

OECD: Kommentar und Beispiele zu Säule 2 veröffentlicht

Die OECD hat am 14.03.2022 einen [Kommentar](#) mit detaillierten fachlichen Erläuterungen und [illustrierende Beispiele](#) zu den sog. Model Rules der Säule 2 veröffentlicht.

In dem Kommentar sind detaillierte Ausführungen zur Funktionsweise der am 20.12.2021 veröffentlichten Model Rules der globalen Mindestbesteuerung enthalten. Dadurch soll eine einheitliche Auslegung der Model Rules durch die nationalen Finanzverwaltungen gewährleistet werden, u.a. um den betroffenen Unternehmen mehr Rechtssicherheit zu ermöglichen.

Daneben hat die OECD ein Dokument mit einer Reihe von Beispielen veröffentlicht, die die Anwendung der Model Rules verdeutlichen. Die Beispiele sollen nur zur Veranschaulichung dienen und sind nicht Teil des Kommentars.

Schließlich hat die OECD eine [öffentliche Konsultation](#) gestartet, mit der sie in Erfahrung bringen möchte, welche Mechanismen für eine einheitliche und koordinierte Umsetzung der Regeln durch Finanzverwaltung und Unternehmen sinnvoll erscheinen. Die OECD stellt die folgenden Leitfragen:

- Sehen Sie Bedarf für weitere administrative Leitlinien als Teil des Umsetzungsrahmens? Falls ja, spezifizieren Sie bitte die Punkte und fügen Sie Vorschläge bei.
- Haben Sie Anmerkungen zur Steuererklärung, zur Datenerfassung einschließlich der Berichtssysteme sowie zur Aufbewahrung von Aufzeichnungen? Haben Sie insbesondere Ansichten darüber, wie das Design der Datenerfassung, der Archivierungs- sowie der Aufzeichnungspflichten ausgestaltet werden kann, um die Effizienz, Genauigkeit und Überprüfbarkeit der Steuererklärung unter Berücksichtigung der Compliance-Kosten zu gewährleisten?
- Haben Sie Vorschläge für Maßnahmen zur Verringerung der Befolgungskosten für multinationale Unternehmen, unter anderem durch Vereinfachungen und die Nutzung von Safe-Harbours?
- Haben Sie eine Meinung zu Mechanismen, mit denen die einheitliche Anwendung der Model Rules und damit die Erhöhung der Rechtssicherheit sowie die Vermeidung des Risikos der Doppelbesteuerung erreicht werden kann?

Die Frist für Beiträge endet am 11.04.2022; eine öffentliche Konsultationssitzung wird Ende April virtuell abgehalten.

EU-Finanzministerrat und EU-Parlament: Umsetzung der Mindestbesteuerung (Säule 2)

Wie sich bereits im Vorfeld abgezeichnet hatte, konnten die EU-Finanzminister auf ihrer Tagung vom 15.03.2022 über die Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung keine Einigung erzielen. Der französische EU-Ratsvorsitz zeigte sich jedoch zuversichtlich, die verbleibenden offenen Punkte bis zur kommenden Sitzung am 05.04.2022 zu klären. Um angesichts des Einstimmigkeitser-

fordernisses die Chancen auf eine Einigung zu erhöhen, legte er einen Kompromissvorschlag vor. Dieser sieht vor:

- das Ende der Frist zur Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht um 365 Tage vom 31.12.2022 auf den 31.12.2023 zu verschieben;
- den Erstanwendungszeitpunkt um 364 Tage vom 01.01.2023 auf den 31.12.2023 zu verschieben, um dem Implementierungsplan gemäß dem Statement des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 08.10.2021 Rechnung zu tragen („im Jahr 2023“);
- dass Mitgliedstaaten mit „weniger als zehn“ obersten Konzerngesellschaften, die in den Anwendungsbereich von OECD Säule 2 fallen, die eigentlich verpflichtende Anwendung der IIR und UTPR bis 2025 aussetzen können (neuer Art. 47a);
- auf das von der EU-Kommission vorgeschlagene, strenge EU-weite Sanktionsregime zu verzichten und stattdessen die Auswahl der Sanktionen den Mitgliedstaaten zu überlassen;
- den Beginn der fünfjährigen Übergangsfrist für die „purely domestic companies“ nicht wie ursprünglich vorgeschlagen mit dem 01.01.2023, sondern mit dem 31.12.2023 beginnen zu lassen;

Auf dem Treffen der EU-Finanzminister vom 15.03.2022 sprachen sich die folgenden vier EU-Mitgliedstaaten gegen den Kompromisstext aus:

- Polen forderte eine enge Verknüpfung mit OECD Säule 1;
- Schweden betonte, es sei noch zu früh für eine Einigung über die Richtlinie;
- Malta sprach sich gegen die verpflichtende Anwendung der IIR aus, und
- Estland forderte weitere technische Diskussionen ein.

Die französische EU-Ratspräsidentschaft strebt nun eine Einigung auf der nächsten Sitzung des Ministerrats an, die für den 05.04.2022 angesetzt ist.

Weiterhin hat die im Europäischen Parlament (EP) zuständige Berichterstatterin Aurore Lalucq (Frankreich, S&D) am 16.03.2022 ihren Berichtsentwurf zu dem Dossier veröffentlicht. Zwar erfordert das besondere Gesetzgebungsverfahren in Steuersachen lediglich einen einstimmigen Beschluss der EU-Finanzminister im Rat und das EP hat lediglich beratende Funktion. Es wird lediglich angehört und hat keine Entscheidungsmacht. Dennoch könnte das EP mit dem (nicht bindenden) Bericht Druck auf die EU-Kommission ausüben, um künftig ggfs. Änderungen an der Richtlinie vorzuschlagen. In dem Dokument spricht sich die Berichterstatterin u.a. für die folgenden Maßnahmen aus:

- rasche Annahme und Implementierung der Vorschriften,
- höherer Mindeststeuersatz von 21 %,
- Abschaffung des carve-out,

- Ausweitung des Anwendungsbereichs (Investmentfonds),
- verkürzte Übergangsfrist für "purely domestic companies" (drei statt fünf Jahre), und
- Überprüfung der Richtlinie in fünf Jahren (Review-Klausel).

Rat der Europäischen Union: CO₂-Grenzausgleichssystem (CBAM) verabschiedet

Der Europäische Rat erzielt Einvernehmen über die Verordnung zum CO₂-Grenzausgleichssystem (Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM), die eines der Schlüsselemente des „Fit für 55“-Pakets der EU ist. Hauptziel dieser Umweltmaßnahme ist die Vermeidung der Verlagerung von CO₂-Emissionen. Sie soll auch Partnerländer dazu anhalten, eine CO₂-Bepreisungspolitik zur Bekämpfung des Klimawandels zu entwickeln. Dazu soll mit dem CBAM verhindert werden, dass die Anstrengungen der EU zur Minderung von Treibhausgasemissionen durch Einfuhren von CO₂-intensiven Erzeugnissen aus Drittländern, in denen die Klimaschutzmaßnahmen weniger ambitioniert sind als in der Europäischen Union, wieder zunichte gemacht werden. Das CBAM wird somit dazu beitragen, die Verlagerung der Produktion oder die Einfuhr von CO₂-intensiven Erzeugnissen zu verhindern. Die Erzeugnisse der folgenden Sektoren werden vom CBAM erfasst: Zement-, Aluminium-, Düngemittel-, Strom-, Eisen- und Stahlindustrie.

Bundeskabinett: Regierungsentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022

Die Regierungskoalition hatte sich am 23.02.2022 darauf geeinigt, Verbraucher angesichts hoher Energiepreise zu entlasten (TAX WEEKLY # 7/2022). Konkret hat man sich dabei laut dem Ergebnis des Koalitionsausschusses auf zehn Entlastungsschritte verständigt. Im Mittelpunkt des Entlastungspakets steht der Wegfall der EEG-Umlage bereits zum 01.07.2022.

In dem Paket sind aber auch drei einkommensteuerlichen Maßnahmen enthalten. Diese sollen nun mit einem Steuerentlastungsgesetz 2022 umgesetzt werden. Das Bundeskabinett hat am 16.03.2022 den [Regierungsentwurf](#) beschlossen.

Umgesetzt werden ausschließlich die einkommensteuerlichen Maßnahmen aus dem Koalitionsausschuss:

- Der Arbeitnehmerpauschbetrag bei der Einkommensteuer soll rückwirkend ab dem 01.01.2022 um € 200 auf € 1.200 erhöht werden.
- Der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer soll rückwirkend ab dem 01.01.2022 von derzeit € 9.984 um € 363 auf € 10.347 angehoben werden.
- Angesichts der gestiegenen Preise für Mobilität soll die am 01.01.2024 anstehende Erhöhung der Pauschale für Fernpendler (ab dem 21. Kilometer) sowie der Mobilitätsprämie vorgezogen werden. Die Fernpendlerpauschale soll damit rückwirkend ab dem 01.01.2022 38 Cent betragen.

BMF: Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

Der Krieg in Europa zerstört Städte und Dörfer. Er bringt Tod und Vertreibung. Weltweit engagieren sich Staaten, Menschen und Unternehmen für die Demokratie in der Ukraine. Auch Deutschland hilft: Die vielen aus der Ukraine in der Europäischen Union Ankommenden erfahren persönliche und finanzielle Unterstützung von Bürgerinnen und Bürgern und auch von Unternehmen. Die humanitäre Unterstützung der im Krisengebiet Bleibenden hilft der Demokratie in der Ukraine. Die Verwaltungsanweisungen im [BMF-Schreiben vom 17.03.2022](#) dienen der Anerkennung des gesamtgesellschaftlichen Engagements. Sie gelten für die nachfolgenden Maßnahmen, die vom 24.02.2022 bis zum 31.12.2022 durchgeführt werden.

- Vereinfachter Zuwendungsnachweis für auf eingerichtete Sonderkonten (inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, inländischer öffentlicher Dienststellen oder eines amtlich anerkannten inländischen Verbands der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen) eingezahlte Spenden und für über Treuhandkonten Dritter eingesammelte Spenden.
- Möglichkeit von Spendenaktionen und Maßnahmen aus anderen Mitteln steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten unabhängig vom Satzungszweck.
- Regelungen zur vorübergehenden Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine in Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften und in zum Vermögensbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen.
- Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen als Sponsoring.
- Billigkeits- und Vereinfachungsregelung zu Arbeitslohnspenden und Spenden von Aufsichtsratsvergütungen.
- Umsatz- und schenkungsteuerliche Regelungen.

BMF: Aktualisierung des Schreibens zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug

Mit [BMF-Schreiben vom 15.03.2022](#) hat die Finanzverwaltung in das BMF-Schreiben vom 13.04.2021 zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn einige Klarstellungen eingefügt. Diese betreffen insbesondere die Frage, in welchen Fällen Gutscheine und (aufladbare) Geldkarten auch nach dem 31.12.2021 als Sachlohn angesehen werden. Zum 31.12.2021 war eine Übergangsregelung ausgelaufen, nach der Gutscheine und aufladbare Geldkarten weiterhin nach den bisherigen Grundsätzen zur Abgrenzung von Barlohn und Sachlohn (bei der entscheidend war, was der Mitarbeiter vom Arbeitgeber beanspruchen kann) beurteilt werden konnten, auch wenn die Kriterien des ZAG nicht erfüllt waren.

Räumliche Begrenzung von Gutscheinen

Nach Rn. 9 und 10 des Schreibens werden Gutscheine oder Geldkarten (unabhängig von einer Betragsangabe) weiterhin als Sachbezug angesehen, die berechnen

- a) ausschließlich Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette zu beziehen. Der Sitz des Ausstellers sowie dessen Produktpalette sind insoweit nicht auf das Inland beschränkt;
- b) ausschließlich Waren oder Dienstleistungen aufgrund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emittent und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland zu beziehen.

Bislang wurde ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen i.S.d. Buchst. b) angenommen bei städtischen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden im Inland und bei Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden, die sich auf eine bestimmte inländische Region (z. B. mehrere benachbarte Städte und Gemeinden im ländlichen Raum) erstrecken (räumliche Begrenzung). Nun wird für beide Fälle auch der Internetshop der jeweiligen Akzeptanzstelle als mögliche Einlösestelle genannt.

Neu aufgenommen wurde, dass eine räumliche Begrenzung auch vorliegt, wenn Einkaufs- und Dienstleistungsverbände i.S.d. Buchst. a) oder b) auf die unmittelbar räumlich angrenzenden zweistelligen Postleitzahlenbezirke begrenzt werden. Diese Postleitzahlenbezirke dürfen auch in verschiedenen Bundesländern liegen. Städte und Gemeinden, die in zwei Postleitzahlenbezirke fallen, werden als ein Postleitzahlenbezirk betrachtet. Das gilt z.B. für München mit den Postleitzahlenbezirken 80xxx und 81xxx. Es ist nicht schädlich, wenn die Auswahl der Postleitzahlenbezirke durch den Arbeitnehmer erfolgt.

Auch Gutscheine oder Guthabekarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen von einer bestimmten Ladenkette (einem bestimmten Aussteller) in den einzelnen Geschäften im Inland oder im Internetshop dieser Ladenkette mit einheitlichem Marktauftritt (z.B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo) sind als räumlich begrenzte Gutscheine weiterhin als Sachbezug begünstigt, ohne dass es auf die Art des Betriebs ankommt (z.B. eigene Geschäfte, im Genossenschafts- oder Konzernverbund, über Agenturen oder Franchisenehmer). Nun wurde ergänzt, dass es auch unschädlich ist, wenn sich der Mitarbeiter vor Hingabe des Gutscheins oder vor Aufladung des Guthabens auf die Geldkarte aus verschiedenen Ladenketten je eine auswählen kann.

Inhaltliche Begrenzung von Gutscheinen

Nach Rn. 12 des Schreibens werden auch Gutscheine oder Geldkarten (unabhängig von einer Betragsangabe), die nur berechnen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette zu beziehen (inhaltliche Begrenzung), weiterhin als Sachbezug angesehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug im Inland kommt es hier nicht an. Die Finanzverwaltung hat nun festgelegt, dass die alleinige Bezugnahme auf eine Händlerkategorie (sog. „Merchant Category Code“, MCC) nicht ausreichend ist. Wenn zu einer begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette Wa-

ren oder Dienstleistungen einer anderen Palette angeboten werden, müssen die o.a. Grundsätze zur räumlichen Begrenzung der Gutscheine und Geldkarten geprüft werden. Dies gilt auch, wenn die Waren oder Dienstleistungen der anderen Palette nur in einem geringen Umfang angeboten werden.

Zu Barlohn führende Gutscheine und Geldkarten

In Rn. 24 des Schreibens werden Fälle genannt, in denen Gutscheine und Geldkarten als Geldzuwendung angesehen werden. Hier wurde klargestellt, dass Kryptowährungen (z.B. Bitcoin, Ethereum) nicht als Sachzuwendung angesehen werden. Karten, die über eine Barauszahlungsfunktion verfügen, führen grundsätzlich zu einer Geldleistung. Es wurde bislang aber nicht beanstandet, wenn von einem Gutschein oder eine Geldkarte Restbeträge bis zu 1 € ausgezahlt werden können. Dies wurde dahingehend ergänzt, dass auch ein Übertrag auf einen anderen Gutschein oder eine andere Geldkarte möglich ist. Dies gilt auch bei einem monatlichen Wechsel z.B. der Ladenkette, wenn eine Geldkarte für den nächsten Monat neu aufgeladen wird. Neu aufgenommen wurde, dass Gutscheine und Geldkarten aus Gutscheinportalen, die ausschließlich berechtigen, sie gegen andere Gutscheine oder Geldkarten einzulösen, als Geldzuwendung zu versteuern sind. Die Finanzverwaltung sieht den alleinigen Bezug eines weiteren Gutscheins oder einer weiteren Geldkarte nicht als den Bezug von Waren oder Dienstleistungen i.S.d. § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG an. Aber auch hier sind Ausnahmen vorgesehen: eine Sachzuwendung wird weiterhin angenommen, wenn durch technische Vorkehrungen und in den zur Verwendung kommenden Vertragsvereinbarungen sichergestellt ist, dass

- die Einlösung nur gegen andere Gutscheine oder Geldkarten erfolgen kann, die auch nach dem 31.12.2021 als Sachzuwendung angesehen werden (z.B. räumlich und inhaltlich begrenzte Gutscheine oder Geldkarten siehe oben) und
- dem Mitarbeiter das Guthaben erst nach Auswahl des anderen Gutscheins oder der anderen Geldkarte zur Verfügung steht. Die Auswahl des Gutscheins oder der Geldkarte muss also vor Freischaltung eines Gutschein-codes oder vor Aufladung des Guthabens auf die Geldkarte erfolgen.

Abgrenzung von Auslagenersatz und nachträglicher Kostenerstattung

Sog. nachträgliche Kostenerstattungen sind gem. § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG seit 01.01.2020 stets als Barlohn zu versteuern. Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz sind aber weiterhin nach § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei.

Zur Abgrenzung stellt die Finanzverwaltung in Rn. 21 des Schreibens darauf ab, ob ein eigenes Interesse des Mitarbeiters an den bezogenen Waren oder Dienstleistungen vorliegt und definiert dieses eigene Interesse des Mitarbeiters danach, ob die Waren oder Dienstleistungen für den privaten Gebrauch des Mitarbeiters bestimmt sind. In diesem Fall wird von einer nachträglichen Kostenerstattung ausgegangen. Es wird nun aber klargestellt, dass dies nicht gilt, wenn der Mitarbeiter für sich und andere Gelder verauslagt hat, weil der Arbeitgeber mehreren

Mitarbeitern eine Sachzuwendung zukommen lassen wollte (z.B. ein gemeinsames Event).

BFH: Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung

Nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG ist in Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen als sog. wirtschaftlicher Arbeitgeber zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Voraussetzung hierfür ist nicht, dass das Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. Seit 01.01.2020 wird ein wirtschaftlicher Arbeitgeber auch ohne tatsächliche Kostenbelastung angenommen, wenn das inländische Unternehmen den Arbeitslohn nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen.

Der BFH entschied hierzu im Urteil vom 04.11.2021 ([VI R 22/19](#)) für die Rechtslage bis einschließlich 2019, dass das wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohns in den Fällen des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG die für den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff erforderliche arbeits- bzw. dienstvertragliche Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ersetzt, auf der die Zahlung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns (zivilrechtlich) im Regelfall beruht. Unbeschadet dessen müsse die entsandte Person aber nach allgemeinen Grundsätzen als Arbeitnehmer des wirtschaftlichen Arbeitgebers anzusehen sein.

Im Urteilsfall wurde ein Mitarbeiter einer Schweizer AG zu einer inländischen GmbH (100 % - Tochtergesellschaft) entsendet und als Geschäftsführer ins Handelsregister eingetragen. Ein Anstellungsvertrag mit der deutschen GmbH wurde nicht abgeschlossen. Nach der zwischen der AG und der GmbH abgeschlossenen Dienstleistungsvereinbarung handelte der Geschäftsführer im Namen, im Auftrag und auf Risiko der GmbH. Die GmbH entrichtete an die AG für die Personalstellung eine Monatspauschale. Diese wurde der Höhe nach danach bemessen, was an einen unabhängigen Dritten zu zahlen gewesen wäre (einschließlich gesetzlicher Sozialversicherungen und Arbeitgeberbeiträge). Vergleichsbasis war das Gehalt, das der vorhergehende Geschäftsführer bezogen hatte. Ein Kostenaufschlag wurde nicht gezahlt. Eine Vereinbarung dahingehend, dass die Klägerin der AG den an B gezahlten Arbeitslohn (teilweise) zu erstatten hatte, enthielt die Dienstleistungsvereinbarung dagegen nicht.

In der Vorinstanz kam das FG Thüringen zum Ergebnis, dass die deutsche GmbH als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen war, da die Tätigkeit des Geschäftsführers in ihrem Interesse lag, sie ausdrücklich auch die gesamte Handlungsverantwortung und das Risiko hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers übernommen hat und sie den Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hat (Management Fee). Der Geschäftsführer sei auch stets in die Hierarchie der GmbH eingebunden, weil er an der Spitze der Hierarchie steht. Das Erfordernis der Weisungsgebundenheit gelte jedoch nur für andere Arbeitnehmer als den Geschäftsführer und sei daher nicht relevant.

Dieser Würdigung folgte der BFH nicht und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück. Das Finanzgericht muss nun anhand des wirtschaftlichen Gehalts der an die AG gezahlten Monatspauschalen prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang der Arbeitslohn des Geschäftsführers durch die Zahlung der Monatspauschalen von der GmbH wirtschaftlich getragen wurde. Denn allein aus den gezahlten Monatspauschalen ergibt sich die Kostentragung nach Auffassung des BFH nicht. Vielmehr müsse auch unter Berücksichtigung des Schweizer Anstellungsvertrags festgestellt werden, welche Arbeitsleistungen der Geschäftsführer der AG schuldet, und in welcher Höhe er hierfür Arbeitslohn bezog. Daneben müsse festgestellt werden, welche Tätigkeiten für die GmbH erbracht wurden und welchen zeitlichen Umfang diese hatten. Nur so könne festgestellt werden, ob und ggf. in welchem Umfang mit den Monatspauschalen der Arbeitslohn ersetzt wurde, der wirtschaftlich auf die Geschäftsführertätigkeit entfiel.

Nach Auffassung des BFH könnte nach dem Dienstleistungsvertrag auch die AG die Übernahme der Geschäftsführung durch Gestellung des Geschäftsführers schulden und hierfür die Monatspauschale erhalten. In diesem Fall wäre der Arbeitslohn des Geschäftsführers nur ein Preisbestandteil der Monatspauschale und das inländische Unternehmen wäre nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen (vgl. auch Rz. 131 des BMF-Schreibens vom 03.05.2018, BStBl. 2018 I, 643).

Das Finanzgericht muss auch prüfen, ob der Geschäftsführer als Arbeitnehmer der GmbH anzusehen ist. Es war zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die Entsendung des Geschäftsführers im Interesse des inländischen Unternehmens erfolgt ist (u.a. weil die GmbH die Handlungsverantwortung und das Risiko der Geschäftsführertätigkeit des Geschäftsführers getragen hat und weil die Besetzung der Geschäftsführerposition typischerweise vorrangig im eigenen Interesse der Gesellschaft liegt, hinter das dasjenige des Anteilseigners in der Regel zurücktritt). Allerdings könnte man beim GmbH-Geschäftsführer nicht bereits aufgrund der organschaftlichen Stellung schließen, dass dieser in den Betrieb eingegliedert sei. Es müsse trotzdem nach den allgemeinen Kriterien zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Tätigkeit (wie z.B. feste Arbeitszeiten, persönliche Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit) geprüft werden, ob das Anstellungsverhältnis ein Arbeitsverhältnis ist.

Sofern sich im zweiten Rechtsgang ergeben sollte, dass mit den Monatspauschalen eine Weiterbelastung des Arbeitslohns des Geschäftsführers erfolgt ist, kommt eine Haftung der GmbH nur insoweit in Betracht, als der Arbeitslohn Fremdvergleichsgrundsätzen standhält. Eine Lohnsteuerhaftung scheidet z.B. aus, soweit wegen einer zu hohen Belastung eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist oder soweit die belasteten Beträge nicht zum Arbeitslohn gehören. Das betrifft z.B. Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung.

Der BFH stellt klar, dass die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die Geschäftsführervergütung nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz nicht zur Begründung der inländischen Lohnsteuerabzugspflicht der GmbH herangezogen werden kann. DBA dienen nicht dazu, steuerliche Pflichten zu begründen, sondern sollen

nur eine vorhandene Doppelbesteuerung vermeiden. Die Lohnsteuereinbehaltungspflicht ergibt sich nur aus den Vorschriften des EStG.

BFH: Erweiterte Grundstückskürzung bei einem Formwechsel

Im Urteil vom 27.10.2021 ([I R 39/19](#)) hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, ob die sog. erweiterte Grundstückskürzung zur Anwendung kommt, wenn bei einem Formwechsel Grundbesitz unter dem gemeinen Wert in das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist und dieser Grundbesitz später unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert wird.

Im Streitfall wurde eine KG (Klägerin), deren Gesellschaftszweck der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung von Grundstücken war, durch Gesellschafterbeschluss vom 20.07.2011 mit steuerlichem Übertragungsstichtag 31.12.2010 unter dem gemeinen Wert rückwirkend in eine GmbH formgewechselt. Zum Vermögen der KG gehörte Grundbesitz, welcher vermietet wurde; hierfür wurde die erweiterte Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch genommen. Das Grundstück wurde mit Vertrag vom 14.01.2021 veräußert; der Übergang der Nutzen und Lasten erfolgte am 15.03.2011.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Ausnahmetatbestand nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, der die erweiterte Grundstückskürzung versage, infolge der Veräußerung des Grundstücks unter Aufdeckung der stillen Reserven erfüllt sei. Denn nach dieser Vorschrift sei die erweiterte Kürzung ausgeschlossen, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung solcher stillen Reserven aus Grundbesitz enthalte, die innerhalb von drei Jahren vor ihrer Aufdeckung zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden sind. Das Finanzgericht vertrat hingegen die Auffassung, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren ist.

Der BFH hat nunmehr die Revision des Finanzamts zurückgewiesen und das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Im Streitfall fehle es – unter Berücksichtigung der besonderen Umstände – daran, dass der betreffende Grundbesitz innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs "überführt" oder "übertragen" worden sei.

Zunächst stellt der BFH fest, dass der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft nicht nur umwandlungssteuerrechtlich, sondern auch gewerbesteuerrechtlich zu einer Übertragung von Wirtschaftsgütern, d.h. zu einem Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang, führt. Mit dieser Auffassung wendet sich der BFH gegen das von h. M. in der Literatur vertretene einkommensteuerrechtliche Verständnis, nach welcher die in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG verwendeten Begriffe „Überführung“ bzw. „Übertragung“ voraussetzen, dass es zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger kommen müsse. Zur Begründung führt der BFH aus, dass nicht erkennbar sei, warum sich die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion nach § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 auf die Ermittlung der gewerbesteuerrechtli-

chen Bemessungsgrundlagen auswirken solle, während dies für den in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 verankerten Rechtsgrundverweis auf die §§ 20 bis 23 UmwStG 2006 und die dort geregelte Fiktion einer Vermögensübertragung nicht gelten solle.

Der Grund, weshalb im Streitfall gleichwohl die Anwendung der erweiterten Kürzung in Betracht komme, liege in der Bestimmung zur Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006, welche über die nach § 25 Satz 1 UmwStG 2006 entsprechend anwendbare Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 anwendbar sei. Danach sei die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen. Da die vormalige KG das streitbefangene Grundstück bereits 2005 erworben hatte, sei offensichtlich, dass im Zeitpunkt der Veräußerung in 2011 die in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG vorausgesetzte Besitzzeit von drei Jahren bei weitem überschritten gewesen sei.

BFH: Einbeziehung der Ergebnisse anderer Geschäfte in die Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG

Im Beschluss vom 04.01.2022 ([I B 83/20](#), NV) hatte sich der BFH in einer Nichtzulassungsbeschwerde damit zu befassen, ob bei den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG Ergebnisse anderer Geschäfte auch dann mit einzubeziehen sind, wenn keine 100 % feststehende, gegenläufige Korrelation der Geschäfte zueinander besteht.

Im Streitfall erwarb die Klägerin, eine inländische GmbH, im Jahr 2007 Wandelanleihen der X Ltd., Cayman Island. Gleichzeitig zeichnete sie für den gleichen Betrag Wandelanleihen der Y Ltd., Jersey. Anschließend gewährte die X Ltd der A S.a.r.L., Luxemburg und die Y Ltd der B S.a.r.L., Luxemburg strukturierte Darlehen. In Abhängigkeit der Wechselkursentwicklungen innerhalb eines Beobachtungszeitraums, der für beide Darlehen identisch war und am 31.08.2007 endete, konnten sich die Rückzahlungsbeträge der Darlehen jeweils erhöhen oder verringern. Aufgrund der vereinbarten Parameter betrug die Wahrscheinlichkeit einer gegenläufigen Korrelation mindestens 86,5 %.

In der Folge minderte sich der Rückzahlungsbetrag für das von der X Ltd. gewährte Darlehen, während sich der Rückzahlungsbetrag für das von der Y Ltd. gewährte Darlehen erhöhte. Da das von der X Ltd. gewährte Darlehen nahezu das gesamte Vermögen der X Ltd. ausmachte, erzielte die Klägerin aus der Veräußerung der X-Wandelanleihe im September 2007 einen Verlust. Hinsichtlich der Y-Wandelanleihe übte die Klägerin die Option zur Wandlung in Y-Aktien aus und veräußerte diese im November 2008. Für den hieraus entstandenen Gewinn wurde die Befreiungsvorschrift des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG angewendet, während der Verlust aus der Veräußerung der X-Wandelanleihe als steuerlich abzugsfähig behandelt wurde.

Nach Durchführung einer Außenprüfung verwehrte das Finanzamt die steuerliche Abzugsfähigkeit des Verlusts aus der Veräußerung der X-Wandelanleihe. Dieser Auffassung schloss sich das Finanzgericht an. Aufgrund des vorrangigen Veran-

lassungszusammenhangs mit der Veräußerung der Y-Aktien im Jahr 2008 gehöre der Verlust aus der Veräußerung der X-Wandelanleihe zu den Veräußerungskosten und damit zum steuerfreien Gewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG.

Nunmehr hat der BFH die Beschwerde der Klägerin auf Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht sei gerade nicht von den beiden bislang ergangenen BFH-Urteilen, in welchen über die Einbeziehung der Ergebnisse anderer Geschäfte in die Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG entschieden worden sei, abgewichen.

Entgegen der Auffassung der Klägerin habe der BFH keinen abstrakten Rechtsatz aufgestellt, wonach nur solche Geschäfte in die Berechnung nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG einzubeziehen seien, für die dem Grunde nach eine zu 100 % feststehende, gegenläufige Korrelation bestehe. Vielmehr sei auf den abstrakten Rechtsatz abgestellt worden, dass es auf den "Veranlassungszusammenhang" mit der Veräußerung ankomme, wobei hierfür "auf das 'auslösende Moment' für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn" abzustellen sei. Soweit der Senat im Urteil aus 2019 ausgeführt habe, dass Verluste aus Termingeschäften, die "ausschließlich" zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden seien, zu den Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gehören würden und in dem BFH-Urteil aus 2014 darauf abgestellt habe, dass die dortigen Zertifikatsgeschäfte "nur" zur Gegenfinanzierung der Gewinne aus den Veräußerungen eingegangen worden seien, lasse sich aus diesen Ausführungen nicht entnehmen, dass zwischen den Geschäften zwingend eine zu 100 % gegenläufige Korrelation der Geschäfte bestehen müsse, um einen Veranlassungszusammenhang zu begründen.

Zwar komme es in diesem Zusammenhang auch auf den Grad der Korrelation zwischen zwei Geschäften an. Welcher Grad der Korrelation dabei erforderlich sei, lasse sich aber nicht allgemeingültig beantworten, sondern hänge von der wirtschaftlich wertenden Betrachtung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls ab.

9

18.03.2022

Alle am 15.03.2022 und am 17.03.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
V R 38/19	18.11.2021	"Vermietung" von virtuellem Land in einem Online-Spiel
V R 17/20	18.11.2021	Umsatzsteuerpflicht eines Sportvereins bei Zuschüssen einer Gemeinde zur Bewirtschaftung der selbstgenutzten Sportanlage
VI R 22/19	04.11.2021	Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung
III R 17/20	28.10.2021	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für einzeln veranlagte Ehegatten im Trennungsjahr
III R 57/20	28.10.2021	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 28.10.2021 III R 17/20 (Fallvariante für das Jahr der Trennung) - Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für zusammenveranlagte Ehegatten im Jahr der Eheschließung
I R 39/19	27.10.2021	Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel
IX R 5/21	26.10.2021	Steuerfreistellung des Gewinns aus der Veräußerung eines mit einem "Gartenhaus" bebauten Grundstücks
XI R 10/21	20.10.2021	Zum Vorsteuerabzug einer Gemeinde im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit
VII R 26/20	19.10.2021	Entlastungsanspruch und unionsrechtlicher Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
I R 22/20	02.02.2022	Sog. Cum/Ex-Geschäfte: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Handel mit Aktien

Alle am 17.03.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
I B 83/20	04.01.2022	Zur Einbeziehung der Ergebnisse anderer Geschäfte in die Veräußerungskosten i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG
X S 35/21	24.12.2021	Streitwert für die Anfechtung einer Aufforderung des FA, die Steuererklärung in elektronischer Form zu übermitteln
VI R 26/19	04.11.2021	Pferdehaltung ohne landwirtschaftliche Nutzflächen als gewerbliche Tierhaltung

9

18.03.2022

Alle bis zum 18.03.2022 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV C 4 - S 2223/19/10003 :013	17.03.2022	Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten
III C 3 - S 7133/21/10001 :001	15.03.2022	Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr
III C 3 - S 7133/21/10001 :001	15.03.2022	Konsequenzen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr
IV C 5 - S 2334/19/10007 :007	15.03.2022	Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug
IV C 1 - S 1980- 1/19/10008 :024	15.03.2022	Anwendungsfragen zum InvStG 2018
III C 3 - S 7492/19/10001 :004	11.03.2022	Neuaufgabe der Liste der amtlichen Beschaffungsstellen
BStBI I 2022 S. ... (BMF-Schreiben) - BStBI I 2022 S. ... (gleich lautende Erlasse)	11.03.2022	Anwendung der bis 10.03.2022 ergangenen BMF-Schreiben und gleich lautenden Erlasse

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

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

Erlangen

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

Hamburg

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

Köln

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

Regensburg

Tobias Oesterreicher
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-120
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Dr. Klaus Dumser
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-101
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Ingo Soßna
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

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

Frankfurt a. M.

Ulrike Schellert
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor (Rosenheim)

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

München

Marco Dern
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

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

Rosenheim

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

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