

Vermittlungsausschuss: Vorerst keine Einigung zum Wachstumschancengesetz – Fünf konsensfähige Maßnahmen werden im Kreditzweitmarktförderungsgesetz umgesetzt

Der Bundesrat folgte am 24.11.2023 der Empfehlung seines federführenden Finanzausschusses und verlangte die Einberufung des Vermittlungsausschusses (vgl. TAX WEEKLY # 41/2023). In der Debatte wurde vor allem kritisiert, dass der Großteil der finanziellen Lasten von Ländern und Kommunen zu tragen wäre. Zur Begründung führt der Bundesrat weiter an, dass die in seiner Stellungnahme vom 20.10.2023 geäußerten Änderungsvorschläge allenfalls punktuell übernommen worden seien. Nicht zuletzt sei die Vorlage durch eine Vielzahl von Umdrucken kurzfristig ergänzt worden. Vor diesem Hintergrund sehe der Bundesrat grundlegenden Überarbeitungsbedarf.

Zur Vorbereitung des Vermittlungsausschusses wurde eine politische Arbeitsgruppe einberufen, bestehend aus Vertretern des Bundestags und der Bundesländer. Ein erster Versuch, hier schnell einen Kompromiss zu finden, ist gescheitert, obwohl der Bund ein von über € 6 Mrd. auf knapp € 3 Mrd. (Jahreswirkung) deutlich reduziertes Steuerausfallvolumen angeboten hatte. Die Kritik von Seiten der Länder bezog sich u.a. auf die Mitteilungspflicht hinsichtlich innerstaatlicher Steuergestaltungen, die Verrechnungspreisregelungen für Finanzierungsbeziehungen und die Verwaltung der Klimaschutz-Investitionsprämie durch die Finanzämter. Teilweise wurde auch die Verlängerung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in der Gastronomie gefordert. Zur Diskussion standen zudem die Abschreibungsregelungen (einschließlich der Regelungen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern und zum Sammelposten) und die geplanten Verbesserungen bei der Verlustberücksichtigung. Im Ergebnis ist in diesem Jahr mit einem Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens nicht mehr zu rechnen. Sollte der Vermittlungsausschuss am Ende noch zu einer Einigung finden, ist zu erwarten, dass für Regelungen, die ab dem 01.01.2024 angewendet werden sollten, eine entsprechende Rückwirkung vorgesehen wird. Eine im Vermittlungsausschuss verhandelte Beschlussempfehlung müsste noch von Bundestag und Bundesrat verabschiedet werden.

Fünf konsensfähige Maßnahmen wurden aber aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie im Gesetzgebungsverfahren zum Kreditzweitmarktförderungsgesetz noch in 2023 umzusetzen. U.a. mit diesen Änderungen wurde das Kreditzweitmarktförderungsgesetz nun bereits in der Fassung „[Beschlussempfehlung und Bericht](#) des BT-Finanzausschusses“ vom Bundestag (14.12.2023) beschlossen. Auch der Bundesrat (15.12.2023) hat schon seine Zustimmung erteilt. Das Gesetz kann somit nach Unterzeichnung des Bundespräsidenten im Bundesgesetzblatt veröffentlicht werden.

Bei den nun im Kreditzweitmarktförderungsgesetz umgesetzten steuerlichen Änderungen aus dem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf zum Wachstumschancengesetz handelt es sich um die folgenden fünf Maßnahmen:

- › **Steuerliche Anpassungen der Abgabenordnung (AO) und anderer Gesetze an das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) einschließlich der befristeten Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer:** Durch das MoPeG wird ab dem 01.01.2024 (Inkrafttreten) u.a. das Gesamthandsprinzip im Zivilrecht aufgehoben. Die erforderlichen steuerlichen Anpassungsmaßnahmen werden entsprechend dem Bundestagsbeschluss zum Wachstumschancengesetz umgesetzt und gewährleisten insbesondere die Weitergeltung des Gesamthandsprinzips im Ertragsteuerrecht (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E) sowie im ErbStG und im BewG. Eine Änderung hat sich aber doch noch ergeben. So wird die befristete Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer (§ 24 GrEStG-E) von einem auf drei Jahre – bis einschließlich 2026 – erweitert. Dadurch ist die befristete Nutzung der Steuervergünstigungen

(§§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG) weiterhin möglich und ein Verstoß gegen bestehende Nachbehaltensfristen vorerst ausgeschlossen.

› **Reform und Anpassung der Zinsschranke im Zuge der ATAD-Umsetzung (§ 4h EStG-E, § 8a KStG-E):** Die Änderungen an der Zinsschranke entsprechen dem Bundestagsbeschluss vom 17.11.2023 zum Wachstumschancengesetz. U.a. folgende Änderungen sind zu erwähnen:

- Der Zinsaufwandsbegriff wird auf wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital erweitert und ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 2 ATAD aufgenommen.
- Entsprechend den Vorgaben der ATAD wird auch der Begriff der Zinserträge erweitert und erfasst nunmehr ausdrücklich auch wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen.
- Unter grundsätzlicher Beibehaltung der Konzernklausel und des EK-Escapes werden diese durch vereinzelte Änderungen, u.a. des Stand-alone-Merkmals, an die Vorgaben der ATAD angepasst. Die Stand-alone-Klausel greift danach nur dann, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staats des Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder der Geschäftsleitung des Steuerpflichtigen verfügt.
- Es wird klargestellt, dass ein EBITDA-Vortrag nicht in Wirtschaftsjahren entsteht, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen.
- Es wird sichergestellt, dass Zinsvorträge nicht allein deshalb uneingeschränkt verrechnet werden können, weil in einem späteren Wirtschaftsjahr eine der drei Ausnahmen (Freigrenze/De-minimis, Stand-alone und EK-Escape) erfüllt ist, sondern ein Abzug von Zinsvorträgen nur möglich ist, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG) vorhanden ist.
- § 8a Abs. 2 KStG ist wegen der Modifikation der Stand-alone-Klausel entbehrlich geworden und wird gestrichen.
- § 8a Abs. 3 KStG wird in Reaktion auf BFH-Rechtsprechung angepasst. Mit Urteil vom 11.11.2015 hat der BFH entschieden, dass die Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter bei Prüfung der 10%-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG nicht zusammenzurechnen sind. Dies sei nicht sachgerecht und eröffne Gestaltungsspielräume. Mit der Änderung wird nun die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl I S. 718, Tz. 82) normiert, wonach die Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter bei Prüfung der 10%-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung zusammenzurechnen sind. Zudem wird die maßgebliche Beteiligungsgrenze an die des § 1 Abs. 2 AStG sowie des Art. 2 Abs. 4 der ATAD („mindestens“ statt „mehr als“ 25 %) angeglichen.

Die im Regierungsentwurf zum Wachstumschancengesetz enthaltene sog. Anti-Fragmentierungsregelung, wonach die Freigrenze i.H.v. € 3 Mio. im Falle von gleichartigen Betrieben unter einheitlicher Leitung oder beherrschendem Einfluss nur einmal genutzt werden können sollte, wurde aufgrund der vorgetragenen Kritik aus dem Gesetzentwurf genommen.

Die Neuregelung der Zinsschranke ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Gesetzesbeschluss im Bundestag (14.12.2023) beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden.

- › **Verzicht auf die Besteuerung der Soforthilfe Dezember 2022 (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG):** Angesichts der Vollzugsaufwände der Finanzverwaltung und der zu erwartenden Steuer Mehreinnahmen werden die §§ 123 bis 126 EStG rückwirkend ersatzlos gestrichen.
- › **Anpassung der Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG-E):** Mit dem Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz (PUEG) vom 19.06.2023 wurde § 55 Abs. 3 SGB XI dahingehend ergänzt, dass sich der Beitragssatz zur sozialen Pflegeversicherung für jedes zu berücksichtigende Kind ab dem zweiten Kind bis zum fünften Kind um jeweils einen Abschlag in Höhe von 0,25 Beitragssatzpunkten reduziert. Dies wird nun auch bei der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt. Die Änderungen treten am dem 01.01.2024 in Kraft und sind über § 52 Abs. 1 EStG erstmals anzuwenden auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2023 zufließen. Der Beitragsabschlag für zu berücksichtigende Kinder kann damit bei der Aufstellung des geänderten Programmablaufplans für die maschinelle Lohnsteuerberechnung für 2024 berücksichtigt werden.
- › **Datenaustausch der Kranken- und Pflegeversicherung:** Die Einführung des neuen Verfahrens wird um zwei Jahre verschoben. Neuer Starttermin ist der 01.01.2026 (§ 52 Abs. 36 Satz 3 und 4 EStG-E).

Bundesregierung/Bundestag/Bundesrat: Einigung zur Haushaltskonsolidierung mit steuerlichen Maßnahmen

Zur Aufarbeitung der Folgen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 15.11.2023 haben sich Bundeskanzler Olaf Scholz, Bundeswirtschaftsminister Robert Habeck und Bundesfinanzminister Christian Lindner am 13.12.2023 getroffen, um den Bundeshaushalt neu zu verhandeln. Hierzu wurden die [Eckpunkte einer Einigung](#) bekannt. Darin sind auch die folgenden steuerlichen Maßnahmen enthalten:

- › Im November wurde eine Erhöhung der Stromsteuerentlastung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes auf € 20 pro Megawattstunde angekündigt. Diese wird nun als Teil des sog. Strompreispakets umgesetzt. Die entsprechende Änderung durch Anpassung von § 9b StromStG wurde nun bereits im Rahmen des Haushaltsfinanzierungsgesetzes in der Fassung „[Zweite Beschlussempfehlung und Zweiter Bericht](#) des Haushaltsausschusses“ vom Bundestag (14.12.2023) beschlossen. Auch der Bundesrat (15.12.2023) hat schon seine finale Zustimmung erteilt.
- › Der Abbau klimaschädlicher Subventionen soll im Umfang von € 3 Mrd. erfolgen. Konkret erläuterte Finanzminister Lindner, dass die schon im Koalitionsvertrag vorgesehene Plastikabgabe, für die bislang € 1,4 Mrd. aus Haushaltsmitteln an die EU abgeführt werden, künftig an die Inverkehrbringer belastet werden soll. Wirtschaftsminister Habeck sprach ergänzend davon, künftig Kerosin im nationalen Luftverkehr zu besteuern. Auch soll die Vergünstigung auf die Kraftfahrzeugsteuer für die Forst- und Landwirtschaft (€ 0,48 Mrd. jährlich) und der Absenkungsmechanismus bei der Luftverkehrsabgabe (€ 0,07 Mrd. in 2024, ab 2025 € 0,3 Mrd. pro Jahr) entfallen. Bei der Energiesteuer sollen die Steuerbegünstigungen beim Agrardiesel abgeschafft werden.
- › Der CO₂-Preis steigt von derzeit € 30 pro Tonne CO₂ zum 01.01.2024 auf € 45 (statt auf € 35, wie zuletzt vorgesehen). Zum 01.01.2025 steigt der Preis dann auf € 55 (statt auf € 45). Auch diese Änderung durch Anpassung von § 10 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und 5 BEHG wurde im Rahmen

des Haushaltsfinanzierungsgesetzes bereits von Bundestag (14.12.2023) und Bundesrat (15.12.2023) abgesegnet.

Bundesrat: Zustimmung zum Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“)

Am 10.11.2023 hatte der Bundestag den Gesetzentwurf zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen in der Fassung „[Beschlusssempfehlung und Bericht](#)“ seines Finanzausschusses beschlossen (vgl. TAX WEEKLY # 39/2023).

Nunmehr hat der Bundesrat am 15.12.2023 diesem Gesetzentwurf seine finale Zustimmung erteilt. Das Gesetz kann nach Unterzeichnung des Bundespräsidenten im Bundesgesetzblatt veröffentlicht werden.

Bundesrat: Zustimmung zur Zweiten Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV)

Der ECOFIN-Rat hatte zuletzt am 17.10.2023 die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. EU-Blacklist) aktualisiert. Auf der EU-Liste werden damit aktuell die folgenden 16 Länder und Gebiete geführt:

- Amerikanisch-Samoa
- Anguilla
- Antigua und Barbuda
- Bahamas
- Belize
- Fidschi
- Guam
- Palau
- Panama
- Russland
- Samoa
- Seychellen
- Trinidad und Tobago
- Turks- und Caicosinseln
- Amerikanische Jungferninseln
- Vanuatu

Die Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV) soll noch bis zum Jahresende entsprechend aktualisiert werden. Am 15.12.2023 hat nun der Bundesrat seine Zustimmung zum [Entwurf einer Zweiten Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung](#) erteilt. Bezogen auf die drei neu aufgenommenen exotischen Länder (Antigua und Barbuda, Belize und die Seychellen) sowie auf Russland könnten dann die Abwehrmaßnahmen und die gesteigerten Mitwirkungspflichten zum 01.01.2024 erstmals Anwendung finden. Russland wurde mit der letzten Aktualisierung der EU-Blacklist am 14.02.2023 aufgenommen.

BFH: "Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen einer Organshaft

Der BFH hatte im Urteil vom 09.08.2023 ([I R 50/20](#)) darüber zu entscheiden, ob der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG zu erfüllen, wenn die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vorsieht.

Im Urteilsfall war strittig, ob in den Jahren 2014 bis 2016 eine körperschaftsteuerliche Organschaft bestand. Die A-GmbH (Klägerin) war zu knapp 80 % an der B-GmbH beteiligt. Nach der Satzung der B-GmbH war für bestimmte Geschäfte eine Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich. Dabei waren die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit einer Mehrheit von 91 % der Stimmen zu fassen. Das Finanzamt verneinte eine finanzielle Eingliederung und damit das Bestehen einer Organschaft. Dem folgte auch das Finanzgericht.

Nunmehr hat auch der BFH bestätigt, dass die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft in den Streitjahren nicht vorlagen. Zwar könne der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG ("Mehrheit der Stimmrechte") – entsprechend der gesellschaftsrechtlichen Grundnormen (§ 133 Abs. 1 AktG, § 47 Abs. 1 GmbHG) – dafür sprechen, in jedem Fall eine einfache Mehrheit der Stimmrechte ausreichen zu lassen. Nach der Gesetzesbegründung habe man aber bewusst auf die Mehrheit der Stimmrechte und nicht auf die Mehrheit der Anteile abgestellt, da es bei dem Kriterium der finanziellen Eingliederung um eine kapitalmäßige Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft gehe, die den Organträger in die Lage versetze, tatsächlich das Geschehen in der Organgesellschaft zu bestimmen.

In diesem Zusammenhang habe das Finanzgericht zur Beurteilung einer finanziellen Eingliederung zutreffend die Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft herangezogen. Dort setze die finanzielle Eingliederung grundsätzlich voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann. Nach diesen Maßgaben habe die Klägerin nicht über die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit verfügt.

BFH: Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft

Im Urteil vom 09.08.2023 ([I R 26/19](#)) hatte der BFH über die Frage einer grenzüberschreitenden Verrechnung von Verlusten zwischen einer ausländischen Tochtergesellschaft und ihrer inländischen Muttergesellschaft zu entscheiden.

Im Streitfall ist die Klägerin, eine GmbH mit Sitz im Inland, die alleinige Gesellschafterin und Muttergesellschaft einer ausländischen Tochtergesellschaft (s.a.r.l.) mit Sitz in Frankreich. Die s.a.r.l. erwirtschaftete seit Jahren Verluste. Auch im Streitjahr 2012 wurde ein Verlust erwirtschaftet. Gemäß Gesellschafterbeschluss vom 30.10.2012 sollte die s.a.r.l. ohne Liquidation aufgelöst werden durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf die inländische Muttergesellschaft gemäß Art. 18445-5 des französischen Code Civil.

Bis zur Einstellung des tatsächlichen Geschäftsbetriebs wurde die s.a.r.l. weiterhin von der Klägerin mit Waren beliefert. Allerdings zahlte die s.a.r.l. nicht auf die ausstehenden Forderungen. Auch erfolgten seitens der Klägerin keine Betreibungsmaßnahmen. Vielmehr nahm die Klägerin bereits im Jahresabschluss zum 31.12.2009 Wertberichtigungen auf die ausstehenden Forderungen i.H.d. bilanzierten Fehlbetrags der s.a.r.l. vor. Zudem kam es zum 31.12.2010 zu einer Abschreibung der noch bilanzierten Forderungen seitens der Klägerin. Begründet wurde dies mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs. Nichtsdestotrotz lieferte die Klägerin auch in den Jahren 2011 und 2012 weiterhin Waren an die s.a.r.l. und schrieb die entsprechenden Forderungen jeweils am Jahresende ab. Die kumulierten Forderungsabschreibungen wurden jeweils am Ende des Jahres außerbilanziell hinzugerechnet. Im Rahmen ihrer Gewinnermittlung für 2011 brachte die Klägerin den von der s.a.r.l. im Jahr 2011 erwirtschafteten Verlust in Abzug und gab eine entsprechende Körperschaftsteuererklärung ab, auf deren Grundlage sie zunächst erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Im Rahmen der Außenprüfung ergingen dann aber geänderte Bescheide für 2011. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, dass die berücksichtigten Verluste den Gewinn der Klägerin nicht mindern dürften. Nach erfolglosem Einspruch der Klägerin erhob diese Klage beim FG Schleswig-Holstein. Nach Hinweis des Berichterstatters, dass eine Verlustberücksichtigung allenfalls in 2012 in Betracht kommt, kam es übereinstimmend bei allen Beteiligten zum Ruhen des Klageverfahrens. Aufgrund des Hinweises des Berichterstatters berücksichtigte die Klägerin somit in der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung 2012 die Verluste der ausländischen Tochter. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und begründete dies damit, dass die Erfassung auf Ebene der Klägerin weder auf Grundlage des nationalen Rechts noch nach Unionsrecht in Betracht komme. Die dagegen gerichtete Klage wurde vom FG Schleswig-Holsteinischen als unbegründet abgewiesen. Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt und die Revision zurückgewiesen.

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. setze eine ertragsteuerliche Organschaft einen Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Abs. 1 AktG voraus. Über § 17 KStG könne Organgesellschaft zwar u.a. eine EU-/EWR-Kapitalgesellschaft auch mit Sitz im Ausland sein, wenn sie die Geschäftsleitung in Deutschland hat. Im Streitfall sei aber zwischen der Klägerin und der s.a.r.l., die nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft ist, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügte, keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden.

Der BFH hat die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, die er grundsätzlich nur im Finalitätsjahr in Betracht zieht (hier: 2012), auch nicht nach Unionsrecht angeordnet, da die Organschaft – ungeachtet des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags – nicht faktisch gelebt worden sei. Denn die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste seien von der Muttergesellschaft nicht tatsächlich getragen worden. Vielmehr habe die Klägerin der s.a.r.l. fortwährend Fremdkapital in Gestalt von kreditierten Warenlieferungen (und nicht: Eigenkapital) zur Verfügung gestellt.

Die Entscheidung des BFH überrascht nicht. Sie ist aber insofern erfreulich für die Praxis, als der I. Senat (erneut) klarstellt, dass eine grenzüberschreitende Verlustnutzung nach Unionsgrundsätzen nur im Finalitätsjahre der Tochtergesellschaft in Betracht kommt und außerdem nur bei faktisch gelebter Organschaft, also dauerhaft übernommener Verluste.

BFH: Entscheidung zur Kostenbasis bei Auftragsfertigung

Am 14.12.2023 wurde das BFH-Urteil vom 09.08.2023 ([I R 54/19](#)) zur Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine ausländische Schwestergesellschaft veröffentlicht.

Dieses wichtige BFH-Urteil erging im Rahmen der Revision zu dem Urteil des FG München vom 26.11.2019 (6 K 1918/16). Hintergrund war die Gründung einer Schwestergesellschaft einer deutschen GmbH in Bosnien-Herzegowina, welche bestimmte Produktionsschritte als Auftragsfertiger übernahm. Der BFH hat in seinem jetzt veröffentlichten Urteil Aussagen zu einigen grundlegenden Verrechnungspreisfragen getroffen.

Zu Beginn des Urteils hat der BFH die lange geltende, allerdings durch das BFH-Urteil vom 27.11.2019 (I R 40/19) erschütterte Auffassung bestätigt, dass zumindest in der Fassung ab 2011 der § 1 AStG hinter die vGA zurücktritt. Im Ergebnis ist § 1 Abs. 1 AStG so zu verstehen, dass dieser gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften (hier § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) grundsätzlich zurücktritt und nur dann (subsidiär) zur Anwendung kommt, wenn die andere Norm Berichtigungen nur in einem geringeren Umfang zulässt (Tz. 21). Dies entspricht auch der langjährigen Praxis

und Auffassung der Finanzverwaltung in den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise 2023 (dort Tz. 1.3 f.).

Zur Bandbreite von möglichen Fremdvergleichspreisen bestätigt der BFH grundsätzlich auch für § 1 AStG die zur vGA getroffene Aussage (BFH vom 17.10.2001, I R 103/00), dass es regelmäßig nicht einen Punktwert fremdüblicher Preise geben wird, sondern vielmehr auf eine Bandbreite von Werten und hier auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert abzustellen ist (Tz. 25).

In der konkreten Sache hat der BFH die Auswahl der Kostenaufschlagsmethode und Ablehnung einer Methode auf Basis von Wertschöpfungsanalysen als nicht individuelle und geschäftsvorfallbezogene Methode durch das Finanzgericht nicht beanstandet. Im Streitfall hatte der Auftraggeber Vormaterialien an den ausländischen Auftragsfertiger geliefert. Bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode folgt der BFH dem Finanzgericht in der Argumentation, dass die Kosten für diese vom Auftraggeber gelieferten Produkte nicht Teil der Kostenbasis sind (Tz. 37). Dies ergibt sich für das Gericht daraus, dass obwohl der Auftragsfertiger zivilrechtlich Eigentum am Material erworben hat, ein eigener Wertschöpfungsbeitrag insbesondere im strategischen Beschaffungsprozess (z.B. Auswahl der Lieferanten, Verhandlung von Preisen, Bestimmung der Qualität, Ermittlung der Menge, Verhandlung der Lieferkonditionen etc.) nicht feststellbar ist. Es handelt sich damit bei den Materialkosten nicht um wertschöpfende Kosten, die in die Kostenbemessungsgrundlage bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einzubeziehen wären (Tz. 37).

Allerdings war der durch das FG München festgestellte Kostenaufschlagssatz der Höhe nach für den BFH nicht nachvollziehbar. Ein von der Betriebsprüfung angeführter Grundaufschlagssatz von 10 %, der mit allgemeiner Erfahrung begründet oder unter Verweis auf Internetrecherchen zu erzielbaren Kostenaufschlägen in der KFZ-Zulieferindustrie herangezogen wird, reicht nicht für einen Fremdvergleich aus. Ebenso wenig hat den BFH die vom Finanzamt im FG-Verfahren ergänzte Bandbreite von 2 % bis 10 % aus Presseartikeln (Tz. 41) überzeugt. Im Rahmen der Zurückverweisung an das FG München hat der BFH hier zur Erstellung einer Datenbankstudie, „gegebenenfalls unter Heranziehung eines Sachverständigen“ ermuntert (Tz. 55).

Die im weiteren Verlauf erfolgte Übertragung der Belieferung eines ehemaligen Kunden der deutschen GmbH auf den ausländischen Auftragsfertiger hat auch der BFH nicht als Funktionsverlagerung gesehen. Hier kam der BFH zu der Auffassung, dass die Produktion für einen Kunden nicht als ein organischer Teil des Unternehmers angesehen werden kann, weshalb eine Funktionsverlagerung ausgeschlossen ist (Tz. 45). Allerdings hat das Finanzgericht im weiteren Rechtszug zu prüfen, ob ein fremder Dritter ein Entgelt für die Übertragung der Kundenbeziehung verlangt hätte und ggf. eine vGA vorliegt (Tz. 46).

BFH: Anwendung des 90%-Einstiegstests bei Handelsunternehmen

Der BFH hat in dem mit Spannung erwarteten Urteil vom 13.09.2023 ([II R 49/21](#)) den 90%-Test des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen dahingehend ausgelegt, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln besteht und deren Hauptzweck einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG dient, im Rahmen der Ermittlung des für den 90%-Test maßgeblichen Verwaltungsvermögens, die betrieblich verursachten Schulden zunächst von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Der BFH hat sich somit zwar nicht der Vorinstanz (FG Münster, Urteil vom 24.11.2021, 3 K 2174/19 Erb) angeschlossen, wonach der 90%-Test gar nicht zur Anwendung kommen sollte, wenn die betreffende (Kapital-)gesellschaft ihrem Hauptzweck nach einer gewerblichen Tätigkeit dient. Er

hält aber in diesen Fällen den Abzug der betrieblichen Schulden von den Finanzmitteln im Rahmen der Ermittlungen des 90%-Tests aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen für geboten.

Der II. Senat des BFH hat also erfreulicherweise nicht – wie in der Vergangenheit regelmäßig – an einer wortgetreuen Auslegung der Vorschrift festgehalten, sondern vielmehr in seiner Urteilsbegründung herausgearbeitet, dass neben dem Wortsinn bei der Auslegung einer Norm deren Zusammenhang (systematische Auslegung), ihr Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Entstehungsgeschichte (historische Auslegung) zu berücksichtigen seien.

- › Im Rahmen der systematischen Auslegung der Norm sei darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind.
- › In der Urteilsbegründung führt der BFH aus, dass die Berechnungslogik des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei wortgetreuer Auslegung zu widersprüchlichen Ergebnissen führen kann. Beispielsweise kann für grundsätzlich begünstigungsfähiges Betriebsvermögen wegen Nicht-Bestehens des 90%-Tests die Begünstigung vollständig versagt werden, während gleichzeitig das Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG € 0 beträgt.
- › Daher hält es der BFH systematisch für geboten, dass im Rahmen des 90%-Tests bei den Finanzmitteln entsprechend der Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 5 EStG die Schulden abzuziehen sind. Allerdings nur dann, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit dient. Der Hauptzweckansatz des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sei auch im Rahmen des 90%-Tests heranzuziehen.
- › Zweck des 90%-Tests sei es, solches begünstigungsfähiges Vermögen von der Verschonung auszunehmen, das nahezu ausschließlich aus Verwaltungsvermögen besteht. Nach der Gesetzesbegründung lässt sich nicht erkennen, warum im Rahmen des 90%-Tests zusätzliche Vorgaben für die Ermittlung des Verwaltungsvermögens zu beachten sein sollen. Die zusätzlichen Vorgaben stehen vielmehr im Widerspruch zu dem in der Gesetzesbegründung ebenfalls genannten Anliegen des Gesetzgebers, die als steuerschädlich angesehenen Finanzmittel erst nach Schuldenverrechnung von der Verschonung auszunehmen.
- › Diese Auslegung, die zu einer Einschränkung des 90 %-Tests im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG führt, sei auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, um dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands zu genügen. Bei wortgetreuer Auslegung der Vorschrift könnten Unternehmen unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG willkürlich von der Begünstigung ausgeschlossen werden in Abhängigkeit davon, ob zum Übertragungstichtag zufällig Schulden durch Finanzmittel getilgt wurden oder nicht.

In der Praxis werden sich durch eine Auslegung des 90%-Tests entsprechend der Vorgaben des BFH wahrscheinlich die weit überwiegende Zahl der „problematischen“ Fälle lösen lassen. Die Positionierung der Finanzverwaltung zu dem Urteil bleibt abzuwarten. Entsprechende Bescheide sollten offen gehalten werden.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 08.12.2023

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
C-451/21 P und C-454/21 P	05.12.2023	Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Von einem Mitgliedstaat erlassene Steuervorbescheide – Für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärte Beihilfe – Pflicht zur Rückforderung der Beihilfe – Begriff ‚Vorteil‘ – Bestimmung des Referenzsystems – ‚Normale‘ Besteuerung nach nationalem Recht – Kontrolle der vom Gericht der Europäischen Union vorgenommenen Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts durch den Gerichtshof – Direkte Besteuerung – Enge Auslegung – Befugnisse der Europäischen Kommission – Begründungspflicht – Rechtliche Qualifizierung der Tatsachen – Begriff ‚Rechtsmissbrauch‘ – Ex-ante-Beurteilung durch die Steuerverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats – Grundsatz der Rechtssicherheit

Alle am 14.12.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 8/21	27.09.2023	Überentnahmen in einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur
II R 49/21	13.09.2023	Anwendung des 90 %-Einstiegstests bei Handelsunternehmen
XI R 27/21	23.08.2023	Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei entgeltlichem Verzicht auf ein vertragliches Lieferrecht
I R 26/19	09.08.2023	Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft
I R 54/19	09.08.2023	Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland
I R 50/20	09.08.2023	"Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen

Alle am 14.12.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
XI R 22/20	18.10.2023	Zur Zulässigkeit eines Beschlusses nach § 126a FGO und zur Bestimmung des Ortes der wirtschaftlichen Tätigkeit
II R 16/21	11.10.2023	Einspruch gegen einen an eine vollbeendete Personengesellschaft gerichteten Steuerbescheid

Alle bis zum 15.12.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV D 1 - S 0202/22/10001:001	11.12.2023	Erweiterung des amtlichen Musters für Vollmachten zur Vertretung in Steuersachen durch Lohnsteuerhilfvereine um eine Vertretungsbefugnis in bestimmten Feststellungsverfahren im Sinne des §§ 179 ff AO

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
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

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57
90482 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Ernst-August-Platz 10
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.

Robert Welzel
Brüsseler Straße 1-3
60327 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

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

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 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.