des substanzbasierten Freibetrags setzt Punkt 3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 13.07.2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften in Bezug auf mobile Beschäftigte um. Im Umkehrschluss ergibt sich hieraus, dass Beschäftigte, die ihre Tätigkeit zu mehr als 50 % in einem Steuerhoheitsgebiet ausüben, in vollem Umfang zu berücksichtigen sind. Eine anteilige Berücksichtigung nach Abs. 3 in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist dann unzulässig. Es handelt sich um die Korrektur eines Büroversehens.

Änderungen im  
Investmentsteuergesetz

- › **§ 8 Abs. 4 Satz 2 InvStG-E und § 10 Abs. 6 InvStG-E:** Es sollen Steuergestaltungen vermieden werden, die darauf basieren, dass der steuerbe-

günstige Anleger seine Steuerbefreiung einer anderen steuerpflichtigen Person zur Verfügung stellt. Hierzu sollen Regelungen aufgenommen werden, die die Steuerbefreiung ausschließen, wenn ein steuerbegünstigter Anleger die Investmenterträge durch Nießbrauch oder eine ähnliche Gestaltung überträgt, ohne gleichzeitig auch das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) auf den Nießbraucher zu übertragen.

- › **§ 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG-E:** Verlängerung der Abwicklungsfrist für Investmentfonds von fünf auf zehn Jahre.
- › **§ 20 Abs. 4 Satz 2, Abs. 4a InvStG-E:** Zur Vermeidung der Abziehbarkeit von Verlusten aus der Beteiligung an Investmentanteilen sollen in § 20



Abs. 4 und 4a InvStG-E besondere Nachweispflichten für die Steuerpflichtigen (Abs. 4) und die Möglichkeit zum Gegenbeweis durch das Veranlagungsfinanzamt (Abs. 4a) geregelt werden, wenn zuvor Einkünfte aus diesen Investmentanteilen unter Anwendung eines Teilfreistellungssatzes begünstigt besteuert wurden. Ändert sich der anwendbare Teilfreistellungssatz, liegt eine fiktive Veräußerung der Investmentanteile vor (§ 22 Abs. 1 InvStG).

- › **§ 36 InvStG-E:** Bei Spezial-Investmentfonds bislang steuerfrei thesaurierbare Erträge aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen und ähnlichen Einkünften i.S.d. § 21 EStG sowie Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (z. B. auch Kryptowerte wie beispielsweise Bitcoin, Ethereum und Tether) sollen künftig als ausschüttungsgleiche Erträge erfasst werden und unterliegen damit der jährlichen Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner. Dagegen sollen bestimmte Devisentermingeschäfte aus Vereinfachungsgründen künftig steuerfrei thesauriert werden können.

Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz

- › **§ 1 Abs. 4a GrEStG-E:** Das GrEStG soll in § 1 GrEStG um einen neuen Abs. 4a ergänzt werden, der erstmals regelt, welcher Gesellschaft ein Grundstück bei Verwirklichung der Ergänzungstatbestände nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG gehört. Danach gehört das Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie es aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat. Die Zugehörigkeit endet, wenn ein anderer Rechtsträger das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat oder die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach § 1 Abs. 4a Satz 1 GrEStG-E geführt haben. Die neue Regelung verzichtet bewusst und in Abkehr von der bisherigen, administrativ extrem aufwendigen und höchst strittigen Rechtslage (BFH und gleich lautende Ländererlasse vom 16.10.2023) auf die fiktive Zurechnung und ggf. mehrfache Besteuerung von Grundstücken infolge

der Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG.

Im Fall der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs/Rückerwerbs nach § 16 Abs. 1, 2 GrEStG soll dies jedoch nicht gelten. Durch deren gesetzliche Klassifizierung als rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) für die Zurechnung soll verhindert werden, dass eine (vorübergehende) Unterbrechung des Zurechnungszusammenhangs, die später wieder rückgängig gemacht wird, dazu genutzt wird, zwischenzeitliche Erwerbsvorgänge grunderwerbsteuerfrei zu stellen.

In den Fällen der Einräumung einer Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG wird für den Zeitraum ihres Bestehens nun auch gesetzlich eine Doppelzurechnung zum Vermögen des Grundstückseigentümers und des daneben Verwertungsberechtigten festgeschrieben.

- › Einführung einer europarechtlich gebotenen anteiligen Abzugsfähigkeit von allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten, wie z.B. Pflichtteilsverbindlichkeiten, bei beschränkter Steuerpflicht unter gleichzeitiger Neustrukturierung der Vorschrift (**§ 10 Abs. 6, 6a und 6b ErbStG-E**).
- › Erweiterung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke auf Grundstücke in Drittstaaten, wenn in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist (**§ 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG-E**).
- › Möglichkeit der Inanspruchnahme der Stundungsregelung bei sämtlichen zu eigenen oder fremden Wohnzwecken erworbenen Grundstücken (**§ 28 Abs. 3 ErbStG-E**). Auch insoweit soll dies für Grundstücke in Drittstaaten gelten, wenn ein Informationsaustausch sichergestellt ist.
- › Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG für die Besteuerung der öffentlichen Hand bis zum 31.12.2026 (**§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E**).

Unionsrechtskonforme Anpassungen im ErbStG

Änderungen im Umsatzsteuerrecht

- › Anpassung der Voraussetzungen der Werklieferung an die bereits bekannten Aussagen des BFH und der Finanzverwaltung zur Be- oder Verarbeitung eines „fremden“ Gegenstands (**§ 3 Abs. 4 UStG-E**).
- › Besteuerungsort von virtuellen Veranstaltungen/Tätigkeiten (**§ 3a Abs. 3 Nr. 3 und 5 UStG-E**).
- › Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung zum 01.01.2026 (**§ 4 Nr. 4 Buchst. a UStG-E**).
- › Ausdehnung der Steuerbefreiung auf die Verwaltung von Krediten und die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber (**§ 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG-E**).
- › Neufassung der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen (**§ 4 Nr. 21 UStG-E**) und für sportliche Veranstaltungen (**§ 4 Nr. 22 UStG-E**) ab dem 01.01.2025.
- › Neuregelung, wonach entgegen der BFH-Rechtsprechung eine Gutschrift, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt wird, dennoch eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründet (**§ 14c Abs. 2 UStG-E**).
- › Anpassung des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs, wenn der Leistende der Ist-Versteuerung unterliegt (**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG-E**), und entsprechende Hinweispflichten für die Rechnungsstellung (**§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E**), beides ab dem 01.01.2026.
- › Umfassende Anpassungen im Bereich der Kleinunternehmerbesteuerung ab dem 01.01.2025 hinsichtlich Umsatzgrenzen (**§ 19 UStG-E**), Einführung eines besonderen Meldeverfahrens mit Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung in anderen Mitgliedstaaten (**§ 19a UStG-E**) und ergänzender Regelung zur Rechnungsstellung (**§ 34a UStDV-E**).
- › Soweit nicht gesondert vermerkt, sollen die angesprochenen Änderungen im Umsatzsteuerrecht am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.
- › **Einführung einer Wohngemeinnützigkeit bei vergünstigter Vermietung an hilfsbedürftige Personen (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 AO-E)**: Die Regelung soll in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke aufgenommen werden. Dabei ist die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke als vergünstigte Wohnraumüberlassung an Personen im Sinne des § 53 AO definiert. Insofern ist diese Vermietung als ideelle Zweckverwirklichung anzusehen. Potenziell entstehende Verluste können damit mit anderen Einnahmen aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden. Mit § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 Satz 2 AO-E werden die Grenzen für die Ermittlung der Einkommensbezüge im Vergleich zu § 53 Satz 1 Nr. 2 AO durch Erhöhung der Multiplikatoren angepasst, um die Entwicklung steigender Mieten im Vergleich zum Einkommen in Zusammenhang mit der aktuell bestehenden Wohnungsnot angemessen abzubilden. Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 Satz 3 AO-E müssen die Voraussetzungen der Hilfebedürftigkeit nach § 53 Satz 1 AO für Zwecke der Wohngemeinnützigkeit abweichend von der bisher geltenden Rechtslage nur zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses nachgewiesen werden. Diese Regelung soll administrativen Aufwand und Bürokratie verhindern. Die Körperschaft sowie die Finanzverwaltung müssen nicht in einem regelmäßigen Turnus das Vorliegen der Voraussetzungen der Hilfebedürftigkeit prüfen.
- › Hinzu kommen weitere Anpassungen der Abgabenordnung.

Anpassungen der Abgabenordnung

Im nächsten Schritt bleibt nun zunächst die Stellungnahme des Bundesrats zu dem Regierungsentwurf abzuwarten. Da den Ländern eine Stellungnahme bereits am 05.07.2024 zu kurzfristig war, sieht ein neuer Zeitplan die Stellungnahme des Bundesrats erst nach der Sommerpause am 27.09.2024 vor. Anschließend soll es dann aber sehr schnell weitergehen. Der Beschluss des Bundestags in 2./3. Lesung ist bereits am 18.10.2024 vorgesehen. Der Beschluss über die Zustimmung im Bundesrat ist am 22.11.2024 geplant.



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



**b | Update zum geplanten Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

**Key Facts**

- › Der Regierungsentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes enthält auch steuerliche Erleichterungen.
- › Die Stellungnahme des Bundesrats und die Gegenäußerung der Bundesregierung dazu liegen vor.
- › Am 19.06.2024 hat die Bundesregierung eine Formulierungshilfe zu einem Änderungsantrag mit weiteren zivilrechtlichen und steuerlichen Neuerungen beschlossen.
- › Der Bundestag wird sich erst im Herbst wieder mit dem Vorhaben und der angesprochenen Formulierungshilfe befassen.

denen Bürokratiekosten zu entlasten, soll der Schwellenwert von mehr als € 7.500 auf mehr als € 9.000 angehoben werden, sodass mehr Unternehmer lediglich vierteljährlich eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgeben müssen (§ 18 Abs. 2 und 2a UStG-E).

- › Bei der Differenzbesteuerung soll der Schwellenwert für die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz von € 500 auf € 750 angehoben werden (§ 25a Abs. 4 Satz 2 UStG-E). Durch die Erhöhung sei die Vereinfachungsregelung des § 25a Abs. 4 UStG auf mehr Gegenstände anwendbar. Mithin könnten mehr Wiederverkäufer von der Ermittlung der Einzeldifferenz entlastet werden.

- › Durch Änderung des Investmentsteuergesetzes (InvStG) soll insbesondere ein unbeabsichtigt entstandener Zusatzaufwand bei der Veranlagung von Spezial-Investmentfonds korrigiert und ein ähnlicher Rechtszustand wie vor dem Kreditweitzmarktförderungsgesetz vom 22.12.2023 hergestellt werden:

Investmentsteuerrecht

- Aufgrund der Änderungen durch das Kreditweitzmarktförderungsgesetz kann die Kapitalverwaltungsgesellschaft nicht mehr als gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nach § 183 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. fingiert werden. Deshalb soll geregelt werden, dass alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach dem Investmentsteuergesetz oder der Abgabenordnung mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, dem gesetzlichen Vertreter des Spezial-Investmentfonds (§ 3 InvStG) in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben sind. Bei der Bekanntgabe ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 51 Abs. 5 Satz 3 und 4 InvStG-E).

- Die Frist zur Abgabe der Feststellungserklärung soll für ausschüttende und thesaurierende Spezial-

Referentenentwurf vom 11.01.2024

Zur Umsetzung der im August 2023 beschlossenen Eckpunkte zum Bürokratieabbau hatte das BMJ am 11.01.2024 den Referentenentwurf eines Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes (BEG IV) an die Verbände versandt (vgl. WTS Journal 01/2024, S. 9).

Regierungsentwurf vom 13.03.2024

Am 13.03.2024 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zu diesem Gesetz beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet. Enthalten sind aus steuerlicher Sicht weiterhin die schon im Referentenentwurf vorgesehenen Änderungen des Handelsgesetzbuchs, der Abgabenordnung und des Umsatzsteuergesetzes, durch die die Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege im Handels- und Steuerrecht einheitlich von zehn auf acht Jahre verkürzt werden sollen.

Einheitliche Verkürzung der Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege im Handels- und Steuerrecht

Weitere, steuerlich relevante Erleichterungen

Dazugekommen sind im Regierungsentwurf noch folgende weitere, steuerlich relevante Erleichterungen:

Einkommensteuerrecht

- › Im Einkommensteuergesetz soll die Geltungsdauer von Freistellungsbescheinigungen bei der Kapitalertragsteuer und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50a EStG von drei auf fünf Jahre verlängert werden (§ 50c Abs. 2 Satz 4 EStG-E).

Umsatzsteuerrecht

- › Um Unternehmer von den mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung verbun-



Investmentfonds auf acht Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres vereinheitlicht werden (§ 51 Abs. 2 Satz 1 InvStG-E).

- Die Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 AO für die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen von Spezial-Investmentfonds soll – orientiert an § 152 Abs. 7 AO – für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung auf 0,0625 Prozent der ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge festgelegt werden. Dies soll ungeachtet einer etwaigen Steuerbefreiung auf Anlegerebene gelten (§ 51 Abs. 2 Satz 2 InvStG-E).
- Der Spezial-Investmentfonds soll selbst zur Abgabe der Feststellungserklärung verpflichtet werden. Dies ermögliche eine mögliche maschinelle Unterstützung bei der Durchführung der Zwangsverfahren nach den §§ 328 ff. AO (§ 51 Abs. 3 Nr. 1 und 2 InvStG-E).
- Die Änderungen in § 51 Abs. 2 und 3 InvStG-E sollen erstmals für Geschäftsjahre des Spezial-Investmentfonds anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen. § 51 Abs. 5 Satz 3 und 4 InvStG-E soll ab dem Tag des Inkrafttretens des Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes anzuwenden sein.

Bundesrat vom  
26.04.2024

Formulierungshilfe  
eines Änderungsantrags  
vom 19.06.2024

Am 26.04.2024 hat der Bundesrat seine Stellungnahme zum Regierungsentwurf abgegeben. Die Gegenäußerung der Bundesregierung sowie eine von ihr am 19.06.2024 beschlossene Formulierungshilfe eines Änderungsantrags mit weiteren zivilrechtlichen und steuerlichen Neuerungen liegen vor. Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Forderungen bzw. Bitten des Bundesrats zu erwähnen:

- › Allgemein bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob bürokratische Mehrfachbelastungen von Unternehmen dadurch abgebaut werden können, dass zum einen das Handelsrecht und zum anderen das Sozialrecht stärker mit dem Steuerrecht harmo-

nisiert werden. Genannt werden hier die Bilanzierung sowie die Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer. In ihrer Gegenäußerung sieht die Bundesregierung diesbezüglich jedoch keinen Anpassungsbedarf.

- › Die Bundesregierung wird aufgefordert, sich im weiteren Gesetzgebungsverfahren für eine Änderung des § 122a AO einzusetzen. Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten soll künftig durch Bereitstellung zum Datenabruf erfolgen können, sofern der Beteiligte oder der von ihm Bevollmächtigte nicht widerspricht und eine elektronisch abgegebene Steuererklärung bzw. eine per ELSTER eingegangene Nachricht zugrunde liegt. Die Bundesregierung will den Vorschlag prüfen.
- › Der Bundesrat fordert den Wegfall der Mitteilungspflicht von freigestellten Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 2 Satz 7 und 8 EStG (bestimmte betriebliche Kapitalerträge, insb. Veräußerungsgewinne, Erträge aus Termingeschäften und Stillhaltergeschäften) für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2024 zufließen. In der von der Bundesregierung beschlossenen Formulierungshilfe eines Änderungsantrags wurde der Punkt bereits aufgegriffen.
- › Nicht steuerbefreiten Körperschaften (z. B. Sparclubs, Kegelclubs, Mannschaftskassen) soll – so die Forderung des Bundesrats – die bis 2015 gesetzlich zugelassene und im Verwaltungswege bis 2022 verlängerte Möglichkeit zur Erteilung von Freistellungsaufträgen wieder eingeräumt werden. Die Bundesregierung lehnt dies in ihrer Gegenäußerung ab, da ein eigenes Kontrollverfahren nur für die betreffenden Körperschaften aufgebaut werden müsste.
- › Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob zur Berücksichtigung berechtigter Anlegerinteressen § 51 Abs. 5 Satz 4 InvStG-E nicht durch die seiner Stellungnahme zu entnehmenden Sätze ersetzt werden sollte. Insbesondere müssten für die Fälle, in denen der Finanzbehörde bekannt ist, dass Feststellungsbeteiligte aus dem Spezial-

Investmentfonds ausgeschieden sind oder Meinungsverschiedenheiten zwischen den Feststellungsbeteiligten bestehen, Ausnahmen von der gesetzlichen Grundregelung des § 51 Abs. 5 Satz 3 InvStG-E vorgesehen werden. Die Finanzbehörde soll danach nur bis zu einem Widerspruch der oder des Feststellungsbeteiligten von der Vereinfachungsregelung Gebrauch machen dürfen. In der von der Bundesregierung beschlossenen Formulierungshilfe eines Änderungsantrags wurde der Punkt bereits aufgegriffen.

- › Ferner regt der Bundesrat an, für sog. Kleinbetragsrechnungen, in denen nach § 33 UStDV Name und Adresse des Leistungsempfängers nicht angegeben werden müssen, die Gesamtbetragsgrenze von derzeit € 250 auf € 400 anzuheben. Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab, da die Erhöhung der Grenze dazu

führen würde, dass die beabsichtigten positiven Effekte der E-Rechnung in dem Erhöhungsbereich nicht mehr wirken würden.

Aus steuerlicher Sicht ist aus der am 19.06.2024 beschlossenen Formulierungshilfe der Bundesregierung die Verlängerung und Vereinheitlichung der Fristen zur Abgabe der Grundsteuer-Änderungsanzeigen gem. § 19 Abs. 1 oder 2 GrStG sowie § 228 Abs. 2 Satz 1 BewG bis zum 31.03. des auf das Jahr der Änderung folgenden Kalenderjahres (§ 19 Abs. 3 Satz 2 GrStG, § 228 Abs. 2 Satz 3 BewG) zu erwähnen. Darüber hinaus zu nennen ist die Einführung einer (grundsätzlichen) Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Anzeigen auch in den Fällen von § 19 Abs. 1 oder 2 GrStG.

Es bleibt nun abzuwarten, ob und ggf. welche Änderungen der Bundestag am Regierungsentwurf vornimmt.

Weitere steuerliche Inhalte der Formulierungshilfe eines Änderungsantrags vom 19.06.2024



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

### c | Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur Förderung von Investitionen von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur |

Autoren: StB Tobias Michaelis und Dr. Christian Widera, beide Frankfurt a. M.

#### Key Facts

- › Das BMF hat einen Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur Förderung von Investitionen von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur vorgelegt.
- › Damit sollen Investitionsmöglichkeiten für Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds erweitert und ein rechtssicherer Investitionsrahmen geschaffen werden.
- › Das Regelungskpaket enthält Änderungen am Kapitalanlagegesetzbuch sowie am Investmentsteuergesetz.

Spezial-Investmentfonds erweitert und ein rechtssicherer Investitionsrahmen geschaffen werden. Damit sollen mehr private Mittel für den enormen Investitionsbedarf beim Ausbau der erneuerbaren Energien und dem Erhalt und Ausbau der Infrastruktur mobilisiert werden. Ziel ist es, durch den Ausbau der Infrastruktur und erneuerbaren Energien zur nachhaltigen Entwicklung und wirtschaftlichen Stabilität beizutragen. Das Gesetz soll einen sicheren Investitionsrahmen für die Investition von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur durch Änderung des Investmentsteuergesetzes (InvStG) und des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB) schaffen.

Gleichzeitig liegt ein Schwerpunkt darin, Besteuerungslücken und daraus resultierende Wettbewerbsverzerrungen gegenüber Unternehmen, die in den gleichen Geschäftsfeldern tätig sind, zu vermeiden. Um Wettbewerbsneutralität herzustellen, sieht der Regelungsvorschlag daher vor, dass die derzeitigen Steuerbefreiungsmöglichkeiten insoweit abgeschafft werden, wie Investment-

Diskussionsentwurf vom 21.05.2024

Am 21.05.2024 hat das BMF einen Diskussionsentwurf für ein Gesetz zur Förderung von Investitionen von Fonds in erneuerbare Energien und Infrastruktur veröffentlicht und bat um Stellungnahme bis zum 14.06.2024.

Gesetzgeberische Ziele

Mit dem Gesetz sollen die Investitionsmöglichkeiten für Investmentfonds und

fonds und Spezial-Investmentfonds Einkünfte aus einer inländischen gewerblichen Tätigkeit erzielen. Dies führt zu einer definitiven Besteuerung derartiger Einkünfte auf Fondsebene.

- › Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG sollen auf Fondsebene stets definitiv als sonstige inländische Einkünfte besteuert werden. Anknüpfungspunkt ist das Erzielen der Einkünfte in einer gewerblichen Betriebsstätte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG (§ 6 Abs. 5, 5a, 5b InvStG-E). Die bisherige Verwaltungsauffassung zu § 6 InvStG, wonach bei Beteiligungen eines Investmentfonds an Mitunternehmerschaften stets von einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung und infolgedessen von sonstigen inländischen Einkünften i.S.d. § 6 Abs. 5 InvStG auszugehen ist, wird gesetzlich festgeschrieben. Dies gilt auch für lediglich gewerblich geprägte Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die vermögensverwaltende Tätigkeiten ausüben. Dabei soll es sich laut Gesetzesbegründung lediglich um eine klarstellende Gesetzesänderung handeln. Diese Auffassung wird jedoch nicht ohne Widerspruch bleiben. Nach herrschender Meinung in der Literatur ist der Begriff der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung für Zwecke der §§ 6 und 15 InvStG einheitlich auszulegen. Im Bereich von § 15 InvStG geht jedoch auch die Finanzverwaltung bislang davon aus, dass eine passive Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft nicht zu gewerbsteuerpflichtigen Einkünften aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung führen kann.

Wesentliche Änderungen

Unter anderem sind folgende Änderungen geplant:

Kapitalanlage-gesetzbuch

- › Erweiterung des Katalogs der zulässigen Vermögensgegenstände für offene Publikums-Immobilienfonds auf Infrastruktur-Projektgesellschaften, deren Unternehmensgegenstand im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung darauf beschränkt ist, Anlagen zu errichten, zu erwerben oder zu halten, die zur Erzeugung, zur Umwandlung, zum Transport oder zur Speicherung von Strom, Gas oder Wärme aus erneuerbaren Energien bestimmt und geeignet sind (§ 231 Abs. 1 Nr. 8 KAGB-E). Solche Beteiligungen sollen dabei insgesamt auf 15 % des Werts des (Publikums-) Sondervermögens beschränkt sein. Die Anlagen dürfen auch auf gepachteten Grundstücken stehen, ein direkter Bezug zu einer Immobilie des Fonds ist nicht erforderlich.
- › Sowohl offene Immobilienfonds als auch Spezial-AIFs sollen für eine vom Fonds gehaltene Immobilie Anlagen für die Erzeugung erneuerbarer Energien oder die notwendige Infrastruktur für Ladestationen für Elektromobilität erwerben und betreiben dürfen, auch wenn diese nicht unmittelbar für die Bewirtschaftung einer Immobilie des Fonds erforderlich sind (§ 231 Abs. 3 und 6 KAGB-E). Ein Bezug zu einem Gebäude bleibt jedoch Voraussetzung.

- › Soweit an dem Investmentfonds steuerbefreite Investoren beteiligt sind, soll die bisherige Körperschaftsteuerbefreiung der Einkünfte des Investmentfonds nach §§ 8 und 10 InvStG eingeschränkt werden. Die Steuerbefreiung gilt künftig nicht mehr für gewerbliche Einkünfte des Investmentfonds i.S.d. § 6 Abs. 5 InvStG-E i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit kommt der Frage der Zuordnung der Einkünfte (solche aus vermögensverwaltender Tätigkeit oder aus (mit-)unternehmerischer Tätigkeit) künftig eine größere Bedeutung zu.
- › Sofern Spezial-Investmentfonds gewerbliche Einkünfte nach § 6 Abs. 5 InvStG-E i.V.m. § 49 Abs. 1

Investmentsteuergesetz

- › Ausdrückliche gesetzliche Klarstellung in § 1 Abs. 2 Satz 2 InvStG-E, dass es für die investmentsteuerrechtliche Qualifikation als (Spezial-) Investmentfonds unschädlich ist, wenn ein Investmentvermögen (i.S.d. § 1 Abs. 1 KAGB) die von ihm gehaltenen Vermögensgegenstände ganz oder teilweise aktiv unternehmerisch bewirtschaftet. Für Zwecke der Gewerbesteuerfreiheit ist jedoch weiterhin § 15 InvStG, für die Qualifikation als Spezial-Investmentfonds weiterhin § 26 Nr. 7a InvStG zu berücksichtigen.



Nr. 2 EStG erzielen, können diese nach § 30 Abs. 5 Satz 2 InvStG-E die Transparenzoption bzw. nach § 33 Abs. 4 Satz 3 InvStG-E die Erhebungsoption künftig nicht mehr ausüben, so dass die Spezial-Investmentfonds mit diesen Einkünften der Körperschaftsteuer unterliegen und diese gegenüber dem Finanzamt erklärt werden müssen.

- › Erweiterung der Gewerbesteuerfreiheit eines Investmentfonds auf die aktive unternehmerische Bewirtschaftung von Beteiligungen an bestimmten Gesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG-E). Konkret betrifft dies Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand auf die Erzeugung, die Umwandlung, den Transport oder die Speicherung von Strom, Gas oder Wärme aus erneuerbaren Energien gerichtet ist („EEG-Gesellschaften“) sowie ÖPP- und Infrastruktur-Projektgesellschaften. Einnahmen aus der Beteiligung an diesen Gesellschaften werden nicht in die Bagatellgrenze einbezogen (§ 15 Abs. 3 InvStG-E), so dass diese Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung mehr als 5 % der gesamten Einnahmen des Investmentfonds betragen können.
- › Spezial-Investmentfonds sollen zukünftig ohne weitere Beschränkungen oder Begrenzungen in alle Arten von Ziel-Investmentfonds investieren

dürfen. Die nach derzeitiger Rechtslage bestehende Voraussetzung, wonach der Ziel-Investmentfonds die Anlagebestimmungen des § 26 Nr. 1 bis 7 InvStG erfüllen muss, soll gestrichen werden (§ 26 Nr. 4 Buchst. h InvStG-E).

- › Die Ausnahme von Kapitalgesellschaften, für welche die 10%-Beteiligungsgrenze für ein Investment eines Spezial-Investmentfonds nicht gilt, soll um Infrastruktur-Projektgesellschaften erweitert werden (§ 26 Nr. 6 InvStG-E). Demnach können Spezial-Investmentfonds künftig auch 100 % der Anteile an Kapitalgesellschaften erwerben, deren Unternehmensgegenstand Infrastruktur-Projekte sind.
- › Spezial-Investmentfonds sollen zukünftig ohne weitere Einschränkung Einnahmen aus der Erzeugung von Strom aus EEG-Anlagen im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung erzielen dürfen (§ 26 Nr. 7a InvStG-E). Die bisherige Begrenzung dieser Einnahmen auf 20 % der Gesamteinnahmen entfällt. Der Status als Spezial-Investmentfonds bleibt unberührt.

Die Änderungen am InvStG sollen nach dem Entwurf grundsätzlich ab 2025 anwendbar sein. Die Änderungen des KAGB sollen am Tag nach der Verkündung in Kraft treten.



*Ihr Kontakt*  
StB Tobias  
Michaelis,  
Frankfurt a. M.,  
tobias.michaelis@  
wts.de

## 1 Ertragsteuern

## 1a | Sachverständige Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden ImmoWertV | Autor: StB Bernhard Brock, München

## Key Facts

- › Streit um die tatsächliche Nutzungsdauer eines Altgebäudes.
- › Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Sachverständigen nach § 6 Abs. 6 ImmoWertV 2010.
- › Sachverständiger kann auf typisierte Vorgaben der ImmoWertV zurückgreifen, muss aber eine „Sachverständige Einschätzung“ des Objekts vornehmen.

BFH vom 23.01.2024  
(AZ: IX R 14/23)

Der BFH hat mit Urteil vom 23.01.2024 entschieden, dass sich der Steuerpflichtige zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG jeder sachverständigen Methode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint (Anschluss an BFH-Urteil vom 28.07.2021 – AZ: IX R 25/19, Rz. 19). Damit folgt der BFH in Teilen nicht der Auffassung, die im BMF-Schreiben vom 22.02.2023 vertreten wird, welches wiederum wesentlich auf der Entscheidung des BFH vom 28.07.2021 fußte (vgl. auch WTS Journal 01/2023 und 02/2023).

Klarstellung des BFH  
zum Modus Vivendi für  
kürzere Nutzungsdauer

Urteilsfall

Im Urteilsfall waren im Wesentlichen die Anforderungen an den Nachweis der Ermittlung einer von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG abweichenden Restnutzungsdauer eines Gebäudes streitig. Hierzu holte das Finanzgericht das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Wertermittlung von bebauten und unbebauten Grundstücken ein. Der Sachverständige ermittelte in seinem Gutachten nach Maßgabe von § 6 Abs. 6 ImmoWertV 2010 und Anlage 4 (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) der Sachwertrichtlinie (SW-RL) vom 05.09.2012 für das Gesamtobjekt eine gewichtete tatsächliche Restnutzungsdauer von 19 Jahren. Dem folgte das Finanzgericht und gab der Klage statt.

Begründung

Zwar entschied der BFH, dass die Revision des Finanzamts begründet ist.

Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückzuverweisen. Dies beruhte aber auf anderen Gründen. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden sei hingegen die Entscheidung des Finanzgerichts gewesen, die Gebäude-AfA nicht über 50 Jahre, sondern gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG über nur 19 Jahre zu verteilen.

Der erkennende Senat habe bereits entschieden, dass sich der Steuerpflichtige zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer jeder sachverständigen Methode bedienen könne, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheine. Die gewählte Methode müsse über die maßgeblichen Determinanten der Nutzungsdauer – zum Beispiel technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen – Aufschluss geben. Gerade wegen des Umstands, dass für die Richtigkeit der zu schätzenden Nutzungsdauer nur eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit sprechen müsse, würde die Feststellungslast des Steuerpflichtigen überspannt werden, wenn der Schätzung eine bestimmte Gutachtenmethodik (zum Beispiel Bausubstanzgutachten) oder ein bestimmtes Ermittlungsverfahren zwingend zugrunde liegen müsste. Demzufolge habe der Senat ausdrücklich anerkannt, dass auch eine Gutachtenmethode, durch die die Restnutzungsdauer eines Gebäudes modellhaft wirtschaftlich bestimmt werde, als Nachweis für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG genügen könne (BFH-Urteil vom 28.07.2021 – AZ: IX R 25/19, Rz. 19 ff.). An diesen Rechtsgrundsätzen halte der Senat fest.

Die weitergehenden Anforderungen und Einschränkungen, die die Finanzverwaltung in Rz. 23 f. des BMF-Schreibens vom 22.02.2023 für den Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer durch Sachverständigengutachten aufstellt, lassen sich – so der BFH in der aktuellen Entscheidung – dem Gesetz jedenfalls nicht in Gänze entnehmen. Weder § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG noch § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV geben vor,

Zulässig ist jede sachverständige Methode, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint

Weitergehende Anforderungen und Einschränkungen durch BMF-Schreiben vom 22.02.2023 dem Gesetz jedenfalls nicht in Gänze zu entnehmen



## 1 Ertragsteuern

auf welche Weise und anhand welcher Gutachtenmethode der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, zu schätzen ist. Bereits aus diesem Grund sei die Anweisung der Finanzverwaltung in Rz. 24 des BMF-Schreibens, die "bloße Übernahme" einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten reiche als Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer nicht aus, nicht tragfähig. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 ImmoWertV 2010 (inzwischen § 4 Abs. 3 ImmoWertV 2021) sei eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden könne.

Zudem sei der Einwand, die nach den Vorgaben der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung im Rahmen einer Verkehrswertermittlung ermittelte Gesamtnutzungs- und Restnutzungsdauer eines Gebäudes führten für Zwecke des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu "sachgerechten Ergebnissen" (BMF-Schreiben vom 22.02.2023, Rz. 24), unbelegt. Er berücksichtige insbesondere nicht, dass trotz einer im Kern modellhaften – sachverständigen – Berechnung der Nutzungsdauer die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls einbezogen werden.

Ein auf die Vorgaben der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung gestütztes Sachverständigengutachten sei auch geeignet, Aufschluss über die für die tatsächliche Nutzungsdauer maßgeblichen Determinanten zu geben.

Vorsorglich weist der Senat aber klarstellend darauf hin, dass seine Ausführungen in der Entscheidung vom 28.07.2021 (dort Rz. 20 ff.) nicht dahingehend zu verstehen seien, dass der Steuerpflichtige allein durch eine schlichte Bezugnahme auf die modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der betreffenden Immobilienwertermittlungsverordnung eine kürze-

re tatsächliche Nutzungsdauer im Sinne von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG darlegen und nachweisen könne. Vielmehr bedürfe es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer sachverständigen Begutachtung, die insbesondere die individuellen Gegebenheiten des Objekts (zum Beispiel durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen, vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 ImmoWertV 2021) einbeziehe.

Mit dieser Entscheidung entzieht der BFH auch jedweder Überinterpretation der Entscheidung von 2021 den Boden. Im Schrifttum war teilweise die Auffassung vertreten worden, durch eine alleinige Zugrundelegung der Nutzungsdauer anhand der ImmoWertV könne auf die sachverständige Prüfung verzichtet werden. Das Urteil stellt nun klar, dass es zur Sicherstellung der steuerlichen Anerkennung der Nutzungsdauer eines Gebäudes einer gutachterlich und damit sachverständig ermittelten Nutzungsdauer bedarf. Damit bezieht der BFH aber auch eindeutig Stellung gegenüber der im BMF-Schreiben vom 22.02.2023 (Rz. 24) vertretenen Auffassung, dass die gutachterlich ermittelte Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ex ante abzulehnen sei.

Nachdem bei Immobilientransaktionen nicht selten zur Ermittlung der Verkehrswerte und zur Allokation der Kaufpreise für einzelne Wirtschaftsgüter Gutachten qualifizierter Sachverständiger eingeholt werden, kann ein solches auch regelmäßig für die Ermittlung der Restnutzungsdauer herangezogen werden.

Am Ende des Tages muss allerdings der Steuerpflichtige im Einzelfall entscheiden, ob es wirtschaftlich sinnvoll ist, das regelmäßig nicht unbeträchtliche Kostenrisiko für die Einschaltung eines in der Regel öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen als Gutachter in Kauf zu nehmen, um durch die Anwendung einer kürzeren Restnutzungsdauer einen bestimmten Barwertvorteil aus der resultierenden Steuererminderung zu generieren.

Einordnung der Entscheidung

Qualifiziertes Gutachten für Kaufpreisallokation und Restnutzungsdauer ausreichend

Fazit



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

Nicht ausreichend ist aber der schlichte Verweis auf die modellhaft ermittelte Gesamt- und Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach Maßgabe der Immobilienwertermittlungsverordnung

## 1 Ertragsteuern

## 1b | Verdeckte Gewinnausschüttung setzt finalen Zuwendungswillen voraus |

Autor: StB/FB IStR Florian Wimmer, München

## Key Facts

- › Der BFH hat sich mit dem subjektiven Element des Zuwendungswillens befasst und erörtert, inwiefern subjektive Elemente zu den objektiven Abläufen hinzutreten müssen, um den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu erfüllen.
- › Abgrenzung und Verfeinerung des Handlungsmaßstabs eines ordentlichen und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters, der als abstrakte Denkfigur dazu dienen soll, die Veranlassung einer Leistung objektiv zu beurteilen.

eingebraucht, dann allerdings trotzdem bei der nachfolgenden Kapitalerhöhung die neuen Anteile an der Tochter-GmbH übernommen. Gezahlt wurde die Stammeinlage aber von der Klägerin und auch die neuen Anteile übertrug B später auf die Klägerin. Die Übernahme des neu gebildeten Geschäftsanteils durch B sei im Rahmen des Kapitalerhöhungsbeschlusses irrtümlich erfolgt.

Die Klage hatte in erster Instanz keinen Erfolg. Das Finanzgericht ging davon aus, dass es im Falle eines (vermeintlichen) Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der zur Vermögensverschiebung führenden Beschlussfassung auf den objektivierenden Maßstab eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters und dabei darauf ankomme, ob einem solchen Geschäftsleiter ein solcher Irrtum unterlaufen wäre.

Dem ist der BFH in der Revision entgegengetreten. Zwar bestünden grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse, um das Vorliegen einer vGA annehmen zu können. Es bedürfe damit in der Regel weder der Absicht, Gewinne verdeckt auszuschütten, noch eines entsprechenden Ausschüttungsbewusstseins. Diese Grundsätze gelten dabei aber nicht uneingeschränkt, da es zur Annahme einer vGA eines Zuwendungswillens bedürfe. Fehle es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zugunsten des Gesellschafters und stehe fest, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt ist, könne eine vGA wegen fehlender konkreter Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausscheiden. Allein maßgebend sei deshalb im Streitfall, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer (also B) einem Irrtum unterlegen war.

Die Sache wurde zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses habe die Frage, ob B zum Zeitpunkt der Beschlussfassung tatsächlich einem Irrtum über den Inhalt des Beschlusses unterlag, nach den vorstehenden Rechtsgrundsätzen nicht unaufgeklärt lassen dürfen.

Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter als abstrakter Maßstab

Verdeckte Gewinnausschüttung setzt finalen Zuwendungswillen voraus

BFH vom 22.11.2023  
(AZ: I R 9/20)

Der BFH hat entschieden, dass für die Frage, ob eine Vermögensverschiebung von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, bei der Prüfung eines möglicherweise fehlenden Zuwendungswillens aufgrund Irrtums des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht darauf abzustellen ist, ob einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiter der Irrtum gleichfalls unterlaufen wäre. Maßgebend ist allein, ob der konkrete Gesellschafter-Geschäftsführer einem solchen Irrtum unterlegen ist.

Finanzamt stellt verdeckte Gewinnausschüttung fest

Das Finanzamt gelangte zur Ansicht, dass die Klägerin auf die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung bei der zuvor von ihrer alleinigen Gesellschafterin und Geschäftsführerin B eingebrachten Tochter-GmbH (X-GmbH) verzichtet und sie stattdessen der B unentgeltlich ermöglicht habe, daran teilzunehmen. In diesem Verzicht liege eine vGA zugunsten der B. Zusätzlich habe die Klägerin anstelle der B die Stammeinlage eingezahlt. Auch darin sei eine vGA zu sehen.

Nachweislich andere Reihenfolge der gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen geplant

Fraglich war, ob B bei der Übernahme der aus der Kapitalerhöhung resultierenden neuen X-GmbH-Anteile einem Irrtum unterlag. Nachweislich sollte die Kapitalerhöhung bei der X-GmbH nicht vor ihrer Einbringung durch die Gesellschafterin B, sondern erst danach durch die Klägerin durchgeführt werden. Folglich hatte B die X-GmbH erst



**Ihr Kontakt**  
StB/FB IStR  
Florian Wimmer,  
München,  
florian.wimmer@  
wts.de

## 1 Ertragsteuern

## 1c | Neu gebildetes Betriebsvermögen nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

#### Key Facts

- › Die gewerbesteuerliche Missbrauchsregelung des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt zwar auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.
- › Der BFH hält aber eine teleologische Reduktion des Tatbestands von § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG für geboten.
- › Danach unterfallen stille Reserven in Bezug auf Betriebsvermögen, das erst im Zuge der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder danach neu gebildet wurde, nicht dieser gewerbesteuerlichen Verstrickung (entgegen UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, Rz. 18.09).

Wird Betriebsvermögen erst im Zuge der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder danach gebildet, unterfallen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des neu gebildeten Betriebsvermögens nicht § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG (teleologische Reduktion des Tatbestands – entgegen UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, Rz. 18.09). Dies hat der BFH mit Urteil vom 14.03.2024 entschieden.

BFH vom 14.03.2024  
(AZ: IV R 20/21)

Liquidationsgewinne von Kapitalgesellschaften sind dem Gewerbeertrag zuzurechnen und unterliegen damit der Gewerbesteuer. Im Gegensatz dazu sind bei Personenunternehmen Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs oder auch eines Anteils an der Gesellschaft grds. nicht gewerbsteuerpflichtig. Seit dem Erhebungszeitraum 2002 gilt dies gem. § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG für Mitunternehmerschaften allerdings

Hintergrund und Systematik der Missbrauchsvorschrift in § 18 Abs. 3 UmwStG



## 1 Ertragsteuern

nur noch dann, wenn und soweit die Gewinne aus der Aufgabe bzw. Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs oder des Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfallen. § 18 Abs. 3 UmwStG ist ein Ausnahmetatbestand (Missbrauchsvorschrift) in Hinblick auf den Grundsatz der Gewerbesteuerfreiheit von Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen bei Personenunternehmen. Die Regelung bezieht sich auf Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich von § 18 UmwStG in ein Personenunternehmen umgewandelt wurde. Nach Satz 1 der Vorschrift wird ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn gewerbesteuerpflichtig, wenn der Betrieb des Personenunternehmens innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird. Satz 2 regelt dies entsprechend für die Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der im Rahmen der Umwandlung aufnehmenden Personengesellschaft. § 18 Abs. 3 UmwStG besteuert nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umwandlung, sondern bezieht sich auf den späteren Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn und unterwirft diesen auf Ebene des übernehmenden Personenunternehmens der Gewerbesteuer.

## Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin, eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, aus der formwechselnden Umwandlung der A-GmbH hervorgegangen. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH war B. Dieser überließ der A-GmbH ein bebautes Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung (als Zweigniederlassung). Nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten bestand eine sog. Betriebsaufspaltung. Am 27.05.2010 beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH die formwechselnde Umwandlung der Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG. Dazu übertrug B zunächst einen Teilgeschäftsanteil an der A-GmbH in Höhe von € 1.000 auf die B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls B war. Die B-GmbH wurde persönlich haftende Gesell-

schafterin der Klägerin. B wurde mit einer Kommanditeinlage von € 25.000 Kommanditist der Klägerin. Die Eintragung der Klägerin im Handelsregister erfolgte im August 2010. Das Grundstück des B wurde seit dem 01.01.2010 als Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin behandelt.

Im April 2011 veräußerte B seinen Kommanditanteil an der Klägerin mit Wirkung zum 02.01.2011 an H. Zugleich veräußerte er an H seine Geschäftsanteile an der B-GmbH. Mit notariellem Vertrag vom selben Tag verkaufte B zudem das Grundstück in A-Stadt mit Wirkung zum 02.01.2011 an H.

Nach einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der aus der Grundstücksveräußerung erzielte Gewinn ebenfalls gemäß § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Die Vorschrift gelte auch für stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen, das im Zuge des Formwechsels entstanden ist.

Das Finanzgericht hat den Gewerbesteuermessbescheid für 2011 antragsgemäß teilweise aufgehoben. Denn schon die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG hätten nicht vorgelegen. Bei der Klägerin handele es sich nicht um eine "übernehmende Personengesellschaft" im Sinne der Norm, da es beim identitätswahrenden Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG) keinen aufnehmenden Rechtsträger gebe.

Der BFH hat nun die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht sei – jedenfalls im Ergebnis – zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen der im Wege des Formwechsels aus der A-GmbH hervorgegangenen Klägerin gehörenden Grundbesitzes nicht unter § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG fällt.

Zwar gelte § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz fehle es auch nicht an einer "übernehmenden Personengesellschaft" im Sinne des

FG Mecklenburg-Vorpommern vom 11.08.2021 (AZ: 2 K 194/17)

BFH bestätigt Vorinstanz mit anderer Begründung

§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt zwar auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

## 1 Ertragsteuern

§ 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG. Denn das Umwandlungssteuerrecht fingiere im Fall des (heterogenen) Formwechsels einen Vermögensübergang von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft beziehungsweise vice versa (vgl. § 9, § 25 UmwStG).

Geboten ist aber eine teleologische Reduktion von § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG in Bezug auf neu gebildetes Betriebsvermögen

Nach Ansicht des Senats erfasst § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG allerdings nicht stille Reserven in Wirtschaftsgütern in "neu gebildetem Betriebsvermögen" des Personenunternehmens. Dies ergebe sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Ein Unterlaufen der Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft sei bei "neu gebildetem Betriebsvermögen" nicht zu besorgen. Denn dieses Betriebsvermögen sei nie Teil des übergegangenen Vermögens der Kapitalgesellschaft gewesen, sondern immer nur Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Der Wortlaut sei entsprechend teleologisch zu reduzieren. Der auf das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) zurückzuführende § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG stelle eine Reaktion des Gesetzgebers auf die BFH-Rechtsprechung dar, wonach der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das der aufnehmenden Personengesellschaft bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 18 Abs. 3 UmwStG) der Gewerbesteuer unterliegt. Mit der Ergänzung des § 18 Abs. 3 UmwStG habe der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass der gesamte Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn auch insoweit der Gewerbesteuer unterliegt, als er auf Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers entfällt. Die Norm ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebende öffentliche Register nach

dem 31.12.2007 erfolgt (§ 27 Abs. 7 UmwStG).

Aus der Gesetzesänderung durch das JStG 2008 könne aber nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber damit jedwedes Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens, das im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung des (Teil-)Betriebs beziehungsweise Mitunternehmeranteils vorhanden ist, habe erfassen wollen. Denn dann hätte es aus Sicht des Gesetzgebers nahegelegen, nicht nur auf die Rechtsprechung des BFH zu reagieren, die das vor der Umwandlung im Betrieb des übernehmenden Personenunternehmens vorhandene Betriebsvermögen betraf, sondern § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 UmwStG (überschießend) auf das gesamte Betriebsvermögen der (übernehmenden) Personengesellschaft oder natürlichen Person zu erstrecken. Er habe sich aber auf ein reines "Nichtanwendungsgesetz" beschränkt.

Soweit der erkennende Senat selbst im BFH-Urteil vom 16.12.2009 (AZ: IV R 22/08) in einem obiter dictum ausgeführt hat, dass der nach § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. anzusetzende Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auch "die stillen Reserven des von der Personengesellschaft im Anschluss an die Umwandlung neu gebildeten Vermögens" umfasse, hält er daran nicht mehr fest.

Insgesamt ist die vorliegende BFH-Entscheidung für von der Vorschrift betroffene Steuerpflichtige äußerst positiv und damit uneingeschränkt zu begrüßen. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber mit dem JStG 2008 wohl eher eine vollumfängliche gewerbesteuerliche Verstrickung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft beabsichtigt hat.



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



## 1 Ertragsteuern

## 1d | Einbringungsbedingter Übergang des Gewerbeverlusts von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft |

Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Tobias Eckert, beide Nürnberg

## Key Facts

- › Die Unternehmensidentität kann bei der Einbringung des gesamten Betriebs einer Kapitalgesellschaft gem. § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gewahrt sein.
- › Voraussetzung ist, dass sich die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung sowie ggf. das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH beschränkt und die Personengesellschaft „den gleichen“ Betrieb fortsetzt.
- › Die Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG tritt in diesem Fall hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück.
- › Die übernehmende Mitunternehmerschaft kann den vortragsfähigen Gewerbeverlust des § 10a Satz 1 GewStG weiterhin nutzen.

grundsätzlich nicht mit dem Übergang des gewerblichen Verlustvortrags verbunden ist, da die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Gewerbebetrieb gilt. Dies war aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Kapitalgesellschaft nach der Übertragung weitere Tätigkeiten ausübt, sei es nur das Halten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften.

Klägerin im vorliegenden Streitfall war eine GmbH & Co. KG. Deren Gesellschafter waren die im US-Bundesstaat Delaware gegründete und ansässige G Limited Liability Company (G LLC) als alleinige Kommanditistin sowie die G-GmbH als Komplementärin. Letztere war am Gewinn und Verlust der Klägerin nicht beteiligt. Ferner unterhielt die G LLC eine im Handelsregister eingetragene deutsche Betriebsstätte, für die zum 31.12.2010 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wurde. Im Jahr 2011 brachte die G LLC diese Betriebsstätte nach § 24 UmwStG in die Klägerin ein. Nach der Einbringung führte die Klägerin die Betriebsstätte der G LLC vollumfänglich fort. Das Finanzamt ließ den Gewerbeverlust der ehemaligen Betriebsstätte der G LLC unberücksichtigt, da vorgeblich die Unternehmensidentität fehle.

Urteilsfall

BFH vom 01.02.2024  
(AZ: IV R 26/21)

Mit Urteil vom 01.02.2024 hat der BFH entschieden, dass infolge einer Einbringung des gesamten Betriebs einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG gem. § 24 UmwStG der vorgetragene Gewerbeverlust der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übergehen kann, wenn sich die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung an der aufnehmenden Gesellschaft sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH beschränkt. Entscheidendes Kriterium ist die Wahrung der Unternehmensidentität i.S.d. § 10a Satz 1 GewStG. Die Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG in Bezug auf die einbringende Kapitalgesellschaft tritt in diesem Fall hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück.

Das FG Köln gab der Klage mit Urteil vom 27.10.2021 statt. Das Finanzamt legte Revision ein. Dem Revisionsverfahren ist das BMF beigetreten.

FG Köln vom 27.10.2021  
(AZ: 3 K 2815/16)

Der BFH wies in der Folge die vom Finanzamt eingelegte Revision als unbegründet zurück. Die Geltendmachung eines Gewerbeverlusts nach § 10a Satz 1 GewStG setzt neben der vorliegend unstreitigen Unternehmeridentität auch die Unternehmensidentität voraus. Im Ergebnis sei die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass in Bezug auf den für die G LLC auf den 31.12.2010 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust von Unternehmensidentität auszugehen ist. Unternehmensidentität bedeutet, dass der bestehende Gewerbebetrieb identisch sein muss mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustjahr bestanden hat. Zwar berühre die Ände-

Unternehmensidentität  
bei Totalausgliederung  
gegeben

Hintergrund

Zwar entschied der BFH bereits mit Urteil vom 17.01.2019 (AZ: III R 35/17), dass die Übertragung des operativen Geschäfts einer Kapitalgesellschaft

## 1 Ertragsteuern

zung der wirtschaftlichen Betätigung einer Kapitalgesellschaft die Unternehmensidentität grundsätzlich nicht, weil deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte.

Übertrage eine Kapitalgesellschaft aber – wie im Streitfall – ihren gesamten Betrieb auf eine Personengesellschaft („Totalausgliederung“), trete die Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG hinter die tatsächliche identitätswahrende Fortführung des Unternehmens durch die Mitunternehmerschaft zurück. Führe die Mitunternehmerschaft „das gleiche“ Unternehmen fort, stehe ihr der Abzug der Gewerbeverluste zu, wobei insoweit die Verwaltung der Mitunternehmerstellung sowie das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH durch die G LLC unbeachtlich war.

Durch die Rechtsprechung des BFH werden Gestaltungsspielräume für eine umfangreiche Berücksichtigung von Gewerbeverlusten in der Anlaufphase eröffnet. Der gewerbesteuerliche Betrieb einer Personengesellschaft gilt erst ab dem Beginn ihrer Marktteilnahme als existent. Kapitalgesellschaften hingegen gelten ab ihrer Errichtung als Gewerbebetrieb. So können Verluste aus der Zeit vor der Aufnahme der werbenden Tätigkeit gewerbesteuerrechtlich berücksichtigt werden, wenn das operative Geschäft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufgebaut wird und anschließend, ab Beginn der Marktteilnahme, im Rahmen einer „Totalausgliederung“ auf eine Personengesellschaft übertragen wird. Eine solche Gestaltung ist laut BFH innerhalb der Grenzen des § 42 AO hinzunehmen.

Praxishinweis



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

### 1e | Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1

**Satz 2 GewStG** | Autoren: RA/StB Axel Wagner, Frankfurt a. M. und StB Johannes Maximilian Hirt, Frankfurt a. M./Nürnberg

#### Key Facts

- › Die sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung schließt die Inanspruchnahme der erweiterten Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) nicht aus.
- › Aus einer umgekehrten Betriebsaufspaltung kann aufgrund des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden.
- › Dieses Durchgriffsverbot gilt bei der Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft auch im Fall einer mittelbaren Beteiligung der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft über eine weitere Kapitalgesellschaft.

anzusehen. Die Ableitung einer originär gewerblichen Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft ist durch das sog. Durchgriffsverbot ausgeschlossen.

Die Klägerin, eine Immobilienverwaltungs-GmbH, vermietete im Streitjahr 2015 ein Grundstück an die M GmbH & Co. KG (M-KG) und nahm dabei die erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch. An der Klägerin war die M-KG wiederum mittelbar über eine Kapitalgesellschaft mehrheitlich beteiligt. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass zwischen der Klägerin und der M-KG eine Betriebsaufspaltung bestehe. Dadurch sei die erweiterte Grundstückskürzung zu versagen. Der BFH hatte zu entscheiden, ob durch eine etwaige Betriebsaufspaltung die Klägerin als originär gewerblich tätig anzusehen und damit die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu versagen sei.

Urteilsfall

BFH vom 22.02.2024  
(AZ: III R 13/23)

Mit Urteil vom 22.02.2024 hat der BFH entschieden, dass die erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Rahmen einer umgekehrten Betriebsaufspaltung bei der Besitzkapitalgesellschaft angewendet werden kann. Die Besitzkapitalgesellschaft ist hier nicht als gewerblich

Im Falle der klassischen Betriebsaufspaltung wird eine wesentliche Betriebsgrundlage von der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft überlassen (sachliche Verflechtung). Zudem kann die Person, welche das Besitzunterneh-

## 1 Ertragsteuern

men beherrscht, auch im Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen (personelle Verflechtung).

Durchgriffsverbot –  
Keine Zurechnung bei  
Besitzkapitalgesell-  
schaften

Ist das Besitzunternehmen jedoch eine Kapitalgesellschaft, sind die Anteile bzw. Beherrschungsfunktion, die der Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft hält, nach Auffassung des BFH nicht der Besitzgesellschaft zuzurechnen, da dies einen unzulässigen Durchgriff darstellen würde. Stattdessen muss die Besitzkapitalgesellschaft selbst die Betriebspersonengesellschaft beherrschen können. Dies ist in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 16.09.2021 zu verstehen, mit dem der IV. Senat unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschied, dass eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitzpersonengesellschaft für Zwecke der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

nicht mehr dem Durchgriffsverbot unterliegt. Da im Streitfall die Immobilienverwaltungs-GmbH als Besitzkapitalgesellschaft weder mittelbar noch unmittelbar an der Betriebspersonengesellschaft beteiligt war, verneinte der BFH das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung.

Weiterhin ging der BFH auf die sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung ein, bei welcher im Gegensatz zur klassischen Betriebsaufspaltung nicht die Betriebskapitalgesellschaft von der Besitzgesellschaft, sondern die Besitzkapitalgesellschaft von der Betriebsgesellschaft beherrscht wird. Eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft kann dabei nicht angenommen werden, da die Ableitung einer gewerblichen Tätigkeit aus den Verhältnissen des Gesellschafters ebenfalls gegen das Durchgriffsverbot verstößt.

Auch keine originär gewerbliche Tätigkeit bei umgekehrter Betriebsaufspaltung



**Ihr Kontakt**  
RA/StB Axel  
Wagner,  
Frankfurt a. M.,  
axel.wagner@  
wts.de

Abgrenzung:  
BFH vom 16.09.2021  
(AZ: IV R 7/18) zu  
mittelbarer Beteiligung  
an Besitzpersonengesellschaft

## Kurznews

### 1f | Keine Anwendung des § 8c KStG auf Verluste gemäß § 15a EStG |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 24.04.2024  
(AZ: IV R 27/21)

Der BFH hat mit Urteil vom 24.04.2024 entschieden, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in der für das Streitjahr 2014 maßgeblichen Fassung nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG anwendbar ist, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer Kommanditgesellschaft zugerechnet werden (entgegen BMF-Schreiben vom 04.07.2008, Rz. 2, bzw. entgegen BMF-Schreiben vom 28.11.2017, Rz. 2).

Streitfrage

Gegenstand des Streits der Beteiligten war die Frage des Wegfalls eines verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 EStG in der im Jahr 2014 (Streitjahr) geltenden Fassung infolge eines (vollständigen) Anteilseignerwechsels bei einer Körperschaft gem. § 8c KStG. Das Finanzgericht lehnte eine Anwendung von § 8c KStG auf Verluste nach

§ 15a EStG auf Ebene einer Mitunternehmerschaft ab.

Der BFH hat die Revision des Finanzamts nun als unbegründet zurückgewiesen. § 8c KStG a.F. sei nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG, die einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer KG zugerechnet werden, anwendbar. Denn es handele sich weder um Verluste einer Körperschaft, noch handele es sich um nicht genutzte Verluste i.S. der Vorschrift. Vielmehr betreffe § 15a EStG einen von der Kapitalgesellschaft zunächst nicht zu tragenden Verlust der Personengesellschaft, die Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist. Die Entscheidungsgründe lassen sich auf die aktuelle Rechtslage übertragen.

§ 8c KStG nicht auf verrechenbare Verluste gemäß § 15a Abs. 4 EStG anwendbar



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

## 2 Umsatzsteuer

## 2a | Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung der obligatorischen E-Rechnung ab dem 01.01.2025 | Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

## Key Facts

- › Die Finanzverwaltung erläutert die Vorgaben an die E-Rechnung.
- › Für die Ermittlung der Ansässigkeit kann der Rechnungsaussteller grundsätzlich auf die Angaben des Leistungsempfängers vertrauen.
- › Die Rechnungsausstellung in falschem Format soll den Vorsteuerabzug im Übergangszeitraum nicht gefährden.
- › Auch E-Rechnungsformate aus anderen EU-Ländern können genutzt werden.

BMF-Entwurf vom  
13.06.2024

Im Hinblick auf die Einführung der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) zum 01.01.2025 plant die Finanzverwaltung die Veröffentlichung eines begleitenden BMF-Schreibens. Ein diesbezüglicher BMF-Entwurf wurde nun veröffentlicht, die Veröffentlichung der finalisierten Fassung plant die Finanzverwaltung für das 4. Quartal 2024.

sofern diese ohne Informationsverlust in das Zielformat (entsprechend der Norm EN 16931) umgewandelt werden können. Ein Informationsverlust liegt vor, wenn sich der Inhalt oder die Bedeutung einer Information ändert oder diese nicht mehr erkennbar ist. Welches – zulässige – Format verwendet werden soll, stellt eine zivilrechtliche Frage dar, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist.

Ansässigkeit im Inland

Der BMF-Entwurf erläutert u.a. die Anwendungsvoraussetzungen der E-Rechnung. Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Hs. 2 UStG ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern regelmäßig eine E-Rechnung auszustellen. Für die Beurteilung, ob der Leistungsempfänger ein inländischer Unternehmer ist oder nicht, soll sich der Rechnungsaussteller, bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns und sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen, auf die Angabe des Leistungsempfängers verlassen dürfen.

Insbesondere zur Nutzung des EDI-Verfahrens nimmt die Finanzverwaltung Stellung. Dieses wird prinzipiell als „anderweitiges Rechnungsformat“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UStG angesehen. Die Weiternutzung bereits etablierter elektronischer Rechnungsformate (z.B. EDI-Verfahren wie EDIFACT) soll daher zeitlich auch über die Übergangsregelungen in § 27 Abs. 38 Nr. 1 und 3 UStG hinaus, d.h. auch nach dem 31.12.2027, möglich sein.

EDI-Verfahren

Zulässige Formate für die E-Rechnung

Die für die Erteilung einer E-Rechnung zulässigen Formate werden im BMF-Entwurf ebenfalls behandelt. Insbesondere Rechnungen nach dem XStandard und nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1 sollen die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für eine E-Rechnung ab dem 01.01.2025 erfüllen. Aber auch Rechnungsformate aus anderen EU-Ländern, z.B. FatturaPA (Italien) oder auch Factur-X (Frankreich), sollen zulässig sein. Daneben können gem. § 14 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UStG auch andere Rechnungsformate genutzt werden,

Zum Umfang der E-Rechnung, d.h. deren inhaltlichen Angaben, führt die Finanzverwaltung aus, dass für eine ordnungsmäßige Rechnung alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG im strukturierten Teil der E-Rechnung enthalten sein müssen. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung müssen die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Jedoch können ergänzende Angaben in einem in die E-Rechnung integrierten

Inhaltliche Anforderungen

## 2 Umsatzsteuer

Anhang aufgenommen werden. Wie schon bereits von der Finanzverwaltung angedeutet, soll bei hybriden Rechnungsformaten (z.B. einer Rechnung im ZUGFeRD-Format, welche zugleich ein PDF-Dokument und einen Datensatz im XML-Format beinhaltet), anders als momentan nach Abschn. 14.4 Abs. 3 Satz 4 UStAE vorgesehen, der strukturierte Teil maßgeblich sein. Im Fall abweichender Angaben in den zwei Elementen sollen dann die Daten aus dem strukturierten Teil (der XML-Datei) denen aus der Bilddatei (dem PDF-Dokument) vorgehen. Enthält der Bildteil dagegen abweichende Rechnungsangaben (z.B. aufgrund manipulativer Eingriffe eine andere Leistungsbeschreibung oder einen abweichenden Umsatzsteuerbetrag), kann dies ggf. zu einer Haftung des Rechnungsausstellers nach § 14c UStG führen. Darüber hinaus enthält der BMF-Entwurf Aussagen zum Umgang mit Verträgen, welche als Rechnung genutzt werden, und zur Rechnungsstellung bei Dauerschuldverhältnissen.

Ausstellung einer sonstigen Rechnung. In diesem Fall sollen die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des Rechnungsausstellers dennoch als erfüllt gelten, wenn er eine E-Rechnung ausgestellt und sich nachweislich um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.

Auch zu den Auswirkungen der E-Rechnung auf den Vorsteuerabzug nimmt die Finanzverwaltung Stellung. Sofern die gesetzliche Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung besteht, erfüllt nur eine solche die Anforderungen der §§ 14, 14a UStG an eine ordnungsmäßige Rechnung. Wird stattdessen eine sonstige Rechnung i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgestellt, berechtigt diese nicht zum Vorsteuerabzug. Allerdings soll eine derartig unzutreffende Rechnung durch das Ausstellen einer E-Rechnung berichtigt werden können. Diese Berichtigung kann ggf. auf den Zeitpunkt der Ausstellung der sonstigen Rechnung zurückwirken, auch wenn der Vorsteuerabzug aufgrund des unzutreffenden Rechnungsformats zunächst nicht möglich gewesen ist.

E-Rechnung und Vorsteuerabzug

Rückwirkende Berichtigungsmöglichkeit

Ausnahmen von der E-Rechnungspflicht

Keine Auswirkung auf Vorsteuerabzug

Übermittlung einer E-Rechnung

Die ab dem 01.01.2025 geltende gesetzliche Regelung enthält keine Vorgaben zur Übermittlung einer E-Rechnung. Der BMF-Entwurf sieht vor, dass für deren Übermittlung bspw. der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle oder die Möglichkeit des Downloads über ein (Kunden-)Portal in Betracht kommen können. Die Übergabe der XML-Datei auf einem externen Speichermedium (z.B. USB-Stick) soll hingegen die Voraussetzungen der Übermittlung in elektronischer Form gerade nicht erfüllen. Es soll dem Unternehmer auch freigestellt sein, sich zur Erstellung oder Übermittlung von E-Rechnungen externer Dienstleister zu bedienen. In diesem Fall hat der leistende Unternehmer sicherzustellen, dass der externe Dienstleister die Einhaltung der sich aus den §§ 14, 14a UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet. Hinsichtlich der ab dem 01.01.2025 geltenden Verpflichtung zum Empfang von E-Rechnungen verweist die Finanzverwaltung auf die Möglichkeit des Rechnungsempfängers, hierfür lediglich ein E-Mail-Postfach zur Verfügung zu stellen. Sollte sich der Rechnungsempfänger weigern, eine E-Rechnung anzunehmen bzw. sollte er technisch hierzu nicht in der Lage sein, hat der Rechnungsempfänger kein Recht auf eine alternative

Zwar gelten die Vorgaben zur Erteilung einer E-Rechnung grundsätzlich ab dem 01.01.2025. Allerdings soll diese Verpflichtung gerade nicht für sog. Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise gelten, wozu sich in dem BMF-Entwurf auch weitergehende Erläuterungen finden. Daneben präzisiert die Finanzverwaltung die Voraussetzungen der Übergangsregelungen für die Einführung der E-Rechnung nach § 27 Abs. 38 UStG. Explizit wird diesbezüglich festgehalten, dass der Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers nicht alleine wegen der Ausstellung der Rechnung in einem falschen Format beanstandet werden soll, sofern der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen konnte, dass der Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 UStG in Anspruch nehmen konnte.

Abschließend avisiert die Finanzverwaltung, dass aufgrund der Einführung der obligatorischen E-Rechnung auch noch eine Anpassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vorgesehen ist.

Empfangsbereitschaft und Konsequenzen



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



## 2 Umsatzsteuer

## 2b | Aktiengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

### Key Facts

- › BFH deutet an, dass für die organisatorische Eingliederung einer AG andere Voraussetzungen gelten könnten als bei einer GmbH.
- › Die Entsendung von Angestellten des Organträgers in den Vorstand einer AG erlaubt keine Willensdurchsetzung des Organträgers.
- › Die Verwaltungsanweisung in Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE differenziert bislang nicht nach der Rechtsform der Organgesellschaft.

dieses Urteil zur organisatorischen Eingliederung einer GmbH ergangen sei. In dem Urteil hatte der BFH die teilweise personelle Verflechtung über die Geschäftsführungsorgane zwischen Organträger und Organ-GmbH bejaht: Dies setze aber voraus, dass der Geschäftsführer der Organ-GmbH auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH ist, der Organträger über ein umfassendes – gesellschaftsrechtliches (§ 37 Abs. 1 und 2 GmbHG) – Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organ-GmbH verfügt und er – gesellschaftsrechtlich (§ 46 Nr. 5 GmbHG) – zur Bestellung und Abberufung aller

BFH vom 13.03.2024  
(AZ: V B 67/22)

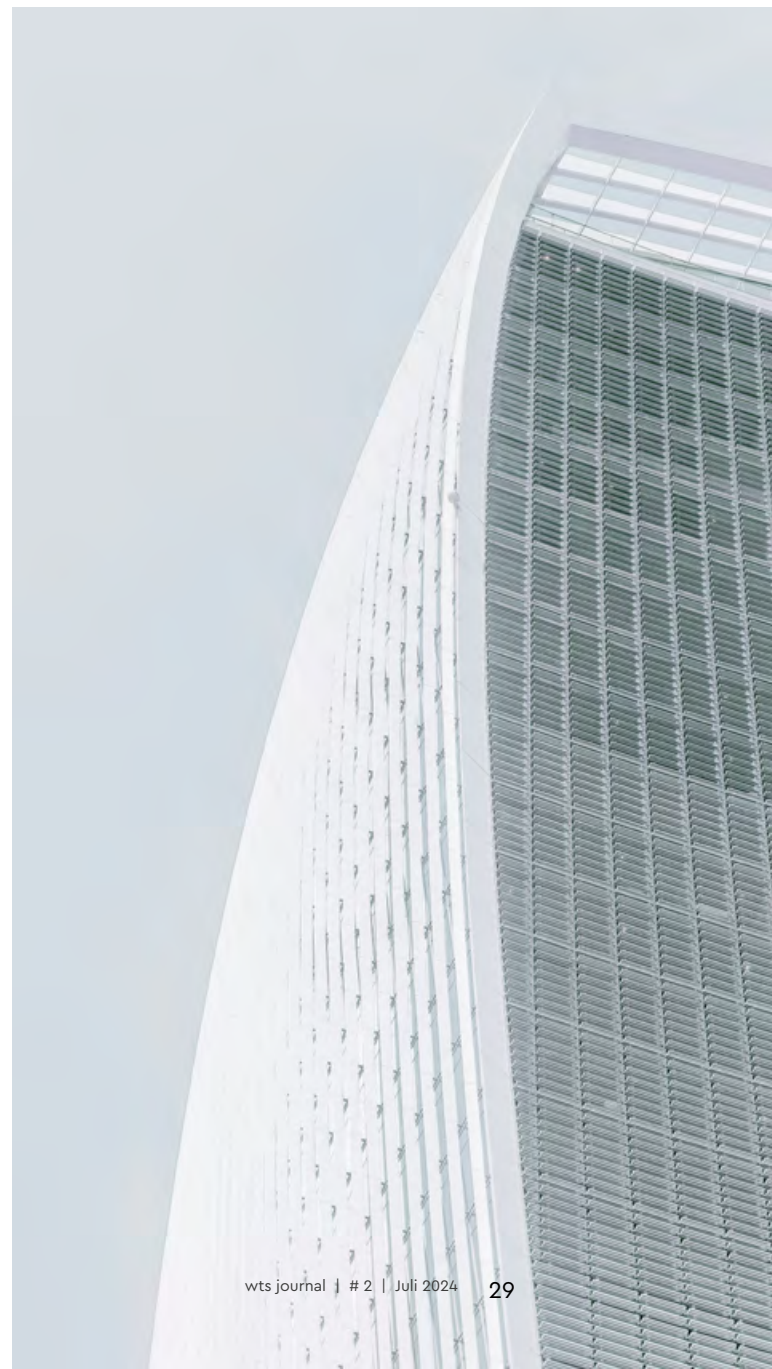
In einem Beschluss hat sich der BFH mit der organisatorischen Eingliederung einer Aktiengesellschaft befasst und grundlegende Ausführungen zu seinem Verständnis der Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung gemacht.

Urteilsfall

Die Klägerin war im Streitzeitraum Alleinaktionärin der A-AG. Zwischen der A-AG und der Klägerin bestand zwar ein Gewinnabführungsvertrag, es existierte aber weder ein Beherrschungsvertrag im Sinne von § 291 AktG noch war eine Eingliederung der A-AG in die Klägerin nach § 319 AktG gegeben. Als Vorstandsmitglieder der A-AG waren zwei nichtleitende Mitarbeiter der Klägerin bestellt worden. Der Aufsichtsrat der A-AG bestand ebenfalls aus Personen, die bei der Klägerin angestellt waren. Die Klägerin ging von einer organschaftlichen Eingliederung der A-AG in ihr Unternehmen aus, welche aber vom Finanzamt abgelehnt wurde. Das Finanzgericht bestätigte die Ablehnung, weil beim Einsatz von Angestellten im Vorstand ein unmittelbares Abberufungsrecht des potenziellen Organträgers erforderlich sei. Ein derartiges unmittelbares Durchgriffsrecht sei aber auf der Grundlage der aktienrechtlichen Besonderheiten im Streitfall gerade nicht ersichtlich.

GmbH-bezogene  
Rechtsprechung  
des BFH

Der BFH wies die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin als unbegründet zurück. Soweit sich die Klägerin für die organisatorische Eingliederung der A-AG auf die bisherige Rechtsprechung stützt (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2011, AZ: V R 53/10), hält der BFH fest, dass



## 2 Umsatzsteuer

Geschäftsführer der Organ-GmbH berechtigt ist. Die organisatorische Eingliederung durch personelle Verflechtung über leitende Mitarbeiter des Organträgers bedinge im Kontext der Organ-GmbH folglich, dass der Organträger als Mehrheitsgesellschafter der Organ-GmbH seine Weisungsbefugnisse gegenüber seinem leitenden Mitarbeiter in dessen Eigenschaft als Geschäftsführungsorgan der Organgesellschaft auch gesellschaftsrechtlich bei der Organgesellschaft durchsetzen kann.

führungsorgan die Geschäfte der AG unter eigener Verantwortung und ist dementsprechend weisungsfrei. Dass der Aufsichtsrat einer AG den Vorstand bestellt und, u.a. aufgrund eines Vertrauensentzugs der Hauptversammlung, auch abberuft (§ 84 AktG) sowie dessen Geschäftsführung überwacht (§ 111 AktG), verschaffte der Klägerin im Streitfall, anders als bei einer Organ-GmbH, keine gesellschaftsrechtlichen Weisungsbefugnisse gegenüber dem Vorstand der A-AG. Somit sei die Klägerin nicht in der Lage gewesen, ihren Willen in der laufenden Geschäftsführung der abhängigen Gesellschaft durchzusetzen.

Unterschiede zwischen GmbH und AG

Ob auf der Grundlage dieser Rechtsprechung die organisatorische Eingliederung einer AG mittels personeller Verflechtung überhaupt angenommen werden kann, musste der BFH aufgrund verfahrensrechtlicher Vorgaben zwar nicht beantworten. Jedoch zeigt der BFH auf, dass er diesbezüglich unterschiedliche Vorgaben für die organisatorische Eingliederung einer AG einerseits und einer GmbH andererseits für denkbar hält. So hätte die Klägerin u.a. darlegen müssen, ob und gegebenenfalls wie das von ihr angenommene – dienstvertragliche – Weisungsrecht hinsichtlich ihrer als Vorstandsmitglieder der A-AG bestellten Mitarbeiter – gesellschaftsrechtlich – bei der A-AG hätte durchgesetzt werden können. Im Hinblick auf die fragliche Willensdurchsetzung referenziert der BFH insbesondere auf die Vorschrift § 76 Abs. 1 AktG. Nach dieser Vorschrift leitet der Vorstand als zuständiges Geschäfts-

In seinem Beschluss bringt der BFH mehrfach zum Ausdruck, dass seine Rechtsprechung zur organisatorischen Eingliederung mittels Entsendung von Mitarbeitern des Organträgers in die Geschäftsführung der Organgesellschaft im Kontext der Besonderheiten einer GmbH-Organgesellschaft zu verstehen sei. Im Hinblick auf eine unterschiedslose Anwendung dieser Vorgaben auf eine Aktiengesellschaft als Organgesellschaft scheint der BFH zurückhaltend zu sein. Die Finanzverwaltung hatte die bisherige Rechtsprechung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernommen, ohne dass diesbezüglich eine rechtsformabhängige Differenzierung im Hinblick auf die vermeintliche Organgesellschaft erfolgte, vgl. Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE.

Praxishinweis



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

## 2c | Rs. Finanzamt X: Umsatzbesteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

### Key Facts

- › Eine Wertabgabenbesteuerung kommt auch bei unentgeltlichen Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen in Betracht.
- › Für die Ermittlung des Selbstkostenpreises sind nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Kostenelemente einzubeziehen.
- › Auch Kostenelemente, welche nicht mit Vorsteuer belastet waren, sind in den Selbstkostenpreis aufzunehmen.

Anlässlich eines Vorlageverfahrens des BFH präzisiert der EuGH die Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben.

EuGH vom 25.04.2024  
(Rs. C-207/23)

Im Streitfall betrieb die Klägerin eine Biogasanlage und nutzte die Biogase zur Produktion von Strom in einem Blockheizkraftwerk, welcher gegen eine Vergütung ins Netz eingespeist wurde. Die im Produktionsprozess erzeugte Wärme überließ die Klägerin teilweise anderen Unternehmern für deren unternehmerische Tätigkeit. Die von diesen Unternehmern geschuldete Vergütung sollte sich nach der wirtschaftlichen Lage des jeweiligen Wärmeabnehmers richten und wurde in den Verträgen

Urteilsfall

## 2 Umsatzsteuer

nicht festgelegt. Da die Klägerin den Wärmeabnehmern tatsächlich keine Entgelte in Rechnung stellte, ging das Finanzamt von einer unentgeltlichen Zuwendung der Klägerin gem. § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG aus und besteuerte die Wertabgaben nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG auf Basis der hierfür entstandenen Selbstkosten. Im zweiten Rechtsgang legte der BFH dem EuGH letztlich drei Vorlagefragen vor.

Unentgeltliche Wertabgabe unabhängig vom Status des Empfängers

Zunächst wollte der BFH die Frage geklärt wissen, ob eine unentgeltliche Wertabgabe eines Gegenstands auch dann vorliegen könne, wenn die Zuwendung von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer (die Wärmeabnehmer) für dessen unternehmerische Zwecke erfolgt. Da die Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben einen un versteuerten Letztverbrauch vermeiden soll, zweifelte der BFH, ob diese Besteuerung auch dann eingreifen soll, wenn die Leistung gerade eben nicht an eine Privatperson, sondern an einen anderen Unternehmer für dessen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt. Nach Auffassung des EuGH schließt Art. 16 MwStSystRL eine solche Differenzierung jedoch aus. Zudem würde eine solche Unterscheidung zu praktischen Schwierigkeiten führen, weil für den Einzelfall zu eruieren wäre, ob der Empfänger eine Privatperson oder ein unternehmerisch handelnder Steuerpflichtiger sei. Der EuGH kommt daher zu dem Schluss, dass der umsatzsteuerrechtliche Status des Empfängers, sei er Unternehmer oder Privatperson, nicht maßgeblich sein könne und daher für die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe keine Bedeutung habe.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die weiteren Vorlagefragen des BFH zielten auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für derartige Wertabgaben ab. Da für die Wärmeabgaben seitens der Klägerin kein Einkaufspreis feststellbar war, musste die Wertermittlung auf Basis des sog. Selbstkostenpreises erfolgen, vgl. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG. Der BFH fragte sich, ob diesbezüglich nur vorsteuerbelastete Kostenelemente in die Ermittlung des Selbstkostenpreises einfließen dürfen. Denn die Zielsetzung der Wertabgabenbesteuerung sei es, einen un gerechtfertigten Vorteil eines Unterneh-

mers gegenüber einem Verbraucher zu verhindern. Die Einbeziehung von nicht vorsteuerbelasteten Elementen wäre daher im Hinblick auf die Gleichbehandlung entbehrlich, da auch gewöhnliche Verbraucher diese ohne Umsatzsteuerbelastung beziehen könnten. Zudem fragte der BFH, ob zum Selbstkostenpreis nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten oder aber auch nur mittelbar zurechenbare Kosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen, gehören. Der EuGH stellt diesbezüglich klar, dass – anders als für die Ermittlung des Einkaufspreises – die Ermittlung des Selbstkostenpreises eine eingehende Prüfung ihrer wertbildenden Faktoren erfordere. Für die Ermittlung des Selbstkostenpreises seien folglich nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten zu berücksichtigen, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen. Dabei soll es insbesondere keine Rolle spielen, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht.

Unterschiede zwischen Einkaufs- und Selbstkostenpreis

Mit seiner Entscheidung bestätigt der EuGH insoweit die Auffassung der Finanzverwaltung, welche für die Ermittlung des Selbstkostenpreises auch nicht vorsteuerbelastete Kosten mit in die Berechnung aufnimmt, vgl. Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 5 UStAE. Größere Auswirkung auf die Besteuerungspraxis könnte jedoch die vom EuGH festgelegte Ausweitung in Bezug auf die mittelbaren Kostenelemente, z.B. Finanzierungskosten oder Verwaltungsgemeinkosten, für die Ermittlung des Selbstkostenpreises haben. Der BFH selbst hatte im Vorlagebeschluss ausgeführt, dass die Einbeziehung derartiger Kosten einer einfachen Wertbemessung entgegenstehen würde. Es bleibt daher abzuwarten, inwiefern der BFH in seinem Folgeurteil diese Kostenelemente ggf. näher beschreibt. Angesichts der Aussage des EuGH, wonach die Ermittlung des Selbstkostenpreises – unter Berücksichtigung aller relevanten Gesichtspunkte und eingehender Prüfung der Wertfaktoren – der Steuerbehörde obliegt, ist für die rechtssichere und ggf. auch praktikable Umsetzung jedenfalls auch eine Klarstellung zur Anwendung aus Sicht der Finanzverwaltung unumgänglich.

Praxisinweis



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

## 3 Grundsteuer

### 3 | Grundsteuer-Reform – Aussetzung der Vollziehung (AdV) einer Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock und Peter Weis, beide München

#### Key Facts

- › Der Gesetzgeber verfügt in Massenverfahren, wie beispielsweise der Neubewertung von Wirtschaftseinheiten im Rahmen der Grundsteuer-Reform, über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum.
- › Eine verfassungskonforme Auslegung typisierender Bewertungsvorschriften (wie im Rahmen der GrSt-Reform) muss aber das Übermaßverbot beachten.
- › Bei Fehlen von Billigkeitsmaßnahmen ist daher auch ohne ausdrückliche gesetzgeberische Regelung die Möglichkeit einzuräumen, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.
- › Das Übermaßverbot kann verletzt sein, wenn der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt.

BFH vom 27.05.2024  
(AZ: II B 78/23 (AdV)  
und II B 79/23 (AdV))

Der BFH hat mit Beschlüssen vom 27.05.2024 in zwei Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregelungen des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts im sog. Bundesmodell entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Da deswegen bereits Zweifel an der Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte bestanden, war vom BFH nicht mehr zu prüfen, ob die neue Grundsteuer grundsätzlich verfassungsrechtlichen Zweifeln bezüglich der zugrunde liegenden Bewertungsregeln unterliegt.

Sachverhalte

In beiden Streitfällen hatten die Antragsteller beim Finanzgericht erfolgreich beantragt, die Grundsteuerwertfeststellungen für ihre Wohnimmobilien von der Vollziehung auszusetzen. Die angefochtenen Bescheide waren auf der Grundlage der Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts durch das Grundsteuer-Reformgesetz

vom 26.11.2019 ergangen (sog. Bundesmodell), das in der Mehrzahl der Bundesländer Anwendung findet. Danach wird die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, die ab dem 01.01.2025 von den Gemeinden erhoben wird, durch Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 01.01.2022 als einheitlichen Hauptfeststellungsstichtag ermittelt. Die für die Feststellung des Grundsteuerwerts maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften enthalten nach der gesetzgeberischen Konzeption aus Gründen der Automatisierung und Bewältigung der Neubewertung von über 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten eine Vielzahl von Typisierungen und Pauschalierungen.

Das Finanzgericht hatte ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der angefochtenen Grundsteuerwertbescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften und gewährte deshalb die beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Die gegen die Entscheidungen des Finanzgerichts erhobenen Beschwerden des

Vorinstanz



## 3 Grundsteuer

## 4 Grunderwerbsteuer

Finanzamts hat der BFH nun in seinen Beschlüssen als unbegründet zurückgewiesen.

BFH bestätigt AdV

Nach Auffassung des BFH bestehen bereits einfachrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitigen Grundsteuerwertfeststellungen in Bezug auf die Höhe der festgestellten Grundsteuerwerte. Diese Zweifel ergäben sich daraus, dass den Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, auch wenn der Gesetzgeber einen solchen Nachweis nicht ausdrücklich geregelt habe. Der Gesetzgeber verfüge gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum. Das Übermaßverbot könne jedoch verletzt sein, wenn sich der festgestellte Grundsteuerwert als erheblich

über das normale Maß hinausgehend erweise. Dies setze nach der bisherigen Rechtsprechung zu anderen typisierenden Bewertungsvorschriften voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteige.

In beiden Streitfällen (Einfamilienhaus von 1880 ohne nennenswerte Renovierungen bzw. Hanglagen-Grundstück in zweiter Reihe mit Erschließung über Privatweg) kam der BFH zu dem Ergebnis, es sei bei summarischer Prüfung nicht auszuschließen, dass die Antragsteller jeweils aufgrund einzelfallbezogener Besonderheiten den erfolgreichen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ihrer Grundstücke mit der erforderlichen Abweichung zu den festgestellten Grundsteuerwerten führen könnten. Eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des neuen Bewertungsrechts ist damit nicht verbunden.



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



Peter Weis,  
München,  
peter.weis@wts.de

#### 4 | Aktualisierung der Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG, der §§ 5, 6 GrEStG und von § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG (Organschaftsfälle) |

Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock, München und RA/FAStR/StB Hans-Christoph Graessner, Köln

##### Key Facts

- › Gleich lautende Erlasse zu § 1 Abs. 3 GrEStG: Einarbeitung insbesondere der Share Deal Reform und neuerer Rechtsprechung.
- › Gleich lautende Erlasse zu §§ 5, 6 GrEStG: Fortgeltung des Gesamthandsprinzips im Rahmen von §§ 5, 6 GrEStG, keine Anwendung auf Besteuerungsfälle i.S.v. § 1 Abs. 2b GrEStG.

GrEStG, Verlängerung der einzuhaltenen Fristen auf zehn Jahre, Absenkung der Beteiligungsgrenzen auf 90 %, Einschränkungen der Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG bei Option einer PersG zur Körperschaftsteuer, zeitlich begrenzte Aufrechterhaltung des Gesamthandsprinzips für PersG gem. § 24 GrEStG) berücksichtigt und eingearbeitet. Die Erlasse haben nun durchgehend Randziffern. Folgende wesentliche Festlegungen sind zu erwähnen:

##### Erlass zu § 1 Abs. 3 GrEStG:

- › Bestätigung des Anteilsbegriffs bei KapG und PersG (Rz. 7 ff.): Für die Qualifikation des Anteils ist die mit den einzelnen Anteilen verbundene Rechtsmacht unbeachtlich. Vorzugsaktien werden voll stimmberechtigten Aktien gleichgestellt. Eigene Anteile, die die Gesellschaft selbst hält, bleiben bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes unberücksichtigt. Bei mittelbarem Anteilserwerb entspricht der Anteil einer PersG – wie bei einer KapG – der Beteiligung am

Bestätigung des  
Anteilsbegriffs

Gleich lautende  
Ländererlasse vom  
05.03.2024

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit Datum vom 05.03.2024 die gleich lautenden Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG (Erlass zu § 1 Abs. 3 GrEStG), der §§ 5 und 6 GrEStG (Erlass zu §§ 5, 6 GrEStG) und von § 1 Abs. 3 GrEStG i.V.m. Abs. 4 GrEStG (Erlass zu Organschaftsfällen) aktualisiert.

Einarbeitung insbesondere der Share Deal Reform und von neuerer Rechtsprechung

Hierbei wurden vor allem die zwischenzeitlich erfolgten gesetzlichen Änderungen (u.a. Einführung von § 1 Abs. 2b



## 4 Grunderwerbsteuer

Bestätigung der einmaligen Tatbestandsverwirklichung in Beteiligungsketten	<p>Gesellschaftsvermögen. Bei einem unmittelbaren Anteilswerb an einer PersG ist weiterhin die Pro-Kopf-Betrachtung anzuwenden (§ 24 GrEStG).</p> <p>› Bestätigung der einmaligen Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 3 GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen (Rz. 21 ff.): § 1 Abs. 3 GrEStG wird grds. nur durch den unmittelbar am Anteilsübergang beteiligten Rechtsträger erfüllt. Verwirklicht dieser Rechtsträger nicht § 1 Abs. 3 GrEStG, ist auf den Rechtsträger auf der nächst höheren Ebene abzustellen, der die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt.</p>	<p>Steuerfestsetzung für das schuldrechtliche Geschäft (Signing) grds. nur in den Fällen geboten, in denen nicht zu erwarten ist, dass das dingliche Geschäft (Closing) innerhalb Jahresfrist nachfolgt (so auch schon Erlass zu § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG vom 10.05.2022, Tz. 8, vor Einführung von § 16 Abs. 4a, Abs. 5 GrEStG). Vorausgesetzt wird ein identischer Grundstücksbestand bei Signing und Closing sowie die fristgerechte und in allen Teilen vollständige Anzeige des Erwerbsvorgangs. Fehlt es an letzterem soll laut Erlass die Steuerfestsetzung für das Signing, sofern noch nicht erfolgt, jedenfalls nachgeholt werden. Offen bleibt die verfassungsrechtlich relevante Frage, wie mit einer möglichen Doppelfestsetzung von GrESt (für Signing und Closing) umzugehen ist.</p>	Steuerfestsetzung für Signing grds. nur geboten, wenn Closing nicht innerhalb Jahresfrist zu erwarten
Bestätigung der Grundsätze zur Verstärkung einer bereits bestehenden Anteilsvereinigung	<p>› Bestätigung der Grundsätze zur Verstärkung einer bestehenden Anteilsvereinigung (Rz. 24 ff.): Die Verstärkung einer bereits bestehenden Anteilsvereinigung (Verkürzung der Beteiligungskette, Wechsel einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung bzw. Aufstockung der Beteiligung) ist für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG unbeachtlich (kein steuerbarer Vorgang). Unbeachtlich ist weiter, ob die jetzt grundbesitzende Gesellschaft in der Beteiligungskette Grunderwerbsteuerbar erworben wurde oder nicht (weil sie im Erwerbszeitpunkt noch keinen Grundbesitz hatte). Das gilt sowohl für Grundstücke, die im Zeitpunkt der (vorausgegangenen) Anteilsvereinigung der grundbesitzenden Gesellschaft zuzurechnen waren, als auch für Grundstücke, die die Gesellschaft erst im Nachgang hierzu erworben hat.</p>	<p><b>Erlass zu §§ 5, 6 GrEStG:</b></p> <p>› Allgemeines (Rz. 1 ff.): Unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung ist eine Begünstigung nach § 6 Abs. 4 GrEStG ausgeschlossen, wenn die grundbesitzende PersG vor weniger als zehn Jahren vor der Grundstücksübertragung durch heterogene formwechselnde Umwandlung aus einer KapG entstanden ist (Rz. 10).</p> <p>› Fortgeltung und Maßgeblichkeit des Gesamthandsprinzips (Rz. 11 ff.): Unter Hinweis auf § 24 GrEStG i.V.m. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO gelten ab dem 01.01.2024 bis zum 31.12.2026 rechtsfähige PersG weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Der Erlass verwendet die bisherige gesellschaftsrechtliche Terminologie (Ziffer 7.6: „Anwachsung“), obwohl das Gesetz in § 712a BGB mittlerweile die Gesamtrechtsnachfolge gesetzlich anordnet und man insoweit nicht mehr auf das Prinzip der Anwachsung bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters angewiesen ist. Die Anwendbarkeit des Erlasses wird auf die Fälle des realen oder fingierten Gesamthandsvermögens begrenzt und ist ausdrücklich nicht auf Fälle des § 1 Abs. 2b GrEStG (KapG) anwendbar (Rz. 25). Als Anteil am Vermögen i.S.d. §§ 5 und 6 GrEStG gilt nun auch nach Ansicht der Finanzverwaltung die wert-</p>	Heterogener Formwechsel aus KapG innerhalb der letzten zehn Jahre anwendungsschädlich
§ 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG nur bei Zusammenfallen von Signing und Closing vorrangig zu § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG	<p>› Signing und Closing bei der Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft (Rz. 29 ff.): Der Vorrang von § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG vor § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG gilt aus Sicht der Finanzverwaltung weiterhin nur dann, wenn Signing und Closing zusammenfallen, wie insbesondere bei § 1 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrEStG. Bei Auseinanderfallen von Signing und Closing (getrennte Urkunden, aufschiebende Bedingung bezogen auf die Anteilsabtretung) ist das Vorrangverhältnis über § 16 Abs. 4a, Abs. 5 GrEStG zu lösen. Verfahrensrechtlich ist eine</p>	<p>› Fortgeltung und Maßgeblichkeit des Gesamthandsprinzips (Rz. 11 ff.): Unter Hinweis auf § 24 GrEStG i.V.m. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO gelten ab dem 01.01.2024 bis zum 31.12.2026 rechtsfähige PersG weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Der Erlass verwendet die bisherige gesellschaftsrechtliche Terminologie (Ziffer 7.6: „Anwachsung“), obwohl das Gesetz in § 712a BGB mittlerweile die Gesamtrechtsnachfolge gesetzlich anordnet und man insoweit nicht mehr auf das Prinzip der Anwachsung bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters angewiesen ist. Die Anwendbarkeit des Erlasses wird auf die Fälle des realen oder fingierten Gesamthandsvermögens begrenzt und ist ausdrücklich nicht auf Fälle des § 1 Abs. 2b GrEStG (KapG) anwendbar (Rz. 25). Als Anteil am Vermögen i.S.d. §§ 5 und 6 GrEStG gilt nun auch nach Ansicht der Finanzverwaltung die wert-</p>	Fortgeltung und Maßgeblichkeit des Gesamthandsprinzips
			Keine Anwendung im Rahmen einer Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG

Vermittlung Vermögensanteil auch über mehrstöckige Beteiligung – Zurechnungssubjekte sind dann die an der Zwischengesellschaft beteiligten Gesamthänder

Verminderung des Anteils auch aufgrund anderweitiger Vereinbarungen möglich

Verhältnis zu § 1 Abs. 2a GrEStG bei Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt

mäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen. Maßgebend ist die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beteiligung am Vermögen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs (Rz. 14). Ein Anteil am Vermögen der Gesamthand kann auch über eine mehrstöckige Beteiligung vermittelt werden. Zurechnungssubjekt ist bei doppelstöckigen Gesamthandsgemeinschaften nicht die Zwischengesamthand als solche, sondern die an ihr beteiligten Gesamthänder (Rz. 15). Eine Verminderung des Anteils des Übertragenden Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand kann laut Erlass (unter Bezugnahme auf aktuelle Rechtsprechung des BFH) auch aufgrund anderweitiger Vereinbarungen eintreten, wenn es hierdurch – bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen – wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe des eingebrachten Grundstücks kommt (Rz. 43, 44).

› Abweichend zur BFH-Rechtsprechung wird weiterhin davon ausgegangen, dass bei Verwirklichung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG durch Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt kein Verstoß gegen die Nachbehaltensfrist des § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG in Betracht kommt, da durch

diesen steuerbaren Rechtsvorgang ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen ist. Eine Anrechnung nach § 1 Abs. 2a Satz 7 GrEStG scheidet daher aus (Rz. 95).

- › Verhältnis zu den übrigen Steuervergünstigungen (Rz. 30 ff.): Das Verhältnis der §§ 5, 6 GrEStG zu den Befreiungsvorschriften nach § 3 GrEStG (Rz. 30 ff.) wird durch ein neues Beispiel 3 ergänzt (Rz. 33 ff.). Im Falle der Verwirklichung des § 1 Abs. 2a GrEStG bei einer Übertragung an Dritte endet danach die Überwachung der Behaltensfrist nach § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG vollständig, obwohl ein zehnpromzentiger Anteil beim Einbringenden verbleibt (so auch Rz. 95 a.E.).
- › Folgen einer Optionsausübung nach § 1a KStG (Rz. 116): Die gesetzlichen Einschränkungen der Steuerbefreiungen nach §§ 5 und 6 GrEStG (Ausschluss bzw. Verstoß gegen Behaltensfristen) bei Ausübung der Option nach § 1a KStG werden unter Hinweis auf die gesetzlichen Regelungen nun auch im Erlass dargestellt.
- › Verfahrensrecht (Rz. 117 ff.): Die Verminderung der Beteiligung eines grundstückseinbringenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand ist in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung nunmehr anzuzeigen, selbst wenn sich dadurch der personelle Gesellschafterbestand der Gesamthand nicht ändert (Rz. 118).

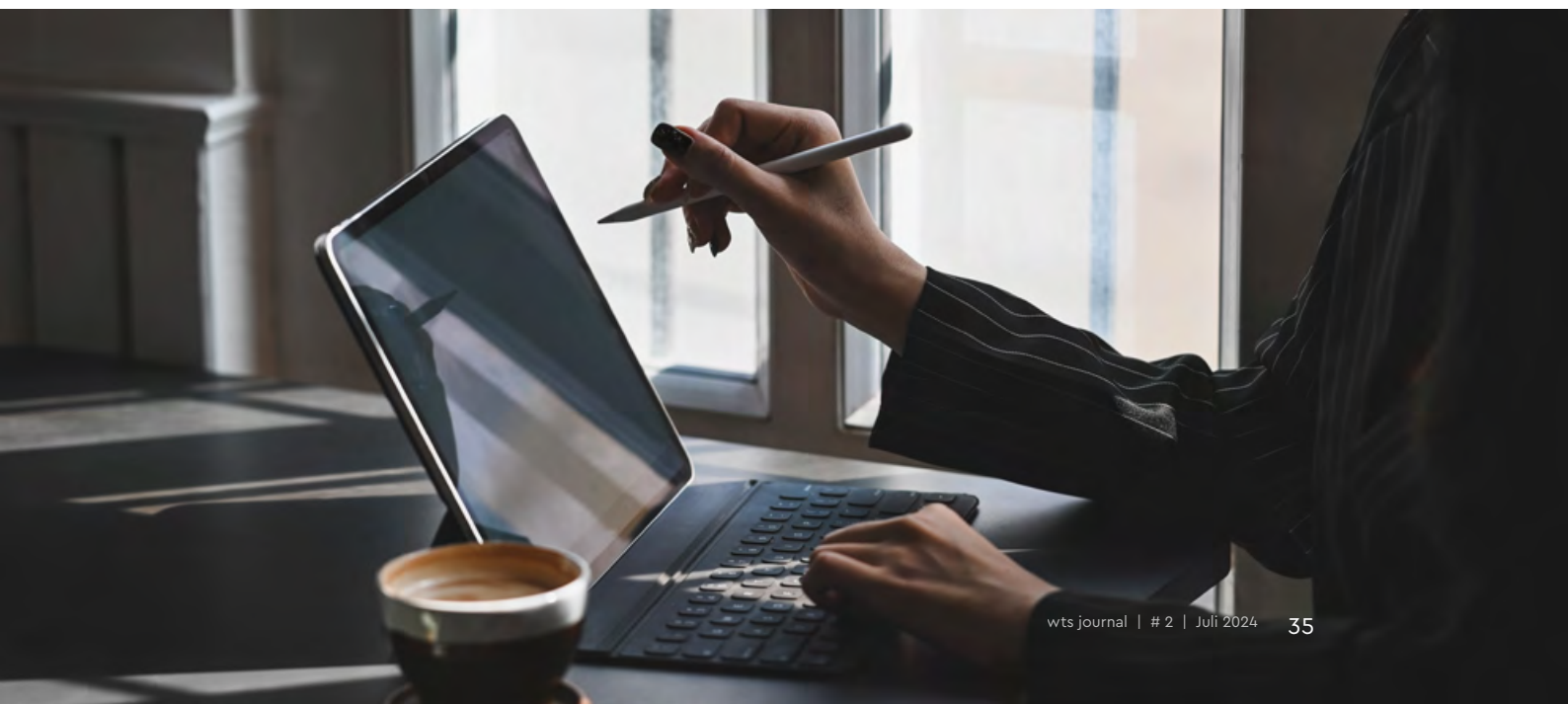
Verhältnis zu den übrigen Steuervergünstigungen nach § 3 GrEStG



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



RA/FAStR/StB  
Hans-Christoph  
Graessner, Köln,  
christoph.  
graessner@wts.de



## 5 | Geleistete Anzahlungen können Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG sein | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Vanessa Mekic, beide Köln

### Key Facts

- › Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind geleistete Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zwar nicht als Finanzmittel anzusehen, können jedoch (junges) Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 4 ErbStG sein.
- › Erhaltene Anzahlungen stellen Sachleistungsverpflichtungen dar und sind bei der Feststellung der Schulden zu berücksichtigen, soweit es sich um wirtschaftlich belastende Schulden handelt.

sein, wenn sie für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 4 ErbStG getätigt werden. Sind diese Sachleistungsansprüche dem Betrieb zum Stichtag weniger als zwei Jahre zuzurechnen, liegt junges Verwaltungsvermögen vor. Bei mehreren Anzahlungen auf dasselbe Wirtschaftsgut ist dabei auf den Zeitpunkt der ersten Anzahlung abzustellen; mit dem Kauf des Wirtschaftsguts beginnt ein neuer Zweijahreszeitraum.

Erhaltene Anzahlungen sind als Sachleistungsverpflichtungen bei der Feststellung der Schulden zu berücksichtigen, soweit es sich um wirtschaftlich belastende Schulden i.S. des § 13b Abs. 8 ErbStG handelt.

Eine Berücksichtigung der geleisteten Anzahlungen für den Erwerb von Verwaltungsvermögen als Verwaltungsvermögen stellt eine Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung dar. Denn im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen sieht der Gesetzgeber für Finanzmittel eine Verrechnung mit Schulden sowie einen Abschlag i.R.d. Finanzmitteltests vor. Darüber hinaus kann sich der schädliche Zweijahreszeitraum für junges Verwaltungsvermögen verlängern, da nunmehr neben dem Zweijahreszeitraum ab Anschaffung des Wirtschaftsguts des Verwaltungsvermögens ein weiterer Zweijahreszeitraum ab Leistung der ersten Anzahlung hinzukommt. Beide Verschärfungen sind nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckt, allerdings in der Praxis zu beachten. Es bleibt abzuwarten, ob die Gerichte Gelegenheit bekommen, sich mit dieser Rechtsauffassung zu beschäftigen. Zudem hat die Finanzverwaltung offen gelassen, welcher Zeitpunkt maßgeblich ist für die Beurteilung, ob eine geleistete Anzahlung für ein Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens erfolgt. Abgrenzungsprobleme dürften sich insbesondere bei Anzahlungen auf Grundbesitz ergeben, deren Fremdnutzung im Zeitpunkt der Anzahlung noch nicht feststeht. Fraglich ist zudem, unter welchen Voraussetzungen erhaltene Anzahlungen nach Auffassung der Finanzverwaltung als verrechenbare Schulden berücksichtigt werden dürfen. Denn die Erlasse enthalten keine Ausführungen dazu, wann es sich bei erhaltenen Anzahlungen um wirtschaftlich belastende Schulden handelt oder nicht.

Erhaltene Anzahlungen als Schulden zu berücksichtigen

Bedeutung für die Praxis

Gleich lautende Erlasse vom 06.03.2024 – Hintergrund: BFH vom 01.02.2023 (AZ: II R 36/20)

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 06.03.2024 nimmt die Finanzverwaltung Stellung zum BFH-Urteil vom 01.02.2023 (vgl. hierzu bereits WTS Journal 02/2023, S. 41). Der II. Senat des BFH hatte in diesem Urteil entschieden, dass geleistete Anzahlungen Sachleistungsansprüche darstellen und daher entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung (R E 13b ErbStR) nicht als „andere Forderungen“ zu den Finanzmitteln i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG gehören. Dies soll nach Ansicht des BFH zumindest dann gelten, wenn die Anzahlungen nicht für den Erwerb von Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens geleistet wurden.

Geleistete Anzahlungen gehören grundsätzlich nicht zu den Finanzmitteln

Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens

Die Frage, ob von Finanzmitteln bzw. Verwaltungsvermögen auszugehen ist, wenn die Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens geleistet werden, ließ der BFH mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offen. Insbesondere zu dieser Frage hat sich die Finanzverwaltung nun in den gleich lautenden Ländererlassen vom 06.03.2024 positioniert.

Keine Finanzmittel

Zunächst wird klargestellt, dass auch Anzahlungen auf Wirtschaftsgüter, die zum Verwaltungsvermögen i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG gehören, Sachleistungsansprüche und demnach keine Finanzmittel i.S. des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG darstellen. An der Regelung zu geleisteten Anzahlungen in R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR hält die Finanzverwaltung nicht mehr fest.

Aber (junges) Verwaltungsvermögen möglich

Die geleisteten Anzahlungen sollen jedoch (junges) Verwaltungsvermögen



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

## 6 | Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltung |

Autorin: Brigitte Dusolt, München

### Key Facts

- › Betriebsveranstaltung muss für die Pauschalbesteuerung nicht allen Mitarbeitern offenstehen.
- › Letzteres ist ausschließlich Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags von € 110 gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG.
- › Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG führt zur Sozialversicherungsfreiheit.
- › Pauschalversteuerung muss bis spätestens 28.02. des Folgejahres erfolgen.
- › Zu spät gemeldete Betriebsveranstaltungen sind sozialversicherungspflichtig.

BFH vom 27.03.2024  
(AZ: VI R 5/22)

Der BFH hat mit Urteil vom 27.03.2024 entschieden, dass nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen kann, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Letzteres ist ausschließlich Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags von € 110 gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG.

Urteilsfall Im Streitfall veranstaltete eine Firma im Jahr 2015 Weihnachtsfeiern, zu denen nur ausgewählte Teilnehmer aus dem Führungskreis eingeladen worden wa-

ren. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Das klagende Unternehmen wollte diese Feiern als Betriebsveranstaltungen behandeln und die Aufwendungen dafür gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit 25 % pauschal versteuern. Dem widersprach das Finanzamt und erließ einen Nachforderungsbescheid.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung erkannte der BFH nach aktueller Rechtslage die Aufwendungen als im Rahmen von Betriebsveranstaltungen entstanden an und ließ eine Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit 25 % zu. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem laut BFH nicht entgegen. Es bleibt nun abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses BFH-Urteil reagiert. Mit einer Veröffentlichung im Bundessteuerblatt wäre die Entscheidung seitens der Finanzverwaltung in allen vergleichbaren offenen Fällen nach aktueller Rechtslage anzuwenden.

Über den Anwendungsbereich von Betriebsveranstaltungen hinaus könnte die Entscheidung möglicherweise auch auf die Beurteilung anderer Arten von Veranstaltungen (z.B. Mitarbeiter-Incentive-Veranstaltungen, Teammeetings oder sog. Belohnungssessen) Auswirkung haben. Das BFH-Urteil bleibt insoweit einer weiteren Auswertung vorbehalten.

Dieses Urteil eröffnet Unternehmen neue Möglichkeiten. Neben dem niedrigeren Steuersatz führt die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG grundsätzlich zur Sozialversicherungsfreiheit. Arbeitgeber sollten jedoch die aktuelle Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) beachten: Mit Urteil vom 23.04.2024 hat das BSG entschieden, dass die Pauschalversteuerung mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum erfolgen muss, um die Sozialversicherungsfreiheit zu erhalten, spätestens jedoch bis zur Übermittlung der Lohnsteuerjahresbescheinigung am 28. Februar des Folgejahres. Zu spät gemeldete Betriebsveranstaltungen sind sozialversicherungspflichtig.

BFH widerspricht Finanzverwaltung

Ggf. auch Auswirkungen auf Incentive-Veranstaltungen etc.

Praxisinweis

BSG vom 23.04.2024  
(AZ: B 12 BA 3/22 R)



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





## 7 | Aktualisierung bzw. Änderung des BMF-Schreibens zu den GoBD |

Autor: StB Henning Burlein, München

**Key Facts**

- › Änderungen basieren im Wesentlichen auf dem Gesetz zur Umsetzung von DAC7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.
- › Aus Datenträgerüberlassung wird in der Pandemie eine Datenüberlassung.
- › Vorbereitungen für eine Buchführungsdatenschnittstellenverordnung.
- › Zurzeit keine konsolidierte GoBD-Fassung.

BMF vom 11.03.2024

Das BMF hat sein Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 28.11.2019 aktualisiert und berücksichtigt dabei die mit dem Gesetz zur Umsetzung von DAC7 (EU-Richtlinie) und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 geänderten bzw. neu eingefügten Regelungen zu den Ordnungsvorschriften i.S.d. §§ 146 AO ff.

Im Wesentlichen sind folgende Ergänzungen bzw. Änderungen von Bedeutung:

Aus Datenträgerüberlassung wird Datenüberlassung

Die Ausführungen zum Umfang und zur Ausübung des Rechts auf Datenzugriff durch die Finanzbehörden wurden überarbeitet und an die derzeit geltende Gesetzeslage gemäß § 147 Abs. 6 AO angepasst. Hierzu wird im BMF-Schreiben in Rz. 167 nun ergänzt, dass die Daten der Finanzbehörde nicht nur auf einem physischen Speichermedium („Datenträgerüberlassung“) zur Verfügung gestellt werden können, sondern auch über eine Datenaustauschplattform – Cloud – („Datenüberlassung“), für welche die Finanzbehörde gemäß § 87a Abs. 1 AO einen Zugang eröffnet hat.

Was der Prüfer schon immer durfte

In Rz. 168 erfolgt eine Klarstellung durch die neue Aussage, wonach die Verarbeitung und Aufbewahrung der Daten auch auf den mobilen Datenver-

arbeitungssystemen der Finanzbehörde unabhängig vom Einsatzort erfolgen kann. Die vom Steuerpflichtigen überlassenen Daten sind spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide zu löschen (Rz. 169).

In Rz. 11 wurde ergänzt, dass die Beweiskraft der Buchführung eingeschränkt wird, „soweit die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben einer der vorgeschriebenen digitalen Schnittstellen der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden (§ 158 Abs. 2 Nr. 2 AO)“. Dieser Hinweis ist im Zusammenhang mit der Ermächtigungsvorschrift des § 147b AO zu sehen. Diese erlaubt dem BMF, eine Rechtsverordnung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen zu erlassen. Aktuell wird ein Entwurf einer Buchführungsdatenschnittstellenverordnung (DSFinVBV) diskutiert.

Die digitale Lohnschnittstelle lässt grüßen

DSFinVBV

Eine weitere Ergänzung enthält Rz. 94. Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind bei der Buchung nunmehr auch die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereitzustellen: „Kontoart (Aktiva, Passiva, Kapital, Aufwand, Ertrag, sonstige)“ und „Kontotyp (Bilanz, GuV, Debitor, Kreditor, steuerlicher Gewinn/außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen, sonstige)“.

Vorbereitungsmaßnahmen zur DSFinVBV?

Als Erweiterung gegenüber dem bislang geltenden GoBD-Schreiben vom 28.11.2019 enthält das BMF-Schreiben vom 11.03.2024 eine Anlage, in welcher weiterführende Informationen zur Datenüberlassung bereitgestellt werden (bisher eigenes BMF-Schreiben).

Ergänzende Informationen zur Datenüberlassung als GoBD-Bestandteil

Eine Verschärfung gegenüber dem bisherigen BMF-Schreiben ergibt sich außerdem in den ergänzenden Informationen zur Datenüberlassung mit dem Satz „Auf Verlangen der Finanzbehörde müssen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten und zur Auswertung der Daten notwendige Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form durch das geprüfte Unternehmen bereitgestellt werden.“.



## 7 Abgabenordnung

## 8 Energiesteuer

Vereinheitlichung von Schnittstellen

In der Anlage sind u.a. der Beschreibungsstandard der Datenüberlassung, die digitale Lohnschnittstelle und Exporte aus elektronischen Aufzeichnungssystemen (DSFinV-K) aufgeführt sowie erstmals Hinweise auf eine von den Finanzbehörden zur Verfügung gestellte Muster-index.xml-Datei als Beschreibung für digitale Schnittstellen.

Welche Dateiformate sind zulässig?

Schließlich wird aufgelistet, welche weiteren unterstützten Dateiformate für eine Datenüberlassung zulässig sind, damit die von den Finanzbehörden eingesetzte Prüfsoftware IDEA die jeweiligen Daten – ohne Installation zusätzlicher Fremdsoftware – einlesen kann:

- › ASCII feste Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › ASCII Delimited (einschließlich kommagetrennter Werte, zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › Excel (nur Dateien im xlsx-Format / Dateien in anderen Excel-Formaten

werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- › Access (nur Dateien im accdb-Format/ Dateien im mdb-Format werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › dBASE (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)
- › Dateien von SAP/AIS (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

Die GoBD in der Fassung dieses BMF-Schreibens vom 11.03.2024 gelten ab dem 01.04.2024.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Veröffentlichung der Änderungen/Ergänzungen zu den GoBD vom 11.03.2024 nicht in einer konsolidierten Fassung erfolgte. Eine konsolidierte GoBD-Fassung soll laut BMF erst später im amtlichen AO-Handbuch veröffentlicht werden.

Zeitliche Anwendung



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

## 8 | Verpflichtende Meldung der Emissionsmengen anhand tatsächlicher Emissionswerte anstelle von Standardemissionsfaktoren ab Q3 2024 |

Autorin: Petra Chakam, Regensburg

### Key Facts

- › Tatsächliche Emissionswerte für CBAM-Meldung der Hersteller an EU-Importeure ab 01.08.2024.
- › Implementierung von verantwortlichen Koordinatoren im meldepflichtigen Unternehmen.
- › Drohende finanzielle Sanktionen für Importeure bei fehlender Meldung.
- › Strafen bei Nichterfüllung in Abhängigkeit von präventiven und dokumentierten Bemühungen.

der EU-Kommission eingerichtete Erfassungsportal wartete mit technischen Funktionsfehlern auf, die den Meldeprozess enorm erschwerten. Regulatorisch waren teils komplexe Fragen wie die korrekte Einreihung der Importwaren in den Zolltarif, die Behandlung von Rückwaren, die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelungen oder auch die Einstufung einer aktiven und passiven Veredelung zu beantworten. Darüber hinaus galt es, Konzernlösungen zu finden, um die Anzahl der meldepflichtigen Einheiten zu minimieren. Operativ stellte die Koordination der verschiedenen Akteure aus Zollabteilung, Einkauf, Nachhaltigkeitsmanagement, Controlling u.a. eine neue Aufgabe an den unternehmens-eigenen Best-Practice-Anspruch. Nun steht die nächste Herausforderung des CBAM bevor.

Mit dem Berichtszeitraum Q3 2024 tritt eine signifikante Änderung in Kraft: Die erleichternde Verwendung von Schätzwerten und Standardemissions-

Klare Richtlinien für Emissionsdaten und deren Berechnung

Technische und regulatorische Herausforderungen in der Anlaufphase

Die Einführung des EU-Grenzausgleichsmechanismus für Kohlenstoff (Carbon Border Adjustment Mechanism/CBAM) markiert einen Wendepunkt in der globalen Klimapolitik und konfrontierte mit den ersten beiden fälligen CBAM-Berichten für die Quartale 4/2023 und 1/2024 die Unternehmen mit einer Reihe von Herausforderungen. Das von

## 8 Energiesteuer

faktoren ist vom 01.08.2024 an stark eingeschränkt (Art. 4 Abs. 3 Durchführungsverordnung (EU) 2023/1773). Für die Einfuhren von CBAM-Waren sind nun grundsätzlich und laufend von den Produzenten die tatsächlichen Emissionen zu melden. Zudem einmalig die Angaben zu Herstellungsanlagen und -verfahren und ggf. (von Vorproduzenten) bezahlte CO<sub>2</sub>-Preise. Für die Berechnung der in das CBAM-Produkt eingebetteten, tatsächlichen Emissionen ist eine von der EU präzise bestimmte Überwachungsmethodik für die Betreiber der Produktionsanlage zwingend vorgesehen (siehe Guidance document on CBAM implementation for installation operators outside the EU, 22.12.2023; Anhang III, Durchführungsverordnung (EU) 2023/1773). Davon abweichende Verfahren zur Ermittlung des produktionsbedingten Ausstoßes

von Treibhausgasen, wie bspw. dem Product Carbon Footprint (PCF) oder nach dem Verfahren des Greenhouse Gas Protocol (GHG), sind für CBAM nicht anwendbar. Die Produzenten von meldepflichtigen Waren müssen sich auf klar definierte Datenanforderungen ihrer EU-ansässigen Abnehmer vorbereiten.

Die neue Regelung verlangt den Unternehmen für eine sanktionsfreie Erfüllung der CBAM-Pflichten tiefgreifende Kenntnisse über die Supply Chain ab. Mittel- wie langfristig lohnt sich eine frühzeitige Festlegung der Verantwortlichen im Unternehmen. Mit Beginn der Vorbereitung der CBAM-Berichte war in den letzten Monaten ein klarer Vorteil für die Unternehmen zu verzeichnen, die mindestens eine für CBAM verantwortliche Person bestimmt hatten, die das

Vorbereitung und Offenlegung der Produktlieferkette essenziell



## 8 Energiesteuer

Zusammenspiel aus Importabteilung, Einkauf, Nachhaltigkeitsabteilung und Controlling koordiniert und sukzessive optimiert. Besonderes Gewicht liegt hierbei auf der Kommunikation mit den Lieferanten hinsichtlich der Abfrage der Emissionsdaten. Zwischenzeitlich ist ein reiches Angebot an Software-Lösungen passend für Meldepflichtige mit großem Berichtsvolumen entstanden. Für kleinste Meldevolumen empfiehlt sich die manuelle Eingabe in das EU-Portal. Das von der EU-Kommission bereitgestellte Datenerfassungstemplate im Excel-Format erweist sich für mittelgroße Volumina als handhabbar. Allen Datenträgern bzw. Übermittlungsvarianten gemein ist jedoch die dringende Empfehlung, die Lieferanten, soweit praktikabel, anfangs direkt und begleitend durch die Datenerhebung zu führen. Erste Erfahrungen mit einer exklusiven Kommunikation per E-Mail offenbaren eine geringe Bereitschaft der Lieferanten zur Kooperation.

EU-Sanktionen für fehlerhafte Emissionsberichte

Sanktionen treten gemäß Artikel 16 der CBAM-Durchführungsverordnung (EU) 2023/1773 in Kraft, wenn Unternehmen es versäumen, erforderliche Berichte über ihre Emissionen einzureichen oder wenn die eingereichten Berichte unvollständig oder fehlerhaft sind und keine Korrekturen vorgenommen werden, nachdem ein Berichtigungsverfahren eingeleitet wurde. Die Sanktionen für nicht gemeldete Emissionen liegen zwischen € 10 und € 50 pro Tonne. Bei der Festsetzung der Sanktionen berücksichtigen die Behörden verschiedene Aspekte. Dazu zählen der Umfang der fehlenden Informationen und die Menge der importierten Waren sowie die damit verbundenen Emissionen. Auch die Bereitschaft des Unternehmens, Informationen zu liefern oder den Bericht zu korrigieren, spielt eine Rolle. Weiterhin wird geprüft, ob das Unternehmen absichtlich oder aus Fahrlässigkeit gehandelt hat. Die bisherige Zuverlässigkeit bei der Berichterstattung, der Grad der Zusammenarbeit bei der Behebung des Verstoßes und freiwillige Maßnahmen zur Vermeidung zukünftiger Verstöße fließen ebenfalls in die Bewertung ein.

Bei wiederholten Verstößen oder einer Verzögerung der Berichterstattung von mehr als sechs Monaten drohen strengere Strafen.

Mit Beginn der Durchführungsphase ab 01.01.2026 werden Unternehmen verpflichtet, CBAM-Zertifikate basierend auf den gemeldeten Emissionsmengen kostenpflichtig zu erwerben. Die durchgängige Anwendung von Standardwerten kann dann unweigerlich zu erheblichen finanziellen Einbußen führen, wenn bspw. die tatsächlichen Emissionen aufgrund emissionsarmer, umweltfreundlicher Produktionsverfahren niedriger sind als die gemeldeten, und darüber hinaus Sanktionszahlungen anfallen. Aus wirtschaftlicher Sicht ist es daher unerlässlich, die realen Emissionswerte so früh wie möglich zu ermitteln.

Kostenpflichtige Zertifikate ab Januar 2026

Die verpflichtende Berechnung der Emissionsmengen anhand tatsächlicher Werte ab Q3 2024 stellt auch eine Chance für Unternehmen dar. Ein proaktiver Ansatz, insbesondere in der Zusammenarbeit mit Lieferanten und der Nutzung technologischer Hilfsmittel, wird entscheidend sein, um den neuen Anforderungen gerecht zu werden und gleichzeitig eine positive Wirkung auf den unternehmenseigenen ESG-Index zu erzielen. Die Anpassung an diese Regelungen erfordert nicht nur eine sorgfältige Planung und Implementierung, sondern auch eine kontinuierliche Überwachung und Optimierung der Prozesse, um Compliance zu gewährleisten, potenzielle Sanktionen zu vermeiden und die ESG-Performance zu steigern.

Chancen der Emissionsmessung ab Q3 2024

CBAM entwickelt sich dynamisch weiter. Mit der aktuellen CBAM-Verordnung, der Umsetzungsverordnung und verschiedenen Leitfäden legte die EU-Kommission die rechtliche Grundlage. In den kommenden Monaten sind weitere Entwicklungen zu erwarten, darunter delegierte Akte und Umsetzungsverordnungen zu Akkreditierung und Zertifikatenmanagement, zur Registerführung und zu Überprüfungsprozessen.



**Ihr Kontakt**  
StB/FB Zoll/  
VerbSt Bertil  
Kapff, Düsseldorf,  
bertil.kapff@  
wts.de

## Deutschland 9a | Anwendungsschreiben zum Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) |

Autor: RA Martin Loibl, München

**Key Facts**

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

finden die Abwehrmaßnahmen der §§ 9 und 10 StAbwG erstmalig ab dem 01.01.2022 Anwendung. Eine verzögerte Anwendung ist für die Abwehrmaßnahmen der §§ 8 und 11 StAbwG vorgesehen. Hierfür ist erforderlich, dass das betreffende nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet durchgängig bis zu dem späteren Anwendungszeitpunkt in der StAbwV genannt wurde.

Neben redaktionellen Änderungen sind dem finalen BMF-Schreiben im Vergleich zum BMF-Entwurf aber doch einige Änderungen und zusätzlich aufgenommene Erläuterungen und Beispiele zu entnehmen. Unter anderem folgende Punkte seien erwähnt:

- › Deutlich ausgeweitet und mit zusätzlichen Beispielen versehen wurden in Rz. 13 ff. die Ausführungen zu den betroffenen Geschäftsvorgängen (§ 7 StAbwG), an denen die Abwehrmaßnahmen des StAbwG anknüpfen:
  - Hier wurden die unter dem Begriff „betroffene Geschäftsvorgänge“ genannten Geschäftsbeziehungen und Beteiligungsverhältnisse weiter definiert. So soll der Begriff Geschäftsbeziehung grundsätzlich dem des § 1 Abs. 4 AStG entsprechen. Im Kontext des StAbwG kommt es dabei ausschließlich auf eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 StAbwG an, der an wirtschaftlichen Vorgängen zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet beteiligt ist. Eine Geschäftsbeziehung in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet wird insbesondere dann unterhalten, wenn einer der an der Geschäftsbeziehung Beteiligten in diesem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist.
  - Ferner kann u.a. insbesondere auch eine rechtsfähige Personengesellschaft Geschäftsvorgänge in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet unterhalten. Allein die Ansässigkeit der Teilhaber einer rechtsfähigen Personenvereinigung nach § 14a Abs. 2 AO oder eines strukturell

Wesentliche Änderungen gegenüber dem BMF-Entwurf

Betroffene Geschäftsvorfälle

BMF-Entwurf vom 30.11.2023

Am 30.11.2023 hatte das BMF den Entwurf eines Schreibens zu wesentlichen Anwendungs- und Auslegungsfragen des StAbwG veröffentlicht (vgl. hierzu WTS Journal 01/2024, S. 43 f.). Dieser BMF-Entwurf wurde an ausgewählte Verbände zur Stellungnahme bis zum 09.01.2024 versandt.

BMF vom 14.06.2024

Nunmehr wurde das finale BMF-Schreiben vom 14.06.2024 zur Anwendung des StAbwG veröffentlicht. Konkrete Aussagen zur Anwendung des StAbwG auf einzelne, auf der sog. EU-Blacklist geführte Staaten enthält das Schreiben weiterhin nicht. Die Abwehrmaßnahmen finden prinzipiell ab Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der StAbwV Anwendung, in der das betreffende Steuerhoheitsgebiet genannt wurde. Der Anwendungsbeginn der Maßnahmen erfolgt allerdings stufenweise. So

Anwendung der Abwehrmaßnahmen

## 9 Internationales

- vergleichbaren Rechtsträgers nach ausländischem Recht in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ist dafür allerdings noch nicht ausreichend.
- Erwähnung finden auch öffentlich-rechtliche Leistungspflichten sowie mit diesen in einem engen sachlichen Zusammenhang stehende, obligatorische und nicht abdingbare Nutzungs- und Dienstleistungsbeziehungen, die keine Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 7 StAbwG begründen.
- Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs
- › Erheblich ausgeweitet und konkretisiert wurden in Rz. 21 ff. die Ausführungen zum Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG):
    - Auf einen mittelbaren oder unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Erträgen aus Geschäftsvorgängen i.S.d. § 7 StAbwG soll es dabei nicht ankommen.
    - Es wird beispielsweise auch klargestellt, dass bei Aufwendungen, die aus der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern (insbesondere Absetzungen für Abnutzung) resultieren, für die Frage, ob diese dem Abzugsverbot unterfallen, auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abzustellen ist. War das betreffende Steuerhoheitsgebiet zu diesem Zeitpunkt nicht als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet in der Verordnung nach § 3 StAbwG aufgeführt, unterfallen auch Aufwendungen in Zeiträumen nach der Aufnahme des Steuerhoheitsgebiets in die Verordnung nicht dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG.
    - Im Gegensatz dazu wird insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen für die Anwendung des § 8 StAbwG nicht auf den Zeitpunkt der Begründung des Schuldverhältnisses, sondern auf den Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgestellt.
- Bei in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätten unterliegen die Aufwendungen des Unternehmens nicht dem Abzugsverbot nach § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG, wenn die korrespondierenden Erträge der unbeschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetzes unterliegen, d.h. bei Anrechnungsbetriebsstätten oder bei Ausschluss der Freistellung.
- › Zur Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) wird nur noch auf den Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (BMF-Schreiben vom 22.12.2023, dort Rz. 201 bis 209) verwiesen.
- Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung
- › Die Anwendung des in § 10 StAbwG enthaltenen Einkünftekatalogs soll gegenüber den in § 49 Abs. 1 EStG genannten Einkünften subsidiär erfolgen. Soweit bereits inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen, soll der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG angeordnet werden, um so die Besteuerung sicherzustellen. Eine Anwendung von § 10 StAbwG entfällt in diesem Fall. Auch im Hinblick auf die Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) haben sich gegenüber dem BMF-Entwurf noch Änderungen ergeben:
    - So wird insbesondere ausgeführt, dass es nicht beanstandet wird, wenn bereits vor der regelmäßig zum Ende eines Kalenderjahres erfolgenden Aktualisierung des § 2 StAbwV keine Quellensteuern nach § 10 StAbwG bei Geschäftsvorgängen in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten einbehalten und abgeführt werden, die nicht mehr in der sog. EU-Blacklist genannt sind.
    - Neben weiteren kleineren Ergänzungen zu den Einzelatbeständen des § 10 Abs. 1 StAbwG wird bei den weiteren Voraussetzungen klargestellt, dass die Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 StAbwG ausscheidet, wenn ein anderweitiges Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverbot für die gesamten – den Zahlungen an
- Quellensteuermaßnahmen





beschränkt Steuerpflichtige korrespondierenden – Betriebsausgaben oder Werbungskosten greift. Dabei ist es nicht erforderlich, dass das Jahr des Quellensteuerabzugs deckungsgleich mit dem Jahr des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs ist.

sichtigen. Vor der Anwendbarkeit des § 11 StAbwG bereits realisierte Gewinne bleiben weiterhin im Aktiengewinn enthalten.

- Zudem wurde ergänzt, dass Beteiligungen an Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, weiterhin bei der Ermittlung der Teilfreistellung zu berücksichtigen sind, wenn diese die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 8 InvStG erfüllen.

Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne

- › Änderungen mit Blick auf die Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 11 StAbwG):
  - Es wurde klargestellt, dass § 11 StAbwG nur auf Erträge anzuwenden ist, die einem Spezial-Investmentfonds ab dem Zeitpunkt zufließen, in dem die Voraussetzungen für die Anwendung des § 11 StAbwG erfüllt sind. Für bereits vor diesem Zeitpunkt zugeflossene oder als zugeflossen geltende Erträge sind die Regelungen unabhängig davon, ob die Erträge dem Anleger bereits zugeflossen sind oder bisher nur auf Ebene des Spezial-Investmentfonds vereinnahmt wurden, nicht anzuwenden.
  - Ferner sind unrealisierte Gewinne aus Beteiligungen an Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, mit der Anwendbarkeit des § 11 StAbwG vollständig nicht mehr im Aktiengewinn zu berücksichtigen.

- › Zum Verhältnis der Maßnahmen des StAbwG untereinander wurde ein Beispiel aufgenommen und ergänzt, dass § 11 StAbwG keine Anwendung auf die dort genannten Bezüge oder Gewinne findet, soweit diese aus Beträgen resultieren, auf die bereits § 8 oder § 10 StAbwG angewendet wurden.
- › Zu den gesteigerten Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG) führt das finale BMF-Schreiben nun aus, dass die gesteigerten Mitwirkungspflichten nur zu erfüllen sind, wenn mindestens eine der in den §§ 8 bis 11 StAbwG normierten Abwehrmaßnahmen greift. Der BMF-Entwurf ging hingegen noch von einer eigenständigen Maßnahme aus. Darüber hinaus wurden weitere Klarstellungen und Beispiele ergänzt, siehe Rz. 84 ff.

Verhältnis der Maßnahmen zueinander

Gesteigerte Mitwirkungspflichten



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

## 9b | Neue Verrechnungspreisvorschriften für Finanztransaktionen –

## Auswirkungen des Wachstumschancengesetzes | Autoren: StB/FBStR

Prof. Dr. Axel Nientimp, Melanie Appuhn-Schneider und Viktor Gryshko, alle Düsseldorf

## Deutschland

## Key Facts

- › Der Steuerpflichtige muss glaubhaft machen, dass er den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit der Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und dass die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet wird.
- › Der Zinsabzug wird normalerweise durch den „Gruppenzinssatz“ (Zinssatz, zu dem sich die Unternehmensgruppe unter Zugrundelegung des Gruppenratings gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte) begrenzt.
- › Vermittlung oder Weiterleitung von Finanzmitteln stellen regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen dar.
- › Die neuen Verrechnungspreisvorschriften sind erstmal für 2024 anzuwenden.

ersten Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes im Jahr 2019 enthalten, wurden dann jedoch zunächst nicht umgesetzt.

Gemäß § 1 Abs. 3d AStG soll es nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat (Inbound-Fall) und eine der beiden folgenden alternativen Voraussetzungen gegeben ist:

- › Der Steuerpflichtige kann nicht glaubhaft machen, dass er (a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit von Anfang an hätte erbringen können (Schuldentragfähigkeit) und (b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet.
- › Der zu entrichtende Zinssatz übersteigt den Zinssatz, zu dem sich die Unternehmensgruppe entsprechend ihrer Bonität bei fremden Dritten finanzieren könnte (wobei im Einzelfall ein Zinssatz entsprechend eines abgeleiteten Stand-Alone-Ratings als fremdüblich nachgewiesen werden könnte).

§ 1 Abs. 3d AStG:  
Schuldentragfähigkeit  
und Gruppenrating

Diese erstmalig gesetzlich geregelten Verrechnungspreisregulierungen zu Finanzierungsbeziehungen bringen eine Vielzahl an unbestimmten Rechtsbegriffen und Anwendungsfragen. Es wird erwartet, dass diese in einem künftigen BMF-Schreiben weiter konkretisiert werden.

§ 1 Abs. 3e AStG bestimmt, dass die Vermittlung oder Weiterleitung von Finanzmitteln regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen darstellen. Dies gilt auch für Finanzierungsgesellschaften. Aus Verrechnungspreissicht wäre für solche Dienstleistungen regelmäßig die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden. Eine abweichende Behandlung kann durch eine Analyse des Funktions- und Risikoprofils nachge-

§ 1 Abs. 3e AStG:  
Alles nur Routine?

Wachstumschancengesetz und § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Am 22.03.2024 stimmte der Bundesrat dem Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz, WtChancenG) zu. Die Zustimmung folgte der vorhergegangenen Ablehnung im Bundesrat und den anschließenden Änderungen durch den angerufenen Vermittlungsausschuss. Verkündet wurde das Gesetz am 27.03.2024.

Damit einher gehen auch einige Neuerungen im Bereich steuerlicher Verrechnungspreise für konzerninterne Finanztransaktionen, die in den Absätzen 3d und 3e von § 1 AStG zu finden sind. Diese sollen die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei gruppeninternen Finanzierungsbeziehungen konkretisieren und werden statt der ursprünglich angedachten Zinshöhen-schranke (§ 4l EStG-E) eingeführt.

Aus alt mach neu

Neu sind die Ausführungen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG allerdings nicht. Inhaltlich waren diese Regelungen bereits im



wiesen werden. Die Nachweispflicht in Bezug auf angemessene Verrechnungspreise für Finanzierungstätigkeiten, die einen nicht-routine Charakter aufweisen, wird somit auf den Steuerpflichtigen abgewälzt.

Implikationen  
für die Praxis

Die neuen Verrechnungspreisvorschriften sind erstmal für 2024 anzuwenden. Es ist kein Bestandschutz für bereits bestehende Dauersachverhalte vorgesehen, so dass die Neuerungen auch für bereits existierende Finanzierungsbeziehungen (insbesondere Darlehen) gelten.

Für Steuerpflichtige ist es mithin empfehlenswert, eine Überprüfung des bisherigen Bepreisungsprozesses vorzunehmen. Mit Blick auf § 1 Abs. 3d und 3e AStG sind die Unternehmen im Rahmen der Vorbereitung der Verrech-

nungspreisdokumentation gut beraten, nunmehr Folgendes anzugehen:

- › Durchführung einer Liquiditäts- und Finanzbedarfsanalyse für alle betroffenen Finanzierungsbeziehungen sowie Darstellung der prospektiven Kapitaldienstfähigkeit der Darlehensnehmer (z.B. mit Hilfe von Cash Flow Prognosen über die gesamte Laufzeit der einzelnen Darlehensbeziehungen).
- › Überprüfung des Finanzierungszinseszinses unter Berücksichtigung der Bonität der Unternehmensgruppe.
- › Überprüfung des Funktions- und Risikoprofils insbesondere bei Weiterleitungsdarlehen und Finanzierungsgesellschaften und ggf. Anpassung ihrer Vergütung.



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



**Ihr Kontakt**  
Melanie Appuhn-  
Schneider,  
Düsseldorf,  
melanie.appuhn-  
schneider@wts.de

**9c | Einigung auf eine Richtlinie zu einem EU-weiten vereinfachten Quellensteuerverfahren (sog. FASTER-Richtlinie) | Autoren: RA/StB Dr. Sandro Urban und StBin Alexandra Ferber, beide Regensburg**

EU-RAT

**Key Facts**

- › Ziel der sog. FASTER-Richtlinie ist es, dass die nationalen Verfahren für den Quellensteuerabzug und die damit verbundenen Entlastungsmöglichkeiten in der EU effizienter und sicherer werden.
- › Die Richtlinie erfasst quellensteuerpflichtige Zahlungen (Dividenden und Zinsen) auf börsennotierte Wertpapiere.
- › Betroffen sind somit Investoren, Finanzintermediäre und Steuerverwaltungen.
- › Durch die Mitgliedstaaten umzusetzende Maßnahmen sind eine gemeinsame digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung, ein bzw. zwei ergänzende Schnellverfahren zur Erstattung von Quellensteuern, ein nationales Register für Finanzintermediäre sowie eine standardisierte Meldepflicht.

fentlich gehandelten Anleihen einbehalten werden. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wurden von vielen EU-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die es einem Anleger ermöglichen, eine Erstattung der überzahlten Steuern im anderen Mitgliedstaat zu beantragen.

Derzeit gibt es in der EU jedoch mehr als 450 verschiedene Quellensteuerverfahren, die sich stark voneinander unterscheiden. Da sie oft zeitaufwendig, kostspielig und umständlich sind, wirken sich die Erstattungsverfahren negativ auf grenzüberschreitende Investitionen aus. Zudem haben die Cum/Ex- und Cum/Cum-Skandale, die im Zeitraum 2000 bis 2020 zu erheblichen Steuerausfällen in Höhe von geschätzt € 150 Mrd. geführt haben, Missbrauchsmöglichkeiten im Rahmen der nationalen Erstattungsverfahren aufgezeigt.

Uneinheitliche und aufwendige nationale Erstattungsverfahren

Die folgenden Maßnahmen sollen daher die Entlastung von Quellensteuern innerhalb der EU künftig vereinfachen und einem Missbrauch vorbeugen:

Maßnahmen

**FASTER-Richtlinie** Die Europäische Kommission hat am 19.06.2023 den ersten Entwurf der Richtlinie über schnellere und sicherere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern, sog. FASTER-Richtlinie („Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes“), veröffentlicht (vgl. WTS Journal 02/2023, S. 66 f.). Nach mehreren Anpassungen wurde nun im Rat der Europäischen Union am 14.05.2024 Einigung erzielt.

Zielsetzung der Richtlinie

Ziel der Richtlinie ist es, die Effizienz und Sicherheit der Quellensteuerverfahren in der EU für Investoren, Finanzintermediäre (z.B. Banken) und nationale Steuerbehörden zu erhöhen. Zudem sollen faire Steuerpraktiken gefördert, Steuerbetrug bekämpft und Hindernisse für grenzüberschreitende Investitionen innerhalb der EU beseitigt werden.

- › **Gemeinsame digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung:** Eine einheitliche, digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung („Digital tax residence certificate (eTRC)“, vgl. Art. 4 der Richtlinie), die innerhalb von 14 Kalendertagen nach Beantragung ausgestellt werden soll, löst die in vielen Mitgliedstaaten noch papierbasierte Version ab. So wird von Anlegern mit einem breit gestreuten Portfolio in der EU künftig nur noch ein einziger digitaler Nachweis über den steuerlichen Ansässigkeitsort benötigt, um im selben Kalenderjahr mehrere Erstattungen zu beantragen.

Digitale Ansässigkeitsbescheinigung

- › **Zwei Schnellverfahren zur Ergänzung des Standard-Erstattungsverfahrens:** Zur EU-weiten Harmonisierung und Beschleunigung der Erstattungsverfahren werden zwei Schnellverfahren die bestehenden Regelungen ergänzen. Hierbei können sich die Staaten für eines der

Schnellverfahren

Entlastung von grenzüberschreitender Quellensteuer

Die Richtlinie erfasst Quellensteuern, die im Falle von grenzüberschreitenden Investitionen von einem Mitgliedstaat auf Dividenden aus börsennotierten Wertpapieren oder auf Zinsen aus öf-

beiden Verfahren oder eine Kombination aus beiden entscheiden. Das Verfahren zur „Entlastung an der Quelle“ („Relief at source system“, vgl. Art. 12 der Richtlinie) sieht vor, dass bereits zum Zeitpunkt der Zahlung von Zinsen oder Dividenden ein ermäßigter Steuersatz gemäß Doppelbesteuerungsabkommen angewendet wird. Das „schnelle Erstattungsverfahren“ („Quick refund system“, vgl. Art. 13 der Richtlinie) soll eine Erstattung von zu viel entrichteter Quellensteuer innerhalb von 60 Tagen nach Zahlung sicherstellen.

können durch die erhöhte Transparenz leichter identifiziert werden.

Wichtig ist es zu betonen, dass die Mitgliedstaaten fakultativ ihre bestehenden Verfahren beibehalten können, wenn sie bereits über ein System der Steuererleichterungen an der Quelle verfügen, welches für überschüssige Quellensteuer auf Dividenden oder auf Zinsen für öffentlich gehandelte Anleihen entsprechend der Vorschriften der Richtlinie zur Verfügung steht (vgl. Art. 10 Nr. 6 der Richtlinie). Außerdem können Anträge in definierten Hochrisikofällen durch die Mitgliedstaaten von den beiden genannten Schnellverfahren ganz oder teilweise ausgeschlossen werden, um weitere Kontrollen durchzuführen (vgl. Art. 10 Nr. 2 der Richtlinie).

Vorbehalte

Nationales Register

› **Nationales Register für zertifizierte Finanzintermediäre:** Große Finanzintermediäre (z.B. Banken) in der EU werden dazu verpflichtet, sich in einem nationalen Register für zertifizierte Finanzintermediäre zu registrieren (vgl. Art. 5 ff. der Richtlinie). Für kleinere EU-Finanzintermediäre und Finanzintermediäre aus Drittländern ist eine freiwillige Registrierung möglich. Steuerpflichtige, die über zertifizierte Finanzintermediäre in der EU investieren, können die Schnellverfahren für die Entlastung von der Quellensteuer in Anspruch nehmen.

Aufgrund der Änderungen, die der Rat während der Verhandlungen an der Richtlinie vorgenommen hat, muss nun zunächst das Europäische Parlament erneut zu dem vereinbarten Text angehört werden. Der vereinbarte Text wird von den Rechts- und Sprachsachverständigen geprüft und die Richtlinie muss anschließend vom Rat förmlich angenommen werden, bevor sie im Amtsblatt der EU veröffentlicht wird und in Kraft tritt. Die Mitgliedstaaten müssen die Vorgaben dann gem. Art. 22 der Richtlinie bis zum 31.12.2028 in nationales Recht umsetzen, welches ab dem 01.01.2030 anwendbar sein soll.

Nächste Schritte und nationale Umsetzung

Standardisierte Meldepflicht

› **Standardisierte Meldepflicht der Finanzintermediäre:** Zertifizierte Finanzintermediäre müssen der zuständigen nationalen Steuerverwaltung melden, von wem und an wen Dividenden ausgeschüttet oder Zinsen gezahlt werden (vgl. Art. 9 der Richtlinie). Daneben wird eine indirekte Meldepflicht eingeführt, nach welcher die Informationen entlang der Wertpapier-Zahlungskette zu übermitteln sind. Dadurch erhalten die nationalen Steuerverwaltungen die erforderlichen Informationen, um zu prüfen, ob der ermäßigte Steuersatz in Anspruch genommen werden darf. Potenzielle Missbrauchsfälle

Die FASTER-Richtlinie erfasst explizit nur Fälle von börsennotierten und börsenhandelten Wertpapieren, die über Finanzintermediäre gehalten werden. Die Richtlinie kann somit zwar zu einem stärkeren, wettbewerbsfähigeren EU-Markt und einer besser funktionierenden, transparenten Kapitalmarktunion beitragen. Entlastungen für konzerninterne Dividendenzahlungen oder Lizenzgebühren sind bislang jedoch nicht vorgesehen.

Praktische Relevanz



**Ihr Kontakt**  
RA/StB  
Dr. Sandro Urban,  
Regensburg,  
sandro.urban@  
wts.de



## 9d | Weitere Leitlinien zu Amount B (Pillar One) veröffentlicht |

Autor: StB/FBISr Christian Tschubel, München

## OECD/G20

### Key Facts

- › OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS beantwortete am 17.06.2024 offene Anwendungsfragen zu Amount B im Rahmen von Pillar One.
- › Länderlisten der „qualifying jurisdictions“ sowie der „covered jurisdictions“ wurden veröffentlicht.

Eine weitere Liste benennt 135 Staaten, bei denen der **„Datenverfügbarkeitsmechanismus“** nach Abschnitt 5.3 Anwendung findet. Dieser Mechanismus adressiert das Problem unzureichender lokaler Daten in den globalen Datensätzen, die der allgemeinen Preismatrix zugrunde liegen. Als „qualifying jurisdictions“ gelten Staaten, die entweder ein Kreditrating von BBB+ (oder äquivalent) oder niedriger haben oder weniger als fünf Vergleichsdaten im globalen Datensatz aufweisen.

Länderliste zu Abschnitt 5.3 („Datenverfügbarkeitsmechanismus“) veröffentlicht

Beantwortung noch offener Anwendungsfragen zu Amount B

Im Februar 2024 unternahm die OECD einen wesentlichen Schritt zur Vereinfachung der Verrechnungspreisregelungen für Marketing- und Vertriebsaktivitäten. Mit der geplanten Einführung von Amount B zum 01.01.2025, einem vereinfachten Verfahren zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für einfache Vertriebsfunktionen, strebt die OECD eine Reduzierung der grenzüberschreitenden Doppelbesteuerung und eine signifikante Senkung der Compliance-Kosten für Unternehmen an. Dieser neue Ansatz, der den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien beigelegt wird, ermöglicht eine kosteneffiziente und zuverlässige Preisfestsetzung durch Standardisierung und Vereinfachung im Vergleich zu den bisherigen, auf individuellen Datenbankanalysen basierenden Methoden. Am 17.06.2024 wurden seitens der OECD/G20 (Inclusive Framework on BEPS) weitere offene Anwendungsfragen zu Amount B beantwortet.

Die OECD hat spezifische **„qualifying jurisdictions“** festgelegt, für die bei der Ermittlung der Zielnettogewinnmarge gemäß Abschnitt 5 besondere Bedingungen gelten:

Eine Liste umfasst 132 Länder, für die im Rahmen des **„operating expense cross check“** nach Abschnitt 5.2 eine abweichende Obergrenze gilt. Sollte eine Routineinheit unter einem definierten Betriebsausgabenniveau liegen, wird deren Umsatzrendite entsprechend nach oben angepasst. Die Auswahl dieser Länder basiert auf den Klassifikationen der Weltbank: „low income“, „lower-middle income“ und „upper-middle income“.

Länderliste zu Abschnitt 5.2 („Betriebsausgabenüberprüfung“) veröffentlicht

Darüber hinaus definierte die OECD die **„covered jurisdictions“**, vormals als **„low-capacity jurisdictions“** bekannt. Die veröffentlichte Liste umfasst 66 Länder und bezieht sich hauptsächlich auf Länder mit niedrigen und mittleren Einkommen, die keine Mitglieder der EU, OECD oder G20 sind, erweitert um solche, die ihre Bereitschaft zur Anwendung von Amount B bis März 2024 signalisiert haben. Mitglieder des Inclusive Framework verpflichten sich, die Ergebnisse, die unter dem vereinfachten Ansatz von einer solchen Jurisdiktion ermittelt wurden, anzuerkennen und alle angemessenen Maßnahmen zu ergreifen, um eine potenzielle Doppelbesteuerung zu vermeiden, die aus der Anwendung dieses Ansatzes resultieren könnte, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den betreffenden Jurisdiktionen besteht.

„Covered jurisdictions“ definiert

Die genannten Länderlisten sollen alle fünf Jahre aktualisiert und auf der Website der OECD veröffentlicht werden. Die Aufnahme in diese Listen impliziert jedoch nicht die tatsächliche Implementierung des Amount B-Ansatzes in den jeweiligen Ländern.

Mit dieser Veröffentlichung schließt die OECD vorläufig die Ausarbeitung der Leitlinien zu Amount B ab und ermöglicht damit eine harmonisierte Umsetzung und Implementierung. Ein noch ausstehendes **separates qualitatives Kriterium**, das ebenfalls im finalen Bericht der OECD angekündigt wurde, bleibt jedoch noch zu klären.



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

## OECD/G20 9e | Weitere Dokumente zu Pillar Two veröffentlicht |

Autor: StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M./Nürnberg

### Key Facts

- › Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS gab am 17.06.2024 zwei neue Dokumente zu Pillar Two bekannt.
- › Zum einen den vierten Teil der administrativen Guidance (AAG4), u.a. mit Regelungen zur Zuordnung und Berechnung von latenten Steuern.
- › Zum anderen ein Q&A-Dokument zum Qualified Status der GloBE Regelungen.

Neue OECD/G20-Dokumente zu Pillar Two vom 17.06.2024

Am 17.06.2024 wurden seitens der OECD/G20 (Inclusive Framework on BEPS) zwei neue Dokumente zu Pillar Two veröffentlicht.

Administrative Guidance aus Juni 2024 (Agreed Administrative Guidance; AAG4)

Zum einen handelt es sich bei den Papieren um die Administrative Guidance aus Juni 2024 (Agreed Administrative Guidance; AAG4). Dies ist der vierte Teil der Leitlinien, die vom Inclusive Framework genehmigt wurden, nach den Veröffentlichungen aus Februar 2023, Juli 2023 und Dezember 2023. Die Guidance umfasst 144 Seiten und beinhaltet zum Teil wesentliche Neuerungen, die in Kapiteln behandelt werden. Inwieweit diese zum Teil wesentlichen Änderungen tatsächlich auch in nationales Recht überführt werden, bleibt abzuwarten, zumal fraglich sein könnte, ob diese vollständig mit der EU-Richtlinie in Einklang zu bringen sind:

- › Kapitel 1: DTL-Recapture
- › Kapitel 2: Abweichungen zwischen den Buchwerten von GloBE und den Financial Accounts
- › Kapitel 3: Zuweisung von grenzüberschreitenden laufenden Steuern
- › Kapitel 4: Zuweisung von grenzüberschreitenden latenten Steuern
- › Kapitel 5: Zurechnung von Gewinnen und Steuern in transparenten oder hybriden Strukturen
- › Kapitel 6: Behandlung von Vertriebsvehikeln

Die Administrative Guidance aus Juni 2024 erläutert in Kapitel 1 die Regelungen zur Rücknahme latenter Steuerverbindlichkeiten (Deferred Tax Liabilities, DTL) nach Artikel 4.4.4 der Model Rules. Eine DTL muss innerhalb von fünf Geschäftsjahren rückgängig gemacht werden, um eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes (ETR) zu vermeiden. Es gibt jedoch Ausnahmen für bestimmte Kategorien, die als "Exception Accrual Amount" bezeichnet werden. Multinationale Unternehmen (MNE) können entscheiden, eine DTL-Position bei der Berechnung der GloBE ETR nicht zu berücksichtigen, was als "Unclaimed Accrual"-Wahl bekannt ist. Diese Regelungen können für MNE, da sie die DTL nachhalten müssen, sehr komplex sein.

Die AAG4 erkennt an, dass die Fristigkeiten der DTL nicht auf Einzelsachverhaltsebene zu beurteilen sind, sondern eine Kategorisierung und aggregierte Beurteilung, z.B. für Sachkonten oder zusammengefasste Sachkonten, zulässig ist. Dabei wird dann für die gebildeten Gruppen beurteilt, ob eine Umkehrung der DTL innerhalb des vorgegebenen Zeitraums stattgefunden hat. Dabei soll grundsätzlich das LIFO-Verfahren angewandt werden. Aber auch eine Anwendung des FIFO-Verfahrens ist grundsätzlich möglich.

Die AAG4 beschreiben in Kapitel 2 verschiedene Situationen, in denen GloBE-Buchwerte von den Rechnungslegungsbuchwerten abweichen können, einschließlich der Übergangsregeln in Kapitel 9 der OECD-Model Rules. Es wird darauf hingewiesen, dass das Inclusive Framework weitere Vereinfachungsmaßnahmen in Betracht ziehen wird, um den Aufwand, der mit den Abweichungen zwischen GloBE- und Rechnungslegungsbuchwerten verbunden ist, zu verringern.

In der AAG4 wird erläutert, wie multinationale Konzerne die angepassten erfassten Steuern ihrer Geschäftsein-

Kapitel 1: Vereinfachungen bei der Umkehr von Deferred Tax Liabilities (DTL) anhand aggregierter Werte (z.B. Sachkonten) statt Betrachtung auf Transaktionsebene

Kapitel 2: Abweichungen zwischen GloBE und Financial Accounts

heiten berechnen sollen, wenn Differenzen zwischen den Financial Accounts Buchwerten und den GloBE-Buchwerten bestehen. Diese Differenzen können sich auf die Berechnung der latenten Steueransprüche (Deferred Tax Assets, DTA) und latenten Steuerschulden (Deferred Tax Liabilities, DTL) auswirken. Die AAG<sup>4</sup> gibt auch Anweisungen zur Behandlung von konzerninternen Transaktionen, die zu Anschaffungskosten bilanziert werden.

Einführung von GloBE-Buchwerten zur Ermittlung latenter Steuern

Wenn der GloBE-Buchwert von dem buchhalterischen Buchwert abweicht, muss die Berechnung der latenten Steuern auf Basis des GloBE-Buchwerts erfolgen, nicht auf Basis des buchhalterischen Buchwerts. Dies kann zu Anpassungen führen, bei denen der damit verbundene latente Steueraufwand für Rechnungslegungszwecke bei der Ermittlung für GloBE-Zwecke angepasst wird.

Falls der GloBE-Buchwert nicht mit dem lokalen steuerlichen Buchwert übereinstimmt, ist eine auf dem GloBE-Buchwert basierende DTA oder DTL zu verwenden, es sei denn, der relevante Rechnungslegungsstandard erlaubt den Ansatz eines DTA oder DTL bei bestimmten Übertragungen nicht, wie zum Beispiel in IAS 12.

Kapitel 3: Zuweisung von grenzüberschreitenden laufenden Steuern

Die OECD-Model Rules beschäftigen sich mit der Zuordnung von Steuern zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte; beide sind nach dem

MinStG als Geschäftseinheiten getrennt voneinander zu beurteilen. Es wird daher ein Mechanismus benötigt, um zu bestimmen, wie Steuern, die im inländischen Steuersystem des Stammhauses mit Einkünften mehrerer Betriebsstätten vermischt werden, diesen Betriebsstätten zugeordnet werden können. Dies gilt auch, wenn Einkünfte aus ausländischen Quellen mit denen des Stammhauses vermischt werden.

Der Zuweisungsmechanismus in Kapitel 3 der AAG<sup>4</sup> soll sicherstellen, dass die Steuern dem GloBE-Einkommen zugeordnet werden, für das sie tatsächlich angefallen sind. Dies betrifft insbesondere laufende, anrechenbare Steuern zwischen dem Stammhaus und seinen Betriebsstätten oder einem Mutterunternehmen und seinen beherrschten ausländischen Gesellschaften, hybriden Unternehmen oder umgekehrten hybriden Unternehmen. Wenn das Einkommen dieser Geschäftseinheiten in das steuerpflichtige Einkommen des Mutterunternehmens einbezogen wird, muss eine Zuordnung erfolgen.

Der Mechanismus besteht aus vier Schritten: (1) Ermittlung der Einkünfte aus ausländischen Quellen, (2) Ermittlung der anrechenbaren erfassten Steuern, (3) Berechnung des Schlüssels für die gegenseitige Anrechnung und (4) Aufteilung der Steuern auf die entsprechenden Geschäftseinheiten. Er soll flexibel genug sein, um unterschiedliche Behandlungen von Einkünften aus

Mechanismus zur grenzüberschreitenden Zuweisung von laufenden Steuern

ausländischen Quellen in verschiedenen Körperschaftsteuersystemen zu ermöglichen.

Kapitel 4: Zuweisung von grenzüberschreitenden latenten Steuern

In der AAG3 aus Februar 2023 wurde eine Regelung eingeführt, die den Substitute Loss Carry Forward DTA regelt. Dieser kommt zur Anwendung, wenn ein Mutterunternehmen im selben Jahr einen inländischen steuerlichen Verlust erleidet, der mit ausländischen CFC(Controlled Foreign Company)-Einkünften verrechnet wird. Die AAG4 stellt nunmehr klar, dass diese Regelungen auch für vergleichbare Fälle, etwa in Betriebsstättenkonstellationen oder bestimmten hybriden Strukturen, gelten sollen.

Die Modellregeln ermöglichen die Zuweisung von latenten Steuern zwischen verschiedenen Rechtsordnungen, um die Besteuerung von GloBE-Einkommen international abzustimmen. Latente Steuern, die aufgrund von zeitlichen Unterschieden in der Erfassung von Einkommen oder durch die Anwendung von CFC-Steuerregelungen entstehen, können grenzüberschreitend zugewiesen werden. Dabei wird ein latenter Steueraufwand oder -ertrag dem CFC zugewiesen und auf 15 % umgerechnet, wenn der Steuersatz des Mutterunternehmens höher ist. Diese Zuweisung erfolgt jedoch nur auf Nettobasis, um die Zuweisung von latenten Steueraufwendungen, die durch ausländische Steuergutschriften ausgeglichen werden, zu verhindern.

Mechanismus zur grenzüberschreitenden Zuweisung von latenten Steuern

Die AAG4 aus Juni 2024 beschreibt in Kapitel 4 ein fünfstufiges Verfahren zur Aufteilung latenter Steuern im Zusammenhang mit CFC-Steuerregelungen. Dieses Verfahren umfasst die Aufteilung der latenten Steuern auf verschiedene Einkommensarten, die Berechnung vor und nach Anrechnung ausländischer Steuern und die Zuweisung der latenten Steuern zu den entsprechenden CFC unter Berücksichtigung bestimmter Obergrenzen.

Die Regelung gilt auch für Betriebsstätten sowie hybride und umgekehrte hybride Unternehmen. Multinationale Konzerne können alternativ eine Fünf-Jahres-Option wählen, um die Zuweisung aller latenten Steuern in der

Rechtsordnung des Mutterunternehmens auszuschließen.

Kapitel 5 der AAG4 aus Juni 2024 befasst sich mit der Besteuerung von "Flow-through Entities" und hybriden Unternehmen. Flow-through Entities sind Unternehmen, bei denen das Einkommen direkt den Gesellschaftern zugerechnet und dort besteuert wird, während bei hybriden Unternehmen die Steuerschuld nicht einheitlich an die Gesellschafter weitergegeben wird.

Die Regelungen legen fest, dass die steuerliche Transparenz oder die Einstufung als Reverse Hybrid eines Rechtsträgers auf Basis der Steuergesetze des in der Kette nächsten Gesellschafters, der selbst keine Flow-through Entity ist, bestimmt wird. Dies gilt für jeden Anteilseigner individuell, was bedeutet, dass ein Unternehmen mit Gesellschaftern in verschiedenen Ländern mehrere Klassifizierungen haben kann. Ein Staat ohne Körperschaftsteuer darf einen dort gegründeten Rechtsträger nicht als steuerlich transparent behandeln.

Auch wird geregelt, wie die Anwendung der Income Inclusion Rule (IIR) für die Berechnung der Steuer zu erfolgen hat, wenn Anteile indirekt über Flow-through Entities gehalten werden. Demnach gilt, dass Steuern zunächst der Flow-through Entity zugeordnet werden sollen, bevor weitere Zuweisungen erfolgen.

Für hybride Unternehmen wird die Definition auf indirekte Eigentümer ausgeweitet, um die Zurechnung von Steuern auf das Einkommen dieser Geschäftseinheiten zu regeln. Die Definition gilt auch für Geschäftseinheiten in Ländern ohne Körperschaftsteuer. Zudem wird festgelegt, dass Steuern, die von direkten oder indirekten Gesellschaftern auf das Einkommen einer Reverse Hybrid Entity gezahlt werden, dieser zuzurechnen sind, um eine korrekte Zuordnung zum Einkommen sicherzustellen.

Kapitel 6 der AAG4 aus Juni 2024 zielt darauf ab, spezifische Probleme im Zusammenhang mit Verbriefungsvehikeln zu behandeln. Bei der Verbriefung handelt es sich um eine Finanzierungstechnik, die es einem Gläubiger ermöglicht,

Kapitel 5: Zurechnung von Gewinnen und Steuern in transparenten oder hybriden Strukturen

Kapitel 6: Behandlung von Verbriefungsvehikeln



## 9 Internationales

eine Reihe von Krediten, Engagements oder Forderungen, wie z.B. Wohnungsbaukredite, Autokredite oder -leasing, Verbraucherkredite, Kreditkarten- oder Handelsforderungen, zu refinanzieren, indem er sie in handelbare Wertpapiere umwandelt. Diese Technik erfordert, dass dieses Portfolio von Vermögenswerten vom Kreditrisiko des Gläubigers isoliert wird, was häufig durch den Einsatz einer Zweckgesellschaft geschieht.

Häufig sind solche Zweckgesellschaften so strukturiert, dass sie während ihrer Laufzeit nur einen vernachlässigbaren Gewinn erwirtschaften (nach Berücksichtigung von Cash-Extraktionsmechanismen). Je nach Sachlage und Umständen kann eine Zweckgesellschaft jedoch in einem bestimmten Jahr erhebliche Gewinne oder Verluste in ihrem buchhalterischen Nettoeinkommen oder -verlust ausweisen, was die Mindeststeuer auslösen und somit ihren Zweck untergraben könnte.

Um dem entgegenzuwirken, wird in der AAG4 aus Juni 2024 der Kommentar zu den Regeln der Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) und der QDMTT Safe Harbour überarbeitet. Die Regelung ermöglicht es, eine Verbriefungsgesellschaft auszuschließen oder die Mindeststeuer in Bezug auf die Verbriefungsgesellschaft anderen Geschäftseinheiten der selben Rechtsordnung aufzuerlegen, ohne den für den QDMTT Safe Harbour erforderlichen Konsistenzstandard zu verlieren.

Neben der Agreed Administrative Guidance (AAG4) aus Juni 2024 hat die OECD ein Frage-Antwort-Dokument herausgegeben, das den Peer-Review-Prozess zur Überprüfung der Umsetzung der Globalen Regeln (GloBE-Regeln) in den einzelnen Ländern erläutert. Dieser Prozess soll sicherstellen, dass die Regeln einheitlich angewendet und konsistent verwaltet werden. Er beinhaltet die Überprüfung der nationalen Gesetzgebung und eine fortlaufende Überwachung durch das Inclusive Framework, um die Einhaltung der GloBE-Regeln sicherzustellen.

Es wird ein vorläufiger Qualifizierungsmechanismus eingeführt, der auf einer

Selbstzertifizierung der Länder basiert. Wenn ein Land eine Selbstzertifizierung einreicht und keine Einwände von anderen Mitgliedern des Inclusive Frameworks vorliegen oder diese geklärt werden können, erhält die Gesetzgebung des Landes einen "vorübergehend qualifizierten" Status. Dieser Status ist ab dem Inkrafttreten der Gesetzgebung gültig und bleibt bis zur vollständigen Überprüfung bestehen, die spätestens zwei Jahre nach Inkrafttreten beginnen muss.

Der qualifizierte Übergangstatus kann verloren gehen, allerdings nicht rückwirkend. Dies geschieht, wenn bei der vollständigen Überprüfung festgestellt wird, dass die Gesetzgebung nicht qualifiziert ist oder wenn die vollständige Überprüfung der Rechtsvorschriften nicht innerhalb des vereinbarten Zeitrahmens eingeleitet wird.

Das Inclusive Framework wird auf der OECD-Website eine Liste der Länder mit qualifiziertem Übergangstatus veröffentlichen, die auch die Gültigkeitsdauer dieses Status angibt. Andere Länder sind verpflichtet, den qualifizierten Übergangstatus basierend auf dieser Liste anzuerkennen.

Schließlich wird in der AAG4 auf die CbCR-Guidance verwiesen, die bereits am 27.05.2024 herausgegeben wurde. Dabei handelt es sich um eine Aktualisierung der bestehenden Richtlinien und betrifft den Transitional Safe Harbour bei Pillar Two für den Country-by-Country Report (CbCR). Die Änderungen spezifizieren die Behandlung von Dividenden in Bezug auf den "Gewinn (Verlust) vor Ertragsteuern", die "laufenden Ertragsteuern" und die "gezahlten Ertragsteuern". Der neue Zusatz (7.1, 7.2) klärt, dass Zahlungen zwischen Geschäftseinheiten in den CbCR-Berichten konsistent behandelt werden müssen. Wenn eine Zahlung im Steuergebiet des zahlenden Unternehmens als Dividende klassifiziert wird, soll sie im Steuergebiet des empfangenden Unternehmens ausgeschlossen werden. Wird die Zahlung jedoch nicht als Dividende behandelt (zum Beispiel als Zinsaufwand), dann soll sie im Steuergebiet des Empfängers berücksichtigt werden.

CbCR Safe Harbour  
Leitlinien für den  
Übergang



*Ihr Kontakt*  
StB Daniel Blöchle,  
Frankfurt a. M.,  
daniel.bloechle@  
wts.de

Q&A-Dokument zum  
Qualifizierten Status

## Die NIS-2-Richtlinie („Network and Information Systems Directive 2“) |

Autoren: RA Dr. Tobias Fuchs, München und Prof. Dr. Sabina Jeschke, Berlin

### Key Facts

- › Erweiterter Geltungsbereich: Die NIS-2-Richtlinie gilt für Unternehmen ab 50 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und € 10 Mio. Umsatz.
- › Erhöhte Sicherheitsanforderungen: Organisationen, die unter die NIS-2-Richtlinie fallen, müssen strengere Sicherheitsmaßnahmen einhalten.
- › Persönliche Haftung der Geschäftsführung: Mit NIS-2 wird auch eine persönliche Haftung von Geschäftsführern und Vorständen eingeführt.

#### NIS-2-Richtlinie und Referentenentwurf

Die NIS-2-Richtlinie („The Network and Information Security (NIS) Directive“) vom 14.12.2022 wurde am 27.12.2022 im EU-Amtsblatt veröffentlicht und ist am 16.01.2023 in Kraft getreten. Sie regelt die Cyber- und Informationssicherheit von Unternehmen und Institutionen. Bis Oktober 2024 müssen die EU-Mitgliedstaaten diese in nationales Recht überführen. In Deutschland existiert seit Mai 2024 ein Referentenentwurf des BMI zur Umsetzung, bekannt als NIS-2-Umsetzungs- und Cybersicherheitsstärkungsgesetz (NIS-2UmsuCG). Dieses Gesetz soll im Wesentlichen am 01.10.2024 in Kraft treten.

weise mehr als 30.000 Unternehmen in Deutschland betroffen sind.

Organisationen, die unter die NIS-2 fallen, müssen strengere Sicherheitsmaßnahmen einhalten. Dazu gehören Risikoanalysen, Incident-Management-Prozesse, Sicherheitsüberprüfungen und die Einhaltung bestimmter Cybersicherheitsstandards (z.B. auch Multi-Faktor-Authentifizierung). Die „Size cap“-Regel sieht dabei unterschiedliche Vorgaben je nach Unternehmensgröße vor. Kleinere Unternehmen mit begrenzten Ressourcen müssen also im Regelfall nicht dieselben Mindestvoraussetzungen erfüllen wie große Betriebe.

Pflichten, Befugnisse der Aufsichtsbehörden und Sanktionen

#### Entstehungsgeschichte und Ziele

Die NIS-2-Richtlinie entstand aus der Notwendigkeit, die ursprüngliche NIS-Richtlinie von 2016 zu aktualisieren und zu erweitern, um den schnell wachsenden Bedrohungen im Bereich der Cybersicherheit gerecht zu werden. Ziel der NIS-2-Richtlinie ist es, ein höheres Sicherheitsniveau in der gesamten EU zu gewährleisten und sicherzustellen, dass wesentliche Dienste auch bei Cybervorfällen funktionsfähig bleiben.

NIS-2 verschärft außerdem die Meldepflichten für Sicherheitsvorfälle mit der Maßgabe, dass Unternehmen schwerwiegende Vorfälle innerhalb von 24 Stunden nach deren Entdeckung melden und regelmäßig Updates über den Vorfall und die getroffenen Maßnahmen liefern müssen. Dabei gibt NIS-2 den nationalen Aufsichtsbehörden mehr Befugnisse zur Durchsetzung der Richtlinie. Es gibt klare Vorgaben für Sanktionen bei Nichtbeachtung, einschließlich hoher Geldstrafen.



**Ihr Kontakt**  
RA Dr. Tobias Fuchs, München,  
tobias.fuchs@wts-legal.de

#### Erweiterter Geltungsbereich

Die NIS-2-Richtlinie erweitert den Anwendungsbereich mit der Maßgabe, dass ab 2024 Unternehmen in 18 Sektoren betroffen sind. Die Betroffenen müssen dann die festgelegten Mindeststandards der Informationssicherheit umsetzen. Die NIS-2-Richtlinie gilt hierbei bereits für Unternehmen ab 50 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und € 10 Mio. Umsatz, so dass schätzungs-

Mit NIS-2 wird auch eine persönliche Haftung von Geschäftsführern und Vorständen eingeführt. Bei Verstößen gegen die Cybersecurity-Pflichten müssen diese mit empfindlichen Geldbußen rechnen.



Prof. Dr. Sabina Jeschke, Berlin,  
sabina.jeschke.ext@wts.de



wts

# Umsatzsteuer-Risiken im Griff?

Mit dem WTS VAT-Health-Check behalten Sie Ihre Umsatzsteuer-Risiken sicher im Blick. Unsere standardisierten Prüfroutinen und automatische Datenanalyse ermöglichen eine präzise Risikoprüfung. Dank unserer umfangreichen Umsatzsteuer-Expertise erkennen wir potenzielle Risiken frühzeitig und decken Handlungsbedarf auf. Der VAT-Health-Check kann als einmalige Prüfung oder nachhaltig in ein Tax CMS integriert werden.

Jetzt informieren!



[wts.com/de/vat-health-check](https://wts.com/de/vat-health-check)



1 Financial Advisory

**1a | Neuer Standard IFRS 18 zu Darstellung und Angaben in IFRS-Abschlüssen soll Transparenz und Vergleichbarkeit erhöhen** | Autoren: WP/StB Philipp Alexander

Reiss und Katarina Appalgans, beide München

**Key Facts**

- › Neue erforderliche Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung: „operativer Gewinn oder Verlust“ und „Gewinn oder Verlust vor Finanzierung und Ertragsteuern (EBIT)“.
- › Angaben zu den vom Management definierten Leistungskennzahlen („MPM“).
- › Verbesserte Anleitung zur Gruppierung von Informationen (Aggregation and Disaggregation).
- › Auswirkungen auf die Kapitalflussrechnung.
- › Effective date (vorbehaltlich Übernahme in EU-Recht): 01.01.2027 mit entsprechender retrospektiver Anpassung der Vergleichsperiode. Eine vorzeitige Anwendung ist erlaubt.

Endorsements – für Berichtsperioden ab dem 01.01.2027 mit retrospektiver Vorjahresanpassung in Kraft. Die Einführung dieses Standards erfolgt als Reaktion auf Investorenanliegen hinsichtlich der Vergleichbarkeit und Transparenz der Berichterstattung über die finanzielle Leistungsfähigkeit von Unternehmen. IFRS 18 ersetzt zukünftig den IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ und zielt darauf ab, das Grundgerüst von IAS 1 durch umfassende Ergänzungen und Neuerungen erheblich zu verbessern, insbesondere in Bezug auf die Struktur und Offenlegung in den IFRS-Abschlüssen.

Die GuV-Rechnung wird künftig um zwei neu definierte und verpflichtende Zwischensummen erweitert: "operativer Gewinn/Verlust" und "Gewinn oder Verlust vor Finanzierung und Ertragsteuern (EBIT)". Damit einhergehend werden drei neue Kategorien für die Strukturierung von Erträgen und Aufwendungen in Anlehnung an die Kapitalflussrechnung eingeführt: der betriebliche Bereich („operating“), der Investitionsbereich („investing“) und der Finanzierungsbereich („financing“):

Neue GuV-Rechnungs-Struktur

Veröffentlichung durch IASB im April 2024

Der neue Standard IFRS 18 "Presentation and Disclosure in Financial Statements" wurde vom IASB am 09.04.2024 veröffentlicht und tritt – vorbehaltlich des EU-

**Statement of profit or loss**

Revenue	<b>Operating</b>
Cost of sales	
<b>Gross profit</b>	
Other operating income	
Selling expenses	
Research and development expenses	
General administrative expenses	
Goodwill impairment loss	
Other operating expenses	
<b>Operating profit</b>	
Share of profit or loss of associates and joint ventures	<b>Investing</b>
Other investment income	
<b>Profit before financing and income taxes</b>	<b>Financing</b>
Interest expenses on borrowings and lease liabilities	
Interest expenses on pension liabilities and provisions	
<b>Profit before income taxes</b>	
Income tax expense	
<b>PROFIT</b>	



## 1 Financial Advisory

Erweiterte Angabepflichten zu MPMs

Im Anhang sind u.a. die vom Unternehmen bzw. dessen Management definierten und auch öffentlich kommunizierten Leistungskennzahlen („management-defined performance measures“ – MPMs) anzugeben. Dabei hat eine Überleitung zwischen einer MPM und der am direktesten vergleichbaren Zwischensumme, die in IFRS 18 aufgeführt ist, bzw. der Gesamt- oder Zwischensumme, die von den IFRS-Rechnungslegungsstandards verlangt wird, einschließlich ertragsteuerlicher und weiterer Auswirkungen zu erfolgen. Der Grund für die Beurteilungsrelevanz der MPMs ist ebenfalls anzugeben.

(Dis-)Aggregation

Künftig sind neue prinzipienbasierte Aggregations- und Disaggregationsvorschriften zur Gruppierung von Informationen zu berücksichtigen. Diese Klassifikation basiert auf gemeinsamen bzw. nicht gemeinsamen Merkmalen der Posten in den primären Abschlussbestandteilen.

Zudem ergeben sich Auswirkungen auf die Kapitalflussrechnung, u.a. durch die Einführung eines verpflichtenden Ausgangspunkts für die mittelbare Ermittlung des Cashflows der betrieblichen Tätigkeit.

Die Einführung des IFRS 18 wird umfangreiche Anpassungen in Bezug auf die Präsentation und Offenlegung von Finanzdaten erfordern. Insbesondere die Strukturierung der GuV-Rechnung und die erforderlichen Angaben zu den offengelegten MPMs können weitreichende Änderungen und operative Herausforderungen mit sich bringen. Wir empfehlen deshalb eine frühzeitige Analyse der potenziellen Implikationen des IFRS 18 auf die Berichterstattung sowie auf relevante Systeme und Prozesse, um die neuen Anforderungen fristgerecht erfüllen zu können.

Auswirkungen auf Kapitalflussrechnung



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



## 1b | Stellungnahmen von IDW und DRSC zum Referentenentwurf des CSR-D-Umsetzungsgesetzes | Autor: Werner Walmrath, Düsseldorf

### Key Facts

- › Eins-zu-eins-Umsetzung der CSR-D wird grundsätzlich begrüßt.
- › Sog. Aufstellungslösung für den Lagebericht ist abzulehnen.
- › Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte durch Wirtschaftsprüfer.
- › Klarstellung zu zahlreichen Detailfragen wünschenswert.

#### Umsetzung der CSR-D in nationales Recht

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSR-D) führt zu einer deutlichen Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (NHB). Für große kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitenden ist die Anwendung bereits für das Geschäftsjahr 2024 verpflichtend. Der am 22.03.2024 veröffentlichte Referentenentwurf (RefE) zur Umsetzung der CSR-D in deutsches Recht wurde mit Spannung erwartet, da die Ausübung von Wahlrechten im Rahmen der Umsetzung Auswirkungen auf die betroffenen Unternehmen hat und nur eine kurze Umsetzungsfrist verbleibt.

#### Eins-zu-eins-Umsetzung

Die mit dem RefE angestrebte Eins-zu-eins-Umsetzung der CSR-D in deutsches Recht wird von Anwendern und Interessenvertretern grundsätzlich begrüßt. Gleichwohl gibt es eine Reihe von Hinweisen und Verbesserungsvorschlägen, die u.a. das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in ihren Stellungnahmen adressiert haben.

#### Sog. Aufstellungslösung

Das DRSC bezieht sich insbesondere auf die im RefE enthaltenen Anforderungen an ein einheitliches elektronisches Berichtsformat (European Single Electronic Format, ESEF), die die **Aufstellung** des (Konzern-)Lageberichts im sog. ESEF-Format vorsehen (vgl. § 289g HGB-E). Das DRSC spricht sich gegen diese sog. Aufstellungslösung aus, da sie erhebliche technische, organisatorische und prozessuale Probleme mit sich bringt und Rechtsunsicherheit schafft.

#### Rechte der Arbeitnehmervertreter

Hinsichtlich der Einbeziehung der Arbeitnehmervertreter geht der RefE über



## 1 Financial Advisory

die Anforderungen der CSRD hinaus und sieht vor, dass diese bereits bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts über die vorgesehenen Inhalte zu informieren sind. Das DRSC schlägt vor, auch hier eine Eins-zu-eins-Umsetzung der CSRD vorzunehmen und die erweiterten Anforderungen nicht zu übernehmen. Weitere Anmerkungen beziehen sich u.a. auf nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, immaterielle Ressourcen sowie die Abgrenzung des Konsolidierungskreises bzw. die Definition des Berichtsobjekts.

Rolle des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer

Die Stellungnahme des IDW besteht aus zwei Teilen. Teil A bezieht sich auf die Rolle des Berufsstands. Das IDW begrüßt, dass die Prüfung der NHB dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vorbehalten sein soll. Es regt an, die im RefE nur für das Geschäftsjahr 2024 vorgesehene Übergangsregelung, wonach der bestellte Abschlussprüfer auch Prüfer der NHB ist, wenn das zuständige Unternehmensorgan keinen anderen Prüfer für die NHB gewählt hat, dauerhaft anzuwenden.

Nachhaltigkeitsbezogene Inhalte sollen in das WP-Examen integriert werden. Die im RefE vorgesehene separate

Registrierung für die Prüfung von NHB lehnt das IDW ab.

In Teil B nimmt das IDW zu zahlreichen Regelungen des RefE im Einzelnen Stellung und weist auf kleinere Unstimmigkeiten und Auslegungsspielräume hin. So lehnt das IDW – ebenso wie das DRSC – die Aufstellung des Lageberichts im sog. ESEF-Format ab. Ferner regt es eine Klarstellung hinsichtlich der Frage an, in welchen Fällen Tochterunternehmen von der Pflicht zur Erstellung einer NHB befreit sind.

Die Erstellung eines separaten Prüfungsberichts für die NHB lehnt das IDW – wie im Übrigen auch das DRSC – ab. Hinsichtlich des vorgesehenen Prüfungsvermerks regt das IDW an, die Regelungen im RefE auf die von der CSRD geforderten Prüfungsurteile zu beschränken.

Die Stellungnahmen von DRSC und IDW enthalten wichtige Hinweise, die darauf abzielen, den Umsetzungsaufwand in den betroffenen Unternehmen zu reduzieren. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzgeber die Eingaben berücksichtigt. Die CSRD war bis zum 06.07.2024 in nationales Recht umzusetzen.

Zahlreiche inhaltliche Hinweise des IDW



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

## 1c | SAP S/4HANA-Transformation – Die Pflicht wird zur Chance |

Autoren: Diana Bechthold, Stuttgart und Stephan Dieng, München

## Key Facts

- › Ende 2027 stellt SAP den Support für SAP ECC ein.
- › Neues SAP S/4HANA Release 2023 veröffentlicht im Oktober 2023.
- › Umstellung auf SAP S/4HANA bietet Unternehmen die Gelegenheit zur Prozessoptimierung.
- › SAP S/4HANA stellt zahlreiche Features zur Verfügung, unter anderem: benutzerfreundliches SAP Fiori User Interface, SAP HANA Datenbank sowie Echtzeitauswertungen.
- › Erfolg der SAP S/4HANA-Transformation ist abhängig vom Zusammenspiel zwischen IT und Fachbereich.

SAP S/4HANA ist die neue ERP-Lösung von SAP und ersetzt das Vorgängersystem SAP ECC (SAP R3). Bis Ende 2027 stellt SAP den Support für SAP ECC offiziell ein. Für eine Supportverlängerung müssen Kunden mit zusätzlichen Kosten rechnen. Allerdings ist der Umstieg auf SAP S/4HANA nicht nur ein notwendiges Übel. Für Unternehmen bietet sich vielmehr auch die Chance, ihre Geschäftsprozesse durch ein umfassendes Transformationsprojekt zu digitalisieren und zu optimieren.

SAP S/4HANA bietet wertvolle Vorteile, wie z.B.:

- › eine nahtlos integrierte End-to-End Datenwertschöpfungskette,
- › zahlreiche Ausrollmöglichkeiten, sei es On-Premise, in einer privaten Cloud oder in der öffentlichen Cloud,

SAP S/4HANA-Transformation als Chance

Features von SAP S/4HANA

## 1 Financial Advisory

- › hohe Flexibilität zur Anpassung auf die jeweiligen Geschäftsanforderungen,
- › verkürzte Ladezeiten durch eine leistungsstarke Datenhaltung mit der SAP HANA Datenbank,
- › Integration von fortgeschrittenen Analysefunktionen und maschinellem Lernen,
- › erhöhte Benutzerfreundlichkeit durch das intuitive SAP Fiori User Interface.

Neuerungen mit Release 2023 von SAP S/4HANA

Mit dem im Oktober 2023 veröffentlichten Release wechselt SAP S/4HANA zu einem Zwei-Jahres-Releasezyklus. Außerdem wird nun die regelmäßige Wartung („mainstream maintenance“) pro Veröffentlichung („Release“) auf sieben statt fünf Jahre umgestellt. Daneben werden ca. alle sechs Monate neue, leicht einführbare umfangreiche technische und funktionale Erweiterungen (sog. Feature-Packs) herausgegeben. Dies bedeutet mehr Flexibilität für das ERP-Upgrade für Kunden mit den SAP S/4HANA Releases 1709, 1809 und 1909. Das neue Release 2023 beinhaltet 865 Verbesserungen und 139 neue SAP Fiori Apps.

Herausforderungen der SAP S/4HANA-Transformation

Bei der Transformation auf SAP S/4HANA sehen sich Unternehmen mit zahlreichen Herausforderungen konfrontiert, die oft unerwartet auftreten. Dazu gehören Aspekte wie die mangelnde Qualität der Stammdaten, beschränkte Kapazitäten der Fachbereiche, die Anpassung bestehender Prozesse im Rahmen der SAP S/4HANA Einführung, die Unterschätzung von Komplexität und zeitlicher Planung sowie eingeschränktes fachliches Wissen.

Auch Missverständnisse zwischen den Fachbereichen und der IT sind ein häufiges Problem. Solche „Übersetzungsfehler“ im SAP-Transformationsprojekt können den Projektverlauf verzögern und das Projekt im schlimmsten Fall stoppen, was zu zusätzlichem Aufwand und Kosten führt.

Der Schlüssel für den Erfolg der SAP S/4HANA-Transformation ist daher die reibungslose Zusammenarbeit von IT und Fachbereichen. Eine frühzeitige Planung und eine maßgeschneiderte Strategie sind unerlässlich, denn die Transformation ist ein komplexer Prozess. Sog. Functional Consultants spielen hier eine entscheidende Rolle als ideale Partner bei der fachlichen Konzeption der Sollprozesse im SAP S/4HANA-System. Mittels ihrer Expertise an der Schnittstelle zwischen Fachbereich und IT sowie durch ihre fachbereichsnahe Beratung gelingt regelmäßig eine optimale Integration der benötigten Prozesse in das neue SAP S/4HANA-System.

Mit dem Ende von SAP ECC in 2027 ist die Transformation auf SAP S/4HANA nicht mehr zu umgehen. Dies erfordert eine sorgfältige Planung. Eine fachbereichsnahe Beratung ist unerlässlich, um die dargestellten Herausforderungen erfolgreich zu meistern. Die investierte Arbeit wird sich in jedem Fall auszahlen: Von der Altlastenbereinigung über die Prozessoptimierung bis hin zur Steigerung der Datengenauigkeit eröffnet die SAP S/4HANA-Transformation vielfältige Chancen, Unternehmen agiler, effizienter und digitaler aufzustellen und damit bestens für die Zukunft zu rüsten.

Fachkonzeptionelle Beratung an der Schnittstelle Fachbereich/IT

Fazit



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



## 1d | IFRS 19 „Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben“ veröffentlicht | Autor: WP/StB Christian Verse, München

### Key Facts

- › Vereinfachte Berichterstattung nach IFRS mit reduzierten Anhangangaben wird für bestimmte Tochterunternehmen vor dem Hintergrund hoher Kosten für die Anhangerstellung möglich.
- › Relevant vor allem für ausländische Tochtergesellschaften deutscher Konzerne.
- › Aufgrund Beschränkungen des Handelsgesetzbuches eingeschränkter Anwendungsbereich für deutsche Tochterunternehmen.



IFRS 19: Neuer Standard für bestimmte Tochterunternehmen

Das International Accounting Standard Board (IASB) hat am 09.05.2024 den neuen Rechnungslegungsstandard IFRS 19 „Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben“ veröffentlicht. Der neue Standard erlaubt es bestimmten Tochterunternehmen, in ihrem Einzelabschluss die IFRS mit einer reduzierten Anzahl von Anhangangaben anzuwenden. Der Standard ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass Tochterunternehmen, die in ihrem Einzel- oder Teilkonzernabschluss nach lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen oder nach den „IFRS for SME“ bilanzieren, für Zwecke des Gesamtkonzernabschlusses des Mutterunternehmens zusätzlich „full“ IFRS-Zahlen ermitteln und melden müssen (mit dem Ergebnis paralleler Erfassungssysteme sowie hoher Kosten).

Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht

Voraussetzung für die Anwendung des neuen Standards ist, dass das Unternehmen am Ende der Berichtsperiode:

- › ein Tochterunternehmen (i.S.v. IFRS 10) ist,
- › keiner öffentlichen Rechenschaftspflicht unterliegt und
- › ein oberstes oder zwischengeschaltetes Mutterunternehmen einen Konzernabschluss nach IFRS erstellt und veröffentlicht.

Eine öffentliche Rechenschaftspflicht liegt insbesondere dann vor, wenn Eigenkapital- oder Fremdkapitalinstrumente des Tochterunternehmens an einem öffentlichen Markt notiert sind.

Tochterunternehmen, die die o.g. Voraussetzungen erfüllen, können sich wahlweise für die Anwendung des neuen Standards entscheiden. IFRS 19 ist (vorbehaltlich des EU-Endorsements) erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Der Anwendungsbereich für deutsche Tochterunternehmen dürfte jedoch – auch bei einer Übernahme des neuen Standards in europäisches Recht – durch das Handelsgesetzbuch beschränkt bleiben. Dieses sieht gegenwärtig lediglich die befreiende Offenlegung eines Einzelabschlusses nach IFRS gemäß § 325 Abs. 2a HGB vor, jedoch keine Befreiung von der originären Erstellung eines Jahresabschlusses nach HGB.

Daher ist der neue Standard zunächst in erster Linie für ausländische Tochtergesellschaften deutscher Konzerne relevant, bei denen die Anwendung der IFRS im Einzelabschluss nach dem jeweiligen nationalen Recht des Tochterunternehmens gestattet ist.

Anwendungszeitpunkt

Beschränkter Anwendungsbereich



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

Marius Matis und Paul Breunig, München

# Corporate Venture Capital

Innovationsförderung und  
Wettbewerbsvorsprünge durch  
strategische Partnerschaften

- › Zugang zu innovativen Technologien und neuen Geschäftsfeldern durch Corporate Venture Capital (CVC).
- › Langfristige finanzielle Erträge in Ergänzung zum strategischen Nutzen.
- › Risikominimierung durch Diversifikationseffekte.
- › Innovation und Wachstum durch externe Impulse bei einem für Venture Capital üblichen Risikoprofil.

**Corporate Venturing**

Der Sammelbegriff Corporate Venturing (CV) beschreibt verschiedene Arten der Kooperation zwischen etablierten Unternehmen und Start-ups, die seit einiger Zeit als Innovations- und Wachstumsinstrumente eingesetzt werden. Die dabei am häufigsten angewandte Form ist das sog. Corporate Venture Capital (CVC). Dabei erwerben Unternehmen wie Munich Re, Google Ventures oder Allianz X Beteiligungen an Start-ups, um so neue Impulse aufzunehmen und langfristig finanzielle Erträge zu erzielen. Optional können Unternehmen auch als Inkubatoren auftreten

oder Zugang zu neuem Innovationsfluss durch Venture Spin-offs oder Venture Spin-ins erhalten. Die Vielfalt der Ansätze ermöglicht es Unternehmen, ihren individuellen Anforderungen gerecht zu werden und entsprechend ihrer Kapitalanforderungen und Bedürfnisse geeignete Strategien zu verfolgen oder gegebenenfalls zu kombinieren.

**Überblick**

Grundsätzlich können die vier genannten Formen des CV nach dem Ursprung des Innovationsflusses und der Notwendigkeit einer Eigenkapitalbeteiligung gegliedert werden (vgl. Abbildung 1).

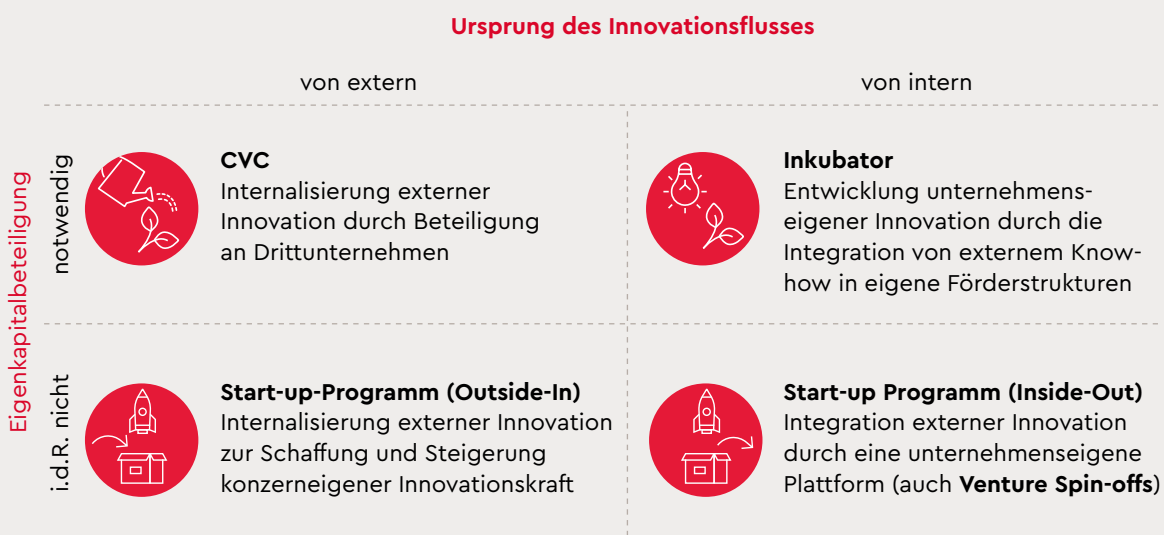


Abbildung 1: Einordnung der Formen des Corporate Venturings  
Quelle: Orrick, Herrington & Sutcliffe LLP

Start-up-Programme wie Venture Spin-offs (Inside-Out), bei denen Konzerne Teile aus dem etablierten Unternehmen ausgründen, um so neue Geschäftsbereiche oder innovative Projekte zu verfolgen, sind deutlich weniger kapitalintensiv als CVC oder Inkubatoren, da diese keine direkte Geschäftsbeteiligung erfordern. Die Unternehmen bedienen sich strategischer Allianzen mit Start-ups, um durch ihre unternehmenseigene Plattform externe Innovation in die Konzernstrukturen zu integrieren. Plattformen wie Microsoft for Startups, Salesforce Accelerate oder die Sutor Startup Plattform hoffen so, neue Kunden für das Konzerngeschäft zu gewinnen.

Auch Outside-In-Programme, bei denen etablierte Unternehmen den Start-ups überwiegend über standardisierte Prozesse die Möglichkeit bieten, gemeinsam mit Experten an Projekten zu arbeiten, haben einen vergleichsweise geringen Kapitalbedarf. Durch renommierte Programme, wie die Deutsche Bank Digitalfabrik oder BMW Startup Garage, erhoffen sich Konzerne, First-Mover-Vorteile und Potenziale zu erhalten, um Produktinnovationen voranzutreiben.

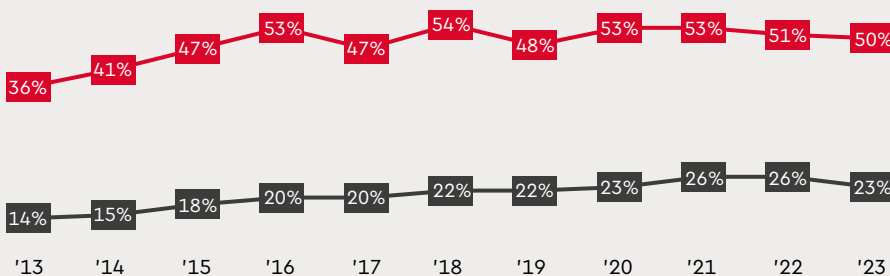
Xerox Parc oder grow - a Bosch Company bemühen sich als Inkubatoren, Opportunitäten abseits des Kerngeschäfts aufzubauen, um so langfristig finanzielle Erträge zu erzielen. Sie streben dabei an, unternehmenseigene Innovation durch die Integration von externem Know-how in eigene Förderstrukturen

zu entwickeln. Die Wertschöpfung erfolgt dabei analog zu CVCs über die Geschäftsbeteiligung, während sich die Start-up-Programme durch Gebühren, Provisionen oder Produktverkäufe refinanzieren.

**Historie**

CVC ist kein neues Phänomen. Bereits in den 1950er Jahren nutzten Unternehmen diese Form des Corporate Venturing, um überdurchschnittliche Renditen zu erzielen und sich gleichzeitig abseits ihres eigentlichen Kerngeschäfts zu diversifizieren. Im Zuge einer größeren Rezession in den USA im Laufe der 1970er Jahre endete dies. In den 1980er Jahren gewann CV hingegen wieder an Attraktivität. Ausgelöst wurde dieser erneute Hype durch den ersten „Personal Computer“ und das daraus entstandene Interesse an High-Tech-Segmenten und Biotechnologie. Nachdem auch diese Phase abklang, trieb der in den 1990er Jahren aufkommende Tech-Boom die CVC-Aktivitäten erneut an. Hohe Spekulationen ließen in den frühen 2000er Jahren im Zuge des Platzens der sog. Dotcom-Blase auch diesen Aufschwung abflachen. Einige Jahre nach der Weltfinanzkrise entwickelten sich Unternehmen weiter und investierten nicht mehr nur in Tech- und Biotech-Targets, sondern stellten Wettbewerbsfähigkeit und globale Trends immer weiter in den Vordergrund. Diese Entwicklung hatte zur Folge, dass sich der CVC-Markt bis 2021 auf einem Höhenflug befand, der im Zuge makroökonomischer Herausforderungen – wie der Covid-19-Pandemie – wieder stark zurückging. Diese Entwicklungen beeinflussten branchenübergreifend die Deal-Aktivitäten. Beim Vergleich von CVC-Investoren mit normalen Venture Capital („VC“) Investoren fällt auf, dass normale VCs einen deutlich stärkeren Rückgang am Start-up-Markt zu verzeichnen haben (gemessen am Wert der Beteiligungen). VCs treten verstärkt in deutlich früheren Reifephasen in Unternehmen ein. Die Beteiligung ist dadurch kostengünstiger zu erwerben, bringt allerdings auch ein erhöhtes Risiko mit sich. Dies schlägt sich auch im Anteil von CVCs am globalen VC-Dealvolumen nieder, der im Vergleich zu der Anzahl globaler VC-Transaktionen mehr als doppelt so hoch ist (vgl. Abbildung 2).

**Partizipation der CVCs am VC-Geschehen**



— Anteil CVC am globalen VC-Dealvalue  
 — Anteil CVC an der Anzahl globaler VC-Transaktionen

Abbildung 2: Partizipation der CVCs am VC-Geschehen  
 Quelle: pwc VC Study 2023, Pitchbook, svb State of CVC 2023





**Integration in bestehende Geschäftseinheiten**



**Separate Geschäftseinheit/juristische Person**



**Single-LP-CVC-Fondsstruktur**

	Integration in bestehende Geschäftseinheiten	Separate Geschäftseinheit/juristische Person	Single-LP-CVC-Fondsstruktur	
Autonomie	<b>Unabhängigkeit</b>	gering	gering bis moderat	eher hoch
	<b>Entscheidungsprozesse</b>	eher langsam	eher langsam bis moderat	schnell
Integration	<b>Eingliederung ins Unternehmen</b>	eher hoch	eher moderat	eher gering
	<b>Finanzielle Verantwortlichkeit</b>	eher gering	moderat bis hoch	hoch
Sichtbarkeit und Dealflow	<b>Interne Sichtbarkeit</b>	eher gering (außerhalb der betreffenden Einheit)	moderat bis hoch	hoch
	<b>Sichtbarkeit am Markt</b>	gering	moderat bis hoch	hoch
	<b>Dealflow</b>	Strukturen und Anreize müssen dem Start-up und Co-Investoren erläutert werden	Strukturen und Anreize müssen dem Start-up und Co-Investoren erläutert werden	wohl attraktiver für Start-ups und Co-Investoren, da Strukturen klarer sind
Talente und Vergütung	<b>Attraktivität für Talente</b>	sofern das Wertebild des Konzerns kompatibel ist	unternehmerisches Engagement sichtbar	unternehmerisches Engagement klar sichtbar
	<b>Vergütungsmöglichkeiten</b>	Unternehmensvergütung	Unternehmensvergütung, z.T. Beteiligung am Equity-Upside	erlaubt „Carry“-Strukturen ähnlich wie bei VC-Fonds
Sonstiges	<b>Aufbau- und Unterhaltskosten</b>	gering	moderat	vergleichsweise hoch
	<b>Spin-out Optionen</b>	begrenzt	moderat	eignet sich für die Ausgliederung der CVC-Aktivitäten und Aufnahme weiterer Investoren

Auch Leitmotive und Motivatoren von CVCs unterscheiden sich von denen herkömmlicher Venture Capital Investoren. VCs gehen Beteiligungen in erster Linie als finanzielle Investments ein. CVCs hingegen bemühen sich neben der Verfolgung ihrer Rendite- und Wachstumsziele darum, strategische Partnerschaften zu entwickeln. Dadurch erhalten sie Zugang zu innovativen Technologien oder Marktzugängen, die das eigene Geschäft stärken. Außerdem wollen sie von innovativen Ansätzen und neuen Geschäftsmodellen lernen. Disruptive Geschäftsfelder sollen bewusst außerhalb des Mutterkonzerns entwickelt werden, um kürzere Entscheidungswege und eine höhere Geschwindigkeit zu erreichen. Obwohl die Investition in fortgeschrittenen Reifephasen das Ausfallrisiko gegenüber

früheren Phasen reduziert, erfordert die erfolgreiche Gründung und Führung eines CVCs eine sorgfältige Planung, um mit den spezifischen Herausforderungen lösungsorientiert umzugehen. Neben marktbezogenen Herausforderungen – wie geographischen Risiken bei ausländischen Targets, ggf. negativen Signalen an Co-Investoren und zunehmendem Finanzbedarf – können auch interne Herausforderungen – wie die strategische Ausrichtung des Mutterkonzerns – den Erfolg beeinträchtigen.

Grundsätzlich ist die Ausgestaltung der Integration des CVCs in die Konzernstruktur unterschiedlich. So können diese in die bestehende Geschäftseinheit integriert, als separate Einheit geführt oder als Single-LP-CVC Fondsstruktur implementiert werden (siehe Abbildung 3).

Abbildung 3: Aufbau und Organisation des CVCs  
Quelle: Orrick, Herrington & Sutcliffe LLP



Unabhängig von der Art der Umsetzung des CV-Programms müssen Unternehmen ein geeignetes Controlling System entwickeln. Zentrale Aufgaben sind dabei die Harmonisierung des Enterprise-Resource-Plannings (ERP) und von Buchungsstandards.

### Bilanzierung

Eine Konsolidierung gem. IFRS 10 i.V.m. IFRS 3 bei einem CVC-Vehikel ist kaum vermeidbar, da VC-Beteiligungen meist unter einer Investmentgesellschaft (IG) gehalten werden. Auf einen eigenen Konzernabschluss der IG kann verzichtet werden, sofern die IG alle Beteiligungen gem. IFRS 10.31 i.V.m. IFRS 9 erfolgswirksam zum Fair Value bewertet. Auf Konzernebene werden alle von der IG kontrollierten Tochterunternehmen konsolidiert. Nach HGB kann gem. § 296 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB auf die Einbeziehung der CVCs (Tochterunternehmen) in den Konzernabschluss verzichtet werden, sofern erhebliche und andauernde Beschränkungen der Rechte des Mutterunternehmens vorliegen oder die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind. Andernfalls ist eine Freistellung von der Konsolidierung nur in sehr engen Grenzen denkbar.



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



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

### Fazit

Ob eine Kooperation in Form eines Corporate Venture Capitals für Unternehmen sinnvoll ist, muss individuell in Abhängigkeit der strategischen Ziele des Konzerns festgestellt werden. Allgemein kann die Beteiligung an Start-ups den Innovationsfluss ankurbeln und Wachstum fördern. Gleichzeitig kann sie langfristige finanzielle Erträge generieren und aufgrund der Diversifikation abseits des Kerngeschäfts zur Verringerung des Enterprise-Risks beitragen. Es sollte jedoch nicht vergessen werden, dass ein für Venture Capital übliches Ausfallrisiko besteht und im Worst-Case mit dem vollständigen Verlust des eingesetzten Kapitals gerechnet werden muss.

## 2 Risk & Compliance

### 2 | Wie Gelegenheit Diebe macht und welche Maßnahmen Unternehmen ergreifen können | Autorinnen: Anna Marijke Goedeke, Hannover, und

Merve Kirli, Köln

#### Key Facts

- › Vermögensschädigungen in Unternehmen werden häufig durch Mitarbeiter verursacht.
- › Die Gelegenheit hierzu resultiert oftmals aus fehlenden oder unzureichenden Kontrollen.
- › Die Implementierung eines Internen Kontrollsystems erschwert interne dolose Handlungen signifikant.

Vermögensschädigungen in Unternehmen

Jedes Unternehmen möchte sich vor drohenden Angriffen schützen. Hierbei wird jedoch der Fokus oftmals zu sehr auf externe Angriffe gelegt und nicht ausreichend berücksichtigt, dass die Mehrzahl der Vermögensschädigungen in Unternehmen von eigenen Mitarbeitern verursacht werden. Laut einer aktuellen Studie der Allianz Trade gehen 57 % der Vermögensschädigungen auf Mitarbeiter zurück. Gleichzeitig zeichnet die Studie auch ein typisches Täterprofil. So ist der typische „Innentäter“ zwischen 40 und 50 Jahre alt, gebildet, männlich, Führungskraft und weist durchschnittlich eine zehnjährige Unternehmenszugehörigkeit auf.

Gelegenheit macht Diebe

Innentäter begehen am häufigsten Delikte wie Betrug, Untreue, Unterschlagung und Korruption. Es stellt sich die Frage, wie es zu derartigen Vorfällen in Unternehmen kommen kann und sich diese vermeiden lassen. Nach dem sog. Fraud Triangle sind die Motivation, die innere Rechtfertigung des Täters und die Gelegenheit die Basis für dolose Handlungen. Das Sprichwort „Gelegenheit macht Diebe“ ist in diesem Zusammenhang nicht weit hergeholt, da sich die Gelegenheit zu „Fraud“ oft erst durch fehlende oder unzureichende Kontrollen ergibt. Potenzielle Innentäter können solche Lücken nutzen.

Daher ist es für Unternehmen umso wichtiger, ein funktionierendes Internes Kontrollsystem zu implementieren. Durch die Etablierung von internen Kontrollen in den Unternehmensprozessen, wie z. B. das Vier-Augen-Prinzip bei der Anlage von Kreditorenstammdaten, werden Vermögensschädigungen signifikant erschwert. Darüber hinaus schafft ein Compliance-Management-System ein rechtskonformes Umfeld und ein Compliance-Bewusstsein bei Mitarbeitern. Regelmäßige Schulungen zu Themen wie z. B. Antikorruption oder interne Kontrollen im Bestellprozess sensibilisieren Mitarbeiter zusätzlich. Ein wichtiges Instrument ist auch ein Hinweisgebersystem, da viele innerbetriebliche Vorfälle durch Hinweise von Mitarbeitern aufgedeckt werden können.

Die größten Vermögensschädigungen werden durch die Führungsebene verursacht. Beim Aufbau eines wirksamen Kontrollumfelds ist es daher wichtig, dass Führungskräfte nicht die Möglichkeit haben, Kontrollen außer Kraft zu setzen (sog. Management Override). Die Außerkraftsetzung von Kontrollen wird häufig genutzt, um Manipulationen in der Rechnungslegung vorzunehmen (z.B. mit dem Ziel, den Erwartungen des Kapitalmarkts gerecht zu werden) oder um von erfolgsabhängigen Vergütungen zu profitieren.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang der Hinweis auf die Haftungsrisiken für Geschäftsführer bzw. Vorstände eines Unternehmens, wenn keine angemessenen Präventivmaßnahmen zum Schutz vor dolosen Handlungen im Unternehmen implementiert werden. Vor diesem Hintergrund ist die Einführung eines Internen Kontrollsystems und eines wirksamen Compliance-Management-Systems im eigenen Unternehmen als essenziell anzusehen.

Etablierung von internen Kontrollen

Außerkraftsetzung von Kontrollen durch Führungskräfte

Haftung der Geschäftsführer bzw. Vorstände



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

**Data Analytics im Bereich der Ertragsteuern – Navigieren durch den Datendschungel** | Autorinnen: WPin/StBin Pia Puth, Frankfurt a. M., und WPin/StBin Alexandra Napp, Düsseldorf

**Key Facts**

- › Steigende Datenverfügbarkeit erfordert fortlaufende Überprüfung und Analyse steuerrelevanter KPIs (Key Performance Indicators).
- › Data Analytics unterstützt die ertragsteuerliche Steuerplanung, Compliance und Entscheidungsfindung.
- › Dashboards und Tools wie Power BI und Tableau bieten umfassende Einblicke in komplexe Daten.

vor dem Hintergrund zunehmender Datenmengen, als signifikante Schwierigkeit. Entscheidend ist es, steuerrelevante Kennzahlen (KPIs) zeitnah zu analysieren, um eine effektive Steuerplanung und -optimierung sicherzustellen. Steuerexperten müssen in der Lage sein, die steuerlichen Daten effizient zu nutzen, um fundierte Entscheidungen zu treffen. Nicht zuletzt können Datenanalysen die Qualität der Ausgangsdaten für das Tax Reporting und die Steuerdeklaration entscheidend verbessern und Feststellungen in Betriebsprüfungen vermeiden. Der Einsatz von Tax Data Analytics bietet in diesem Zusammenhang neue Perspektiven und Möglichkeiten und entwickelt sich zu einem unverzichtbaren Instrument für Experten auch im Bereich der Ertragsteuern.

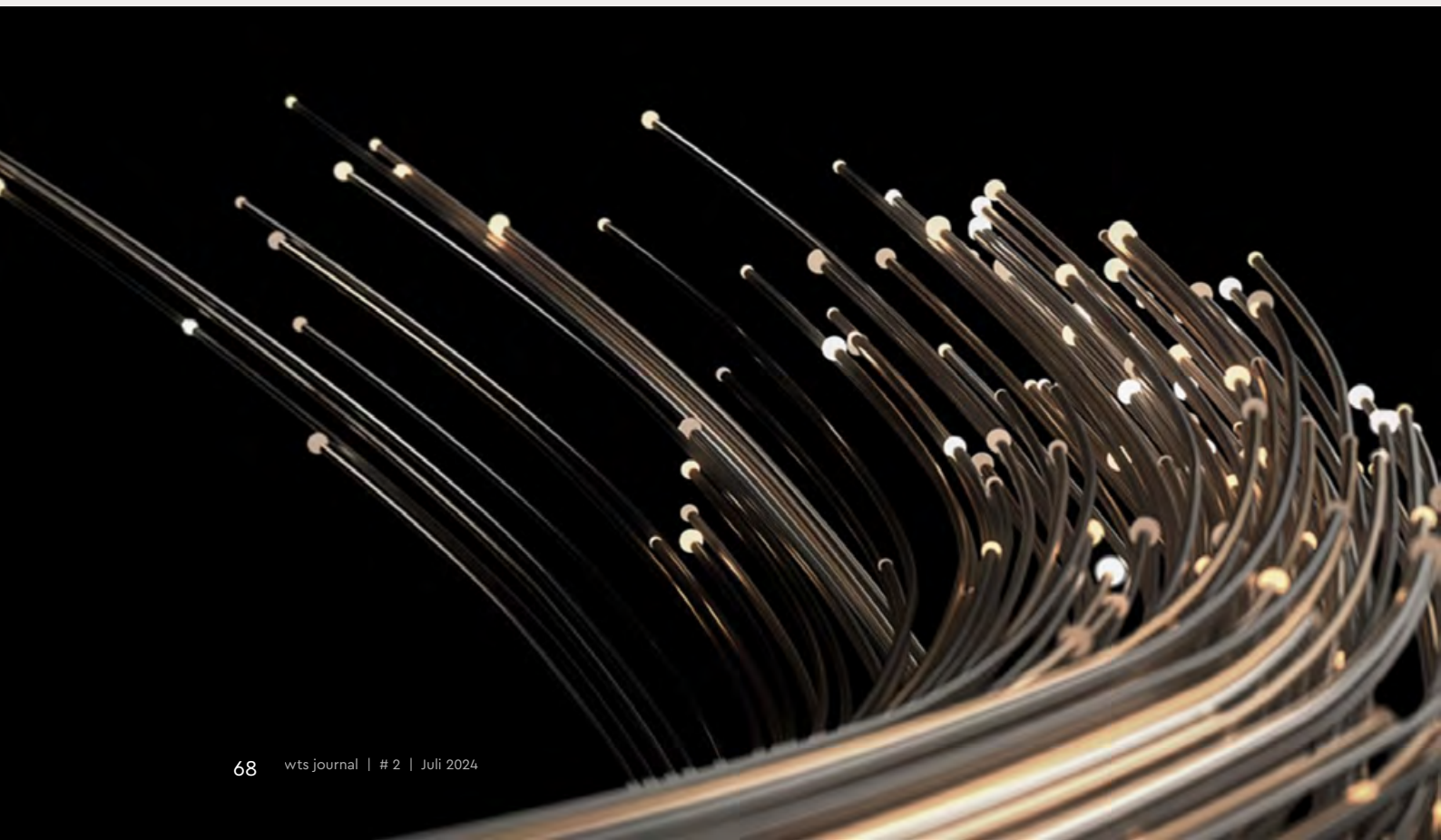
Ein wichtiges Werkzeug zur Bewältigung dieser Herausforderungen im Bereich der Datenanalyse ist das Dashboard, das einen umfassenden Überblick über steuerliche Daten bietet und Trends, Zusammenhänge oder Auffälligkeiten aufzeigt. Ein Dashboard fungiert als grafische Benutzeroberflä-

Data Analytics für Ertragsteuern

In der heutigen datengetriebenen Welt gewinnt die Analyse von Steuerdaten immer mehr an Bedeutung. Mit der fortschreitenden Digitalisierung und dem wachsenden Informationsbedarf in Unternehmen und bei der Finanzverwaltung nimmt die Verfügbarkeit von Daten kontinuierlich zu. Der Weg durch den dichten Wald der Steuerdaten ist voller Herausforderungen.

Die Bedeutung der Steuerdatenanalyse

Die fortlaufende Prüfung und Validierung von Daten erweist sich, besonders





che, die diverse Datenvisualisierungen und Kennzahlen zusammenführt, um sofortige Einblicke in den Status eines bestimmten Geschäftsbereichs oder Prozesses zu ermöglichen. Es dient als zentrales Instrument zur Überwachung, Analyse und Steuerung von Daten und kann verschiedene Arten von Visualisierungen enthalten, darunter Diagramme, Grafiken, Tabellen und Kennzahlen, die den spezifischen Anforderungen und Zielen des Benutzers entsprechen.

Wichtige KPIs im Bereich der Ertragsteuer sind beispielsweise die effektive Steuerquote, Verlusthistorie, Quotentreiber oder die Daten zu den Pillar 2 Save Harbour Tests. Zur Analyse werden verschiedene Techniken wie Szenario-Rechnungen, What-If-Szenarien und Sensitivitätsanalysen angewendet. So können verschiedene Szenarien modelliert werden, um steuerliche Konsequenzen vorherzusagen und die Entscheidungsfindung zu unterstützen.

Detaillierte Auswertungen von Buchungsdaten wie Buchungstexten, Konten und Partner IDs hingegen können die Datenbereitstellung für die Steuererklärung unterstützen oder eine fehlerhafte Verarbeitung etwa von Aufwendungen in der Steuerberechnung verhindern.

Wie die Datenanalyse anhand eines Verrechnungspreisdokumentationsprojekts Mehrwert bieten kann, haben wir gesondert veröffentlicht.

Wann bietet sich der Einsatz von Data Analytics an?

Nachfolgend sind einige Beispiele aufgeführt, um zu erläutern, wann der Einsatz von Data Analytics im Ertragsteuerumfeld sinnvoll ist:

- › **Compliance und Risikomanagement:** Unternehmen werden dabei unterstützt, potenzielle Steuerrisiken frühzeitig zu identifizieren und Maßnahmen zur Risikominimierung zu ergreifen. Zudem können Unternehmen anhand der gezielten Analyse von Steuer- bzw. Buchhaltungsdaten sicherstellen, dass sie den steuerlichen Vorschriften und Compliance-Anforderungen entsprechen und Geschäftsvorfälle in Reporting und den Erklärungen richtig und vollständig verarbeitet werden.

- › **Steuerplanung und -optimierung:** Durch eine strukturierte Datenzusammenstellung, Aufbereitung und Analyse können Möglichkeiten zur Steuerplanung und -optimierung transparent gemacht werden. Dies kann beispielsweise die Identifizierung von Steuervergünstigungen, die Nutzung von Verlustvorträgen oder die Optimierung von Steuerabzügen umfassen.
- › **Berichterstattung und Transparenz:** Unternehmen können detaillierte und aussagekräftige Berichte über ihre steuerlichen Gesellschafts- und Konzerndaten mithilfe von Data Analytics erstellen. Das kann sowohl internen als auch externen Stakeholdern eine bessere Transparenz und Einblicke in die steuerlichen KPIs geben.
- › **Forecasting und Prognosen:** Anhand der Analyse historischer Steuerdaten können Zukunftsszenarien abgeleitet und modelliert werden. Dies kann helfen, Geschäftsentscheidungen zu treffen und finanzielle Ziele zu planen.

Insgesamt unterstützt die Anwendung von Data Analytics Unternehmen dabei, steuerliche Prozesse zu optimieren, Risiken zu minimieren, Compliance sicherzustellen und fundierte Geschäftsentscheidungen zu treffen.

Verfügbare Tools für Datenaufbereitung und Visualisierung sind unter anderem Alteryx und KNIME sowie Power BI, Tableau oder QlikView. Diese Anwendungen sind vergleichsweise günstig und ermöglichen eine Integration und Aufbereitung unterschiedlicher Datenquellen wie Excel, CSV-Dateien und Datenbanken. So können mittels einer breiten Palette von Analyse- und Visualisierungsfunktionen individuelle Auswertungen und Dashboards erstellt werden. Software Applikationen wie SAP Tax Compliance sind eher auf eine transaktionale Analyse von Buchhaltungsdaten in der Tiefe ausgerichtet, um Unstimmigkeiten in der Erfassung bzw. Buchung einzelner Geschäftsvorfälle aufzudecken. Sie bringen auch Workflow-Funktionalitäten mit, um im Anschluss die identifizierten Fehler in der steuerlichen Datenbasis zu beheben.

Welche Tools stehen zur Verfügung und wer sind die Hauptnutzer von Data Analytics im Ertragsteuerbereich?

Die Hauptanwender von Data Analytics im Ertragsteuerbereich sind typischerweise Fachkräfte aus den Bereichen Steuern, Rechnungswesen und Finanzen in Unternehmen sowie Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Diese Fachleute setzen Data Analytics ein, um Datenanalysen für Steuererklärungen, die Erfüllung von Compliance-Anforderungen, die Identifizierung von Steuerrisiken sowie steuerliche Entscheidungen und Optimierungen durchzuführen.

Eine mögliche Darstellung der Ertragsteuer-KPIs in einem Dashboard ist nachfolgend abgebildet:

quellen, die Qualität der verwendeten Daten, die Bewältigung der steigenden Datenkomplexität und -menge oder auch die Einhaltung von Datenschutz- und Compliance-Vorschriften. In Bezug auf zukünftige Entwicklungen sind eine verstärkte Automatisierung von Prozessen, verbesserte Methoden zur Datenintegration und -bereinigung, die Nutzung von Künstlicher Intelligenz für fortgeschrittene Analysen sowie eine intensivere Zusammenarbeit zwischen Steuerfachleuten und Data-Analytics-Experten zu erwarten.

Insgesamt bietet Data Analytics Steuerfachleuten einen Mehrwert durch die effiziente Analyse großer Datenmengen, um Trends und Risiken zu identifizieren sowie die Einhaltung steuerlicher Vorschriften sicherzustellen.



**Ihr Kontakt**  
WPIn/StBin  
Pia Puth,  
Frankfurt a. M.,  
pia.puth@wts.de



WPIn/StBin  
Alexandra Napp,  
Düsseldorf,  
alexandra.napp@wts.de

Welche Herausforderungen und zukünftigen Entwicklungen sind bei der Anwendung von Data Analytics im Steuerwesen zu erwarten?

Herausforderungen, die sich bei der Anwendung von Data Analytics im Steuerwesen ergeben können, sind vor allem die Integration verschiedener Daten-



## Impressum

### Herausgeber

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

ISSN 2195-7746 WTS-Journal

### Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Lars Bax, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Andreas Masuch, Hans-Georg Weber

### Standorte

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

### Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

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

© Fotos: Andrew Neel on unsplash (Seite 1), Nordwood Themes on unsplash (Seite 7), Dorien Beernink on unsplash (Seite 10), Markus Spiske on unsplash (Seite 17), istockphoto/Anastasia Nelen (Seite 21), Ben Kolde on unsplash (Seite 27), Toa Heftiba on unsplash (Seite 29), Jigar Panchal on unsplash (Seite 32), getty images/unsplash (Seite 35), Jonas Jacobsson on unsplash (Seite 37), getty images/unsplash (Seite 40), Agnieszka Stankiewicz on unsplash (Seite 44), gonz ddl on unsplash (Seite 46), Andrej J. Castanha on unsplash (Seite 51), istockphoto/Vadim Shechkov (Seite 54), Pexels/Thirdman (Seite 57), Osarugue Igbinoba on unsplash (Seite 58), istockphoto/Golero (Seite 61), istockphoto/Borzaya (Seite 62), Pexels/Monster Production (Seite 66), istockphoto/Trodler (Seite 68); alle anderen Abbildungen © WTS

# VAT-Compliance neu definiert

Mit Comply, der innovativen cloudbasierten Lösung von Taxback International meistern Sie die Umsatzsteuer-Compliance. Die Plattform erfüllt zuverlässig die Meldeverpflichtungen in derzeit 26 Ländern und bietet dank fortschrittlicher Validierungsregeln eine vollautomatisierte Prüfung Ihrer Transaktionen.

Kontaktieren Sie uns noch heute und erfahren Sie, wie Comply Ihre Steuerprozesse optimieren kann.

