Mai 2022

wts

wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

→ 2.2022

Highlights in dieser Ausgabe

TAX

Steuerpolitik: Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der AO und des EGAO

Ertragsteuern: Nutzungsdauer von Computer-hardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Ländererlasse zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen sowie zum Vorliegen von fiktivem Anlagevermögen

Umsatzsteuer: Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

Internationales: Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) voraussichtlich erst mit Wirkung ab 2024

Zur Frage einer (passiven) Entstrickung durch Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG: Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten

LEGAL

Energierecht: Renaissance des Energiesicherheits-rechts – Welche Regelungen gelten im Krisenfall?

ADVISORY

Verkauf eines Unternehmens – Der erfolgreiche Verkaufsprozess in sechs bis elf Monaten

Vorschlag für eine Corporate Sustainability Due Diligence Richtlinie der EU

DIGITAL

Grundsteuer agil – Herausforderungen durch sich ändernde Datenanforderungen

Inhalt

TAX

Seite

Steuerpolitik

6 **a** Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der AO und des EGAO

7 **b** Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes

8 **c** Steuerentlastungsgesetz 2022 vom Bundestag beschlossen

9 **d** Maßnahmenpaket des Bundes gegen hohe Energiekosten

10 **e** Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

1 Ertragsteuern

11 **a** Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

13 **b** Kein Sperrfristverstoß i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG bei vollentgeltlicher Anteilsveräußerung

14 **c** Wirtschaftliches Eigentum und Bilanzierung bei Wertpapierdarlehen – Erfolgswirksame Teilwertabschreibung bei Wertpapierdarlehen

16 **d** Die Frage der Zuordnung einer Kapitalbeteiligung des Kommanditisten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II

17 **e** Entwurf eines BMF-Schreibens bezogen auf Anwendungsfragen zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG

19 **f** Keine Anwendung von § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG

20 **g** Formwechsel einer GmbH in eine KG nach einem qualifizierten Anteilstausch führt zu einem Einbringungsgewinn II

22 **h** Ländererlasse zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen sowie zum Vorliegen von fiktivem Anlagevermögen

Seite

i Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft 23

j Privates Veräußerungsgeschäft bei Bitcoins und Kryptowährungen 25

k Zurechnung des Gewinns bei Sperrfristverletzung im Rahmen einer Realteilung 26

l Veröffentlichung der neuen Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022) 26

m Formwechsel und erweiterte gewerbesteuerliche Grundstückskürzung 27

n Nichtanrechenbarkeit ausländischer Quellensteuerbeträge bei vollständiger Verrechnung der ausländischen Kapitalerträge mit inländischen Verlusten 28

o Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer – Vorlage an das BVerfG 28

2 Umsatzsteuer

a Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern 29

b Direktanspruch in der Umsatzsteuer im Zusammenhang mit einer rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer 30

c Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die private Nutzung von Fahrzeugen und Fahrrädern 32

d Änderungen der MwStSystRL: Steuersätze und Leistungsort 33

3 Lohnsteuer/Sozialversicherung

a Abgrenzung zwischen Sachbezug und Geldleistung: Klarstellungen durch aktualisierten Anwendungserlass 35

b Aktualisiertes Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer 36

c Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters 37

d Überarbeitetes BMF-Schreiben zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung 39

Seite

40 **e** Zweitwohnungsteuer bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich zu den Wohnungskosten zu berücksichtigen?

41 **f** No-Show-Kosten bei Betriebsveranstaltungen – Verfassungsbeschwerde anhängig

4 Abgabenordnung

41 Verwaltungsanweisungen im Vorgriff auf die geplante Verlängerung der Erklärungsfristen für den Besteuerungszeitraum 2020

5 Internationales

42 **a** EU/OECD: Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) voraussichtlich erst mit Wirkung ab 2024

43 **b** Deutschland: Zur Frage einer (passiven) Entstrickung durch Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG: Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten

45 **c** Deutschland: Entwurf eines BMF-Schreibens zum Steuerabzug bei Softwareauftragsentwicklung

46 **d** Deutschland: Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung

48 **e** Deutschland: Wegfall der pandemiebedingten Homeoffice-Regelungen zum 30.06.2022

49 **f** Deutschland: Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen bei grenzüberschreitender Betätigung innerhalb der EU

50 **g** Deutschland: Das neue Steuerabzugsverfahren nach § 10 StAbwG

51 **h** Mexiko: Änderungen zum mexikanischen „Maquiladora"-Modell

52 **i** Österreich: Reverse Charge für ausländische Vermieter ab 01.01.2022

53 **j** Österreich: Dreiecksgeschäftsregelung in Österreich

54 **k** Österreich: Adieu österreichische Digitalsteuer

LEGAL

Seite

Energierecht

Renaissance des Energiesicherheitsrechts – Welche Regelungen gelten im Krisenfall? 56

ADVISORY

1 Financial Advisory

a Verkauf eines Unternehmens – Der erfolgreiche Verkaufsprozess in sechs bis elf Monaten 58

b Fachlicher Hinweis des IDW zu Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung und die Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht 60

c Anforderungen an die im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen erforderlichen Konzepte nach IDW ES 15 61

d Anforderungen an ein State-of-the-Art Reporting: Von Excel zur interaktiven Reportinglösung 62

e Zugangsklassifizierung und Umwidmung von Wertpapieren nach HGB (IDW RH HFA 1.014) 64

2 Risk & Compliance

a Vorschlag für eine Corporate Sustainability Due Diligence Richtlinie der EU 65

b Entwurf eines geänderten Deutschen Corporate Governance Kodex – Stärkerer Fokus auf nachhaltigere Unternehmensführung 66

DIGITAL

1 Grundsteuer

Grundsteuer agil – Herausforderungen durch sich ändernde Datenanforderungen 68

2 Tax Accounting & Compliance

Tax Accounting & Compliance powered by SAP 70

Special: Gewerbesteuer digital – Nische mit Potential 72

3 Tax Reporting

Praxisbeispiel zur Schaffung steuerlicher Transparenz gemäß dem GRI 207-4 Country-by-Country-Reporting 76

We are Digital!

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

StB/CISA Jochen Würges, WTS Digital

mit dem Geschäftsbereich Digital hat die WTS die Kompetenzen im Bereich der Digitalisierung mit Fokus auf Steuern gebündelt und eine schlagkräftige Einheit geformt. Etwa 250 Spezialistinnen und Spezialisten mit entsprechenden Schwerpunkten wurden in der Digitaleinheit „WTS Digital" zusammengefasst, die unseren Mandanten mit einer bereits herausragenden Reputation innovative Lösungen anbietet. Auch im WTS Journal ist Digital seit der letzten Ausgabe als eigene Rubrik neben Tax, Legal und Advisory getreten.

Die Fähigkeit zur Adaption und Veränderung ist essentiell. Dies zeigt sich ganz besonders in der aktuellen wirtschaftlichen und politischen Situation infolge von Pandemie und Ukrainekrieg mit wirtschaftlichen Folgen und Konsequenzen für praktisch alle Bevölkerungsschichten. Die Unsicherheiten betreffen dabei nicht nur das private Leben, sondern natürlich und gerade auch Unternehmen und Institutionen auf der ganzen Welt.

Wenn wir unter diesen Umständen einen näheren Blick auf die Steuer- und Finanzfunktion innerhalb von Unternehmen und Organisationen werfen, wird schnell klar, dass sich die Veränderungen nicht von selbst auflösen werden und sie daher auch nicht ignoriert werden können. Die Lösung kann nur im aktiven Umgang mit der Veränderung liegen.

Zentrale Themen der Pandemie, wie beispielsweise das Homeoffice, haben große Veränderungen und neue Herausforderungen zur Folge. Und auch der Gesetzgeber hat uns im Rahmen von nationalen – aber mit zunehmender Häufigkeit auch immer mehr internationalen – Initiativen zusätzliche Anforderungen an die steuerliche Berichterstattung beschert. Umfang und Detailtiefe der von der Steuerfunktion zu erhebenden Daten lassen sich nur mit IT-systemtechnischer Unterstützung bewältigen. Wenn etwa Mitarbeiter nicht mehr unmittelbar zusammen in einem Büro arbeiten, ändern sich betriebliche Abläufe und neue Berichtsprozesse kommen hinzu. Mit modernen Workflow-Lösungen lässt sich dem effektiv Rechnung tragen. Um Daten für das steuerliche Reporting zu erheben, ist eine enge Zusammenarbeit mit der Finanzfunktion notwendig, häufig unterstützt durch IT Experten mit Erfahrung bei der Auswertung und Anpassung von Systemen des Finanz- und Rechnungswesens.

Die erforderliche Neugestaltung oder Modernisierung von Prozessen bietet aber auch die Chance, gleichzeitig mit der Veränderung deren Effizienz zu verbessern, Abstimmungsaufwand zu reduzieren und Automatisierungsgrade zu erhöhen.

Sowohl Finanz- und Steuerfunktion von Unternehmen und Institutionen als auch wir von WTS wünschen uns einen höheren Automatisierungsgrad insbesondere bei einfachen und vermeintlich simplen repetitiven Arbeiten, um unsere Spezialistinnen und Spezialisten von Routinetätigkeiten zu entlasten. Mit den freigewordenen Ressourcen können diese dann Aufgaben angehen, die einen echten Mehrwert bringen.

Auch wenn in diesem Zusammenhang oft über technische Lösungen und Prozessoptimierung gesprochen wird, ist der wohl wichtigste Faktor in dieser Gleichung weiterhin der Mensch. Nur wenn eine solche Veränderung auch durch einen entsprechenden Change Ansatz begleitet wird, kann der Wandel funktionieren, ohne dass es Verlierer gibt.

Alle für die vorgenannten Herausforderungen notwendigen Fähigkeiten, die erforderlichen Strukturen, die fachliche Expertise und das Know-how bringen wir im Bereich WTS Digital zusammen und setzen diese für Sie ein.

Trotz aller Umstände blicken wir positiv in die Zukunft und freuen uns, Sie auf Ihrem individuellen Weg bei der digitalen Transformation begleiten zu können. Unter dem Dach der starken Marke WTS ermöglicht WTS Digital genau dies.

Ihr Jochen Würges

a | Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der AO und des EGAO |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Mit dem Gesetz soll der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 rückwirkend auf 0,15 % pro Monat gesenkt werden.
- Die Formulierung der Evaluierungsklausel wurde gegenüber dem Referentenentwurf geändert.
- Bei der rückwirkenden Neuberechnung der Zinsen wird dem Vertrauensschutz durch Anwendung des § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO Rechnung getragen.
- Sind bisher nur Erstattungszinsen festgesetzt worden, kann sich aufgrund der rückwirkenden Senkung des Zinssatzes deshalb keine Rückforderung ergeben.
- Der Regierungsentwurf enthält nun auch eine besondere Übergangsregelung, da nicht gewährleistet sei, dass die Neuregelung in § 238 Abs. 1a AO ab ihrem Inkrafttreten sofort technisch und organisatorisch umgesetzt werden könne.

BVerfG vom 08.07.2021 (AZ: 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17)

Nach dem Beschluss des Ersten Senats des BVerfG vom 08.07.2021 sind die Vorschriften zur Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen in § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig und für Verzinsungszeiträume ab 2019 unanwendbar. Dies betrifft damit auch die Verzinsung von Steuern für weit zurückliegende Veranlagungszeiträume. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen. Insoweit hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

Unanwendbarkeit für Verzinsungszeiträume ab 2019 und Auftrag an den Gesetzgeber

Regierungsentwurf vom 30.03.2022

Vor diesem Hintergrund hat das Bundeskabinett nun am 30.03.2022 den Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen. Die Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 01/2022) halten sich in engen Grenzen und sind zumeist redaktioneller Natur.

Rückwirkende Absenkung der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen für Verzinsungszeiträume ab 2019

Im Kern soll mit dem Gesetz der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 rückwirkend auf 0,15 % pro Monat (d.h. 1,8 % pro Jahr) gesenkt und damit an die verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst werden (§ 238 Abs. 1a AO-E). Die Evaluierungsklausel (§ 238 Abs. 1c AO-E) wurde gegenüber dem Referentenentwurf modifiziert. Die Formulierung ist nun einerseits strenger („wenigstens" alle drei Jahre), andererseits aber auch offener, weil im Gesetzestext keine verbindlichen Vorgaben mehr für die Zinssatzanpassung nach einer Evaluation vorgesehen sind. Die erste Evaluierung erfolgt „spätestens" zum 01.01.2026.

Evaluierungsklausel

Vertrauensschutz

Bei der rückwirkenden Neuberechnung der Zinsen wird dem Vertrauensschutz durch Anwendung des § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO Rechnung getragen. Hierzu wurde in die Begründung des Regierungsentwurfs eine zusätzlich erläuternde Passage aufgenommen, die insbesondere auch Klarheit in Bezug auf den Umgang mit Erstattungszinsen betreffend Verzinsungszeiträume ab 2019 bringen sollte, die bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG (vorläufig) festgesetzt wurden. Dort heißt es nun: „§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist (...) bei Umsetzung der neuen Regelungen zum Zinssatz der Verzinsung nach § 233a AO mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Zinsen, die sich aufgrund der Neuberechnung der „offenen" Zinsen ergeben, die vor Anwendung dieser Neuberechnung festgesetzten Zinsen nicht übersteigen dürfen. Sind bisher nur Erstattungszinsen festgesetzt worden, kann sich aufgrund der rückwirkenden Senkung des Zinssatzes deshalb keine Rückforderung ergeben. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Zinsfestsetzungen bei Inkrafttreten der Neuregelungen endgültig und unanfechtbar festgesetzt waren oder nicht. Sind dagegen bisher nur Nachzahlungszinsen festgesetzt worden, sind diese

Keine Rückforderung von Erstattungszinsen

im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten auf Basis der Neuregelungen neu zu berechnen und damit herabzusetzen. In einem Mischfall (abwechselnd Nachzahlungs- und Erstattungszinsen oder umgekehrt) ist § 176 AO auf das Ergebnis der Neuberechnung anzuwenden. Bei der Nachholung einer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO ausgesetzten Zinsfestsetzung ist § 176 AO von vornherein nicht anzuwenden, da keine Änderung einer Zinsfestsetzung erfolgt, sondern erstmals Zinsen festgesetzt werden."

Besondere Übergangsregelung

Der Regierungsentwurf enthält nun auch eine besondere Übergangsregelung (Art. 97 § 15 Abs. 16 EGAO-E). Da nicht gewährleistet sei, dass die Neuregelung in § 238 Abs. 1a AO ab ihrem Inkrafttreten sofort technisch und organisatorisch umgesetzt werden könne, sollen Zinsfestsetzungen nach § 233a AO für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2019 ab dem Inkrafttreten der Neuregelungen weiterhin „vorläufig" ausgesetzt werden können, falls und wenn ja, solange die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts noch nicht vorliegen. Zu gegebener Zeit würden die ausgesetzten Zinsfestsetzungen nach § 233a AO dann aber nachgeholt, die noch offenen Zinsfestsetzungen rückwirkend angepasst und alle neuen oder ausgesetzten Zinsfestsetzungen nach neuem Recht durchgeführt oder nachgeholt.

Weitere Inhalte

Über die Umsetzung der BVerfG-Entscheidung hinaus sind wie schon aus dem Referentenentwurf folgende weitere Regelungen zu erwähnen:

- Die bisher nur im Verwaltungsweg getroffene Regelung über den Erlass von Nachzahlungszinsen bei vor Fälligkeit freiwillig geleisteten Zahlungen soll im Gesetz verankert und damit auch auf die von Kommunen verwaltete Gewerbesteuer erstreckt werden (§ 233a Abs. 8 AO-E).
- Außerdem sollen klarstellende und rechtsvereinfachende Änderungen der §§ 233, 233a und 239 AO vorgenommen werden.
- In Bezug auf die Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen sollen § 138e Abs. 3 und § 138h Abs. 2 AO an die unionsrechtlichen Vorgaben der Amtshilferichtlinie angepasst werden.

Der Bundesrat wird voraussichtlich am 20.05.2022 zum vorliegenden Regierungsentwurf Stellung nehmen.

Ihr Kontakt

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

b | Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Key Facts

- Der Bundesrat hat zum Regierungsentwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes Stellung genommen.
- Gefordert werden Änderungen und Ergänzungen in Bezug auf die Steuerfreiheit von Corona-Prämien, ein Verzicht auf die Abzinsung von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten und eine nochmalige Ausweitung der Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen 2021 bis 2023.
- Der Bundesrat bittet angesichts neuer Arbeitsformen auch um generelle Prüfung des Änderungsbedarfs in Bezug auf Aufwendungen für einen Homeoffice-Arbeitsplatz.

Stellungnahme des Bundesrats vom 08.04.2022

Der Bundesrat hat am 08.04.2022 seine Stellungnahme zum Regierungsentwurf des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf und den darin enthaltenen Maßnahmen ausführlich WTS Journal 01/2022).

Forderungen der Länder

Folgende Forderungen der Länder lassen sich der Stellungnahme entnehmen:

- Die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung zu einer neuen Steuerbefreiung von Corona-Prämien (§ 3 Nr. 11b EStG-E) von bis zu € 3.000 für in bestimmten Einrichtungen – insbesondere Krankenhäusern – tätige Arbeitnehmer soll durch Streichung der Wörter „aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen" auf von Arbeitgebern aus eigener Initiative gewährte Prämien erstreckt werden.

- Die bisherige Regelung zur Steuerbefreiung von Corona-Prämien in § 3 Nr. 11a EStG soll für im Gesundheitswesen beschäftigte Arbeitnehmer in Krankenhäusern und Einrichtungen der Pflege beschränkt auf in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.03.2022 gewährte Beihilfen und Unterstützungen auf € 3.000 verdoppelt werden. Die entsprechende Befreiung in der Sozialversicherung soll sichergestellt werden.

- Auf die in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgesehene Abzinsung von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten soll verzichtet werden. In Bezug auf Rückstellungen soll die Abzinsungspflicht unverändert bestehen bleiben. Die Neuregelung soll erstmals für nach dem 31.12.2021 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein. Die Abzinsungspflicht soll auch für Wirtschaftsjahre vor Inkrafttreten der Neuregelung entfallen können, wenn hierzu ein formloser Antrag gestellt wird und die betroffenen Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Die Bundesregierung hat bereits ihre Zustimmung signalisiert.

- Die Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen 2021 bis 2023 sollen gegenüber dem Regierungsentwurf nochmals ausgeweitet werden. Die Verlängerungen betreffend den Veranlagungszeitraum 2023 wären sogar erstmals vorgesehen. Korrespondierend sollen auch weitere Fristen und auch die zinsfreie Karenzzeit für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verlängert werden. Auch eine Anpassung der Fristen zur Festsetzung nachträglicher Vorauszahlungen wird gefordert.

- Darüber hinaus bittet der Bundesrat die Bundesregierung zu prüfen, ob die Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Homeoffice-Arbeitsplatz angesichts neuer Arbeitsformen über die bloße Verlängerung der Regelung zur Homeoffice-Pauschale um ein Jahr hinaus künftig sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach neu geregelt werden sollte.

Die 2./3. Lesung im Bundestag ist am 20.05.2022, die finale Zustimmung des Bundesrats am 10.06.2022 geplant.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

c | Steuerentlastungsgesetz 2022 vom Bundestag beschlossen |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Koalitionsbeschluss vom 23.02.2022 zu einem Entlastungspaket

Die Regierungskoalition hatte sich schon am 23.02.2022 darauf geeinigt, Verbraucher angesichts hoher Energiepreise zu entlasten (vgl. WTS Journal 01/2022). Konkret hatte man sich dabei auf zehn Entlastungsschritte verständigt. Im Mittelpunkt des Entlastungspakets steht der Wegfall der EEG-Umlage bereits zum 01.07.2022.

Regierungsentwurf vom 16.03.2022

Den Regierungsentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022 hatte das Bundeskabinett am 16.03.2022 beschlossen. Mit diesem Gesetz sollen die folgenden in dem Paket enthaltenen drei einkommensteuerlichen Maßnahmen umgesetzt werden:

- Der Arbeitnehmerpauschbetrag bei der Einkommensteuer soll rückwirkend ab dem 01.01.2022 um € 200 auf € 1.200 erhöht werden.

Arbeitnehmerpauschbetrag

- Der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer soll rückwirkend ab dem 01.01.2022 von derzeit € 9.984 um € 363 auf € 10.347 angehoben werden.

Grundfreibetrag

- 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.

Fernpendlerpauschale

Ergänzungen des Bundestags

Am 12.05.2022 hat der Bundestag nun das Gesetz in der Fassung der Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses beschlossen. In den ansonsten unverändert gebliebenen Regierungsentwurf wurden folgende Regelungen aufgenommen:

- Einmalige steuerpflichtige Energiepreispauschale i.H.v. € 300 für alle einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen (vgl. hierzu ausführlicher im unmittelbar nachfolgenden Beitrag).
- Einmaliger Kinderbonus i.H.v. € 100 pro Kind mit Anrechnung auf den Kinderfreibetrag.

Der Bundesrat hatte schon am 08.04.2022 im ersten Durchgang beschlossen, keine Einwendungen gegen das Gesetz zu erheben. Die finale Zustimmung im Bundesrat könnte in der Sitzung am 20.05.2022 folgen.

Ihr Kontakt

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

d | Maßnahmenpaket des Bundes gegen hohe Energiekosten |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Bundeskabinettsbeschluss vom 27.04.2022

Die Koalitionsfraktionen hatten sich auf ein weiteres „Maßnahmenpaket des Bundes zum Umgang mit den hohen Energiekosten" geeinigt. Die Maßnahmen stellen eine Reaktion auf die Lage an den Energiemärkten dar, die sich in Folge des völkerrechtswidrigen Angriffs Russlands auf die Ukraine verschärft hat. Am 27.04.2022 hat das Bundeskabinett die Umsetzung dieses zweiten Entlastungspakets beschlossen.

Maßnahmen des Pakets auf einen Blick

Zusammenfassend sind in dem Paket folgende Maßnahmen enthalten:

- Einmalige steuerpflichtige Energiepreispauschale i.H.v. € 300 für alle einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen.
- Einmaliger Kinderbonus i.H.v. € 100 pro Kind mit Anrechnung auf den Kinderfreibetrag.
- 9-Euro-Monatsticket im ÖPNV von Juni bis August 2022.
- Temporäre Absenkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe auf nach Europarecht möglichen Mindestbetrag von Juni bis August 2022.
- Die bereits beschlossene Einmalzahlung für Empfängerinnen und Empfänger von Sozialleistungen wird auf € 200 verdoppelt.

Energiepreispauschale und Kinderbonus

Energiepreispauschale und Familienzuschuss (Kinderbonus) wurden bereits in das schon laufende Gesetzgebungsverfahren zum Steuerentlastungsgesetz 2022 eingebracht und mit diesem Gesetz am 12.05.2022 vom Bundestag beschlossen. Danach soll die steuerpflichtige Energiepreispauschale i.H.v. € 300 für das Jahr 2022 mit den neuen §§ 112 bis 122 EStG-E umgesetzt werden. Der Anspruch darauf soll am 01.09.2022 entstehen. Anspruchsberechtigt sollen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige sein, die im Veranlagungszeitraum 2022 Einkünfte aus § 13, § 15, § 18 oder § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielen. Arbeitnehmern soll die Pauschale im September 2022 vom Arbeitgeber ausgezahlt werden. Arbeitgeber sollen die Energiepauschale vom Gesamtbetrag der einzubehaltenden Lohnsteuer entnehmen, ggf. übersteigende Beträge sollen den Arbeitgebern vom Finanzamt ersetzt werden. Bei allen anderen Anspruchsberechtigten wird die Energiepreispauschale mit der Einkommensteuerveranlagung für den Veranlagungszeitraum 2022 festgesetzt und auf

die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet. Vorgesehen ist auch ein Vorschuss über eine einmalige Absenkung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen.

9-Euro-Monatsticket

Die Finanzierung des „9 für 90"-Tickets soll mit dem Entwurf eines Siebten Gesetzes zur Änderung des Regionalisierungsgesetzes umgesetzt werden.

Einmalzahlung bei Bezug von Sozialleistungen

Die Verdoppelung der Einmalzahlung für Empfängerinnen und Empfänger von Sozialleistungen soll als Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen in den Entwurf des Sofortzuschlags- und Einmalzahlungsgesetzes eingebracht werden.

Temporäre Absenkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe

Hinsichtlich der temporären Absenkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe hat die Bundesregierung die vom BMF vorgelegte Formulierungshilfe für die Koalitionsfraktionen für einen aus der Mitte des Deutschen Bundestags einzubringenden Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiesteuerrechts zur temporären Absenkung der Energiesteuer für Kraftstoffe (Energiesteuersenkungsgesetz – EnergieStSenkG) beschlossen.

e | Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten | *Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt und RA/StB Uwe Fetzer, beide München*

Hintergrund

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.

BMF vom 17.03.2022

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 finanziert aus anderen Mitteln steuerbegünstigter Körperschaften 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.
- Verzicht auf die Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe u.a. bei unentgeltlicher Überlassung von Gegenständen oder Personal an Hilfsorganisationen und öffentliche Einrichtungen bzw. bei unentgeltlicher Überlassung von Wohnraum an vom Krieg in der Ukraine Geschädigte durch Unternehmen der öffentlichen Hand und „private" Unternehmen. In diesen Fällen kommt es auch zu keiner Versagung des Vorsteuerabzugs und auch eine Korrektur von Vorsteuerbeträgen nach § 15a UStG kann unterbleiben.
- Schenkungsteuerliche Regelungen.

Ihr Kontakt

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

1a | Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung | *Autoren: WP/StB Markus Goblet und Franziska Nikolai, beide Köln*

Key Facts

- Die Abschreibungsdauer bestimmter digitaler Wirtschaftsgüter kann von drei bzw. fünf Jahren auf nur ein Jahr verkürzt werden. Das gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden.
- Mit BMF-Schreiben vom 22.02.2022 wurde das bisherige BMF-Schreiben vom 26.02.2021 ergänzt.
- Die Ansicht der Finanzverwaltung, es handele sich nicht um ein steuerliches Bilanzierungswahlrecht i.S.d. § 5 Abs. 1 EStG, führte zu Unsicherheit und Kritik in einer Eingabe der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft vom 29.03.2022.
- Das Antwortschreiben des BMF vom 26.04.2022 enthält nun Klarstellungen. Insbesondere wird die Anwendung der verkürzten Nutzungsdauer in der Handelsbilanz nicht als Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung gesehen.

Konkretisierung des BMF-Schreibens vom 26.02.2021

Durch eine Verkürzung der Abschreibungsdauer reagierte die Finanzverwaltung auf die voranschreitende Digitalisierung im deutschen Wirtschaftssektor. Mit BMF-Schreiben vom 26.02.2021 hatte sie die Möglichkeit eröffnet, die Abschreibungsdauer diverser Hard- und Software von bisher drei bzw. fünf Jahren auf nur ein Jahr zu verkürzen. Dies bildet einen Anreiz für Investitionen in digitale Technologien. Mit BMF-Schreiben vom 22.02.2022 hat die Finanzverwaltung dann praxisrelevante Ergänzungen bekannt gemacht.

Anwendungsbereich

Für die genannten materiellen Wirtschaftsgüter (Computerhardware) und immateriellen Wirtschaftsgüter (Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung), also insgesamt für die sog. digitalen Wirtschaftsgüter, kann für Zwecke der Abschreibungen eine Nutzungsdauer von nur einem Jahr zugrunde gelegt werden. Der Anwendungsbereich erstreckt sich hauptsächlich auf Endausführungsgeräte wie Computer jeglicher Form (auch Tablets und Notebooks) sowie auf daran anknüpfende Devices wie externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte, weitere externe Netzteile und Peripheriegeräte (Beamer, Bildschirme, Drucker). Maßgeblich für die Einordnung als eine durch das BMF-Schreiben begünstigte eindeutige Produktart ist die EU-rechtliche Herstellerkennzeichnung der Hardware. Daneben sind Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung begünstigt.

Die Möglichkeit einer verkürzten Abschreibung gilt bei Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem

31.12.2020 enden, sowohl für unterjährig als auch in Vorjahren angeschaffte und hergestellte digitale Wirtschaftsgüter. Bei Anschaffung oder Herstellung in Vorjahren ist eine Sofortabschreibung des Restwerts vorzunehmen.

Verhältnis zur Handelsbilanz

Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz war unklar. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen sind die Nutzungsdauern nach den tatsächlichen Verhältnissen zu schätzen. Das IDW hatte mit Datum vom 22.03.2021 die generelle Anwendbarkeit einer Sofortabschreibung bei digitalen Wirtschaftsgütern in der Handelsbilanz abgelehnt, ausgenommen digitale Investitionen bis € 800 (geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft kritisieren Ablehnung eines steuerlichen Bilanzierungswahlrechts i.S.d. § 5 Abs. 1 EStG

In dem neueren BMF-Schreiben vom 22.02.2022 führt die Finanzverwaltung aus, dass die Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer optional sei („kann"), aber kein steuerliches Bilanzierungswahlrecht i.S.d. § 5 Abs. 1 EStG darstelle. In der Praxis hingegen wurde vielfach ein steuerliches Bilanzierungswahlrecht angenommen, um ein Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz zu legitimieren. Mit Datum 29.03.2022 richteten die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft eine Eingabe an das BMF. Im Kern wurde kritisiert, dass die Finanzverwaltung indirekt die Anwendung der kürzeren Abschreibungsdauer in der Handelsbilanz verlange. Dadurch entstünde eine dem Zweck der Regelung zuwiderlaufende Rechtsunsicherheit.

Keine Übergangsregelung

Auch haben die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft kritisiert, dass das neue BMF-Schreiben keine Übergangsregelung vorsieht. Denn tatsächlich wurden bzw. werden aktuell Jahresabschlüsse erstellt, bei denen man eine kürzere, einjährige Abschreibungsdauer – unter Abweichung vom handelsbilanziellen Wertansatz – ausschließlich für steuerliche Zwecke beansprucht hat.

Weitere Klarstellungen durch Antwortschreiben des BMF vom 26.04.2022

Das BMF hat mit Antwortschreiben vom 26.04.2022 auf die Eingabe reagiert und klargestellt, dass die Anwendung der einjährigen Abschreibungsdauer für diverse Hard- und Software durch den Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG (anstelle eines steuerlichen Bilanzierungswahlrechts) legitimiert sei. Insoweit führt die Anwendung des § 7 Abs. 1 EStG zu zulässigen Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. Es handele sich insoweit lediglich um eine Überarbeitung der steuerlich relevanten und veralteten AfA-Tabellen. Es werde nun auf eine nur einjährige wirtschaftliche Nutzungsdauer abgestellt. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die tatsächliche technische Nutzungsdauer deutlich länger sein kann. Aus diesem Grund sei § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG auch dem Wortlaut nach („Zeitraum von mehr als einem Jahr") anwendbar. Die handelsrechtliche Abschreibungsdauer bleibe davon unberührt.

Nach Ansicht des BMF liegt keine besondere Form der Abschreibung, keine neue Abschreibungsmethode und auch keine Sofortabschreibung vor. In der Folge sind die begünstigten digitalen Wirtschaftsgüter in das Bestandsverzeichnis aufzunehmen und im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur zeitanteilig abzuschreiben. Eine wahlweise vollständige Abschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung werde von den Finanzbehörden nicht beanstandet. Darüber hinaus stellt die verkürzte Abschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern auch eine Abschreibung dar, welche in die Berechnung des EBITDA nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG (Zinsschranke) einzubeziehen ist.

Fazit

Der steuerliche Anreiz für Investitionen in digitale Wirtschaftsgüter ist zu begrüßen. Mit der Eingabe der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft sowie dem Antwortschreiben des BMF sollte – was sehr zu begrüßen ist – das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz zunächst geklärt sein. In der Praxis sollte die Anwendung der steuerlich kürzeren Abschreibungsdauer in der Regel zu Abweichungen von der Handelsbilanz führen. Nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, berührt dies die Handelsbilanz nicht. Problematisch könnte im Einzelfall noch werden, dass die Finanzgerichte nicht an diese untergesetzliche Auslegung der Finanzverwaltung gebunden sind.

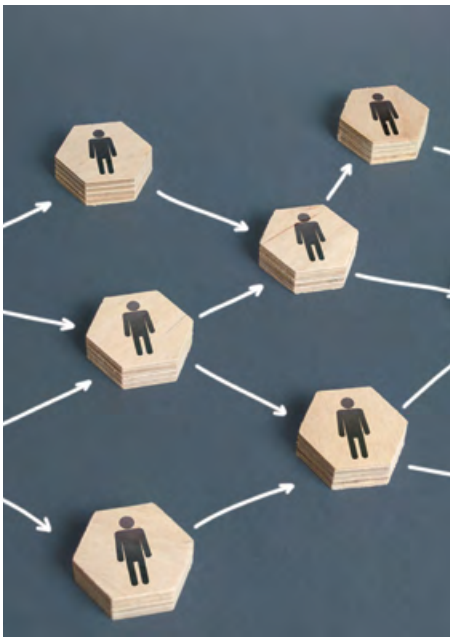
Ihr Kontakt

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

1b | Kein Sperrfristverstoß i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG bei vollentgeltlicher Anteilsveräußerung | *Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg*

Key Facts

- Der BFH hat das Gebot des rückwirkenden Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG entgegen dem Gesetzeswortlaut teleologisch eingeschränkt.
- Danach kann ein rückwirkender Ansatz von Teilwerten wegen eines Sperrfristverstoßes i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch Übertragung von Anteilen an der aufnehmenden Personengesellschaft an eine Körperschaft ausgeschlossen sein. Dies gilt dann, wenn es hierbei im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor zu Buchwerten eingebrachten bzw. übertragenen Wirtschaftsgütern kommt.



Urteilsfall

Im Streitfall hat eine GmbH (Klägerin) mit Wirkung zum 31.12.2014 sämtliche für den Betrieb eines Gasnetzes notwendigen Verteilungsanlagen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu steuerlichen Buchwerten in eine GmbH & Co. KG übertragen, an der sie zu 100 % als Kommanditistin beteiligt war. Später veräußerte die Klägerin vollentgeltlich 51 % ihrer Kommanditanteile zum 30.09.2015 an die Z-KG, deren Gesellschafter acht Körperschaften jeweils in der Rechtsform einer GmbH waren. Die GmbH & Co. KG erklärte in der Veranlagung 2015 einen entsprechenden Veräußerungsgewinn.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass aufgrund der Anteilsveräußerung an die Z-KG die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG anzuwenden sei und somit die Wirtschaftsgüter zu 51 % rückwirkend im Streitjahr (2014) im Rahmen der Übertragung mit dem Teilwert anzusetzen seien. Der daraus entstehende Gewinn sei von der Klägerin im Streitjahr zu versteuern und der Beteiligungswert an der GmbH & Co. KG entsprechend zu erhöhen. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt.

BFH vom 18.08.2021 (AZ: XI R 43/20)

Nunmehr hat der BFH auch die Revision des Finanzamts zurückgewiesen und die Auffassung des Finanzgerichts bestätigt, wonach ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG im vorliegenden Fall nicht in Betracht komme.

Übertragung zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

Nach Auffassung der Richter ist die Übertragung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Klägerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum 31.12.2014 in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Recht zum Buchwert erfolgt.

Kein § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG bei unveränderter Beteiligung einer Körperschaft

Die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG stehe einer Buchwertübertragung nicht entgegen. Denn weder sei ein Anteil einer Körperschaft an den übertragenen Wirtschaftsgütern im Rahmen der Übertragung begründet worden noch habe sich ein solcher Anteil erhöht. Auch nach der Übertragung sei ausschließlich die Klägerin über die GmbH & Co. KG an den Wirtschaftsgütern beteiligt gewesen.

Kein § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG durch Veräußerung der Mitunternehmeranteile

Zudem seien auch durch die Veräußerung eines Teils der Kommanditanteile an die Z-KG die übertragenen Wirtschaftsgüter selbst nicht veräußert oder entnommen worden. Sie gehörten vielmehr weiterhin zum Vermögen der GmbH & Co. KG. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils falle nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, wonach das übertra-

gene Wirtschaftsgut rückwirkend mit dem Teilwert anzusetzen ist, wenn es innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen wird.

Teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

Entscheidend war dann, dass nach Auffassung der Richter auch der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG jedenfalls in den Fällen nicht eröffnet ist, in denen – wie im Streitfall – infolge der (vollständigen) Entgeltlichkeit der Anteilsveräußerung die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden und damit gerade nicht auf ein anderes Körperschaftsteuersubjekt übergehen. Der BFH folgt damit der auch im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung.

Dieser teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG stehe auch nicht entgegen, dass in der Folge anstelle der GmbH im Ergebnis die GmbH & Co. KG die Gewerbesteuerbelastung resultierend aus der Aufdeckung der stillen Reserven trägt. Der Gesetzgeber habe nämlich mit § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG nicht den Zweck verfolgt, die Gewinne aus der Aufdeckung der stillen Reserven gewerbesteuerlich zwingend beim Übertragenden zu erfassen.

Ihr Kontakt

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

1c | Wirtschaftliches Eigentum und Bilanzierung bei Wertpapierdarlehen – Erfolgswirksame Teilwertabschreibung bei Wertpapierdarlehen |

Autor: StB Tobias Michaelis, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Trägt bei einem Wertpapierdarlehen der Darlehensnehmer die Kurschancen und -risiken der überlassenen Wertpapiere, so kann ihm für die Laufzeit des Wertpapierdarlehens das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren zuzurechnen sein.
- Der BFH grenzt sich mit dem aktuellen Urteil von seiner früheren Rechtsprechung im Senatsurteil vom 18.08.2015 (AZ: I R 88/13) ab.
- Die an die Stelle der darlehensweise ausgereichten Wertpapiere getretene Rückübertragungsforderung ist vom Darlehensgeber erfolgsneutral mit dem Buchwert der Wertpapiere zu aktivieren.
- Während der Laufzeit des Wertpapierdarlehens zu berücksichtigende Teilwertabschreibungen auf die Rückübertragungsforderung sind nicht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell zu neutralisieren.

BFH vom 29.09.2021 (AZ: I R 40 /17)

Mit Urteil vom 29.09.2021 hat sich der I. Senat des BFH zu einer ganzen Reihe von offenen Rechtsfragen geäußert. Dabei lagen dem Urteil drei verschiedene Sachverhaltskomplexe (steuerliche Beurteilung von Wertpapierdarlehen, Bewertung von Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle sowie die Ermittlung des Anleger-Aktiengewinns nach § 8 InvStG a.F.) zugrunde. Nachfolgend soll hier nur auf den ersten Sachverhaltskomplex eingegangen werden.

Ausgangsfall: FG Nürnberg vom 13.12.2016 (AZ: 1 K 1214/14)

Die Klägerin, ein Versicherungsunternehmen, hatte in den Streitjahren 2005 bis 2008 unter anderem über die jeweiligen Bilanzstichtage Aktien im Rahmen von Wertpapierdarlehen (üblicherweise als „Wertpapierleihe" bezeichnet) an fünf verschiedene Banken verliehen. Auf die bilanzierten Rückübertragungsansprüche nahm die Klägerin sodann wegen eines Absinkens der Kurswerte der Aktien erfolgswirksame Teilwertabschreibungen vor, ohne diese nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell zu neutralisieren. Das FG Nürnberg bestätigte die Rechtsauffassung der Klägerin. Auch der BFH stimmte der erfolgswirksamen Abschreibung im Ergebnis zu.

Erfolgswirksame Teilwertabschreibung der Rückübertragungsansprüche beim Verleiher zulässig

Vorfrage: Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Wertpapieren während der Leihe

Dazu musste jedoch zunächst die Vorfrage geklärt werden, ob der Klägerin im Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzstichtage das wirtschaftliche Eigentum an den verliehenen Aktien nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO oder lediglich ein auf die Aktien gerichteter Rückübertragungsanspruch zuzurechnen war. Die Finanzverwaltung hatte sich zuletzt unter Bezugnahme auf eine ältere Entscheidung des BFH vom 18.08.2015 (AZ: I R 88/13) mit zwei BMF-Schreiben vom 09.07.2021, insbesondere im Zusam-

BMF vom 09.07.2021 zu sog. „cum/cum-Transaktionen"

menhang mit sog. cum/cum-Transaktionen, zu dieser Rechtsfrage positioniert.

Der BFH hat nun entschieden, dass die Aktien in den streitgegenständlichen Fällen sämtlich den beteiligten Banken als Darlehensnehmern (Entleihern) zuzurechnen waren. Der BFH stellte dabei darauf ab, dass den beteiligten Banken nicht lediglich eine formale zivilrechtliche Position verschafft werden sollte. Vielmehr seien die Kurschancen und -risiken der Wertpapiere für die Dauer des Wertpapierdarlehens auf die Banken übergegangen. Als unerheblich hat der BFH dagegen die in den BMF-Schreiben vom 09.07.2021 bislang herangezogenen weiteren Kriterien (wie u.a. Stimmrechte, Liquiditätsvorteile) erachtet.

Übergang von Kurschancen und -risiken während der Laufzeit der Wertpapierleihe maßgeblich

Wertpapierdarlehen

Entscheidend sei – in Abgrenzung zu dem Senatsurteil vom 18.08.2015 – lediglich die rechtliche und wirtschaftliche Möglichkeit, Kurschancen durch Veräußerung und Rückerwerb zu realisieren. Nach Ansicht des erkennenden Senats komme es dabei nicht entscheidend darauf an, ob die Ausnutzung von Kurschancen durch die darlehensnehmenden Banken tatsächlich beabsichtigt und erfolgt sei. Diese Möglichkeit war, entgegen der sonst bei Wertpapierdarlehen (und auch bei Wertpapierpensionsgeschäften) üblichen Ausgestaltung, in dem damaligen Urteilssachverhalt durch eine zusätzliche Sicherungsvereinbarung ausgeschlossen.

Abgrenzung zu BFH vom 18.08.2015 (AZ: I R 88/13) auf Grund abweichender Sachverhaltselemente

Praxishinweis

Die vorliegende Entscheidung sollte u.E. damit in einer Vielzahl von Fällen der Argumentation der Finanzverwaltung in den Schreiben vom 09.07.2021 entgegenstehen. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil steht bislang aus. Der BFH wird in einem weiteren Revisionsverfahren zur Zurechnung von im Rahmen von Wertpapierdarlehen als „Sicherheiten" übertragenen Wertpapieren demnächst Gelegenheit haben, seine Rechtsprechung zu diesem Themenkomplex weiter zu präzisieren. Unterdessen hat das FG Kassel, noch auf Basis der älteren Entscheidung des BFH in I R 88/13, bereits am 01.07.2021 in einem cum/cum-Sachverhalt erneut gegen den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Wertpapierdarlehen entschieden.

FG Kassel vom 01.07.2021 (AZ: 4 K 646/20)

Zur Bilanzierung und Bewertung der auf die Aktien gerichteten Rückübertragungsforderung hat der BFH – in Einklang mit der Verwaltungsauffassung – entschieden, dass diese erfolgsneutral mit dem Buchwert der Aktien anzusetzen war. Hinsichtlich der vorgenommenen Teilwertabschreibungen hat der BFH der Klägerin beigepflichtet, dass auf die Kurswerte der zugrundeliegenden Aktien abzustellen sei. Da jedoch nur Gewinnminderungen, die in Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG entstehen, dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG unterlägen, sei keine außerbilanzielle Korrektur der Teilwertabschreibung auf die Rückübertragungsforderung vorzunehmen. Dass diese Forderungen in bilanzieller Hinsicht als Surrogate an die Stelle der übertragenen Aktien treten, führe nicht zu einer anderen Beurteilung. Zu der weiteren Behandlung einer nach Beendigung der Wertpapierleihe eintretenden Werterholung äußerte sich der BFH mangels Entscheidungserheblichkeit dagegen nicht.

Zunächst: Erfolgsneutraler Tausch der Aktien gegen Rückübertragungsforderung

Abschreibung löst keine außerbilanzielle Korrektur nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG aus

Eine Anwendung des § 42 AO auf die steuerwirksame Teilwertabschreibung verneinte der BFH insbesondere unter Hinweis auf die Üblichkeit von Wertpapierdarlehen im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs der Klägerin als auch auf Seiten der Banken als institutionelle Wertpapieranleger sowie dem wirtschaftlichen Argument der Erzielung von Gewinnen in Form der Leihgebühren.

Hohe Relevanz für „cum/cum-Transaktionen"

Anhängige Revision (AZ: I R 3/21)

Ihr Kontakt

StB/FBISt Dr. Steffen Neumann, LL.M., Frankfurt a. M., steffen.neumann@wts.de

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

1d | Die Frage der Zuordnung einer Kapitalbeteiligung des Kommanditisten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II | *Autoren: Ina Kohl und StB Oliver Saal, beide München*

Key Facts

- Überwiegender Veranlassungszusammenhang aus Sicht des Gesellschafters als entscheidendes Kriterium für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II (SBV II).
- Eigener Geschäftsbetrieb der (Komplementär-)GmbH von nicht ganz untergeordneter Bedeutung als Ausschlusskriterium für die Zurechnung zum notwendigen SBV II.
- Grundsätzliche Anwendbarkeit dieser Grundsätze auch auf eine zweigliedrige GmbH & Co. KG.

BFH vom 21.12.2021 (AZ: IV R 15/19)

Mit Urteil vom 21.12.2021 entschied der BFH über die Zuordnung von GmbH-Beteiligungen (hier: Anteil an einer Komplementär-GmbH) zum Sonderbetriebsvermögen II (SBV II). Demnach gehört die (Mehrheits-) Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kapitalgesellschaft, die neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder neben ihrer Geschäftsführertätigkeit als Komplementär-GmbH für die KG auch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält, nicht zu seinem notwendigen SBV II.

SBV II

Nach ständiger Rechtsprechung sind dem SBV II jene Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft dienen.

Urteilsfall

Im hier verkürzt dargestellten Streitfall waren an der A-GmbH & Co. KG (Klägerin und Revisionsbeklagte) der alleinige Kommanditist C sowie die B-GmbH als Komplementärin beteiligt. An der B-GmbH hielt C wiederum 83,93 %. Neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Klägerin unterhielt die B-GmbH auch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung. Auslöser des Streits war die Schenkung eines B-GmbH-Anteils von C an dessen Kinder. Es galt zu entscheiden, ob daraus bei der Klägerin eine anteilige Entnahme der geschenkten Anteile aus dem SBV II von C resultierte, mit der Folge der Entstehung eines Entnahmegewinns.

Beurteilung durch das Finanzamt

Nach einer Betriebsprüfung beurteilte das Finanzamt diesen Vorgang als Entnahme der Kapitalbeteiligungen des C aus dessen SBV bei der Klägerin. Zwar halte die B-GmbH selber vermietete Grundstücke und sei an weiteren Personengesellschaften beteiligt, die ihrerseits Grundstücke vermieteten, jedoch sei die B-GmbH aufgrund der tatsächlichen Geschäftsbeziehungen über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführertätigkeit hinaus auch wirtschaftlich mit der Klägerin eng verflochten. Denn sie habe über die Haftung und Geschäftsführung hinaus auch die Hausverwaltung und Buchführung für die Klägerin übernommen. Letztere verfüge weder über eigene Geschäftsräume noch über eigenes Personal. Überdies handele es sich bei der Klägerin um eine zweigliedrige KG, bei der die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stets eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstelle.

FG Düsseldorf vom 02.05.2019 (AZ: 11 K 1232/15F)

Das FG Düsseldorf gab der Klage statt. Auch der BFH bestätigte nun diese Entscheidung. Da die B-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhalten habe, sei die Kapitalbeteiligung an der B-GmbH nicht dem SBV zuzuordnen gewesen. Bei der Bestimmung des Umfangs des eigenen Geschäftsbetriebs ging das Gericht anhand der Relationsgrößen Umsatz, Arbeitnehmeranzahl sowie Bilanzsumme davon aus, dass der eigene Geschäftsbetrieb der B-GmbH von nicht ganz untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Folglich wurde die Beteiligung des C an der B-GmbH nicht im überwiegenden Interesse der Klägerin gehalten.

Überwiegender Veranlassungszusammenhang aus Sicht des Gesellschafters maßgeblich

Nach Ansicht des BFH ist für die Zuordnung zum SBV II ein überwiegender Veranlassungszusammenhang ausschlaggebend. Die Beurteilung habe dabei aus der Sicht des Gesellschafters zu erfolgen, der sowohl an der KG als auch an der Komplementärin beteiligt ist. So sei bei einer (Komplementär-)GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit der Interessensbereiche der an beiden

Gesellschaften beteiligten Gesellschafter auszugehen. Dies sei ausschlaggebend dafür, dass die Kapitalbeteiligung sodann gerade nicht im überwiegenden Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung an der KG gehalten werde. Folglich könne keine zwingende Zuordnung zum SBV II geboten sein.

Anwendbarkeit dieser Grundsätze auch auf zweigliedrige GmbH & Co. KG

Auch enge wirtschaftliche Beziehungen, wie sie im Streitfall zwischen der B-GmbH und der Klägerin bestanden, könnten an der Beurteilung nichts ändern. Diese Grundsätze seien grundsätzlich auch bei einer zweigliedrigen GmbH & Co. KG – wie im Streitfall – anwendbar.

Praxisrelevanz und -hinweis

Die Entscheidung ist ein zu begrüßender Beitrag zur Rechtssicherheit im Zusammenhang mit der Zuordnung von Kapitalbeteiligungen zum SBV II. Insbesondere ist erfreulich, dass die Beteiligung an der (Komplementär-) GmbH danach auch bei einer zweigliedrigen GmbH & Co. KG nicht zwangsläufig dem SBV II zuzuordnen ist. Entscheidend bleiben aber immer die Umstände des Einzelfalls. Gerade bei der Frage, ob ein eigener Geschäftsbetrieb der (Komplementär-)GmbH von nicht ganz untergeordneter Bedeutung vorliegt, wird weiterhin Interpretations- sowie Diskussionsspielraum verbleiben.

Ihr Kontakt

StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wts.de

1e | Entwurf eines BMF-Schreibens bezogen auf Anwendungsfragen zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Key Facts

- Das BMF hat den Entwurf eines Anwendungsschreibens zur sog. Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG veröffentlicht.
- Die enthaltenen Ausführungen beziehen sich auf die zeitliche Anwendung, die Behandlung von Minder- und Mehrabführungen, das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG), die mittelbare Organschaft sowie die Kettenorganschaft.
- Die Verbände haben nun Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 13.05.2022.

BMF-Entwurf vom 14.04.2022

Am 14.04.2022 hat das BMF den Entwurf eines BMF-Schreibens bezogen auf Anwendungsfragen zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes (KöMoG) veröffentlicht (BMF-Entwurf). Die Verbände haben Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 13.05.2022.

Hintergrund

Durch das KöMoG wurde in Bezug auf die ertragsteuerliche Organschaft ein Wechsel der bisherigen Behandlung von Minder- und Mehrabführungen vollzogen und die Bildung steuerlicher Ausgleichsposten durch die sog. Einlagelösung ersetzt. Minderabführungen der Organgesellschaft, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG n. F.). Entsprechende Mehrabführungen der Organgesellschaft gelten als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG n. F.). Infolgedessen führt die sog. Einlagelösung unmittelbar zu einer Erhöhung bzw. Minderung des Beteiligungsansatzes in der Steuerbilanz des Organträgers. Einlage und Einlagenrückgewähr sind nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt (Rz. 4 des BMF-Entwurfs).

Zeitliche Anwendung

Die gesetzlichen Neuregelungen sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Minder- und Mehrabführungen ist dabei auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen. Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Abs. 4 KStG a. F. gebildet wurden, in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet (Rz. 1 des BMF-Entwurfs).

Saldierung von Minder- und Mehrabführungen

In Rz. 5 des BMF-Entwurfs wird ausgeführt, dass bei der Organgesellschaft eine Saldie-

rung von Minder- und Mehrabführungen nicht zulässig ist, da aufgrund von § 27 Abs. 6 KStG eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung vorzunehmen ist. Beim Organträger ist laut Rz. 6 des BMF-Entwurfs hingegen eine Saldierung von Minder- und Mehrabführungen beteiligungsbezogen zulässig, da nach § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG Minder- und Mehrabführungen in dem Zeitpunkt als verursacht gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet.

Kein negativer Beteiligungsbuchwert infolge einer Mehrabführung

In Rz. 9 f. des BMF-Entwurfs wird klargestellt, dass die Bilanzierung eines negativen Buchwerts infolge einer Mehrabführung ausgeschlossen ist. Der übersteigende Betrag ist außerbilanziell entsprechend den Ausführungen in § 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG als ein veräußerungsähnlicher Ertrag aus der Beteiligung zu berücksichtigen, auf welchen die Regelungen des § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG und § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden sind.

Wechsel zur sog. Einlagelösung und diesbezügliches Wahlrecht zur Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage

Auch im Rahmen des Wechsels von der Ausgleichspostenmethode zur sog. Einlagelösung kommt es nach der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG zu einem veräußerungsähnlichen Ertrag, soweit die passiven Ausgleichsposten die Summe aus Beteiligungsbuchwert und aktiven Ausgleichsposten übersteigen. Auch auf diesen Ertrag finden die Vorschriften zum Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG und § 3c Abs. 2 EStG bzw. das Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG Anwendung (§ 34 Abs. 6e Satz 10 KStG). In den Rz. 12 bis 24 erläutert der BMF-Entwurf die zur Anwendung kommenden Regelungen, wenn der Organträger das ihm insoweit zustehende Wahlrecht ausübt, diesen veräußerungsähnlichen Ertrag in seiner Steuerbilanz in eine den Gewinn mindernde Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG einzustellen. Die Bildung der Rücklage ist bis zur Höhe des Ertrags aus dem Übergang zur Einlagelösung zulässig, wobei ausdrücklich auch eine Bildung in geringerer Höhe als zulässig erachtet wird. Die Rücklage ist im Wirtschaftsjahr der Bildung sowie in den folgenden neun Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. Ein Wahlrecht in Bezug auf den Zeitraum der Auflösung besteht nicht.

Mittelbare Organschaft

Verhältnismäßig breiten Raum (vgl. Rz. 27 bis 36 des BMF-Entwurfs) nehmen die Ausführungen zur mittelbaren Organschaft ein. Dabei wird zwischen zwei unterschiedlichen Fallkonstellationen unterschieden:

- Sofern die finanzielle Eingliederung ausschließlich über die mittelbare Beteiligung (Zwischengesellschaft) hergestellt wird, führen in organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführungen zu einer Erhöhung sowohl des Beteiligungsbuchwerts der Organgesellschaft bei der Zwischengesellschaft als auch des Beteiligungsbuchwerts der Zwischengesellschaft beim Organträger (Rz. 32 des BMF-Entwurfs). Entsprechend umgekehrte Folgen ergeben sich bei Mehrabführungen (Rz. 33 des BMF-Entwurfs). In Rz. 34 des BMF-Entwurfs werden noch die Folgen für den Fall dargestellt, dass die Zwischengesellschaft nicht im Inland ansässig ist.

- Sofern die finanzielle Eingliederung über Addition von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung hergestellt wird, sind Minder- und Mehrabführungen auf beide Beteiligungsstränge im Verhältnis der Höhe der unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an den Stimmrechten der Organgesellschaft und der Höhe der mittelbaren Beteiligung der Zwischengesellschaft an den Stimmrechten der Organgesellschaft aufzuteilen (Rz. 35 des BMF-Entwurfs).

Kettenorganschaft

Der BMF-Entwurf schließt mit Ausführungen zur sog. Kettenorganschaft. Danach sind im Zuge der Umstellung auf die Einlagelösung die bestehenden Ausgleichsposten auf allen Ebenen aufzulösen. Auf Ebene der Gesellschaften, die zugleich Organträger sowie Organgesellschaft sind, findet § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG (sog. Bruttomethode) Anwendung, so dass die Rechtsfolgen des § 34 Abs. 6e Satz 10 KStG – Anwendung von § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG und § 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG – erst auf Ebene des obersten Organträgers eintreten.

Ihr Kontakt

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

1f | Keine Anwendung von § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG | *Autoren: RA/StB Axel Wagner, Frankfurt a. M., und Johannes Maximilian Hirt, Nürnberg*

Key Facts

- Das FG Köln verneint die Anwendung des § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG.
- Das Gericht widerspricht damit der Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 28.11.2017).
- Verrechenbare Verluste der Kommanditistin i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG seien (noch) nicht zu ihr durchgedrungen.
- Die Frage der Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG war folglich nicht mehr entscheidungserheblich.

FG Köln vom 28.10.2021 (AZ: 1 K 2563/17)

Mit Urteil vom 28.10.2021 hat das FG Köln über die Anwendung von § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG entschieden.

Urteilsfall

Die Klägerin (A GmbH) war die 100%ige Enkelgesellschaft der A AG. Die A GmbH war wiederum an der B GmbH & Co. KG (B KG) als Kommanditistin beteiligt. Aufgrund ihrer Mitunternehmerstellung wurden der A GmbH die Ergebnisse der B KG anteilig zugerechnet. Daraus ergab sich für die A GmbH unter anderem ein nur verrechenbarer Verlust i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG. Im Rahmen eines Insolvenzverfahrens bei der A AG kam es im Streitjahr 2014 infolge eines sog. Debt-Equity-Swap (eine Eigenkapitalwandlung der Schuldner) zu einem vollständigen Wechsel ihrer Anteilseigner.

Das Finanzamt nahm einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG bei der A AG sowie mittelbar auch bei der A GmbH als nachgeschaltete Körperschaft an. Dementsprechend seien die verrechenbaren Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG bei der A GmbH untergegangen. Das Finanzamt stützt sich bei seiner Auffassung auf das BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (bzw. die Vorgängerversion vom 04.07.2008), wonach § 8c KStG auch auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG Anwendung finden soll.

BMF vom 28.11.2017

Das Finanzgericht sah in dem Anteilseignerwechsel bei der A AG zwar einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG, verneinte aber im Einklang mit der herrschenden Literaturauffassung eine entsprechende Anwendung von § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG (im Streitfall aus der B KG).

Keine Anwendung von § 8c KStG auf verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG

Nach Auffassung des Finanzgerichts sind die streitgegenständlichen Verluste aus der Mitunternehmerschaft auf deren Ebene „gefangen", sodass es sich bei solchen Verlusten i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG vorliegend schon nicht um „nicht genutzte Verluste" auf Ebene der Körperschaft i.S.v. § 8c KStG handeln würde. Im Falle eines Verlusts der Kommanditgesellschaft, welcher dem Kommanditisten zuzurechnen ist, dürfe dieser nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG mit keinen anderen Einkünften verrechnet werden, sofern ein negatives Kapitalkonto entstehe oder sich erhöhe.

Verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG sind auf Ebene der Mitunternehmerschaft „gefangen" und (noch) nicht zum Mitunternehmer durchgedrungen

Nach § 15a Abs. 2 EStG könne der Verlust lediglich mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechnet werden. Erst wenn diese Verluste aufgrund der Liquidation bzw. der gänzlichen Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu der Körperschaft kommen, handele es sich aus Sicht des Anteilseigners um „neue Verluste", da der Anteilseigner dann die Verluste auch wirtschaftlich trage.

Auch die Tatsache, dass die durch § 15a EStG zunächst nicht zur Körperschaft durchdringenden Verluste nicht zwangsläufig mit negativen Gesamteinkünften i.S.d. § 8c KStG bei der Körperschaft verbunden sein müssen, spreche nach Auffassung des Finanzgerichts gegen die Anwendbarkeit des § 8c KStG auf nur verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a EStG.

Verwaltungsauffassung fehle es an einer Begründung

Die gegenteilige Verwaltungsauffassung wende hingegen § 8c KStG ohne weitere Begründung auch auf nur verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a EStG an.

Mit der Frage der Vereinbarkeit von § 8c KStG mit dem Grundgesetz musste sich das FG Köln im vorliegenden Fall mangels Entscheidungserheblichkeit nicht mehr befassen.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache hatte das FG Köln die Revision zugelassen. Das Verfahren ist bereits beim BFH anhängig.

Im Ergebnis mangelt es nach Auffassung des FG Köln derzeit an einer gesetzlichen Grundlage für eine Anwendung von § 8c KStG auf Verluste i.S.d. § 15a Abs. 4 EStG – anders als bspw. bei § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG (Zinsvortrag bei nachgeschalteter Mitunternehmerschaft) oder § 10a Satz 10 Hs. 2 GewStG (gewerbesteuerlicher Fehlbetrag). Neben der diskutierten Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG wäre ggf. außerdem – soweit man eine Anwendbarkeit von § 8c KStG bejaht – die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG zu prüfen.

BVerfG (AZ: 2 BvL 19/17)

Anhängige Revision (AZ: IV R 27/21)

Praxishinweise

Ihr Kontakt

StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M./ Nürnberg, daniel.bloechle@wts.de

1g | Formwechsel einer GmbH in eine KG nach einem qualifizierten Anteilstausch führt zu einem Einbringungsgewinn II | *Autoren: Frederik Friedlhuber und StB Oliver Saal, beide Rosenheim*

Key Facts

- Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile zuvor im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs zum Buch- oder Zwischenwert in eine andere Kapitalgesellschaft nach § 21 UmwStG eingebracht worden sind, in eine Personengesellschaft ist ein tauschähnlicher Vorgang und damit eine Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG.
- Dies führt zur rückwirkenden Versteuerung der stillen Reserven im Rahmen des Anteilstauschs (sog. Einbringungsgewinn II).
- Weder eine teleologische Reduktion von § 22 Abs. 2 UmwStG noch eine von der Versteuerung des Einbringungsgewinns abweichende Steuerfestsetzung aufgrund sachlicher Unbilligkeit nach § 163 AO ist gerechtfertigt.

Das FG Münster entschied mit Gerichtsbescheid vom 30.12.2021, dass der Formwechsel einer GmbH, deren Anteile zuvor im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs zum Buch- oder Zwischenwert in eine andere GmbH eingebracht worden sind, in eine KG den sog. Einbringungsgewinn II nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auslöst.

FG Münster vom 30.12.2021 (AZ: 4 K 1512/15 F)

Im Streitfall hielten A und B jeweils Anteile an der UB-GmbH sowie an der U-GmbH i.H.v. von 98 % bzw. 2 % und waren zudem Anteilseigner der Klägerin, der AB-GmbH & Co. KG (im Folgenden AB-KG). Die Anteile an der U-GmbH und UB-GmbH waren zudem Teil ihres Sonderbetriebsvermögens bei der AB-KG. In 2010 erfolgte im Zuge einer Stammkapitalerhöhung die Einbringung der Anteile an der UB-GmbH in die U-GmbH. Der qualifizierte Anteilstausch erfolgte nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG zum Buchwert. Unmittelbar anschließend an den Anteilstausch erfolgte am gleichen Tag ein Formwechsel der UB-GmbH in die

Urteilsfall

UB-GmbH & Co. KG nach § 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Steuerlich wurde dieser Formwechsel zu Buchwerten nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG abgebildet.

Die Betriebsprüfung sah in dem Formwechsel der UB-GmbH in die UB-GmbH & Co. KG eine Veräußerung mit der Folge einer Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 2 UmwStG (vgl. Tz. 00.02 f. UmwStE 2011). Daraus ergab sich im Rahmen des Anteilstauschs ein Einbringungsgewinn II im Sonderbetriebsvermögen auf Ebene der AB-KG. Der Einspruch der Klägerin gegen die entsprechende Steuerfestsetzung sowie gegen die Ablehnung des Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO blieb ohne Erfolg.

Formwechsel als entgeltlicher Tauschvorgang

Das FG Münster hielt die Klage in der ergangenen (Teil-) Zwischenentscheidung für unbegründet. Umwandlungen, wie auch der vorliegende Formwechsel, stellen sich systematisch als Veräußerungsvorgang dar. Im Sinne der Entscheidung des BFH vom 18.11.2020 führt das FG Münster aus, dass es im vorliegenden Fall des Formwechsels zu einem tauschähnlichen Vorgang kommt, indem der Anteilseigner (U-GmbH) die (zuvor eingebrachten) Anteile der UB-GmbH durch Untergang „hingibt" und im Gegenzug die einzelnen Wirtschaftsgüter der steuerlich transparenten Personengesellschaft (UB-GmbH & Co. KG) erhält. Der Formwechsel stelle eine Veräußerung sowohl auf Ebene der formgewechselten Gesellschaft als auch auf Ebene der Anteilseigner dar.

In einer Linie mit BFH vom 18.11.2020 (AZ: I R 25/18)

Keine teleologische Reduktion der Einbringungsgewinnbesteuerung

Eine von der Klägerin geforderte teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bzw. teleologische Erweiterung des Ausnahmetatbestands des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 Hs. 2, Abs. 2 Satz 6 UmwStG hält das Finanzgericht für nicht gerechtfertigt. Dies auch mit Verweis darauf, dass der BFH in den oben zitierten Entscheidungen auf die teleologischen Aspekte, u.a. trotz weitreichender Ausführungen der Vorinstanz, kaum oder gar nicht eingegangen ist.

Auch das angeführte Argument der Klägerin in Bezug auf eine fehlende Statusverbesserung greife nach Auffassung des Senats nicht durch. Denn zum einen habe der Gesetzgeber in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 Hs. 2, Abs. 2 Satz 6 UmwStG eine detaillierte Rückausnahmeregelung geschaffen, welche dezidiert nur für Einbringungsfälle, nicht jedoch für den Formwechsel greife. Dieses spezifische Regel-Ausnahme-Geflecht lasse keine Ausdehnung über den Wortlaut hinaus zu. Zum anderen könne von der für eine teleologische Reduktion erforderlichen Planwidrigkeit des § 22 UmwStG vor dem Hintergrund der Regelung des § 22 Abs. 2 Satz 6, Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG, wonach der Untergang einer Kapitalgesellschaft ebenfalls eine Sperrfristverletzung auslösen kann, nicht ausgegangen werden. In diesem Zusammenhang beschreibe der BFH den Formwechsel aus Sicht des Anteilseigners als „privilegierte Liquidationsbesteuerung" (BFH-Urteil vom 12.07.2012, AZ: IV R 39/09).

Keine abweichende Besteuerung aus Billigkeitsgründen

Die Ablehnung des Billigkeitsantrags der Klägerin auf eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sei laut Finanzgericht frei von Ermessensfehlern der Finanzverwaltung. Im Ergebnis stimmt das Finanzgericht der Auffassung der Finanzverwaltung zu, wonach die Entscheidung des Gesetzgebers, den Formwechsel nicht ausdrücklich von einer sperrfristverletzenden Wirkung im Rahmen des § 22 UmwStG auszunehmen, nicht durch eine Billigkeitsmaßnahme unterlaufen werden könne.

Anhängige Revision (AZ: I R 10/22)

Die vom Finanzgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision wurde eingelegt und ist beim BFH anhängig.

Praxishinweise

Für die Praxis bedeutet das Gerichtsurteil eine weitere Klarstellung im Hinblick auf schädliche Veräußerungstatbestände im Regime der Einbringungsgewinnbesteuerung. Das Urteil bezieht sich in der Begründung auf bereits zuvor ergangener BFH-Entscheidungen und orientiert sich eng am Gesetzeswortlaut. Steuerpflichtige und Berater sollten dies bei Folgeumstrukturierungen nach Einbringungen bzw. Anteilstauschen berücksichtigen und ggf. versuchen, eine Absicherung durch verbindliche Auskunft zu erreichen.

Ihr Kontakt

StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wts.de

1h | Ländererlasse zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen sowie zum Vorliegen von fiktivem Anlagevermögen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Mit den gleich lautenden Ländererlassen vom 06.04.2022 wendet die Finanzverwaltung die jüngere BFH-Rechtsprechung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen an.
- Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung ist für Mietzahlungen vorzunehmen, wenn diese zu den Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens gehören, selbst wenn die Wirtschaftsgüter noch vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.
- Bei der Hinzurechnung für sog. fiktives Anlagevermögen ist entscheidend auf den konkreten jeweiligen Geschäftszweck abzustellen, ob dieser also das dauerhafte Vorhalten der Wirtschaftsgüter voraussetzt.
- Die Neufassung der gleich lautenden Erlasse ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Gleich lautende Ländererlasse vom 06.04.2022

Mit den gleich lautenden Ländererlassen vom 06.04.2022 aktualisiert die Finanzverwaltung nunmehr ihre Verlautbarung zu Anwendungsfragen bei der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in den Randziffern 2 und 29b des bisherigen Anwendungserlasses vom 02.07.2012 entsprechend der jüngeren BFH-Rechtsprechung. Die Finanzverwaltung wendet damit nun die Rechtsprechung des BFH an, welche zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzahlungen ergangen ist, die zu den Herstellungskosten von (ggfs. unterjährig ausgeschiedenem) Umlaufvermögen gehören. Gleiches gilt für die bisher ergangene BFH-Rechtsprechung zum Vorliegen von fiktivem Anlagevermögen.

BFH vom 30.07.2020 (AZ: III R 24/18) und vom 12.11.2020 (AZ: III R 38/17)

Der BFH hatte mit Urteil vom 30.07.2020 (vgl. WTS Journal 01/2021) sowie vom 12.11.2020 (vgl. WTS Journal 03/2021) entschieden, dass auch dann keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Miet- und Pachtzahlungen zu erfolgen habe, wenn die Mietzahlungen zu den Herstellungskosten von (ggfs. unterjährig ausgeschiedenem) Umlauf- bzw. Anlagevermögen gehören. Damit widersprach der BFH der Verwaltungsauffassung, wonach nur dann keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG vorzunehmen sei, wenn die hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlauf- oder Anlagevermögens am Bilanzstichtag noch vorhanden waren, da dann die Mietaufwendungen als Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens aktiviert worden seien und somit mangels Aufwandswirksamkeit nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG unterliegen könnten.

Gleich lautende Ländererlasse vom 02.07.2012

Grundsätzlich keine Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen, die zu den Herstellungskosten gehören

Ausnahme bei der Herstellung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter

Miet- und Pachtaufwendungen, die im Zusammenhang mit der Herstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens stehen, sind hingegen nach dem BFH-Urteil vom 12.11.2020 (AZ: III R 38/17) aufgrund des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG hinzuzurechnen.

BFH vom 12.11.2020 (AZ: III R 68/17), vom 08.12.2016 (AZ: IV R 24/11), vom 25.10.2016 (AZ: I R 57/15) und vom 25.07.2019 (AZ: III R 22/16)

Darüber hinaus übernimmt die Finanzverwaltung in der neu gefassten Rz. 29b auch die Rechtsprechung des BFH zum Vorliegen von sog. fiktivem Anlagevermögen. Danach unterliegen nur Miet- und Pachtzinsen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG, die - unterstellt der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer - zu seinem Anlagevermögen gehören würden. Dabei ist entscheidend darauf abzustellen, ob der konkrete jeweilige Geschäftszweck das dauerhafte Vorhalten der Wirtschaftsgüter voraussetzt. Als Einzelfälle aus der Rechtsprechung werden hier die zu jeweils speziellen Branchen ergangenen Urteile des BFH angeführt: Das BFH-Urteil vom 12.11.2020 zur Filmherstellung, vom 08.12.2016 zu Konzertveranstaltungen, vom 25.10.2016 zur Messedurchführungsgesellschaft sowie vom 25.07.2019 zu Pauschalreiseveranstaltern.

Die für die Steuerpflichtigen positiven Urteile mehrerer Finanzgerichte, wonach keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzahlungen für Messestandsgebühren vorzunehmen wäre, haben (noch) keinen Eingang in die gleich lautenden Erlasse gefunden. In Bezug auf das Urteil des FG Münster vom 09.06.2020 (AZ: 9 K 1816//18G) ist Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig. Auch die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 29.01.2019 (AZ: 10 K 2717/17 G, Zerl), in dem die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Messestandsgebühren ebenfalls abgelehnt wurde, ist beim BFH anhängig. Gleiches gilt für die Revision gegen das Urteil des FG Münster vom 03.11.2021 (AZ: 13 K 1122/19 G, vgl. WTS Journal 01/2022).

Die Grundsätze der gleich lautenden Erlasse vom 06.04.2022 sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Hinzurechnung von Messestandsgebühren weiterhin strittig

Anhängige Nichtzulassungsbeschwerde (AZ: III B 83/20)

Ihr Kontakt

RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München, agnes.daub-kienle@wts.de

1i | Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft |

Autoren: WP/StB Markus Goblet und Nina Schmitz, beide Köln

Key Facts

- Ein zum Ausschluss der günstigeren Abgeltungsteuer führendes Näheverhältnis liegt im Verhältnis zu einer Personengesellschaft vor, wenn der Empfänger der Zinsen eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen. Eine mittelbare Beteiligung kann dafür ausreichend sein.
- Normspezifische Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „nahe stehende Personen" i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG.
- Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit bzw. Ehe abgeleitetes, persönliches Näheverhältnis ist nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis zu begründen.

Hintergrund

Zinsen aus privaten Darlehen führen zu steuerpflichtigen Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Auch wenn der Zinsschuldner den Betriebsausgabenabzug durchführt, erfolgt beim Zinsgläubiger grundsätzlich die Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz in Höhe von nur 25 %. Stattdessen gilt die tarifliche Einkommensteuer, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).

BFH vom 28.09.2021 (AZ: VIII R 12/19)

In der Entscheidung vom 28.09.2021 konkretisiert der BFH das zur tariflichen Einkommensbesteuerung führende Näheverhältnis von verheirateten natürlichen Personen zu einer Personengesellschaft.

Urteilsfall

Im Streitfall waren die Kläger, ein gemeinsam veranlagtes Ehepaar, jeweils zur Hälfte als Kommanditisten an der N-GmbH & Co. KG (N-KG) sowie mit gleichen Beteili-

gungsverhältnissen an deren Komplementärgesellschaft, der N-GmbH, beteiligt. Die Kläger waren einzeln zur Vertretung und Geschäftsführung der N-GmbH befugt. Letztere war am Vermögen der N-KG nicht beteiligt. Im Jahr 2014 übertrug das Ehepaar ihre Anteile an der N-KG auf eine von ihnen errichtete Familienstiftung (Stiftung). Alleiniges Stiftungsorgan war der Vorstand - bestehend aus den beiden Klägern sowie einem weiteren von ihnen ernannten Mitglied. Die Beschlussfassungen des Vorstands erfolgten mit einfacher Mehrheit. Die Kläger gewährten der N-KG unabhängig voneinander Darlehen zu fremdüblichen Konditionen.

FG Münster vom 28.02.2019 (AZ: 3 K 2547/18 E)

Die Zinserträge des Jahres 2016 unterwarf das Finanzamt der tariflichen Einkommensteuer, weil es ein Näheverhältnis zur N-KG annahm. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzgerichts, dass die Kläger und die N-KG keine einander nahe stehenden Personen im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG sind und bestätigte die Anwendung der Abgeltungsteuer.

Näheverhältnis erfordert Beherrschung

Der unbestimmte Rechtsbegriff „nahe stehende Person" sei normspezifisch für Zwecke des § 32d EStG auszulegen. Das erforderliche Beherrschungsverhältnis müsse so beschaffen sein, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes, persönliches Näheverhältnis reiche nicht aus.

Keine unmittelbare Beherrschung

In Bezug auf die N-KG war eine Beherrschung aufgrund unmittelbarer Gesellschafterstellung nicht gegeben, weil die Kläger im Zuflusszeitpunkt (Streitjahr 2016) nicht mehr an der N-KG beteiligt waren.

Keine mittelbare Beherrschung über die Stiftung

Auch eine nur mittelbare Beherrschung über die Stiftung sei nicht gegeben. Denn die Stiftung war zwar grundsätzlich alleinige Gesellschafterin der N-KG. Jedoch seien weder der Kläger noch die Klägerin jeweils für sich betrachtet in der Lage gewesen, die Einflussmöglichkeiten, die der Stiftung auf Ebene der N-KG zustanden, mittelbar zu beherrschen. Denn aufgrund der Besetzung des Stiftungsvorstands mit drei Mitgliedern sei es nicht möglich gewesen, Mehrheitsbeschlüsse des Vorstands ohne Mitwirkung eines anderen Vorstandsmitglieds herbeiführen. Auch auf die gemeinschaftliche Stimmrechtsmehrheit der Ehegatten könne hier nicht abgestellt werden, da ein aus einer Ehegattengemeinschaft abgeleitetes, persönliches Interesse für sich genommen nicht genüge, um ein Näheverhältnis zwischen Ehegatten zu begründen. Hierzu bedürfe es vielmehr besonderer Beweisanzeichen, für die es im Streitfall keine Anhaltspunkte gegeben habe.

Keine Beherrschung aufgrund Geschäftsführerstellung

Zudem habe sich eine Beherrschung der N-KG nicht allein aus der Stellung der Kläger als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (N-GmbH) ergeben können. Denn bereits zur Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Darlehens bedurfte es seitens der N-KG der vorherigen Zustimmung ihrer Gesellschafter.

Kein Näheverhältnis aufgrund wirtschaftlicher Abhängigkeit

Abschließend führt der BFH aus, dass im Streitfall auch kein Näheverhältnis aufgrund eines wirtschaftlichen Interesses an der Erzielung der Einkünfte des jeweils anderen bestand. Dafür sei es nicht ausreichend, dass der Darlehensgeber von der Besteuerung der Zinsen nach dem gesonderten Tarif gem. §32d Abs. 1 EStG profitiere und der Schuldner die gezahlte Vergütung als Betriebsausgabe abziehen könne.

Für die Praxis bringt die Entscheidung mehr Rechtssicherheit für die Anwendung des günstigeren Abgeltungsteuersatzes bei privaten Darlehensgewährungen aus dem erweiterten Gesellschafterkreis. Gleichzeitig ergeben sich daraus auch Gestaltungsmöglichkeiten, um die Steuersatzdifferenz in Höhe von rd. 20 % zwischen dem Abgeltungsteuersatz und dem maximalen tariflichen Einkommensteuersatz zu nutzen.

Ihr Kontakt

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

1j | Privates Veräußerungsgeschäft bei Bitcoins und Kryptowährungen |

Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf

Key Facts

- Das FG Köln hält Gewinne aus dem Handel mit Kryptowährungen im Privatvermögen für einkommensteuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.
- Die Revision wurde im Urteil zugelassen und ist bereits beim BFH anhängig.

FG Köln vom 25.11.2021 (AZ: 14 K 1178/20)

In dem kürzlich veröffentlichten und noch nicht rechtskräftigen Urteil entschied das FG Köln, dass aus der Veräußerung von Kryptowährungen erzielte Gewinne gemäß § 22 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einkommensteuerpflichtig sind, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung der Kryptowährungen nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Urteilsfall

Im Urteilsfall tauschte der Kläger die zuvor erworbenen Bitcoins erst in Ethereum-Einheiten und diese anschließend in Monero-Einheiten. Einen Teil der Monero-Einheiten verwandelte der Kläger durch Tauschhandel wieder in Bitcoins und veräußerte diese im gleichen Kalenderjahr.

Argumentation des Klägers

Den aus der Veräußerung erzielten hohen (Millionen-)Gewinn erklärte der Kläger in seiner Steuererklärung unter Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, legte jedoch anschließend Einspruch gegen den Steuerbescheid ein. In der Begründung argumentierte der Kläger, dass bei der Besteuerung von Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe. Zudem läge ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz vor und Kryptowährungen könnten nicht als sog. „anderes Wirtschaftsgut" qualifiziert werden.

Begründung des Finanzgerichts

Das FG Köln folgte der Begründung des Klägers nicht und wies darauf hin, dass die gehandelten Kryptowährungen verkehrsfähig und selbständig bewertbar seien. Das Gericht führte weiter aus, dass eine strukturelle Vergleichbarkeit von Kryptowährungen mit Fremdwährungen gegeben sei. Aus Sicht des FG Köln liege auch kein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz vor, da keine Zweifel an der Qualifikation der Kryptowährungen als „andere Wirtschaftsgüter" bestünden.

FG Baden-Württemberg vom 11.06.2021 (AZ: 5 K 1996/19)

Mit dem Urteil schließt sich das FG Köln dem zuvor ergangenen Urteil des FG Baden-Württemberg an und argumentiert ähnlich. Die seinerzeit durch das FG Baden-Württemberg zugelassene und eingelegte Revision wurde zurückgenommen.

Im vorliegenden Urteil des FG Köln wurde die Revision – wie von beiden Beteiligten beantragt – zugelassen. Diese wurde auch eingelegt und ist nun beim BFH anhängig. Aufgrund des derzeit umstrittenen steuerlichen Umgangs mit aus dem Handel von Kryptowährungen erzielten Gewinnen wäre eine kurzfristige höchstrichterliche Entscheidung zu begrüßen. Unter anderem ist die Frage zu klären, ob es sich bei Kryptowährungen um „andere Wirtschaftsgüter" handelt.

Ihr Kontakt

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

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

Kurznews

1k | Zurechnung des Gewinns bei Sperrfristverletzung im Rahmen einer Realteilung | *Autor: StB/FBIStR Simon Euhus, Hamburg*

BFH vom 16.03.2017 (AZ: IV R 31/14)

Werden im Zeitpunkt der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter durch die Realteiler entnommen, führt dies nach bisheriger Rechtsprechung zu § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG in diesem Zeitpunkt zu einer Gewinnrealisierung auf Ebene der Mitunternehmerschaft. Der Gewinn ist den Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen.

BFH vom 23.11.2021 (AZ: VIII R 14/19)

Bisher ungeklärt war, ob dies gleichermaßen gilt, sofern es nach einer zunächst steuerneutralen Realteilung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu einer schädlichen Veräußerung durch einen der Realteiler kommt. Der BFH entschied nunmehr, dass ein solcher Gewinn – sofern keine abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen für diesen Fall getroffen wurden – nur dem Realteiler (rückwirkend) zuzurechnen ist, der die schädliche Veräußerung vorgenommen hat.

Entsprechende Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG

Der BFH stützt dies auf eine entsprechende Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG: Im Falle der Betriebsaufgabe mit mehreren Beteiligten bestimmt sich der dem jeweiligen Beteiligten zuzurechnende Gewinn anhand des gemeinen Werts der konkret erhaltenen Wirtschaftsgüter. Diese verursachungsgerechte Gewinnverteilung gelte auch im Kontext des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG. Denn, anders als im Falle des § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG, liege hier keine gemeinschaftlich – im Zeitpunkt der Realteilung durch alle Realteiler – erfolgte Entnahme vor, welche die anderen Realteiler verhindern könnten.

Ohne die von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vorgesehene Gewinnzurechnung käme es in den Fällen der Betriebsveräußerung innerhalb der Sperrfrist nicht nur zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten, sondern auch zu einer nicht mehr vom Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG gedeckten typisierenden Gewinnzurechnung.

Ihr Kontakt

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

1l | Veröffentlichung der neuen Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022) | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 vom 13.04.2022

Der Bundesrat hat am 08.04.2022 seine Zustimmung zu den neuen Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022) erteilt, die das Bundeskabinett am 23.02.2022 beschlossen hatte. Die Richtlinie wurde unter der Sondernummer 1 im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Anpassung an gesetzliche Änderungen und aktuelle Rechtsprechung

Mit den KStR 2022 werden die zwischenzeitlich erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere des Körperschaftsteuergesetzes, berücksichtigt sowie Anpassungen an die aktuelle Rechtsprechung vorgenommen. Ausführungen zu gesetzlichen Neuregelungen, wie z. B. der durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingefügten Regelung zur Option zur Körperschaftsbesteuerung, wurden nicht aufgenommen. Zu dieser neuen Option hat die Finanzverwaltung bereits mit BMF-Schreiben vom 10.11.2021 Stellung genommen.

Hervorzuhebende Änderungen

Hervorzuheben sind insbesondere die geänderten Regelungen zur ertragsteuerlichen Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (R 4.1 bis R 4.3 KStR 2022) und Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (R 14.8 KStR). Darüber hinaus wurden vereinzelte Anpassungen an geänderte Rechtsvorschriften oder an eine neue Rechtslage vorgenommen (R 1.1, R 4.5, R 5.11, R 5.12, R 5.15, R 5.18, R 7.1, R 8.1, R 8.9, R 22, R 25 KStR 2022).

Bereits am 27.10.2021 hatte das BMF einen Entwurf der KStR 2022 veröffentlicht. Im Vergleich dazu beschränken sich die Änderungen im Wesentlichen auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (R 7.1 KStR 2022) und den Freibetrag für bestimmte Körperschaften (R 24 KStR 2022). Optierende Gesellschaften i.S.d. § 1a KStG werden von der Anwendung des Freibetrags nach § 24 KStG ausgeschlossen.

Ihr Kontakt

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

1m | Formwechsel und erweiterte gewerbesteuerliche Grundstückskürzung |

Autoren: StB Jens Krechel und Pia Schnippering, beide Köln

BFH vom 27.10.2021 (AZ: I R 39/19)

Mit Urteil vom 27.10.2021 hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, ob die sog. erweiterte Grundstückskürzung für die Aufdeckung stiller Reserven in Grundbesitz zur Anwendung kommt, wenn bei einem Formwechsel nach § 25 UmwStG steuerliche Buchwerte angesetzt wurden und anschließend Grundbesitz innerhalb von drei Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag veräußert wird.

Im Streitfall hat der BFH entschieden, dass die erweiterte Grundstückskürzung zur Anwendung kommt, obwohl der Formwechsel einer KG in eine GmbH nach § 25 UmwStG zu steuerlichen Buchwerten entgegen der h.M. in der Literatur als Übertragung (unter dem gemeinen Wert) i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG anzusehen ist.

Formwechsel bewirkt eine „Überführung" bzw. „Übertragung"

Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG

Denn zwischen Veräußerung durch den formgewechselten Rechtsträger (GmbH) und der Anschaffung durch den formwechselnden Rechtsträger (KG) waren im konkreten Fall mehr als drei Jahre vergangen. Die Besitzzeit des formwechselnden Rechtsträgers (KG) ist für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG dem formgewechselten Rechtsträger (GmbH) nach § 25 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zuzurechnen. Ob die Übertragung „zu einem Wert unter dem Teilwert erfolgte", war daher nicht mehr entscheidend.

Spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift

Nicht entschieden ist damit aber der Fall, dass die dreijährige Mindesthaltedauer insgesamt nicht erreicht wird, der formwechselnde Rechtsträger den Grundbesitz jedoch zum Teilwert angeschafft hat. Der BFH sieht in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG jedenfalls eine spezielle Missbrauchsvorschrift. Da aber auch der formwechselnde Rechtsträger bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen den Grundbesitz unter Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung hätte veräußern können, ist in einem solchen Fall ein Missbrauch nicht ersichtlich. Deshalb sprechen unseres Erachtens gute Argumente für die entsprechende Anwendung auch in diesen Fällen, denn andernfalls wäre für die Frage des Beginns der Besitzzeit auf die ursprüngliche Anschaffung und für die Frage der Bewertung des Grundbesitzes auf den abweichenden Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungsstichtags des Formwechsels abzustellen. Andererseits begründet der BFH die Anwendbarkeit der erweiterten Grundstückskürzung ausdrücklich mit der Erfüllung der dreijährigen Mindesthaltedauer (unter Berücksichtigung der Besitzzeitanrechnung) unter Vernachlässigung des Tatbestandsmerkmals „zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert", so dass das Risiko nicht ausgeschlossen werden kann, dass die erweiterte Grundstückskürzung in einem solchen Fall nicht zur Anwendung kommen könnte. Insoweit bleiben die weiteren Entwicklungen in der Rechtsprechung abzuwarten.

Ihr Kontakt

StB Jens Krechel, Köln, jens.krechel@wts.de

Kurznews

1n | Nichtanrechenbarkeit ausländischer Quellensteuerbeträge bei vollständiger Verrechnung der ausländischen Kapitalerträge mit inländischen Verlusten |

Autoren: RA/StB Axel Wagner, Frankfurt a. M., und Maximilian Hirt, Nürnberg

BFH vom 23.11.2021 (AZ: VIII R 22/18)

Der Entscheidung des BFH vom 23.11.2021 lag vereinfacht die Rechtsfrage zugrunde, ob § 32d Abs. 5 EStG gegen die Kapitalverkehrs- und/oder die Niederlassungsfreiheit verstößt. Streitgegenstand war die Nichtanrechenbarkeit ausländischer Quellensteuerbeträge, weil ausländische quellenbesteuerte Kapitaleinkünfte mit nicht ausgeglichenen Verlusten aus Kapitalvermögen zu verrechnen waren.

§ 32d Abs. 5 EStG mit Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar

Nach vorliegender Entscheidung ist es mit dem Unionsrecht vereinbar, dass ausländische Quellensteuerbeträge gem. § 32d Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG nicht gem. § 32d Abs. 1 Satz 2 EStG auf die Einkommensteuer zum gesonderten Tarif i.S. des § 32d Abs. 1 EStG anrechenbar sind und verfallen, wenn die zugrunde liegenden ausländischen Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG a.F. (heute: § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG) mit inländischen Verlusten aus Kapitalvermögen zu verrechnen sind. Ein Ausnehmen aus der Verlustverrechnung der ausländischen quellensteuerbelasteten Kapitalerträge im Streitjahr (2010) war damit nach Auffassung des BFH nicht möglich.

Ergänzend ist der Entscheidung zu entnehmen, dass nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif i.S. des § 32d Abs. 1 EStG nicht ehegattenübergreifend mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden können.

Ihr Kontakt

StB Daniel Blöchle, Frankfurt a. M./ Nürnberg, daniel.bloechle@wts.de

1o | Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer – Vorlage an das BVerfG |

Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf

FG Niedersachsen vom 18.03.2022 (AZ: 7 K 120/21)

Das FG Niedersachsen hält die Vorschriften über die Abgeltungsteuer in § 32d Abs. 1 EStG i. V. m. § 43 Abs. 5 EStG für nicht vereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG und hat diese Frage daher mit Beschluss vom 18.03.2022 dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

Abgeltungsteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar

Nach Auffassung des 7. Senats führe die Abgeltungsteuer zu einer Ungleichbehandlung zwischen Beziehern privater Kapitaleinkünfte und den übrigen Steuerpflichtigen. Während Bezieher von Kapitaleinkünften nach § 32d Abs. 1 EStG i. V. m. § 43 Abs. 5 EStG mit einem Sondersteuersatz von 25 % abgeltend belastet werden, unterliegen die übrigen Steuerpflichtigen gem. § 32a EStG einem Steuersatz von bis zu 45 %. Die in den Gesetzesmaterialien genannten Rechtfertigungsgründe genügten dabei den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Weitere Rechtfertigungsgründe seien nicht ersichtlich. Im Ergebnis verstoße die zugrundeliegende Vorschrift für die Abgeltungsteuer daher gegen die in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Vorgabe der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und sei daher verfassungswidrig.

Ihr Kontakt

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

2a | Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Die Finanzverwaltung präzisiert die Bestimmung des Leistungszeitpunkts für die Aufsichtsratstätigkeit.
- Zur Ermittlung der relevanten Vergütungskomponenten ist auf das Geschäftsjahr der kontrollierten Gesellschaft abzustellen.
- Zu Beginn des Geschäftsjahres ist eine Prognose zu dem Verhältnis der fixen und variablen Vergütungsanteile zu erstellen.

BMF vom 29.03.2022

Mit einem weiteren BMF-Schreiben überarbeitet und präzisiert die Finanzverwaltung die bisherigen Vorgaben u.a. in Bezug auf den Leistungszeitpunkt, insbesondere aber im Hinblick auf die Beurteilung von sog. gemischten Aufsichtsratsvergütungen.

Beurteilung anhand der Vergütungsstruktur

Die Finanzverwaltung hatte bereits im Jahr 2021 auf die geänderte Rechtsprechung des BFH reagiert und die Kriterien für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Aufsichtsratsmitgliedern neugefasst (vgl. WTS Journal 04/2021). Die Selbständigkeit der Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds sei demnach ausgehend von der Vergütungsstruktur zu beurteilen. Besteht die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds sowohl aus festen als auch variablen Bestandteilen, ist das Aufsichtsratsmitglied grundsätzlich selbständig tätig, wenn die variablen Bestandteile mindestens 10 % der gesamten Vergütung, einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen, betragen.

Klarstellung zum Leistungszeitpunkt

Die Finanzverwaltung stellt nunmehr hierzu klar, dass die allgemeine Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds grundsätzlich mit Ablauf des Geschäftsjahres der kontrollierten Gesellschaft als erbracht gelten soll, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 8 UStAE. Nur sofern das Aufsichtsratsmitglied für die tatsächliche Teilnahme an einer Aufsichtsratssitzung Auslagenersatz und Sitzungsgelder erhalte, soll der Tag der jeweiligen Aufsichtsratssitzung als Leistungszeitpunkt anzusehen sein, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 9 UStAE n.F.

Geschäftsjahr als Betrachtungszeitraum

Im Weiteren sei für die Ermittlung der 10%-Grenze bei gemischten Vergütungen auf das Geschäftsjahr der kontrollierten Gesellschaft abzustellen, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 5 UStAE n.F., wobei die Prüfung der 10%-Grenze zu Beginn des Geschäftsjahres zu erfolgen habe, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 11 UStAE n.F. Im Zuge der Beurteilung der 10%-Grenze seien sodann für alle nach den vorstehenden Grundsätzen als ausgeführt geltenden Leistungen, die auf sie entfallenden fixen und variablen Vergütungsbestandteile – ohne Berücksichtigung von Reisekostenerstattungen – zu berücksichtigen, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 7 UStAE n.F.

Prognose zu Beginn des Geschäftsjahres

Im Hinblick auf die variablen Vergütungskomponenten für die tatsächliche Sitzungsteilnahme stellt die Finanzverwaltung klar, dass die Prüfung auf Basis aller (zu Beginn des Geschäftsjahres der kontrollierten Gesellschaften) geplanten Aufsichtsratssitzungen erfolgen soll, vgl. Abschn. 2.2

Nachträgliche Veränderungen unbeachtlich

Abs. 3a Satz 10 UStAE n.F. Diesbezüglich soll es unbeachtlich sein, ob es im weiteren Verlauf tatsächlich zu einer Teilnahme des Aufsichtsratsmitglieds an diesen Sitzungen komme, so dass nachträgliche Änderungen die Gültigkeit und das Ergebnis der Prognose unberührt lassen sollen, vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3 Satz 11 UStAE n.F.

Diese Vorgaben sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Übergangsregelung für den Leistungszeitpunkt

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten sieht die Finanzverwaltung mehrere Nichtbeanstandungsregelungen vor: Für Geschäftsjahre der kontrollierten Gesellschaft, die vor dem 01.01.2022 enden, soll es nicht beanstandet werden, wenn die Teilnahme an der Hauptversammlung als Leistungszeitpunkt für die allgemeine Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds zu Grunde gelegt wird. Für Geschäftsjahre der kontrollierten Gesellschaft, die vor dem 01.01.2022 begonnen haben, dürfe sich ein Aufsichtsratsmitglied auf die bisherigen Aussagen der Finanzverwaltung berufen, wonach die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied bzw. als Beirat als selbständig ausgeführt gelten sollte (vgl. Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz bzw. Abs. 3 Satz 1 UStAE i.d.F. bis zum 07.07.2021).

Übergangsregelung für die Beurteilung der Selbständigkeit

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung hat die grundsätzlichen Unklarheiten zur Prüfung der 10%-Grenze bei gemischten Vergütungen beseitigt. Auch die Bereinigung der diffusen Rechtslage im Hinblick auf die aus dem Jahre 1980 stammenden Aussagen der Finanzverwaltung zum Leistungszeitpunkt der Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds scheint grundsätzlich begrüßenswert.

Offene Fragen zur Leistungsausführung

Letztlich verbleibt diesbezüglich aber die Frage, ob die Finanzverwaltung mit den Aussagen zum Leistungszeitpunkt bei variabel vergüteten Sitzungen tatsächlich von einer Art Teilleistung ausgehen will oder ob diese Differenzierung zur Leistungsausführung nicht lediglich auf die zeitliche Zuordnung der Leistungen für Zwecke der Ermittlung der 10%-Grenze abzielt. Sollten die Aussagen der Finanzverwaltung tatsächlich einen eigenständigen Leistungszeitpunkt definieren, so müssten unternehmerisch tätige Aufsichtsratsmitglieder – sofern sie nicht ohnehin von der Ist-Versteuerung Gebrauch machen – die Leistung „Sitzungsteilnahme" im entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum der Sitzung erklären, auch wenn die entsprechenden Vergütungskomponenten hierfür erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließen. Daneben könnte eine solche Trennung zwischen der allgemeinen Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds und variabel vergüteten Sitzungen zukünftig auch in Fällen von Steuersatzwechseln zu weiteren Fragen führen.

Ihr Kontakt

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

2b | Direktanspruch in der Umsatzsteuer im Zusammenhang mit einer rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer | *Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München*

Key Facts

- Die Finanzverwaltung übernimmt die Rechtsprechung von EuGH und BFH in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass.
- In Ausnahmefällen wird dem Leistungsempfänger ein Direktanspruch gegen den Fiskus gewährt, damit er rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlte Steuerbeträge zurück bekommen kann.
- In einem BMF-Schreiben erläutert die Finanzverwaltung die Anwendungsvoraussetzungen und zugleich zahlreiche Ausschlussgründe.

Grundsatz aus der Rechtsprechung des EuGH

Enthält eine Rechnung unzutreffend hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge, so sind diese für den Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abzugsfähig, auch wenn er die entsprechenden Beträge tatsächlich an den Leistenden gezahlt hat. Die finanzielle Rückabwicklung der unzutreffend ausgewiesenen Steuerbeträge hat zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger zu erfolgen. Basierend auf dem Unionsrecht hat der EuGH in seinem Urteil vom 15.03.2007 in der Rs. „Reemtsma Cigarettenfabriken" das Rechtsinstitut des sog. Direktanspruchs geschaffen: Ist die Erstattung der Umsatzsteuer vom Leistenden an den Leistungsempfänger unmöglich oder übermäßig

EuGH vom 15.03.2007 (Rs. C-35/05)

erschwert, z.B. bei einer Zahlungsunfähigkeit des Leistenden, könne dem Leistungsempfänger ausnahmsweise auch ein (Direkt-)Anspruch gegen den Fiskus auf Erstattung des zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags zu gewähren sein.

BMF vom 12.04.2022

Zu den maßgeblichen Anspruchsvoraussetzungen hat die Finanzverwaltung nunmehr erstmalig Stellung genommen und die in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsprechung von EuGH und BFH in Form eines Katalogs von Ausschlusskriterien zusammengefasst.

Bedeutung des Direktanspruchs

Die Wirkungsweise des Direktanspruchs liege darin, dem Leistungsempfänger entweder den Vorsteuerabzug für solche Steuerbeträge (obwohl die materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht vorliegen) zu gewähren oder eine Rückzahlungsforderung in Bezug auf die bereits erfolgte, unzutreffende Erstattung derartiger Vorsteuerbeträge zu erlassen. Die Entscheidung über diese Billigkeitsmaßnahme obliege dem für den Leistungsempfänger zuständigen Finanzamt und müsse im Zuge des Festsetzungs- (§ 163 AO) bzw. des Erhebungsverfahrens (§ 227 AO) getroffen werden.

Allgemeine Voraussetzungen

Grundlegend soll die Gewährung eines Direktanspruchs voraussetzen, dass der Rechnungsaussteller tatsächlich eine Leistung erbracht hat oder in Anbetracht von Anzahlungsrechnungen tatsächlich erbringen wollte und im Weiteren auch die allgemeinen Vorgaben für den Vorsteuerabzug, wie bspw. der Bezug der Leistungen für das Unternehmen des Leistungsempfängers und das Vorliegen einer – ansonsten – ordnungsgemäßen Rechnung, erfüllt sind. Folglich soll daher in den Fällen des unberechtigten Steuerausweises gem. § 14c Abs. 2 UStG ein Direktanspruch ausscheiden.

Bedeutung des zivilrechtlichen Anspruchs

Ferner führt die Finanzverwaltung aus, dass der Direktanspruch akzessorisch zum zivilrechtlichen Rückzahlungsanspruch des Leistungsempfängers gegenüber dem Leistenden sei und auch nur subsidiär zu diesem geltend gemacht werden könne. Die Akzessorietät führe dazu, dass ein Durchsetzungshindernis des zivilrechtlichen Anspruchs, z.B. aufgrund Verjährung, auch einen Direktanspruch gegen die Finanzbehörden ausschließe. Ergänzend sei der Leistungsempfänger regelmäßig auch verpflichtet, im Vorfeld der Geltendmachung eines etwaigen Direktanspruchs seinen zivilrechtlichen Rückzahlungsanspruch gegenüber dem Leistenden geltend zu machen. Folglich müsse der Leistungsempfänger im Falle einer Insolvenz des Leistenden auch zunächst über das Insolvenzverfahren gehen. Der Direktanspruch könnte dann ggf. in Höhe der Differenz zwischen der erhaltenen Quote und dem unzutreffenden Steuerbetrag entstehen. Lediglich in den Fällen, in denen der Insolvenzantrag über das Vermögen des Leistenden bereits mangels Masse abgelehnt wurde, könne regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine Rückzahlung der Steuerbeträge durch den Leistenden bereits von vornherein unmöglich oder übermäßig erschwert und somit ein Direktanspruch begründet sei. Über einen geltend gemachten Direktanspruch kann nicht entschieden werden, solange noch eine Inanspruchnahme des Fiskus durch den Leistenden aufgrund einer Berichtigung des Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG rechtlich möglich ist.

Bedeutung des Insolvenzverfahrens

Gleichzeitig stellt die Finanzverwaltung klar, unter welchen Umständen ein Direktanspruch gegen die Finanzbehörden ausgeschlossen sein soll.

Ausschlussgründe

Unter anderem soll dies dann der Fall sein, wenn der Fiskus nicht oder nicht mehr bereichert ist. Neben Sachverhalten, in denen bereits eine Erstattung der in der Rechnung unzutreffend ausgewiesenen Steuerbeträge an den Leistenden erfolgte, subsumiert die Finanzverwaltung hierunter auch Fälle, in denen der Leistende diese Steuerbeträge nicht angemeldet hat, seine Besteuerungsgrundlagen in bestimmten Fällen einer Schätzung unterliegen oder er diese Steuerbeträge nicht an die Finanzbehörden entrichtet hat, sowie ggf. auch Fälle rückständiger Steuerzahlung des Leistenden.

Fehlende Bereicherung des Fiskus

Auch ein etwaiges Mitverschulden des Leistungsempfängers in Bezug auf die Erstellung der falschen Rechnung soll in die Abwägung der Finanzbehörden einfließen und könne zur Versagung des Direktanspruchs führen. Ungeachtet

Fehlverhalten des Leistungsempfängers

dieser Kriterien wird ein Direktanspruch verwehrt, sofern der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Leistungsbezug an einer Steuerhinterziehung i.S.d. § 25f UStG beteiligt hat.

Anwendungsregelung

Die Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Praxishinweis

Mit dem BMF-Schreiben haben Unternehmer nunmehr erstmalig die Möglichkeit, sich auf Aussagen der deutschen Finanzverwaltung zu berufen. Während sich der im Zusammenhang mit diesem BMF-Schreiben neugeschaffene Abschn. 15.11 Abs. 8 UStAE auf zwei Sätze beschränkt, umfassen die Erläuterungen im BMF-Schreiben zu den Anwendungsvoraussetzungen eines Direktanspruchs sieben Seiten. Die umfangreiche Darstellung von Voraussetzungen, Nachweispflichten und Ausschlusskriterien verdeutlicht, dass die Finanzverwaltung wohl eine äußerst restriktive Anwendung dieses Rechtsinstituts beabsichtigt.

Ihr Kontakt

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

2c | Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die private Nutzung von Fahrzeugen und Fahrrädern | *Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München*

Key Facts

- Grundsätzlich werden die bisherigen Grundsätze zur Besteuerung der Kfz-Nutzung auf die Überlassung von Fahrrädern übertragen.
- Eine ertragsteuerrechtlich ggf. vorzunehmende Reduzierung des Bruttolistenpreises bei Fahrzeugen und Fahrrädern greift nicht für die Umsatzbesteuerung.
- Bei entgeltlicher Überlassung von Fahrrädern mit einem Wert von unter € 500 kann die Besteuerung unterbleiben.

BMF vom 07.02.2022

Die Finanzverwaltung erläutert nunmehr auch, wie aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eine Besteuerung der unternehmensfremden Nutzung von Elektrofahrzeugen, Hybridelektrofahrzeugen und (Elektro-)Fahrrädern zu erfolgen habe. Diese Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden.

Bemessungsgrundlage bei unentgeltlicher Überlassung

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Gegenstands ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Bei den vorstehenden Fortbewegungsmitteln könne zur Ermittlung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage, neben anderweitigen umsatzsteuerrechtlich anerkannten Methoden zur Wertermittlung, grundsätzlich auch auf die für ertragsteuerliche Zwecke nach der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) ermittelten Beträge abgestellt werden.

Keine Minderung des Bruttolistenpreises

Eine Besonderheit besteht ertragsteuerlich jedoch im Hinblick auf Fahrzeuge (Kraftfahrzeuge und kennzeichen-, versicherungs- und führerscheinpflichtige Elektrofahrräder gem. Abschn. 15.23 Abs. 1 Satz 1 UStAE n.F.), sofern es das Einkommensteuergesetz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 5 EStG für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge erlaubt, lediglich einen geminderten Bruttolistenpreis im Rahmen der 1 %-Regelung anzusetzen. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass eine solche Reduzierung des Bruttolistenpreises im Zuge der Ermittlung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen sei (vgl. Abschn. 15.23 Abs. 5 und 11 UStAE n.F.). Dem Unternehmer, welcher das Fahrzeug überlässt, stehe der Vorsteuerabzug aus dessen Anschaffungskosten nach den allgemeinen Regelungen zu, so dass eine weitere Entlastung durch Reduzierung der Bemessungsgrundlage nicht geboten erscheine.

Keine Fahrtenbuchmethode

Für Fahrräder und damit auch die nicht kennzeichen-, versicherungs- oder führerscheinpflichtigen Elektrofahrräder (vgl. den neugeschaffenen Abschn. 15.24 UStAE) lässt die Finanzverwaltung mangels Tachometer keine Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der Fahrtenbuchmethode zu.

1%-Regelung auch bei entgeltlicher Überlassung zulässig

Ferner soll die 1%-Regelung auch für die Fälle einer entgeltlichen Überlassung von Fahrrädern durch den Unternehmer herangezogen werden können. Dabei geht die Finanzverwaltung bei der Überlassung von Fahrrädern an das Personal, auch für deren private Nutzung, regelmäßig von einer entgeltlichen Leistung (Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung) aus. Beträgt der anzusetzende Wert des Fahrrads weniger als € 500, könne aber eine Versteuerung der Überlassung unterbleiben.

Schwellenwert für Verzicht auf die Besteuerung

Abschließend enthält das BMF-Schreiben den Hinweis, dass die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 20.01.2021 (Rs. C-288/19, vgl. WTS Journal 01/2022) auf die deutsche Verwaltungsauffassung derzeit noch mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert würden. In dem Urteil hatte sich der EuGH mit der Frage der Entgeltlichkeit von Fahrzeugüberlassungen an Arbeitnehmer befasst. Diesbezüglich ergehe dann ggf. ein gesondertes BMF-Schreiben.

Ihr Kontakt

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

2d | Änderungen der MwStSystRL: Steuersätze und Leistungsort |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

Key Facts

- Umfassende Änderungen der MwStSystRL zur Einführung von ermäßigten Steuersätzen.
- Änderungen betreffen daneben auch die Ortsbestimmung u.a. kultureller und künstlerischer Leistungen im Fall der Online-Teilnahme.
- Die Anpassung der nationalen Regelungen der Mitgliedstaaten muss grundsätzlich bis zum 01.01.2025 abgeschlossen sein.

Richtlinie (EU) 2022/542 vom 05.04.2022

Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie normiert u.a. an die Mitgliedstaaten gerichtete Vorgaben zur Höhe der festzulegenden Umsatzsteuersätze und regelt, in welchen Fällen ermäßigte Steuersätze Anwendung finden können. Der Rat der Europäischen Union hat eine Änderungsrichtlinie verabschiedet, welche aber auch Regelungen zur Bestimmung des Leistungsorts beinhaltet.

Rahmenbedingungen für ermäßigte Steuersätze

Um den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität einzuräumen, erfolgte eine Anpassung der Voraussetzungen, unter denen ermäßigte Steuersätze vorgesehen werden können. Zum einen wurde der bisherige Katalog der Leistungen erweitert, für die ein ermäßigter Steuersatz vorgesehen werden kann. Zum anderen wird es möglich sein, für maximal sieben Positionen einen sog. Nullsteuersatz vorzusehen. Wie bisher steht es dabei im Ermessen der Mitgliedstaaten, von diesen Vorgaben Gebrauch zu machen. Vor diesem Hintergrund lässt sich derzeit auch noch nicht absehen, ob und in welchem Umfang von diesen Änderungen Gebrauch gemacht werden wird.

Neuregelung zum Leistungsort

Darüber hinaus enthält die Änderungsrichtlinie auch Regelungen zur Bestimmung des Leistungsorts im Hinblick auf kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Leistungen an Nichtunternehmer bzw. für den Verkauf von Eintrittsberechtigungen zu derartigen Veranstaltungen an B2B-Kunden. Derzeit sieht die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie bei Ausführung solcher Tätigkeiten an Nichtunternehmer vor, dass die Besteuerung dort erfolgen soll, wo diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden (vgl. Art. 54 MwStSystRL und § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a) UStG). Werden die Dienstleistungen hingegen per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht, stellt Art. 54 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL in der Neufassung klar, dass eine Besteuerung dort erfolgen soll, wo der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Zweck dieser Anpassung sei es, die Umsatzbesteuerung im Mitgliedstaat des Verbrauchs sicherzustellen.

Anwendungszeitpunkt

Die geänderten Vorgaben finden ab dem 01.01.2025 Anwendung und sind von den Mitgliedstaaten daher entsprechend in das nationale Recht zu überführen.

Hinsichtlich der Neufassung des Leistungsorts für den B2B-Bereich hatte sich die deutsche Finanzverwaltung bereits in der Vergangenheit geäußert (vgl. WTS Journal 04/2021). Im Hinblick auf die Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung hatte sie für den Verkauf von Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG dargelegt, dass die Regelung eine physische Anwesenheit des Leistungsempfängers am Veranstaltungsort voraussetze und somit gerade nicht in Fällen der Online-Teilnahme des Leistungsempfängers gelten solle.

Für die Erbringung von kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen und unterhaltenden Leistungen an Nichtunternehmer enthält das damalige BMF-Schreiben keine Aussagen. Die Neufassung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie stellt jedenfalls klar, dass diese Leistungen bei Wahrnehmung als Streaming- bzw. Online-Angebot weder am tatsächlichen Veranstaltungsort noch dort zu besteuern sind, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt – vielmehr gelten die Leistungen als dort ausgeführt, wo der Kunde dieses Angebots ansässig ist bzw. seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Praxishinweis

BMF vom 09.06.2021

Online-Teilnahme durch Nichtunternehmer

Ihr Kontakt

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

3a | Abgrenzung zwischen Sachbezug und Geldleistung: Klarstellungen durch aktualisierten Anwendungserlass | *Autorin: Ricarda Richarz, München*

Key Facts

- Seit 2020 gelten gesetzliche Einschränkungen für die Einordnung von Gutscheinen und Geldkarten sowie für zweckgebundene Geldleistungen als Sachzuwendung.
- Für Gutscheine und Geldkarten wurde allerdings eine Übergangsregelung bis 31.12.2021 eingeführt.
- Das aktualisierte BMF-Schreiben vom 15.03.2022 ersetzt das Schreiben vom 13.04.2021 und enthält u.a. Klarstellungen und Ergänzungen zur Auslegung der ZAG-Kriterien sowie zu sog. Gutscheinportalen.

Hintergrund

Mit dem Jahressteuergesetz 2019 sind hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Sachbezug und Geldleistung einige Neuregelungen eingeführt worden. Darunter auch Ausnahmeregelungen für Gutscheine und Geldkarten, welche nach der neuen Definition von Geldleistung als schädlich erfasst würden. Für die Einordnung als Sachzuwendung galt allerdings eine Übergangsregelung bis 31.12.2021. Die Finanzverwaltung hat den Anwendungserlass vom 13.04.2021 nun mit BMF-Schreiben vom 15.03.2022 aktualisiert. Enthalten sind u.a. Klarstellungen und Ergänzungen zur Auslegung der Kriterien des sog. Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG), die die Finanzverwaltung für die Einordnung von Gutscheinen und Geldkarten als Sachbezug heranzieht.

BMF vom 15.03.2022

Begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a ZAG)

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen auch dann vorliege, wenn der Gutschein oder die Geldkarte im Onlineshop der jeweiligen Akzeptanzstelle einlösbar ist. Neu ist die Aussage, dass die Begrenzung der Akzeptanzstellen auch dann als erfüllt gelte, wenn der Arbeitnehmer vor Hingabe des Gutscheins bzw. vor Aufladung des Guthabens auf die Geldkarte aus verschiedenen Ladenketten je eine auswählen kann. Darüber hinaus lässt die Finanzverwaltung eine Einschränkung der Einkaufs- und Dienstleistungsverbünde nach Postleitzahlbezirken zu.

Begrenzte Produktpalette (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b ZAG)

Zur begrenzten Produktpalette hat die Finanzverwaltung dagegen dargelegt, dass eine sehr begrenzte Waren- oder Dienstleistungspalette dann nicht mehr angenommen werden könne, wenn – auch in nur geringem Maße – Waren oder Dienstleistungen einer anderen Palette angeboten werden.

Die Finanzverwaltung stellt weiterhin klar, dass steuerfreier Auslagenersatz auch vorliege, wenn der Mitarbeiter für Sachbezüge die Kosten verauslagt hat, er dabei aber für Rechnung des Arbeitgebers gehandelt hat.

Abgrenzung zur nachträglichen Kostenerstattung

Neu ist die Behandlung von Gutscheinportalen: Gutscheine, welche ausschließlich gegen andere Gutscheine einlösbar sind, stellen grundsätzlich keinen Sachbezug dar. Eine Ausnahme hiervon gelte nur, wenn sichergestellt ist, dass die Einlösung nur gegen Sachgutscheine möglich ist und dem Mitarbeiter das Guthaben erst nach Auswahl des anderen Gutscheins zur Verfügung steht.

Gutscheine von Gutscheinportalen nicht zwingend Geldleistung

Weiterhin hat die Finanzverwaltung ergänzt, dass Restguthaben bis zu € 1 auf einen anderen Gutschein bzw. eine andere Geldkarte übertragen werden können, ohne dass deshalb eine Geldleistung anzunehmen wäre.

Ihr Kontakt

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

3b | Aktualisiertes Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer | *Autorin: (Syndikus-)RAin Ina Gugel, Nürnberg*

Key Facts

- Beispiele für Kraftfahrzeuge (Kfz) i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG, für die der geldwerte Vorteil nach der 1%-Methode oder der Fahrtenbuchmethode zu versteuern ist. Eine Anwendung auf Elektrofahrräder mit verkehrsrechtlicher Einordnung als Fahrrad wird ausgeschlossen.
- Klarstellung zur Anwendung der 0,03%-Regelung auch bei nicht arbeitstäglichen Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte.
- Möglichkeit des Wechsels von der 0,03%-Regelung zur Einzelbewertung mit 0,002 % im laufenden Kalenderjahr für das gesamte Kalenderjahr.
- Konkretisierung der zeitraumbezogenen (Einmal-)Zahlung als Nutzungsentgelt und Zuzahlungen zu den Anschaffungs- oder Sonderleasingkosten.

BMF vom 03.03.2022

Die Finanzverwaltung hat das bisherige BMF-Schreiben zur „lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer" vom 04.04.2018 aktualisiert und die zwischenzeitlich ergangene BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen eingearbeitet. Das Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Ausgangspunkt

Die lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Kfz) an Arbeitnehmer ist in § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG sowie R 8.1 Abs. 9 und 10 LStR geregelt.

Fahrzeuge (aus der Rechtsprechung)

Im BMF-Schreiben wird klargestellt, dass auch Campingfahrzeuge, Kombinationskraftwagen (z.B. Geländewagen), Taxen, Elektrokleinstfahrzeuge (z.B. E-Scooter, Elektro-Tretroller) und Elektrofahrräder, die mit einer Motorunterstützung von über 25 km/h verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen sind, Kfz sind, für die der geldwerte Vorteil für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und zusätzlichen Familienheimfahrten nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG zu versteuern ist. Dagegen werden Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen sind, von der Berücksichtigung als Kfz in diesem Sinne ausdrücklich ausgeschlossen.

Möglichkeit, aber keine Pflicht der Nutzung

Klarstellende Ausführungen werden zur Nutzung von dauerhaft, d.h. ohne schriftliche oder faktische Nutzungseinschränkung, überlassenen Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte getroffen. Für diese ist der pauschale Nutzungswert (0,03%-Regelung) auch für volle Kalendermonate anzusetzen, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für solche Fahrten genutzt wird. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich anfallen (z.B. Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, Kurzarbeit). Ein zeitlich bedingter Nutzungsausfall ist dem pauschalen Nutzwert immanent. Die Mitarbeiter können aber bei weniger als 15 Fahrten pro Monat bzw. 180 im Jahr die steuerlich günstigere Einzelfallbewertung mit 0,002 % wählen.

Rückwirkender Wechsel der Bewertungsmethoden

Eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs für den Wechsel von der pauschalen Nutzungswertmethode zur Fahrtenbuchmethode bzw. von der 0,03%-Regelung zur Einzelbewertung mit 0,002 % ist für das gesamte Kalenderjahr bis zur Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung spätestens am 28.02. des Folgejahrs grundsätzlich im Rahmen des § 41c EStG möglich.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Hinsichtlich von Zuzahlungen des Mitarbeiters zu den Anschaffungskosten des Kfz oder zu Leasingsonderzahlungen in Einmalbeträgen wurde die BFH-Rechtsprechung insoweit aufgenommen, als zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen sind. Maßgeblich ist dabei der vereinbarte Zuzahlungszeitraum und nicht die tatsächliche Nutzungsdauer. Bei Fehlen von arbeitsvertraglichen Vereinbarungen

hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums bleibt es dagegen grundsätzlich bei der bisherigen Praxis des Abzugs der Kosten nur bis zur Höhe des geldwerten Vorteils im Jahr der Zahlung und in den darauffolgenden Jahren. Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor. Eine Übertragung auf ein anderes Kfz ist in beiden Fällen ausgeschlossen, so dass es ratsam ist, Rückerstattungsklauseln zu vereinbaren.

Vom Mitarbeiter selbst getragene Kosten

Für die Frage, welche vom Mitarbeiter getragenen Kosten als Nutzungsentgelt vom geldwerten Vorteil abgezogen werden dürfen, wird wie bisher auf die Gesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG verwiesen. Als Beispiele werden u.a. Aufwendungen für Garagen- oder Stellplatzmiete und für Anwohnerparkberechtigungen genannt. Hierzu ist allerdings ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (AZ: VIII R 29/20). Das Niedersächsische Finanzgericht hatte im Urteil vom 09.10.2020 (AZ: 14 K 21/19) entschieden, dass Garagenkosten den geldwerten Vorteil nicht mindern, wenn der Mitarbeiter nicht verpflichtet ist, das Kfz in einer Garage unterzustellen.

Weitere Änderungen im BMF-Schreiben:

- Wenn bei (re)importierten Kfz der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung nicht ermittelbar ist, bestätigt die Finanzverwaltung jetzt eine Ermittlung („Schätzung nach § 162 AO durch die Finanzbehörde") auf der Grundlage verschiedener inländischer Endverkaufspreise freier Importeure.

Listenpreis für Importfahrzeuge

- Für das elektronische Fahrtenbuch wird auf die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff hingewiesen (BMF-Schreiben vom 28.11.2019).

Elektronisches Fahrtenbuch

- Die Überlassung eines Einsatzfahrzeugs (Kommandowagen) an den Leiter der Freiwilligen Feuerwehr während seiner – ggf. auch „ständigen" – Bereitschaftszeiten führt nicht zu Arbeitslohn.

Sonderfall: Firmenwagen für Feuerwehrmann

Letztendlich führt das BMF-Schreiben zu punktuellen Klarstellungen und zu keinen wesentlichen Änderungen in der Systematik der lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer. Insbesondere hat die COVID-19 Pandemie keinen Einfluss auf die Versteuerung des geldwerten Vorteils aus Privatnutzung.

Ihr Kontakt

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

3c | Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters |

Autorin: (Syndikus-)RAin Ina Gugel, Nürnberg

Key Facts

- Bezeichnung des Einstellungsorts im Arbeitsvertrag ist nicht gleichzusetzen mit der arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte.
- Nach Auffassung des FG Mecklenburg-Vorpommern kann die Versteuerung des geldwerten Vorteils für den Firmenwagen nicht unbedingt als Nachweis für eine getroffene Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers angesehen werden.
- Das Revisionsverfahren ist beim BFH anhängig.

FG Mecklenburg-Vorpommern vom 24.11.2021 (AZ: 3 K 6/20)

Streitig war, ob die Bezeichnung einer Niederlassung in E eines international tätigen Bauunternehmens im Arbeitsvertrag eines Bauleiters als „Einstellungsort" zu einer „dauerhaften" Zuordnung durch den Arbeitgeber i. S. d. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG führt, so dass dort dessen erste Tätigkeitsstätte liegt. Der Arbeitgeber war von einer ersten Tätigkeitsstätte ausgegangen und hatte in der Gehaltsabrechnung für Fahrten nach E einen geldwerten Vorteil für den überlassenen Firmenwagen nach der 0,03%-Regelung besteuert.

Hintergrund

Gemäß der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG ist erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Mitarbeiter dauerhaft zugeordnet ist. Diese Zuordnung wird durch die dienst- und arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie diese ausfüllende Absprachen und Weisungen bestimmt. Fehlt eine Zuord-

nung durch den Arbeitgeber oder ist diese nicht eindeutig, greifen die quantitativen Zuordnungskriterien des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG, d.h. es liegt eine erste Tätigkeitsstätte vor, wenn der Mitarbeiter an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft arbeitstäglich, zwei volle Arbeitstage pro Woche oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Eine besondere Dokumentationspflicht der Zuordnungsentscheidung durch den Arbeitgeber besteht nach Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht. Aus Sicht der Finanzverwaltung könne sich die Zuordnungsentscheidung aber aus dem Ansatz des geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens ergeben.

BMF vom 25.11.2020

Urteilsfall

Im Streitfall macht der Bauleiter geltend, dass keine erste Tätigkeitsstätte gegeben sei. Er sei dem Arbeitgeber gegenüber in erster Linie verpflichtet, auf den jeweiligen Baustellen tätig zu werden. Zwar habe ein Büroarbeitsplatz in der Niederlassung in E existiert. Eine Pflicht, dort arbeitstäglich oder mehrmals wöchentlich tätig zu werden, habe aber nicht bestanden. Pro Jahr gebe es nur maximal 28 Besprechungs(pflicht)termine am Firmensitz. 80 % der Tätigkeit würden an wechselnden Einsatzorten ausgeübt. Es liege weder eine ausdrückliche noch eine konkludente Zuordnungsentscheidung seitens des Arbeitgebers vor. Letztendlich werde tatsächlich lediglich 10 % der Schreibtischarbeit im Büro in E erledigt.

Keine Zuordnung im Arbeitsvertrag

Das Finanzgericht ging davon aus, dass die Niederlassung keine erste Tätigkeitsstätte für den Bauleiter darstellte. Eine erste Tätigkeitsstätte ergebe sich nicht aus der arbeitsvertraglichen Zuordnung. Im Arbeitsvertrag sei lediglich von „Einstellungsort" gesprochen worden. Auch aus den Umständen, dass der Kläger einem Gruppenleiter von dieser Niederlassung zugewiesen wurde, ca. einmal wöchentlich an einer Arbeitsberatung sowie einige Male pro Jahr an sonstigen Besprechungen teilgenommen hat, lasse sich keine Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte ableiten. Auch der Umstand, dass ihm ein Büro in dieser Niederlassung zur Verfügung stand, ändere daran nichts.

Nach Auffassung des erkennenden Senats handele es sich nur um eine Zuordnung zu der Stadt E, nicht aber zu dem Gebäude, da keine Begriffe wie „Tätigkeits- oder Arbeitsort", sondern nur der Begriff „Einstellungsort" verwendet wurden. Auch aus ex ante Sicht habe es dem Bauleiter freigestanden, seine Schreibtischarbeit auf den Baustellen, z.B. in Baucontainern, oder in dem in E vorgehaltenen Büro zu erledigen. Und auch die Positionsbeschreibung lasse keine in der Niederlassung E durchzuführenden Tätigkeiten erkennen. Tatsächlich hätten die wöchentliche Arbeitsberatung und monatliche Leistungsmeldung nur einen unerheblichen Teil der Arbeitsleistung ausgemacht. Das Finanzgericht ging daher auch nicht von einer konkludenten Zuordnung zur Niederlassung in E aus. Da auch die sog. quantitativen Kriterien nicht erfüllt waren, entschied das Finanzgericht, dass die 0,03%-Regelung nicht zur Anwendung komme.

Die im Urteil zugelassene Revision ist bereits beim BFH anhängig.

Ihr Kontakt

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

3d | Überarbeitetes BMF-Schreiben zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung | *Autor: RA Otfrid Böhmer, München*

Key Facts

- Steuerfreies Dotierungsvolumen des § 3 Nr. 63 EStG reduziert sich bei Verzicht auf Steuerfreiheit.
- Matching-Beiträge des Arbeitgebers sind „zusätzlich" und daher beim BAV-Förderbetrag einzubeziehen.
- Abgrenzung von Alt- zu Neuzusagen für § 40b EStG a.F.
- Teilkapitalauszahlungen bis 10 % stehen einer Anwendung der sog. Fünftel-Regelung nicht entgegen.

BMF vom 12.08.2021 aktualisiert durch BMF vom 18.03.2022

Die betriebliche Altersversorgung ist nicht nur im Hinblick auf die seit dem 01.01.2022 auch für vor dem 01.01.2019 abgeschlossene Altzusagen geltenden Regelungen zum Arbeitgeberzuschuss zu einem viel diskutierten Thema in der Entgeltabrechnung geworden. Mit BMF-Schreiben vom 12.08.2021 hatte die Finanzverwaltung ihr grundlegendes Schreiben zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung an die geänderte Rechtslage angepasst. Mit BMF-Schreiben vom 18.03.2022 wurden einige Punkte dieses BMF-Schreibens vom 12.08.2021 angepasst.

Folgende wichtige Anpassungen sind von der Finanzverwaltung vorgenommen worden:

Förderung für alle Durchführungswege eröffnet (Rn. 3)

Bisher hatte es die Finanzverwaltung nur bei den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds als unschädlich angesehen, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung das 60. Lebensjahr erreicht, aber noch beruflich tätig ist. Diese Einschränkung wurde nun aufgehoben, so dass der Eintritt dieses Sachverhalts bei allen Durchführungswegen unschädlich ist, also inklusive der Direktzusage und der Unterstützungskasse. Dies ist angesichts des zunehmend höheren Rentenzugangsalters von großer Bedeutung für die Anerkennung als betriebliche Altersversorgung.

Minderung des steuerfreien Dotierungsvolumens nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG

Wählt der Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 63 Satz 2 EStG die Inanspruchnahme der Förderung nach § 10a oder Abschnitt XI EStG, so ist in Höhe des Verzichts ein Abzug von dem steuerfreien Betrag nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG vorzunehmen. Wenn der Arbeitnehmer keinen Verzicht erklärt, so kann der über das steuerfreie Dotierungsvolumen nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG (8 % der Beitragsbemessungsgrundlage der Rentenversicherung) hinausgehende Betrag individuell besteuert werden, um den Sonderausgabenabzug und die Zulage in Anspruch zu nehmen. Dies bietet dem Arbeitnehmer ein flexibles Wahlrecht zur steuerlichen Optimierung seiner betrieblichen Altersversorgung.

Begünstigung von Freiwilligen Matching-Modellen

Eine weitere Änderung ist die Einbeziehung der Beiträge des Arbeitgebers zu sog. „Freiwilligen Matching-Modellen" in den BAV-Förderbetrag nach § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG, wonach der Arbeitgeber zusätzliche Beiträge einzahlt, die sich an der Höhe der durch den Arbeitnehmer umgewandelten Beiträge orientieren. Diese erfüllen nunmehr nach Auffassung der Finanzverwaltung das seit 01.01.2020 in § 8 Abs. 4 EStG gesetzlich neu definierte steuerrechtliche Zusätzlichkeitserfordernis. Die vom Arbeitnehmer durch Entgeltumwandlung eingebrachten Beiträge sind hingegen – anders als im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG – weiterhin nicht begünstigt.

Abgrenzung von Alt- zu Neuzusagen

Für die Abgrenzung der Pauschalversteuerung nach § 40b EStG a.F. und der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG kommt es darauf an, ob die entsprechenden Beiträge aufgrund einer Versorgungszusage geleistet werden, die vor dem 01.01.2005 (Altzusage) oder nach dem 31.12.2004 (Neuzusage) erteilt wurde. Hier berücksichtigt die Finanzverwaltung bei der Abgrenzung zukünftig das BFH-Urteil vom 01.09.2019 (AZ: VI R 21/19). Wesentlicher Punkt des BFH-Urteils ist dabei die Feststellung, dass eine Neuzusage nicht ohne weiteres ausgeschlossen ist, weil kein zusätzliches biometrisches Risiko vereinbart wurde – dies sah die Finanzverwaltung bislang anders.

Berechnung des BAV-Förderbetrags

Für die Förderung nach § 100 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber einen Mindestbetrag i.H.v. € 240 im Kalenderjahr zu leisten und weitere gesetzliche Anforderungen zu er-

füllen. Die Finanzverwaltung hat nunmehr dazu klargestellt, dass es für die Feststellung, dass die Einkommensgrenzen nach § 100 Abs. 3 Nr. 3 EStG nicht überschritten werden, auf den Zeitpunkt der Beitragsleistung ankommt.

Werden Versorgungsleistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskasse in einer Summe ausgezahlt, findet im Grundsatz die Fünftel-Regelung nach § 34 EStG Anwendung. Bei Teilkapitalauszahlungen einer Direktzusage oder Unterstützungskasse in mehreren Kalenderjahren ist dagegen der Tatbestand der Zusammenballung grundsätzlich nicht erfüllt. Eine Anwendung des § 34 EStG kommt daher für solche Zahlungen regelmäßig nicht in Betracht. Mit BMF-Schreiben vom 18.03.2022 hat die Finanzverwaltung nun allerdings entsprechend ihrer Behandlung von Abfindungen auch geringfügige Teilkapitalauszahlungen als unschädlich für die Anwendung der Fünftel-Regelung erklärt. Als geringfügig in diesem Sinne wird entsprechend der Regelung für die Abfindung im BMF-Schreiben vom 04.03.2016 ein Betrag von höchstens 10 % der Hauptleistung angenommen.

Geringfügige Teilkapitalzahlungen unschädlich für Anwendung der Fünftel-Regelung nach § 34 EStG

Ihr Kontakt

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

Kurznews

3e | Zweitwohnungsteuer bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich zu den Wohnungskosten zu berücksichtigen? | *Autorin: StBin Susanne Weber, München*

Höchstbetrag für Unterkunftskosten

Im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung dürfen die Kosten der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Unterkunftskosten) nur bis zur Höhe von € 1.000 monatlich vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder vom Mitarbeiter als Werbungskosten geltend gemacht werden.

BMF vom 25.11.2020

Nach Auffassung der Finanzverwaltung zählen zu diesen Unterkunftskosten, auf die sich der Höchstbetrag bezieht, sämtliche Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für Sondernutzung (z.B. Garten), die vom Mitarbeiter selbst getragen werden, nicht jedoch Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist.

FG München vom 26.11.2021 (AZ: 8 K 2143/21)

Das FG München entschied nun jedoch, dass bei der Prüfung des Höchstbetrags nur die Kaltmiete zuzüglich der Betriebskosten zu berücksichtigen sind. Die Zweitwohnungsteuer zähle nicht zu den Unterkunftskosten. Folglich könne die Klägerin die gezahlte Zweitwohnungsteuer als sonstige Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zusätzlich zu den auf € 1.000 monatlich gedeckelten Unterkunftskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen. Die vom Finanzgericht zugelassene Revision ist bereits beim BFH anhängig.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

3f | No-Show-Kosten bei Betriebsveranstaltungen – Verfassungsbeschwerde anhängig | *Autorin: (Syndikus) RAin Grit Findeisen-Müller, München*

BFH vom 29.04.2021 (AZ: VI R 31/18)

Bei der Bewertung von Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind laut BFH alle mit der Veranstaltung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen, unabhängig davon, ob sie beim Mitarbeiter einen Vorteil begründen und/oder einzelnen Mitarbeitern individuell zurechenbar sind. Verteilt werden sie auf die tatsächlich teilnehmenden Mitarbeiter und deren Begleitpersonen.

§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 EStG

Gegen dieses Urteil wurde nun Verfassungsbeschwerde eingelegt. Das Einbeziehen von Kosten für Mitarbeiter, die nicht an der Betriebsveranstaltung teilgenommen haben (sog. No-Show-Kosten), zulasten der tatsächlichen Teilnehmer stelle einen Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar.

Beim BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerde (AZ: 2 BvR 1443/21)

Mit Blick auf die Verfassungsbeschwerde wird empfohlen, aktuelle Fälle offen zu halten, um bei positivem Ausgang die sog. No-Show-Kosten aus der Bemessungsgrundlage zur Lohnversteuerung ausnehmen zu können.

Ihr Kontakt

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

4 | Verwaltungsanweisungen im Vorgriff auf die geplante Verlängerung der Erklärungsfristen für den Besteuerungszeitraum 2020 | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Viertes Corona-Steuerhilfegesetz im Gesetzgebungsverfahren

Angesichts der weiterhin andauernden, durch die Corona-Pandemie verursachten Ausnahmesituation sollen u.a. die Erklärungsfristen in beratenen Fällen (§ 149 Abs. 3 AO) sowie die zinsfreien Karenzzeiten (§ 233a Abs. 2 AO) für 2020 durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz um weitere drei Monate verlängert werden. Nach der derzeitigen Planung soll die Zustimmung dafür im Bundesrat am 10.06.2022 gegeben werden, so dass die Verkündung des Gesetzes erst danach erfolgen kann. Die maßgeblichen Vorschriften des Gesetzes sollen dann aber rückwirkend zum 31.05.2022 in Kraft treten.

BMF vom 01.04.2022

Im Vorgriff auf die gesetzliche Regelung haben die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern nun mit BMF-Schreiben vom 01.04.2022 verschiedene Anweisungen getroffen. So wird § 152 Abs. 2 AO (zwingender Verspätungszuschlag) nicht angewendet bei Abgabe der Steuererklärung nach Ablauf der insoweit geltenden Erklärungsfristen und bis zum Inkrafttreten des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes (gemeint ist hier sicherlich der Tag nach Gesetzesverkündung). Die Abgabe einer durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellten Steuer- oder Feststellungserklärung i. S. von § 149 Abs. 3 Hs. 1 AO für den Veranlagungszeitraum 2020 nach Ablauf des 31.05.2022 und bis zum Inkrafttreten des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes gilt – vorbehaltlich einer Vorabanforderung nach § 149 Abs. 4 AO – nicht als verspätet i. S. des § 152 Abs. 1 AO.

Ihr Kontakt

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

EU/OECD

5a | Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) voraussichtlich erst mit Wirkung ab 2024 | *Autor: StB Lars Behrendt, Hamburg*

Key Facts

- OECD und EU arbeiten weiter an einer baldigen Umsetzung der globalen Mindeststeuer.
- Ein im März 2022 veröffentlichter Kommentar der OECD enthält detaillierte Ausführungen zur Funktionsweise der im Dezember 2021 veröffentlichten sog. Model Rules.
- Auf EU-Ebene konnte noch keine finale Einigung über den entsprechenden Richtlinienentwurf erzielt werden. Es zeichnet sich jedoch bereits ab, dass die erstmalige Anwendung effektiv auf das Jahr 2024 verschoben werden wird.

„Model Rules" zu Pillar 2 vom 20.12.2021

Am 20.12.2021 veröffentlichte die OECD ihre „Model Rules" zur globalen Mindestbesteuerung. Rund 140 Staaten des Inclusive Framework der OECD verständigten sich damit auf ein Regelwerk, das sie im Sinne eines zwischen diesen Ländern abgestimmten „Common Approach" selbst einführen oder zumindest akzeptieren werden, dass andere Staaten dieses einführen und gegen ihre Unternehmen anwenden können. Die „Model Rules" sollen eine effektive Mindestbesteuerung von Gewinnen großer multinationaler Konzerne in jedem Land, in dem der Konzern über Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten tätig ist, mit 15 % sicherstellen. Liegt die effektive Besteuerung in einem Land unter diesem Steuersatz, sollen die „Global Anti-Base Erosion Rules" oder kurz „GloBE Rules" die Besteuerung der Gewinne in diesem Land auf 15 % hochschleusen.

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

Weitere Schritte zur Einführung der Mindeststeuer

Das schnelle Tempo, das die OECD und die EU vorlegten, war auch damit begründet, dass das Pillar-2-Regelwerk im Grundsatz ab dem Jahr 2023 Anwendung finden sollte.

OECD-Kommentar und Beispiele zu Säule 2

Am 14.03.2022 hat die OECD einen ausführlichen Kommentar mit Beispielen zu dem Regelwerk veröffentlicht. Es handelt sich um detaillierte Ausführungen zur Funktionsweise der am 20.12.2021 veröffentlichten Model Rules.

Politische Verhandlungen bzgl. EU-Richtlinie

In der Europäischen Union wird versucht, die entsprechende Richtlinie zu verabschieden, die anschließend von den einzelnen Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen sein wird. Zudem soll die erforderliche Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen durch ein Multilaterales Instrument (MLI) erleichtert werden, das ebenfalls im Laufe des Jahres 2022 im Entwurf veröffentlicht werden soll.

Im April 2022 noch keine Einigung auf EU-Ebene

Bei den Sitzungen der EU-Finanzminister (ECOFIN) am 15.03.2022 und am 05.04.2022 stand eine politische Einigung über den EU-Richtlinienentwurf zur globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) auf der Agenda. Die notwendige Einstimmigkeit konnte aber wegen des Vetos eines Mitgliedstaats nicht erzielt werden. In offiziellen Verlautbarungen äußerte der

französische Ratsvorsitzende danach, dass die politische Einigung über den EU-Richtlinienentwurf auf die Tagesordnung des nächsten ECOFIN am 24.05.2022 gesetzt wird und eine Einigung weiterhin hohe Priorität habe. Es ist daher weiterhin davon auszugehen, dass die Richtlinie letztendlich verabschiedet und umgesetzt wird bzw. dass einzelne EU-Mitgliedstaaten anderenfalls Pillar 2 durch rein nationale Gesetzgebung auf Basis der OECD Model Rules umsetzen werden.

Mögliche Verschiebung auf 2024

Im Zuge der politischen Erörterungen zeichnet sich im Rahmen einer Kompromisslösung eine Verschiebung der Frist zur Umsetzung der EU-Richtlinie in nationales Recht um ein Jahr bis zum 31.12.2023 und damit auch die effektive Verschiebung der erstmaligen Anwendung von Pillar 2 innerhalb der Europäischen Union auf Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2024 ab.

Ausblick

Erste praktische Projekterfahrungen bestätigen die enorme Komplexität des Pillar 2-Regelwerks. Vor diesem Hintergrund wäre eine zeitliche Verschiebung der erstmaligen Anwendung selbstverständlich zu begrüßen. Angesichts dieser Komplexität werden die meisten Unternehmen wohl weitere zwölf Monate brauchen, um sich angemessen auf die Compliance-Herausforderungen (inkl. Einbindung von Accounting und IT) vorzubereiten. Entsprechende Umsetzungsprojekte, die bereits von Unternehmen gestartet wurden, könnten daher auf diesen möglicherweise neuen erstmaligen Anwendungszeitpunkt ausgerichtet werden.

Ihr Kontakt

StB Lars Behrendt, Hamburg, lars.behrendt@wts.de

DEUTSCHLAND

5b | Zur Frage einer (passiven) Entstrickung durch Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG: Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten | *Autor: StB Sven Thalmann, München*

Key Facts

- Der BFH äußerte in einem AdV-Verfahren ernstliche Zweifel an einer (passiven) Entstrickung durch die Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5 und 6 AStG.
- § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG lasse sich bei summarischer Prüfung nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 AStG die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte (allein) nach den ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre, auch wenn der bisherigen BFH-Rechtsprechung eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liegt.
- Bei sog. personallosen Betriebsstätten sei eine nutzungsbezogene Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen.

BFH vom 24.11.2021 (AZ: I B 44/21)

Mit Beschluss vom 24.11.2021 hat der BFH in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entschieden, dass sich bei summarischer Prüfung dem § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG nicht entnehmen lasse, dass außerhalb des Anwendungsbereiches des § 1 AStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen sei (entgegen BMF-Schreiben vom 22.12.2016, Rz. 451). Auch wenn der bisherigen Senatsrechtsprechung bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liege, sei ihr nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen ist (entgegen BMF-Schreiben vom 26.09.2014, Tz. 2.2.4.1). Bei Betriebsstätten ohne maßgebliche Personalfunktion sei folglich eine nutzungsbezogene Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen.

Sachverhalt

Antragstellerin war eine KG, deren Kommanditanteile von einer KG dänischen Rechts (KS) gehalten wurden. Komplementärin war eine GmbH dänischen Rechts (ApS), die nicht am Kapital der Antragstellerin beteiligt war. Die Antragstellerin betrieb ab dem Jahr 2011 auf einem gepachteten Grundstück in Deutschland einen Windpark. Die technische und kaufmännische Betriebsführung erfolgte dabei

durch zwei deutsche Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften auf Grundlage von Betriebsführungs- und Serviceverträgen. Über eigene Mitarbeiter verfügte die Antragstellerin hingegen weder in Deutschland noch in Dänemark. Das Finanzamt nahm die Einführung des § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG mit Wirkung zum 01.01.2013 zum Anlass, im Streitjahr 2013 alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle abweichend von den Vorjahren der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark aufgrund deren Personalfunktion zuzuordnen. Folglich ging es von einer steuerrechtlichen Entstrickung des gesamten Vermögens der Antragstellerin gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG aus. Über die eingelegten Einsprüche der Antragstellerin ist noch nicht entschieden worden. Die zugleich beantragte Aussetzung der Vollziehung hat das Finanzamt abgelehnt. In erster Instanz setzte dann das Finanzgericht die Vollziehung der Bescheide aus.

Beschwerde des Finanzamts unbegründet

Hiergegen richtete sich die Beschwerde des Finanzamts, die der BFH nun als unbegründet zurückwies. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der gesonderten Feststellung eines Entnahmegewinns nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG durch das Finanzamt bestehen.

Zuordnung der Wirtschaftsgüter zur inländischen personallosen Betriebsstätte bis zum 31.12.2012 unstreitig

Die Wirtschaftsgüter des Windparks seien unstreitig bis zum 31.12.2012 aufgrund des überwiegenden Veranlassungszusammenhangs der Wirtschaftsgüter mit der Produktion und dem Vertrieb von Strom der Betriebsstätte in Deutschland und nicht der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzurechnen gewesen. Der im Streitfall einschlägige § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG fordert keine tatsächliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der inländischen Betriebsstätte. Es bedürfe insoweit nur einer wirtschaftlichen Veranlassung und der daraus abgeleiteten Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu der Betriebsstätte. Maßstab sei die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der in der einzelnen Betriebsstätte entfalteten betrieblichen Tätigkeit.

Zuordnungsänderung durch Einführung des AOA mit Wirkung zum 01.01.2013 ernstlich zweifelhaft

Die Änderung der Zuordnung durch die Umsetzung des „Authorized OECD Approach" (AOA) in § 1 Abs. 5 und 6 AStG ab dem 01.01.2013 ist nach Auffassung des BFH ernstlich zweifelhaft. Bei summarischer Prüfung lasse sich § 1 Abs. 5 AStG (insbesondere dem Wortlaut nach) nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 AStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen sei. Eine „Ausstrahlungswirkung" könne demzufolge, auch aufgrund der systematischen Stellung der Norm im AStG, nicht in § 1 Abs. 5 AStG hineingelesen werden.

Erfordernis des eigenen Personals zumindest im Streitjahr fraglich

Selbst wenn für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern unter Verweis auf § 1 Abs. 5 AStG maßgebend auf die Personalfunktion abzustellen wäre, käme es allerdings nicht allein deswegen zu einer Zuordnung zu der dänischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte, weil nur diese auf arbeitsvertraglich gebundenes, „eigenes" Personal zurückgreife. Vielmehr sei auch der inländischen Betriebsstätte aufgrund des Personals, welches auf Grundlage von Betriebsführungs- und Serviceverträgen die technische und kaufmännische Betriebsführung des Windparks übernehme, eine für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern maßgebliche Funktion zuzurechnen. Der dem Wortlaut nach ausdrücklich nur auf eigenes Personal abstellende § 2 Abs. 3 und 4 BsGaV komme im Streitfall nicht zur Anwendung, da dieser erst für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 gelte.

Rechtslage bei personallosen Betriebsstätten ungeklärt

Abschließend sah es der BFH zudem als zweifelhaft an, ob die Grundsätze zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei sog. personallosen Betriebsstätten überhaupt anwendbar seien. Stattdessen sei es denkbar, den personallosen Betriebsstätten unter Berücksichtigung des § 1 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 AStG die Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die sie begründen und deren dort ausgeübter Unternehmensfunktion sie dienen.

Auf dieser Grundlage ließ der BFH ausdrücklich die Frage offen, ob der Tatbestand der infrage stehenden Entstrickungsregelungen auch zur Anwendung kommt, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands durch eine gesetzliche Regelung ausgeschlossen oder eingeschränkt wird (sog. passive Entstrickung).

Ihr Kontakt

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

5c | Entwurf eines BMF-Schreibens zum Steuerabzug bei Softwareauftragsentwicklung | *Autor: StB Klaus Siler, Stuttgart*

DEUTSCHLAND

Key Facts

- Das Urheberrecht an Computerprogrammen ist rechtlich nicht übertragbar.
- Zahlungen für Softwareauftragsentwicklungen unterliegen nur dann nicht der inländischen Quellenbesteuerung, wenn es sich aus steuerlicher Sicht um einen wirtschaftlichen Rechtekauf handelt.
- Die Verpflichtung zum Quellensteuerabzug ist nicht davon abhängig, ob es sich bei dem zugrunde liegenden Vertragswerk um einen Dienst- oder Werkvertrag handelt.

BMF-Entwurf vom 21.03.2022

Das BMF hat am 21.03.2022 den Entwurf eines Schreibens zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Softwareauftragsentwicklung veröffentlicht. Hintergrund ist die am 07.06.2021 in Kraft getretene Änderung des Urheberrechtsgesetzes (UrhG), nach der u.a. die §§ 32a und 41 UrhG in den Katalog der nicht auf Computerprogramme anzuwendenden Vorschriften aufgenommen wurden (§ 69a UrhG). Da trotz dieser Änderungen das Urheberrecht an Computerprogrammen weiterhin nicht rechtlich übertragen werden kann, stellt sich bei der entgeltlichen Überlassung an Dritte zur Nutzung grundsätzlich weiterhin die Frage des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Auch nach der Änderung des UrhG ist eine rechtliche Übertragung von Urheberrechten an Computerprogrammen nicht möglich

Abgrenzung zum wirtschaftlichen Rechtekauf

§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst nur Einkünfte im Zusammenhang mit Vergütungen für die zeitlich begrenzte Überlassung der Nutzung des Rechts oder des Rechts auf Nutzung von Rechten. Davon abzugrenzen sind die Veräußerungen von Nutzungsrechten bzw. Fälle, in denen sich ein überlassenes Recht während der eingeräumten Nutzung wirtschaftlich vollständig verbraucht.

Keine Quellensteuer bei Zahlung für wirtschaftlichen Rechtekauf

Auch wenn nach deutschem Recht ein Kauf von Urheberrechten an Computerprogrammen (weiterhin) ausgeschlossen ist, ist nach den Ausführungen des BMF-Entwurfs jedoch ein endgültiger wirtschaftlicher Übergang des Urheberrechts in Form eines sog. wirtschaftlichen Rechtekaufs (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) möglich. Dies nämlich dann, wenn dem Urheber aufgrund der Einräumung umfassender, exklusiver, zeitlich und räumlich unbeschränkter sowie unwiderruflicher Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software keine wirtschaftlich werthaltige Position verbleibt. Im BMF-Entwurf werden in Bezug auf Urheberrechte an Software die Abgrenzungskriterien für einen solchen wirtschaftlichen Rechtekauf dargestellt, bei dessen Vorliegen dann eine weitere Verpflichtung zum Steuereinbehalt nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ausgeschlossen ist.

Quellensteuerliche Behandlung unabhängig von der Einordnung als Dienst- oder Werkvertrag

Relevanz hat der BMF-Entwurf für alle Unternehmen, die Software von ausländischen Auftragnehmern programmieren lassen, unabhängig davon, ob die Programmierung im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrags erfolgt. Das neue Schreiben soll auf alle offenen Fälle anzuwenden sein, bei denen der Abschluss eines Vertrags zur Softwareauftragsentwicklung nach dem 06.06.2021 stattgefunden hat.

Eingabe der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft haben eine umfangreiche Stellungnahme zu dem BMF-Entwurf abgegeben. U.a. werden darin Argumente dargelegt, welche gegen eine urheberrechtliche Sperrwirkung hinsichtlich einer Übertragungsmöglichkeit von im Rahmen von Dienstleistungsverträgen erstellter Software sprechen. Im Zuge dessen wird angeregt, die Grundsätze zum wirtschaftlichen Rechtekauf auch auf Fälle anzuwenden, bei denen der Abschluss des Vertrags zur Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags bereits vor dem 07.06.2021 erfolgte. Inwieweit die Finanzverwaltung im finalen BMF-Schreiben auf die Argumentation der Spitzenverbände eingehen wird, bleibt abzuwarten.

Ihr Kontakt

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

DEUTSCHLAND

5d | Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung | *Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf*

Key Facts

- Arbeitgeber im Sinne des Lohnsteuerrechts (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- Zivilrechtlicher Arbeitgeber vs. wirtschaftlicher Arbeitgeber.
- Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers.
- Entsandte Person muss unbeschadet dessen nach allgemeinen Grundsätzen als Arbeitnehmer des wirtschaftlichen Arbeitgebers anzusehen sein.
- Lohnsteuerhaftung beschränkt sich auf den fremdüblichen Arbeitslohn.

§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG

Im Falle einer konzerninternen internationalen Arbeitnehmerentsendung wird das aufnehmende inländische Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber i.S. von § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG und ist zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, der Einsatz des Arbeitnehmers bei dem aufnehmenden Unternehmen in dessen Interesse erfolgt, der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden und dessen Weisungen unterworfen ist. Hierbei kommt es nicht darauf an, dass das im Inland ansässige Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auszahlt.

Hinweis: Neuregelung seit dem 01.01.2020

Seit der Neuregelung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG wird darauf abgestellt, wer die Lohnkosten unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes hätte tragen müssen. Somit ist die tatsächliche Kostenweiterbelastung für das Vorliegen eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers" als Tatbestandsmerkmal irrelevant.

BFH vom 04.11.2021 (AZ: VI R 22/19)

Mit Urteil vom 04.11.2021 beschäftigte sich der BFH mit dem Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung. Der BFH entschied für die Rechtslage bis einschließlich 2019, dass das Tragen des Arbeitslohns durch das aufnehmende, im Inland ansässige Unternehmen 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.

Urteilsfall

Im Streitfall wurde ein Mitarbeiter durch die in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft (alleinige Gesellschafterin) im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags zur im Inland ansässigen Tochtergesellschaft (TG) entsendet, um für diese eine Geschäftsführungsdienstleistung zu erbringen.

Fremdüblichkeit

Auf Grundlage des abgeschlossenen Dienstleistungsvertrags handelte der Geschäftsführer im Namen, im Auftrag und auf Risiko der TG. Zwischen TG und Geschäftsführer wurde kein gesonderter Arbeitsvertrag geschlossen. Das Entgelt für die im Rahmen der Personalgestellung erbrachte Leistung wurde über eine Monatspauschale (Management Fee) seitens TG an die Schweizer Gesellschaft entrichtet. Als Vergleichsmaßstab wurde die Entlohnung des vorherigen Geschäftsführers herangezogen, so dass eine Fremdüblichkeit (ohne Kostenaufschlag) gegeben war.

FG Thüringen vom 13.12.2018 (AZ: 3 K 795/16)

In der Vorinstanz entschied das FG Thüringen, dass die deutsche TG als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen war und die Kriterien für das „Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers" erfüllt waren. Der Einsatz des in der Schweiz ansässigen und im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtigen Geschäftsführers erfolgte im Interesse der TG, dieser war in den Arbeitsablauf der aufnehmenden inländischen Gesellschaft eingebunden, die ausdrücklich die gesamte Handlungsverantwortung und das Risiko für die Tätigkeiten des Geschäftsführers trug. Als Geschäftsführer sei das Erfordernis der Weisungsgebundenheit zu vernachlässigen.

Aufhebung der Vorinstanz seitens BFH

Der BFH hob diese Entscheidung der Vorinstanz auf und wies den Fall zur weiteren Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Aus Sicht des BFH kann im Falle einer konzerninternen

internationalen Arbeitnehmerentsendung das im Inland ansässige aufnehmende Unternehmen nicht allein dadurch zum wirtschaftlichen Arbeitgeber werden, dass seitens des aufnehmenden inländischen Unternehmens der entsendenden Schweizer Gesellschafterin eine Pauschale erstattet wird (auch wenn diese Pauschale ggfs. auf Basis eines Fremdvergleichs ermittelt wurde).

Voraussetzung ist das Tragen des Arbeitslohns

Vielmehr müsse auch in diesem Fall geprüft werden, ob der Betrag der vereinbarten Pauschale dem Anteil des (vertraglich mit der Schweizer Gesellschaft vereinbarten) Gehalts, welches auf die Tätigkeiten für die Geschäftsführung der deutschen TG entfällt, entspricht. Sei dies nicht der Fall, so handele es sich nicht um eine konzerninterne Personalgestellung, sondern um einen Servicevertrag, bei dem die aufnehmende Gesellschaft (TG) nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen sei.

Unbeschadet dessen ist auch die Arbeitnehmereigenschaft zu prüfen

Darüber hinaus müsse das Finanzgericht auch prüfen, ob es sich bei dem Geschäftsführer um einen Arbeitnehmer der TG handele, da man bei einem GmbH-Geschäftsführer nicht bereits aufgrund der organschaftlichen Stellung von einer Eingliederung ins Unternehmen ausgehen könne. Vielmehr müsse nach den allgemeinen Kriterien (z.B. feste Arbeitszeiten, persönliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit etc.) abgegrenzt werden, ob es sich hier um eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit handele.

Sollte sich nach Prüfung durch das Finanzgericht ergeben, dass mit der monatlich vereinbarten Management Fee eine Weiterbelastung des Arbeitslohns des Geschäftsführers erfolgt ist, beschränke sich die Lohnsteuerhaftung der GmbH aber auf den fremdüblichen Teil des Arbeitslohns.

Der BFH hat in diesem Zusammenhang noch einmal klargestellt, dass die Zuweisung des Besteuerungsrechts gemäß DBA mit einer inländischen Lohnsteuerabzugsverpflichtung nicht gleichgestellt ist. Diese richtet sich ausschließlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Ihr Kontakt

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

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

DEUTSCHLAND **5e | Wegfall der pandemiebedingten Homeoffice-Regelungen zum 30.06.2022 |**
Autoren: Dirk Keppler und StBin Ayse Schink, beide Düsseldorf

Key Facts

- Konsultationsvereinbarungen mit den Nachbarländern laufen aus.
- Homeoffice-Regelungen der Verständigungsvereinbarungen auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11.03.2020 bis zum 30.06.2022 anwendbar.
- Rückfall auf „Regelbetrieb" in den Doppelbesteuerungsabkommen.

BMF – Homeoffice-Regelungen enden zum 30.06.2022

Laut Ankündigung des BMF werden die Regelungen zum Homeoffice in den sog. COVID-19 Konsultationsvereinbarungen letztmalig noch bis zum 30.06.2022 verlängert bzw. zum 30.06.2022 einvernehmlich gekündigt. Ziel ist es, dass die Homeoffice-Regelungen der Verständigungsvereinbarungen auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11.03.2020 bis zum 30.06.2022 Anwendung finden.

Konsultationsvereinbarungen mit Belgien, Frankreich, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Polen und Schweiz werden zum 30.06.2022 beendet

Die Verständigungsvereinbarungen mit Luxemburg und Belgien werden laut jeweiligem BMF-Schreiben vom 25.03.2022, die Konsultationsvereinbarung mit den Niederlanden laut BMF-Schreiben vom 04.04.2022 im Hinblick auf die weitgehend aufgehobenen Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie zum 30.06.2022 beendet. Die Konsultationsvereinbarung mit Österreich wurde laut BMF-Schreiben vom 04.04.2022 letztmalig bis zum 30.06.2022 verlängert.

Grenzgänger müssen wieder die alten Regelungen beachten

Die Konsultations- bzw. Verständigungsvereinbarungen mit unseren Nachbarländern Frankreich (BMF-Schreiben vom 05.04.2022), Polen (BMF-Schreiben vom 22.04.2022) und der Schweiz (BMF-Schreiben vom 13.04.2022) werden ebenfalls zum 30.06.2022 beendet.

Im Hinblick auf die betroffenen Grenzgänger ist darauf zu achten, dass nach dem 30.06.2022 somit die allgemeinen Bestimmungen, insbesondere in Bezug auf die einzuhaltenden Pflichten (arbeitstägliches Pendeln, Einhaltung der Grenzen für sog. unschädliche Nichtrückkehrtage etc.) wieder zur Anwendung kommen. Bei Nichteinhaltung droht der Wegfall des Grenzgängerstatus und eine entsprechende Versteuerung im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers.

Es ist davon auszugehen, dass auch weitere pandemiebedingte Ausnahmeregelungen zeitnah (ggf. auch zum 30.06.2022) enden werden.

Betriebsstättenrisiko/ Sozialversicherung

Dies betrifft bspw. auch die OECD-Empfehlung bezüglich der Nichtbegründung einer festen Geschäftseinrichtung im Homeoffice während der Pandemie (da diese „vorübergehender Natur" und nicht auf Dauer angelegt war), aber auch im Bereich der Sozialversicherung die Sonderregelungen hinsichtlich Art. 12 (Entsendung) und Art. 13 VO (EG) 883/2004 (Mehrfachbeschäftigungen) für Mitarbeiter im grenzüberschreitenden Homeoffice.

Hier sollten die Unternehmen vor allem die Fälle im Blick haben, bei denen Mitarbeiter auch nach dem 30.06.2022 weiterhin im Homeoffice bzw. von einem anderen Land als dem Sitzstaat des Arbeitgebers aus regelmäßig tätig werden.

In vielen Unternehmen stellt man sich zur Zeit die Frage, wie sich die Änderungen in der Arbeitswelt (Stichwörter wie „New Work, New Normal oder Work from Anywhere") in den Arbeitsalltag integrieren lassen und wie man sich im Spannungsfeld der Frage „Wie kann ich ein attraktiver Arbeitgeber sein, aber gleichzeitig nicht in unerfüllbare Probleme (Betriebsstättenbegründung, Arbeitgeberpflichten im Ausland, Wechsel in ausländische Sozialversicherungssysteme etc.) im Ausland geraten?" aufstellen soll.

Die WTS unterstützt mit fachlicher Beratung bei der Entwicklung und Implementierung entsprechender Richtlinien und bei der Prüfung von Einzelsachverhalten. Darüber hinaus unterstützen wir weltweit bei der Abwicklung von Auslandssachverhalten.

Ihr Kontakt

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

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

5f | Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen bei grenzüberschreitender Betätigung innerhalb der EU | *Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*

DEUTSCHLAND

Key Facts

- Die im Jahr 2018 eingeführte Ausnahmeregel vom Abzugsverbot für Vorsorgeaufwendungen bei grenzüberschreitender Betätigung innerhalb der EU gilt auch für im Inland steuerfreie Renten eines vormals im EU-Ausland beschäftigten Arbeitnehmers.
- Im Beschäftigungsstaat darf eine steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen nicht zugelassen sein. Dabei sind die einzelnen Sparten der Vorsorgeaufwendungen getrennt zu beurteilen.
- „Double dip" ausgeschlossen – Beiträge zu einer bestimmten Versicherungssparte, die bereits im Rahmen der Besteuerung im Ausland abzugsfähig sind, können nicht nochmals in Deutschland steuermindernd berücksichtigt werden.

BFH vom 27.10.2021 (AZ: X R 11/20 und X R 28/20)

Der BFH hat mit zwei Urteilen vom 27.10.2021 entschieden, dass Beiträge zur Altersvorsorge sowie zu einer Kranken- und Pflegeversicherung auch im Zusammenhang mit im Inland steuerfreien Gehältern und Renten aus dem EU-Ausland als Sonderausgaben absetzbar sind, sofern der Steuerpflichtige für die jeweilige Versicherung im Ausland keine steuerliche Entlastung erhält.

Urteilsfall (X R 11/20)

Kläger im Verfahren X R 11/20 war ein in Deutschland lebender Rentner, der seinerzeit in Luxemburg als Arbeitnehmer beschäftigt gewesen war und seit seinem Ruhestand auch eine gesetzliche Altersrente aus Luxemburg bezieht, die dort besteuert wird. Nach luxemburgischem Einkommensteuerrecht sind zwar Renten- und Krankenversicherungsbeiträge absetzbar, nicht aber – anders als in Deutschland – Beiträge zur Pflegeversicherung. Den deshalb vom Kläger bei der Besteuerung seiner inländischen Einkünfte begehrten Sonderausgabenabzug auch für den auf die luxemburgische Altersrente entfallenden Anteil der Pflegeversicherungsbeiträge lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, dass die Beiträge im Zusammenhang mit im Inland steuerfreien Einnahmen stünden und § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine Berücksichtigung der Beiträge nicht erlaube.

Die Klage hatte Erfolg und der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz. Die Voraussetzungen der im Jahr 2018 eingeführten Ausnahmeregel vom Abzugsverbot von Vorsorgeaufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen insbesondere aus dem EU-Ausland stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Hs. 2 EStG), lägen vor. Es sei nicht nur ausländischer Arbeitslohn begünstigt, sondern zur Wahrung der Grundfreiheit in Bezug auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit ebenso Renten eines vormals im EU-Ausland beschäftigten Arbeitnehmers. Soweit ein Sonderausgabenabzug im Inland auch davon abhängt, dass der (ehemalige) Beschäftigungsstaat (hier: Luxemburg) keinerlei steuerliche Berücksichtigung zulässt, verbietet sich nach Ansicht des BFH eine Zusammenfassung sämtlicher gezahlter Vorsorgeaufwendungen. Es sei vielmehr die jeweilige Versicherungssparte (hier: Pflegeversicherung) für sich zu beurteilen.

In seiner weiteren Entscheidung im Verfahren X R 28/20 hat der BFH zudem klargestellt, dass Beiträge zu einer bestimmten Versicherungssparte, die bereits im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Beschäftigungsstaat zum Abzug zugelassen sind, nicht nochmals in Deutschland steuermindernd berücksichtigt werden können. Ein solcher „double dip" könne weder nach nationalem Recht noch nach Maßgabe unionsrechtlicher Grundfreiheiten eingefordert werden.

Ausnahme vom Abzugsverbot für Vorsorgeaufwendungen auch im Zusammenhang mit ausländischen Renten anzuwenden

Getrennte Beurteilung der Versicherungssparten

Ihr Kontakt

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

DEUTSCHLAND **5g | Das neue Steuerabzugsverfahren nach § 10 StAbwG |**

Autor: StB Sven Thalmann, München

Key Facts

- Seit dem 01.01.2022 sind die Quellensteuermaßnahmen des § 10 StAbwG bei Geschäftsvorgängen in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten (z.B. Panama) zu beachten.
- Die Quellensteuermaßnahmen erweitern den Katalog beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte des § 49 EStG.
- Inländische Vergütungsschuldner sind dazu verpflichtet, Abzugsteuern nach § 10 StAbwG einzubehalten, abzuführen und anzumelden.
- Inländische Vergütungsschuldner haften für die Einbehaltung und die Abführung der Steuer.
- Für die Durchführung des neuen Steuerabzugsverfahrens ist das BZSt zuständig.

Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes

Seit dem 01.01.2022 sind die Abwehrmaßnahmen des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) vom 25.06.2021 auf Geschäftsvorgänge in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten anzuwenden. Die nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete werden durch die Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV) vom 20.12.2021 benannt. Voraussetzung für die Benennung eines Steuerhoheitsgebiets ist eine Nennung auf der im Amtsblatt der EU veröffentlichten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (zu den Abwehrmaßnahmen der EU-Mitgliedstaaten gegen die Länder auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke vgl. WTS Journal 01/2022). Die EU-Liste nennt aktuell die folgenden Länder und Gebiete: Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln und Vanuatu (ABl. C 103/01 vom 03.03.2022).

Neue Verpflichtungen für inländische Vergütungsschuldner

Inländische Vergütungsschuldner müssen seit dem 01.01.2022 insbesondere das neue Steuerabzugsverfahren nach § 10 StAbwG beachten. Nach dem neuen Steuerabzugsverfahren unterliegen die folgenden Einkünfte ausländischer Vergütungsgläubiger, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, über § 49 EStG hinaus der beschränkten Steuerpflicht:

- Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen,
- Einkünfte aus Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen,
- Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen und
- Einkünfte aus dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen.

Voraussetzung für die über § 49 EStG hinausgehende beschränkte Steuerpflicht ist, dass die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bei unbeschränkter Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers der Besteuerung unterlägen. Weitere Voraussetzung ist, dass der Vergütungsschuldner die gewährte Vergütung ungeachtet des Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 Satz 1 StAbwG als Betriebsausgaben abziehen kann (das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 Satz 1 StAbwG greift frühestens ab dem 01.01.2026).

Entstehung, Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Steuer

Die Steuer entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem ausländischen Vergütungsgläubiger zufließt. Mit der Entstehung der Steuer hat der inländische Vergütungsschuldner den Steuerabzug für Rechnung des Vergütungsgläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. Der Vergütungsschuldner haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Der Steuerabzug beträgt 15 % der vereinbarten Bruttovergütung (zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag). Der Vergütungsschuldner hat die einbehaltene Steuer spätestens mit Ablauf des 10. Tages nach Ende eines Quartals (Fälligkeitstag) beim BZSt anzumelden und an das BZSt abzuführen (also bis zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober oder 10. Januar eines jeden Jahres).

Freigrenze von € 250

Analog zum Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG gibt es eine Freigrenze von € 250 je Geschäftsvorfall. Ein Steuerabzug ist damit nicht vorzunehmen, wenn die

Bruttovergütung den Betrag von € 250 nicht übersteigt. Eine Anmeldung beim BZSt hat dennoch zu erfolgen.

Abgabe der Steueranmeldung und elektronische Datenübermittlung

Zur Abgabe der Steueranmeldung wird eine gesonderte Steuernummer des BZSt benötigt, die beim BZSt beantragt werden kann. Die Steuernummer für das Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG ist für das Steuerabzugsverfahren nach § 10 StAbwG nicht verwendbar. Die Steueranmeldung ist grundsätzlich elektronisch über das BZStOnline-Portal (BOP) abzugeben. Die Abgabe über das ElsterOnline-Portal (EOP) ist nicht möglich. Für die Abgabe im BOP können bestehende BOP/EOP-Software-Zertifikate genutzt werden.

Wird die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt, ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten (§ 240 Abs. 1 Satz 3 AO). Wird die Steuer nicht rechtzeitig angemeldet, kann gegen den anmeldepflichtigen Vergütungsschuldner ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO festgesetzt werden.

Ihr Kontakt

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

Kurznews

5h | Änderungen zum mexikanischen „Maquiladora"-Modell |
Autoren: RA (Mexiko) José Miguel García, LL.M. International Tax Law, München, und RAin Claudia Neuenhaus, Düsseldorf

MEXIKO

Im Oktober 2021 wurden Steuerreformen in verschiedenen Gesetzen in Mexiko verabschiedet. Davon betroffen sind unter anderem Unternehmen aus der Lohnveredelungsindustrie („Maquiladora"-Unternehmen).

„Maquiladoras" sind Unternehmen aus dem Lohnveredelungssektor, die aufgrund eines Förderprogramms des mexikanischen Wirtschaftsministeriums berechtigt sind, Maschinen und Rohstoffe zur Veredelung unter erleichterten Voraussetzungen ein- und anschließend wieder auszuführen. Es handelt sich überwiegend um Unternehmen der Automobil-, Elektro- und Textilindustrie. Mexiko unterhält dazu aktuell 13 Freihandelsabkommen mit 52 Staaten.

Im Rahmen der staatlichen Zertifizierung des Wirtschaftsministeriums unterliegen mexikanische „Maquiladoras" einem speziellen steuerlichen Regime.

Bis einschließlich Dezember 2021 konnten „Maquiladoras" danach unter anderem „Advance Pricing Agreements" (APA) zur Ermittlung der Gewinnaufschläge bei den Transaktionen mit verbundenen Unternehmen abschließen. Nach den aktuellen Änderungen steht diese Möglichkeit ab Januar 2022 nicht mehr zur Verfügung. Demnach bleibt die sog. „Safe-Harbor"-Berechnung als einziges Mittel für die Maquiladora-Industrie, um die Einhaltung der mexikanischen Verrechnungspreisvorschriften nachzuweisen.

„Maquiladora"

Ihr Kontakt

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

ÖSTERREICH **5i | Reverse Charge für ausländische Vermieter ab 01.01.2022 |**

Autorin: StBin Mag. Sabine Steiner, Linz

Key Facts

- Die österreichische Verwaltungspraxis wertete bis 31.12.2021 eine inländische Immobilie automatisch als umsatzsteuerliche Betriebsstätte.
- Titanium-Urteil führt zur Anwendung des Reverse Charge Verfahrens.
- Praktische Probleme bei der Vorsteuererstattung.

Bisherige Anwendungspraxis entsprechend den öUStR (bis 31.12.2021)

Noch bis Ende des Jahres 2021 vertrat die österreichische Finanzverwaltung in den Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz. 2601b öUStR) die Rechtsansicht, dass ausländische Vermieter, die ein in Österreich gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig an österreichische Unternehmen vermieten, hinsichtlich der Vermietungsumsätze selbst als österreichische Unternehmer zu behandeln seien und diese Umsätze im Veranlagungsverfahren zu erklären hätten. Vereinfachend ging man davon aus, dass die vermietete österreichische Immobilie eine umsatzsteuerliche „Betriebsstätte" des ausländischen Unternehmens darstelle, daher könne aus diesem Grund das in § 19 Abs. 1 öUStG normierte Reverse Charge Verfahren NICHT zur Anwendung kommen.

Mit dem „Titanium-Urteil" des EuGH wurde klar, dass die bisher angewandte zweckmäßige Lösung zugunsten ausländischer Vermieter nicht mehr aufrechtzuerhalten ist.

EuGH vom 03.06.2021 (Rs: C-931/19, Titanium Ltd)

Im EuGH-Urteil vom 03.06.2021 führte der EuGH unmissverständlich aus, dass eine für Zwecke der Mehrwertsteuer bedeutsame feste Niederlassung jedenfalls auch einer entsprechenden personellen Ausstattung bedarf, welche zu autonomem Handeln befähigt. Eine vermietete Immobilie ist demzufolge nur dann als feste Niederlassung bzw. umsatzsteuerliche Betriebsstätte anzusehen, wenn sich z.B. vor Ort ein Büro befindet, in dem eigenes Personal des Vermieters eingesetzt wird, welches nicht nur für unterstützende und/oder verwaltungstechnische Aufgaben zuständig ist.

Ab 01.01.2022 Anwendung des Reverse Charge Verfahrens (für nichtansässige Vermieter)

Die Auswirkungen des Titanium-Urteils wurden in den österreichischen UStR mit Wirkung ab 01.01.2022 berücksichtigt. Konkret bedeutet dies, dass ausländische Vermieter, die ein österreichisches Grundstück umsatzsteuerpflichtig an österreichische Unternehmer vermieten und dabei über kein Personal verfügen, welches autonom im Namen des Vermieters handelt, seit 01.01.2022 nicht mehr als in Österreich umsatzsteuerlich ansässig gelten und daher auf das Reverse Charge Verfahren verwiesen werden. Damit entfallen Registrierungspflicht und laufende Veranlagung in Österreich.

In Österreich angesammelte Vorsteuern sind folglich nur mehr im Wege der Vorsteuererstattung zu beantragen. Dies setzt allerdings voraus, dass der ausländische Vermieter über eine ausländische UID-Nummer oder über eine Unternehmerbestätigung seines Ansässigkeitsstaates verfügt. Unklar ist, wie ein ausländischer Vermieter, der in seinem Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat keine unternehmerischen Einkünfte erzielt, zu dieser Unternehmerbestätigung kommen soll.

Ihr Kontakt

StBin Mag. Sabine Steiner, Linz, sabine.steiner@icon.at

5j | Dreiecksgeschäftsregelung in Österreich |

Autor: StB Mst. Mag. Günther Platzer, Linz

ÖSTERREICH

Key Facts

- Höchstgerichtliches Urteil beanstandet zu enge Interpretation der MwStSystRL.
- Registrierung des Erwerbers im Bestimmungsland nicht mehr automatisch ein Ausschlussgrund für die Vereinfachungsregelung.
- Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis und der österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien.
- Positive Erledigung noch anhängiger Verfahren.

Bisherige Rechtspraxis in Österreich

Gemäß Art. 25 Abs. 1 öUStG liegt ein Dreiecksgeschäft vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt. In Abs. 3 werden die Voraussetzungen genannt, bei deren Vorliegen der innergemeinschaftliche Erwerb von der Umsatzsteuer befreit ist. Unter anderem wird hierbei in Art. 25 Abs. 3 lit. a öUStG darauf verwiesen, dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben darf, jedoch im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer erfasst sein muss. Obwohl das öUStG dem Wortlaut des Art. 141 lit. a RL 2006/112/EG entspricht, existiert in der Rz. 4294 der österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien (öUStR) folgende, für die österreichischen Finanzämter bindende Sichtweise:

Nicht richtlinienkonforme Aussage in Rz. 4294 öUStR

„Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des Art. 25 öUStG ist unter anderem, dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat. Ein Wohnsitz oder Sitz im Inland ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist (inländische Steuernummer oder UID-Nr.)". Diese Sichtweise hat zu zahlreichen Beanstandungen und Feststellungen im Rahmen von Betriebsprüfungen in Österreich geführt.

VwGH vom 15.12.2021 (AZ: Ro 2020/15/0003-4)

Das österreichische Verwaltungsgericht untersuchte die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte für jene Fälle, in denen das mittlere Unternehmen (=Erwerber) über eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsland verfügte, jedoch für die Abwicklung mit einer anderen UID-Nummer in Erscheinung trat.

Ausgangsfall: BFG vom 24.10.2019 (AZ: RV/2101154/2017)

Im Ausgangsfall erwarb eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft unter Verwendung ihrer österreichischen UID-Nummer Rohöl von einem italienischen Unternehmen, um dieses an ein slowenisches Unternehmen zu liefern. Dabei wurde das Rohöl direkt vom italienischen Lieferanten an den slowenischen Abnehmer befördert bzw. versandt. Der Schweizer Zwischenhändler wandte die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte gemäß Art. 25 öUStG in Österreich an, obwohl dieser über eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsland Slowenien verfügte. Das zuständige Finanzamt erklärte die gemeldeten Dreiecksgeschäfte als missglückt und setzte eine nicht abzugsfähige kumulative Erwerbsteuer aufgrund der verwendeten österreichischen UID-Nummer in Österreich fest.

VwGH unterstützt Wortinterpretation des Unionsrechts

Die Schweizer Gesellschaft wandte sich mit einer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG), welches der Beschwerdeführerin Recht gab. Die darauffolgende Amtsrevision des Finanzamts wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des BFG entschieden.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte klar, dass für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung der Erwerber nicht im Bestimmungsland „niedergelassen" sein darf, jedoch in einem anderen Mitgliedstaat „für Mehrwertsteuerzwecke erfasst" sein muss. Der VwGH betont, dass alleine aus dieser Formulierung abzulesen sei, dass die Erfassung für Mehrwertsteuerzwecke nicht mit der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen gleichgestellt werden könne. Eine etwaige historische Interpretation mit Fokus auf den ursprünglichen Sinn und Zweck der Vorschrift ist demnach nicht haltbar und wäre auch mit Art. 11 Abs. 3 (EU) VO 282/2011, in dem expli-

zit dargelegt wird, dass allein mit einer Registrierung keine feste Niederlassung begründet wird, nicht zu vereinbaren.

Die nächsten Schritte

Die eindeutige Argumentation des VwGH wird eine Anpassung der österreichischen Verwaltungspraxis und demzufolge eine entsprechende Änderung der Rz. 4294 öUStR nach sich ziehen. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des Zwischenhändlers im Bestimmungsland kann somit nicht mehr automatisch dazu führen, dass die Anwendung der Dreiecksgeschäftsregelung versagt wird.

Aller Voraussicht nach wird mit dem Wartungserlass 2022, der Ende dieses Jahres erscheinen wird, eine Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis in den öUStR vorgenommen. Derzeit ausgesetzte Rechtsmittel werden von Amts wegen weitergeführt und entsprechend der neuen Rechtsprechung erledigt. Wenngleich die Umsatzsteuer-Richtlinien erst im nächsten Jahr eine adaptierte Fassung aufweisen werden, kann ab sofort die Dreiecksgeschäftsregelung gemäß den unionsrechtlichen Vorgaben angewendet werden.

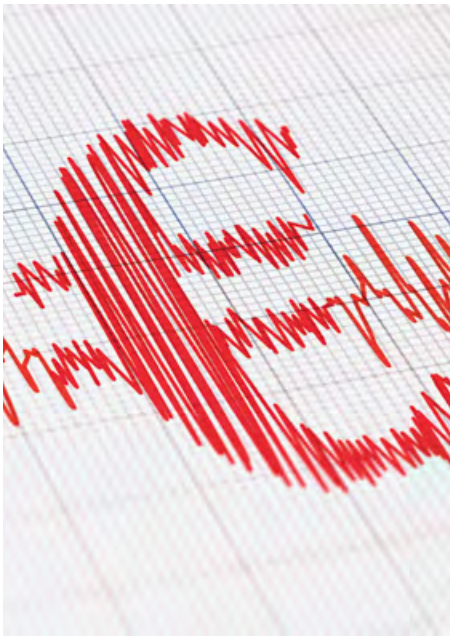
Ihr Kontakt

StB Mst. Mag. Günther Platzer, Linz, guenther.platzer@icon.at

ÖSTERREICH **5k | Adieu österreichische Digitalsteuer** | *Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien*

Key Facts

- Infolge der zum 01.01.2020 eingeführten Digitalsteuer werden Onlinewerbeleistungen von digitalen Großkonzernen in Österreich einer Steuer i.H.v. 5 % unterworfen, wenn die Werbeleistungen einen Inlandsbezug aufweisen.
- Die Steuereinnahmen aus der Digitalsteuer betrugen im Jahr 2020 ca. € 43 Mio. (ca. € 80 Mio. im Jahr 2021 laut vorläufigen Daten).
- Im Rahmen der Umsetzung der globalen Körperschaftsteuerreform, die auf den beiden Säulen „Pillar One" und „Pillar Two" beruht, hat die österreichische Digitalsteuer nunmehr ein Ablaufdatum.



Steuergegenstand und Steuersatz

Seit dem 01.01.2020 unterliegen Onlinewerbeleistungen, die von Onlinewerbeleistern in Österreich gegen Entgelt erbracht werden, einer 5%igen Digitalsteuer. Als Onlinewerbeleistung gelten Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle, insbesondere in Form von Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbare Werbeleistungen. Eine Onlinewerbeleistung gilt als in Österreich erbracht, wenn sie auf dem Gerät eines Nutzers mit österreichischer IP-Adresse empfangen wird und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an österreichische Nutzer richtet.

Betroffene Unternehmen

Steuerschuldner ist der Onlinewerbeleister, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Onlinewerbeleistung hat. „Onlinewerbeleister" sind Unternehmen, die Onlinewerbeleistungen gegen Entgelt erbringen oder dazu beitragen und

1. innerhalb eines Wirtschaftsjahres einen weltweiten Umsatz von zumindest € 750 Mio. und
2. in Österreich einen Umsatz von zumindest € 25 Mio. aus der Durchführung von Onlinewerbeleistungen erzielen.

Streit mit USA

Da von der Digitalsteuer insbesondere US-Konzerne (z.B. „GAFA-Unternehmen": Google, Amazon, Facebook, Apple) erfasst werden, drohte die US-Regierung im Frühjahr 2021 – neben Österreich – auch

Spanien, Italien, Frankreich und Großbritannien, somit jenen Staaten, die bereits eine Digitalsteuer eingeführt haben, mit Strafzöllen auf Einfuhren. Im Rahmen der Verhandlungen und Einigung der OECD über ein neues Regime zur internationalen Besteuerung – Pillar One und Pillar Two – wurde auch ein Kompromiss mit den USA gefunden.

Übergangslösung

In einer am 21.10.2021 veröffentlichten gemeinsamen Erklärung („Joint Statement") haben Österreich und die oben erwähnten Staaten den „Digitalsteuerkonflikt" mit den USA beigelegt. Bis zum Inkrafttreten von Pillar One dürfen die nationalen Digitalsteuerbestimmungen weiterhin bestehen bleiben. Allerdings wird ein Teil der Digitalsteuern, die bis zum Inkrafttreten von Pillar One im sogenannten „Übergangszeitraum" (Zeitraum zwischen 01.01.2022 und Inkrafttreten von Pillar One oder 31.12.2023 – in Abhängigkeit davon, welcher Zeitpunkt früher eintritt) anfallen, auf die Körperschaftsteuer nach Wirksamwerden von Pillar One angerechnet. Umgekehrt verpflichten sich die USA, die angedrohten Handelsmaßnahmen nicht umzusetzen und bis zum Ende der Übergangszeit keine weiteren Handelsmaßnahmen gegen Österreich und die anderen Länder als Reaktion auf ihre bestehenden Digitalsteuern zu ergreifen.

Da die österreichische Digitalsteuer nach den erläuternden Bemerkungen zum Gesetz ohnehin nur als Zwischenlösung gedacht war, bis eine langfristigere Lösung gefunden und umgesetzt wird, ist die vorliegende Einigung mit den USA aus österreichischer Sicht keine Überraschung. Auch aus der laufenden Beratungspraxis zeigt sich, dass nicht nur amerikanische Multinationals von der österreichischen Digitalsteuer effektiv betroffen sind. Offenbar wird die Digitalsteuer auch von einigen Unternehmen an die Werbekunden weitergegeben (zumindest wurde dies von Google offiziell bestätigt), weshalb das absehbare „Adieu" der österreichischen Digitalsteuer schlussendlich auch die Werbekunden erfreuen wird.

Ihr Kontakt

StB Dr. Jürgen Reinold, Wien, juergen.reinold@wts.at

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

Bleiben Sie jederzeit informiert.

Buchen Sie Ihre Webinare im Internet schnell und kostenfrei!

Wir bieten Ihnen über das Internet regelmäßig zu aktuellen Fachthemen unsere Webinare an.

Informieren Sie sich für alle WTS Veranstaltungen unter https://wts.com/de-de/events oder scannen Sie für Ihre Registrierung den QR-Code.

Alle Informationen zu unseren Events/Webinaren zu Financial Advisory Themen finden Sie unter https://www.wts-advisory.de/events

Renaissance des Energiesicherheitsrechts – Welche Regelungen gelten im Krisenfall? | *Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln*

Key Facts

- Frühwarnstufe des Notfallplans Gas ausgerufen.
- Energiesicherheitsrecht ermöglicht im Notfall Abschaltungen.
- Eingriff in bestehende Verträge durch Bundesnetzagentur als Lastverteiler.
- Auch Fahrverbote und Tempolimit möglich.

Gesetzliche Regelungen zur Energiesicherheit

Noch vor wenigen Wochen waren sie kaum bekannt – die fast 50 Jahre alten nationalen gesetzlichen Regelungen zur Sicherung der Energieversorgung. Seit Wirtschaftsminister Habeck kürzlich die Frühwarnstufe des Notfallplans Gas ausgerufen hat, sind sie aus ihrem Dornröschenschlaf geweckt worden. Vor allem will man wissen, welche Eingriffsrechte der Staat hat und wie die Abschaltung im Krisenfall geregelt ist.

Seit Mitte der 70er Jahre gibt es in Deutschland in Folge der damaligen Ölkrise gesetzliche Regelungen zur Energiesicherheit. Diese umfassen das Energiesicherheitsgesetz (EnSiG) und zwei auf Grundlage des EnSiG erlassene Verordnungen, die Gassicherungsverordnung (GasSV) und die Elektrizitätssicherungsverordnung (EltSV). Ein Regelwerk, das der Vorsorge dient und bislang nicht zur praktischen Anwendung kommen musste.

Erdgasversorgungssicherheit auf EU-Ebene

Vor über zehn Jahren, in Folge des ukrainisch-russischen Transitstreits, in dem vom 07. bis zum 20.01.2009 die Lieferung russischen Gases durch die Ukraine unterbrochen war, flammte das Sicherheitsthema unter dem Aspekt der Bewältigung von Gasversorgungskrisen schon einmal auf. Unter anderem als Folge dieser Ereignisse wurde der europäische Rechtsrahmen zur Gasversorgungssicherheit grundlegend überarbeitet. Heute gelten die in 2017 novellierten Regelungen der Erdgas-Versorgungssicherheits-Verordnung (Erdgas-SoS-VO).

Die Vorgaben der Erdgas-SoS-VO sind umgesetzt im Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), im EnSiG 1975 sowie in der o.g. Gassicherungsverordnung.

Anwendungsbereich des EnSiG

Auf nationaler Ebene wurde in der Vergangenheit durchaus darüber nachgedacht, die Vorschriften des EnSiG – ggf. nach einer Reform – als Rechtsgrundlage für die Verpflichtung von Kraftwerksbetreibern zu einer Notreserve im Dienste der Netzstabilisierung oder eine Verpflichtung von Netzbetreibern zum Netzausbau zu verwenden. Auch wurde erwogen, gestützt auf das EnSiG, die Betreiber von Gasspeicheranlagen in verbrauchsarmen Zeiten zur Einspeicherung von Erdgas zu verpflichten. Zu diesen Anwendungsfällen kam es aber nicht: Die Versorgungssicherheit mit Blick auf Reservekraftwerke sowie die Netzsicherheit wurde mittlerweile im EnWG geregelt. Und das jüngste Projekt der Bundesregierung, durch das Gesetz zur Nationalen Gasreserve für einen hohen Füllstand der Gasspeicher zu sorgen, soll ebenfalls unabhängig von den Vorschriften des Energiesicherheitsrechts über eine Novelle des EnWG konzipiert werden.

Was regeln nun das EnSiG und die beiden Sicherheitsverordnungen? Diese Regelungen gelten für den Fall von Energieversorgungsstörungen erheblichen Ausmaßes – und zwar für Versorgungskrisen mit zivilem Hintergrund. Für Versorgungskrisen im Spannungs- und Verteidigungsfall gelten die besonderen Regelungen des Wirtschaftssicherstellungsgesetzes. Der Ukraine-Krieg kann in diesem Sinne zu einem zivilen Störungsfall werden, weil sich der Spannungs- und Verteidigungsfall nicht auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland bezieht.

Energiesicherheitsrecht in der „Notfallstufe"

Das EnSiG betrifft die dritte Krisenstufe nach der Frühwarnstufe und der Alarmstufe – die Notfallstufe. In dieser kann der Staat in den Gasmarkt eingreifen, da dann die Energieversorgung „unmittelbar gefährdet" oder sogar „gestört" sein kann. Marktgerechte Maßnahmen können die Gefährdung oder Störung nicht beheben, weshalb zur Sicherung der Deckung des „lebenswichtigen Bedarfs" hoheitliche Eingriffe erforderlich werden. Hierzu kann die Bundesregierung das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz bzw. – mit Blick auf die leitungsgebundene Erdgasversorgung – die Bundesnetzagentur durch Rechtsverordnung ermächtigen, in den Markt einzugreifen. Es kann vorgesehen werden, dass die Abgabe, der Bezug oder die Verwendung der Güter zeitlich, örtlich oder mengenmäßig beschränkt wird, oder nur für bestimmte vordringliche Versorgungszwecke vorgenommen werden darf.

Sogar in bestehende Verträge kann eingegriffen werden. Vor allem die Regelung der Verteilung des Erdgases würde die Kunden unmittelbar betreffen. Ganz konkret: Die Behörde agiert dann als „Lastverteiler" und kann Unternehmen, die Erdgas beziehen oder abgeben, aber auch Verbraucher durch Verfügung unter Fristsetzung verpflichten, ihre Gaslieferverträge zu ändern. Sogar ein „angemessenes Entgelt" für die Gaslieferungen kann behördlich festgesetzt werden.

Vorschriften über die Entschädigung von Enteignungen runden diese Regelungen ab. Zur praktischen Anwendung wird es hoffentlich nicht kommen.

Einschränkungen des motorisierten Verkehrs

Was ist noch möglich? Die Benutzung von Motorfahrzeugen aller Art könnte nach Ort, Zeit, Strecke, Geschwindigkeit und Benutzerkreis sowie Erforderlichkeit der Benutzung eingeschränkt werden. Bis hin zu Fahrverboten. Das gab es übrigens 1974 in der Ölkrise auf der Grundlage des Vorgängergesetzes zum EnSiG 1975 schon einmal. Ein Tempolimit auf Autobahnen wäre auch möglich. Dafür bräuchte es im Übrigen keine Energiekrise im Sinne des EnSiG; auch könnte man E-Fahrzeuge ausnehmen.

Schutz der Erdgasversorgung von Haushaltskunden

Seit Juli 2005 gilt ergänzend § 53a EnWG zur Sicherstellung der Versorgung von Haushaltskunden mit Erdgas. Vorrangig sichergestellt werden soll auch die Erdgasbelieferung von Fernwärmeanlagen, die Haushaltskunden beliefern.

Die derzeitige Diskussion über mögliche Abschaltreihenfolgen nimmt hier ihren Ausgangspunkt. Welche Entscheidungen hier richtig sind, ist nicht einfach zu beantworten. Aber etwa die Frage, ob ein Bürger eher auf seinen Arbeitsplatz verzichten würde als (vorübergehend) auf eine warme Wohnung, sollte rein vorsorglich gestellt werden, auch wenn sie unbequem ist.

Ihr Kontakt

RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, sabine.schulte-beckhausen@wts.de

1a | Verkauf eines Unternehmens – Der erfolgreiche Verkaufsprozess in sechs bis elf Monaten | *Autoren: Nikolai Üstündağ und Amelie Brandt, beide München*

Key Facts

- Beweggründe und Kategorien von Unternehmensveräußerungen.
- Der Ablauf eines M&A Sell-Side Prozesses/Unternehmensverkaufs.
- Arten von Vermarktungsstrategien.
- Durchführung und Abschluss des Unternehmensverkaufs.

Kategorien von Unternehmensverkäufen

Unternehmensveräußerungen lassen sich i.d.R. in drei verschiedene Kategorien einteilen: „Carve-outs" (Konzern-Spin-offs), „proprietäre Veräußerungen" (z.B. Nachfolgeregelungen bei Familienunternehmen) und „Secondaries" (Exit von Finanzinvestoren aus Portfoliounternehmen). Unabhängig von der Form des Verkaufs ist der Verkäufer mit einem komplexen und arbeitsintensiven Prozess konfrontiert, bei dem verschiedene Arbeitsabläufe („work streams") simultan vonstattengehen. Um diese Arbeitsabläufe eines Verkaufsprozesses effizient zu gestalten, ist es sinnvoll, frühzeitig eine Entscheidung über die Vermarktungsstrategie zu treffen. Denn dies ermöglicht einen erfolgreichen und ressourcen-effizienten Verkaufsprozess.

Vier Phasen des Verkaufsprozesses

Generell lässt sich der Verkaufsprozess in vier Phasen unterteilen:

1. Phase: Vorbereitung

2. Phase: Vermarktung

3. Phase: Due Dilligence

4. Phase: Vertragsverhandlung, Signing & Closing

Erste Phase: Vorbereitung

In der Vorbereitungsphase, die etwa zwei bis vier Monate in Anspruch nimmt, wird im ersten Schritt der Status Quo des Unternehmens analysiert. Auf Basis dieser Analyse werden passende Investoren und eine korrespondierende Vermarkungsstrategie identifiziert. Anschließend werden entsprechende Verkaufsdokumente sowie ein virtueller Datenraum (VDR) aufbereitet.

Zweite Phase: Vermarktung

In der Vermarktungsphase werden die identifizierten Investoren angesprochen und relevante Unterlagen übermittelt. Je nach gewählter Strategie dauert diese Phase von der Ansprache der Investoren bis zum Erhalt indikativer Angebote etwa ein bis zwei Monate. Um attraktive Angebote für das zu verkaufende Unternehmen zu erhalten, ist die Wahl eines passenden Vermarktungsansatzes ein essenzieller Bestandteil des Prozesses. In den meisten Fällen lassen sich die Vermarktungsansätze in drei Strategien unterteilen:

Deep Dive: Vermarkungsstrategien

- Die **breite Auktion** definiert sich durch ein umfangreiches Bieterverfahren und soll durch einen starken Wettbewerb den Kaufpreis maximieren. Zudem führt die Vielzahl der Bieter zu einer starken Verhandlungsposition für den Verkäufer, wodurch die Abhängigkeit gegenüber einzelnen Kaufinteressenten reduziert und die Abschlusssicherheit erhöht wird. Demgegenüber erhöht das breite Investorenspektrum die Prozesskomplexität und reduziert die Informationshoheit des Verkäufers.

- Eine zweite Vermarktungsstrategie ist das **selektive Verfahren,** das durch die Ansprache ausgewählter Investoren gekennzeichnet ist. Aufgrund dieser Investorenselektion wird ein höheres Maß an Vertraulichkeit erreicht und gleichzeitig bleibt der Verkäufer in einer starken Verhandlungsposition. Daraus ergeben sich „strategische Kaufpreise", d.h. nach wie vor attraktive Kaufpreise, jedoch ohne deren Maximierung, bei einem weiterhin hohen Grad der Abschlusssicherheit. Allerdings kann ein Scheitern der Transaktion zu Wettbewerbsnachteilen für das Unternehmen führen, sollten beispielsweise

Konkurrenten im Verkaufsprozess beteiligt gewesen sein.

- Ein dritter möglicher Ansatz ist die sog. **1:1 Beziehung.** Hier verhandelt der Verkäufer mit nur einem potenziellen Investor. Dieses Vorgehen zeichnet sich durch höchste Vertraulichkeit und Freiheit bei der Strukturierung des Prozesses aus. Bei der Wahl dieser Strategie verliert der Verkäufer allerdings seine Verhandlungsmacht und ist abhängig von einem einzelnen Investor. Dies kann zu einer Schwächung seiner Position und einem geringeren Kaufpreis führen. Im Falle einer Absage durch den Verkäufer kommt es zu einem Abbruch des Verkaufs und der Prozess muss neu gestartet werden.

Dritte Phase: Management Presentation & Due Diligence

Abhängig von dem zu verkaufenden Unternehmen müssen die einzelnen Vermarktungsstrategien sowie ihre jeweiligen Vor- und Nachteile gegeneinander abgewogen und die Vermarktung entsprechend gestaltet werden. In der dritten Phase des Verkaufsprozesses präsentiert das Management zunächst den potenziellen Investoren das Unternehmen; daran schließt sich die Due Diligence an, in der finanzielle, kommerzielle, wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Gesichtspunkte des zu verkaufenden Unternehmens geprüft werden, was zwischen ein und zwei Monaten dauern kann. Gegen Ende der Due Diligence werden ausgewählten Käufern Entwürfe des Kaufvertrags für die weiteren Verhandlungen zur Verfügung gestellt.

Vierte Phase: Verhandlung, Signing & Closing

Abschließend folgt die Verhandlungsphase, in der der Kaufvertrag finalisiert wird, sowie das „Signing" und „Closing". Je nach Vermarktungsstrategie kann es zwischen wenigen Wochen und zwei Monaten in Anspruch nehmen, bis der Verkaufsvertrag unterschrieben und die Übertragung des Kaufgegenstands an den Käufer abgeschlossen ist.

Fazit

Unterschiedliche Unternehmensprofile erfordern eine sorgfältige Auswahl der richtigen Vermarktungsstrategie; diese ist entscheidend für eine erfolgreiche Unternehmenstransaktion. Im Idealfall setzt das Management durch die Wahl der richtigen Strategie Ressourcen so effizient ein, dass – neben der Konzentration auf das weiter laufende Tagesgeschäft – der Verkaufserlös bei einer hohen Transaktionssicherheit maximiert wird.

Ihr Kontakt

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

1b | Fachlicher Hinweis des IDW zu Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung und die Berichterstattung im Anhang sowie im Lagebericht |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Beurteilung des Ukraine-Kriegs als wertbegründender Vorgang nicht in Bilanzen zum 31.12.2021 zu berücksichtigendes Ereignis.
- Berichtspflichten im Anhang („Nachtragsbericht") und im Lagebericht („Prognose- und Risiko-/Chancenbericht").
- Inanspruchnahme von Erleichterungen für die Prognoseberichterstattung.

Fachlicher Hinweis des IDW

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) hat am 08.03.2022 einen Fachlichen Hinweis in Form von Fragen und Antworten zu den Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung (nach HGB und IFRS) und zu den Konsequenzen für die Abschlussprüfung veröffentlicht.

Der Fachliche Hinweis enthält Aussagen zur Rechnungslegung in noch nicht aufgestellten Abschlüssen mit einem Stichtag vor dem 24.02.2022, vor allem also bezüglich des Abschlussstichtags 31.12.2021. In einem ersten Update des Fachlichen Hinweises vom 08.04.2022 wurden Fragestellungen in Bezug auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS für Stichtage nach dem Kriegsausbruch sowie zur Prüfung dieser Abschlüsse ergänzt.

Angriff Russlands ein wertbegründender Vorgang

Das IDW ist der Auffassung, dass es sich bei dem Angriff Russlands auf die Ukraine am 24.02.2022 um ein nach dem Abschlussstichtag 31.12.2021 eingetretenes Ereignis handelt, das somit als ein **wertbegründender Vorgang** bzw. **nicht zu berücksichtigendes Ereignis** nach dem Abschlussstichtag nach IAS 10 anzusehen ist. Aufgrund des Stichtagsprinzips sind die Auswirkungen des Kriegs damit grundsätzlich erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen.

Berichtspflichten im Anhang und Lagebericht

Dessen ungeachtet können bereits für Abschlüsse und Lageberichte zum Stichtag 31.12.2021 je nach Betroffenheit **Berichtspflichten**

- im Anhang („Nachtragsbericht") und
- im Lagebericht („Prognose- und Risiko-/Chancenbericht") bestehen.

Für die Beurteilung der für diese Berichtselemente relevanten Sachverhalte ist nicht auf den Bilanzstichtag abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss aufgestellt bzw. der Lagebericht erstellt wird.

Nachtragsberichterstattung im (Konzern-) Anhang

Im **Nachtragsbericht** sind je nach Betroffenheit die wesentlichen finanziellen Auswirkungen des Ukraine-Kriegs nach Art und Umfang anzugeben. Konkrete quantitative Angaben sind dabei nicht erforderlich; eine qualitative Berichterstattung ist ausreichend. Diese muss die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage bzw. die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens insgesamt darstellen.

Ergänzung Risikobericht im (Konzern-)Lagebericht

Eine Berichtspflicht im **Risikobericht** des Lageberichts besteht grundsätzlich dann, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens bzw. des Konzerns führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt wird.

Inanspruchnahme von Erleichterungen für die Prognoseberichterstattung

Für den **Prognosebericht** des Lageberichts sieht der Deutsche Rechnungslegungs Standard 20 (DRS 20.133) Erleichterungen vor, wenn eine **außergewöhnlich hohe Unsicherheit** aufgrund der gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen vorliegt und **dadurch die Prognosefähigkeit eines Unternehmens bzw. Konzerns wesentlich beeinträchtigt** ist. Nach Auffassung des IDW können für Unternehmen, deren Tätigkeiten wesentlich von den unmittelbaren und/oder vor allem von den mittelbaren Auswirkungen des Ukraine-Kriegs betroffen sind bzw. nach vernünftiger Erwartung betroffen sein werden, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung erfüllt sein. In diesen Fällen sind rein komparative Angaben zur Entwicklung des Unternehmens in der Zukunft im Vergleich

zur bisherigen Entwicklung (z.B. „Umsatz sinkt", „Umsatz steigt") ausreichend. Ein pauschaler Verweis auf den Ukraine-Krieg und dessen Folgen allein reicht nicht aus. Auch ein vollständiger Verzicht auf die Prognoseberichterstattung ist unzulässig.

Kein pauschaler Verweis oder Verzicht

Zur Erhöhung der Transparenz für die Adressaten und der Übersichtlichkeit der Berichterstattung sieht es das IDW als zulässig an, im Kapitel zum Nachtragsbericht im Anhang auf die Darstellungen im Lagebericht zu verweisen, falls ansonsten identische Angaben an beiden Stellen aufzunehmen wären. Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall des Verweises im Lagebericht auf die Angaben im Nachtragsbericht (DRS 20.114). Die Verweise im Nachtragsbericht auf den Lagebericht bzw. im Lagebericht auf den Nachtragsbericht müssen eindeutig und klar erkennbar sein.

Zulässiger Verweis im Nachtragsbericht auf Darstellung im Lagebericht und umgekehrt

Weitere relevante Fragen und Antworten sollen in fortlaufenden Updates des Fachlichen Hinweises thematisiert werden.

Ihr Kontakt

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

1c | Anforderungen an die im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen erforderlichen Konzepte nach IDW ES 15 | *Autorin: Marie Tierhold, München*

Key Facts

- Klarstellung der Anforderungen an die Konzepte des Restrukturierungsrahmens im IDW ES 15 (02/2022).
- Für die Restrukturierungsplanung gilt der Maßstab der Vollständigkeit und Schlüssigkeit.
- Der Restrukturierungsplan ist inhaltlich an den Anforderungen des IDW S 6 auszurichten.

IDW ES 15 vom 09.02.2022

Mit dem Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG), das am 01.01.2021 in Kraft getreten ist, wurden gesetzliche Verfahrenshilfen geschaffen, die vorinsolvenzliche Sanierungen stärken sollen und auf den Unternehmenserhalt sowie die Vermeidung der Insolvenz abzielen. Zu diesem Gesetz hat das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) am 09.02.2022 den Entwurf des **IDW ES 15** „Anforderungen an die Bescheinigung nach § 74 Abs. 2 StaRUG und Beurteilung der Voraussetzungen der Stabilisierungsanordnung (§ 51 StaRUG)" verabschiedet. Darin wird insbesondere dargelegt, welche Anforderungen an den Inhalt der im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen erforderlichen Konzepte zu stellen sind. Zudem zeigt der IDW ES 15 den Zusammenhang mit den insolvenzrechtlichen Konzepten des Schutzschirmverfahrens und der Eigenverwaltung auf.

Für die Anzeige des Restrukturierungsvorhabens nach StaRUG ist der Entwurf eines Restrukturierungsplans oder, sofern ein solcher noch nicht ausgearbeitet bzw. ausgehandelt werden konnte, ein Konzept für die Restrukturierung notwendig. Dabei wird angenommen, dass zu diesem frühen Verfahrensstand in den meisten Fällen zunächst ein Restrukturierungskonzept vorgelegt wird. Hierbei handelt es sich um ein Grobkonzept, das mit dem Konzept im Rahmen des Schutzschirmverfahrens nach § 270d Abs. 1 InsO sowie mit dem Konzept für die Durchführung der Eigenverwaltung (§ 270a Abs. 1 Nr. 2 InsO) hinsichtlich der inhaltlichen Anforderungen vergleichbar ist.

Maßstab der Vollständigkeit und Schlüssigkeit der Restrukturierungsplanung

Voraussetzung für das Instrument der Stabilisierungsanordnung ist nach § 50 Abs. 2 StaRUG die Restrukturierungsplanung: ein aktualisierter Entwurf des Restrukturierungsplans bzw. ein aktualisiertes Restrukturierungskonzept sowie ein sechsmonatiger Finanzplan. In dem Finanzplan sollen auf Basis des aktuellen Finanzstatus die Finanzierungsquellen dargestellt werden. Dieser soll aufzeigen, dass der Fortbestand des Unternehmens in den nächsten sechs Monaten gegeben und das Unternehmen durchfinanziert ist. Gemäß § 51 Abs. 1 StaRUG muss die Restrukturierungsplanung vollständig und schlüssig sein. Dies wird angenommen, wenn nicht offensichtlich ist, dass sich das Restrukturierungsziel auf Grundlage der geplanten Maßnahmen nicht erreichen lässt.

Parallelen zwischen Restrukturierungsplan und Sanierungskonzept nach IDW S 6

Erst für die Abgabe eines Planangebots gegenüber den Planbetroffenen wird ein Restrukturierungsplan im Sinne eines Vollkonzepts nach § 14 StaRUG verlangt. Dieser bildet die Grundlage für Eingriffe in Gläubigerrechte und soll u.a. eine begründete Erklärung zu den Aussichten enthalten, dass die drohende Zahlungsunfähigkeit des Schuldners durch den Plan beseitigt und die Bestandsfähigkeit des Schuldners sicher- oder wiederhergestellt wird. Um eine solche Bestandsfähigkeit zu erreichen, muss das Unternehmen wettbewerbs- und refinanzierungsfähig sein. Dabei ist der Restrukturierungsplan inhaltlich an den Anforderungen des Sanierungskonzepts nach IDW S 6 auszurichten.

Die Maßstäbe an die StaRUG-Konzepte – vom Restrukturierungskonzept bis zum Restrukturierungsplan – nehmen mit Verfahrensfortschritt zu, wobei die Konzepte Ähnlichkeiten zum Grobkonzept im Rahmen des Schutzschirmverfahrens, zum Konzept für die Durchführung der Eigenverwaltung, zum Insolvenzplan und zum (außergerichtlichen) Sanierungskonzept aufweisen.

Ihr Kontakt

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

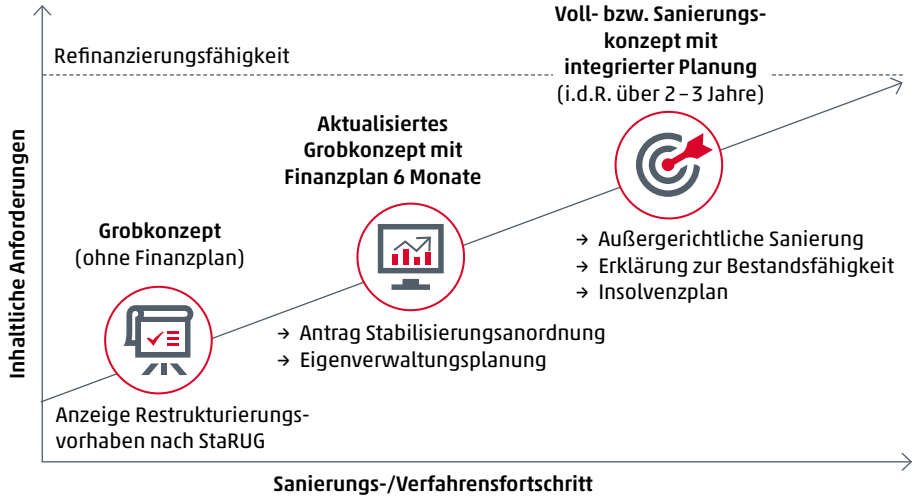


Abb.: Steigende Anforderungen an die Konzepte nach StaRUG, in Anlehnung an die Abbildung im IDW ES 15 vom 09.02.2022.

1d | Anforderungen an ein State-of-the-Art Reporting: Von Excel zur interaktiven Reportinglösung | *Autorinnen: Lea Hau, Frankfurt a. M., und Alicia Meise, Düsseldorf*

Key Facts

- Zunehmende Relevanz der Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Daten zu jeder Zeit und an jedem Ort vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung.
- Aktuelle Reporting-Erstellung geprägt durch viele manuelle, fehleranfällige Prozessschritte, Excel-Anwendungen und statische Berichtslösungen.
- Zuverlässigkeit und Qualität von Daten sowie die Verfügbarkeit und Aktualität von relevanten Informationen als grundlegende Anforderungen an ein State-of-the-Art Reporting.
- Erhöhte Automatisierung des Reporting-Prozesses und Verringerung des manuellen und zeitlichen Erstellungsaufwands als Optimierungspotentiale.

Steigende Anforderungen an das Reporting im Zuge der Digitalisierung

In Zeiten von sich rasant wandelnden Märkten und Geschäftsfeldern sollten Unternehmen in der Lage sein, flexibel und proaktiv auf Veränderungen zu reagieren. Dies setzt insbesondere das Berichtswesen unter Druck. Entscheidungsrelevante Informationen müssen immer schneller und vor allem ad-hoc zur Verfügung stehen. Um diesen Anforderungen nachzukommen und gleichzeitig immer größer werdende Datenmengen aus verschiedenen Quellen verarbeiten zu können, ist eine Automatisierung der Datenbeschaffung, Datenaufbereitung und Datenvisualisierung unabdingbar.

In der Realität ist die Erstellung von Berichten jedoch häufig noch mit hohem manuellen Aufwand verbunden. Statt in einem „Data Hub" (als „Single Source of Truth") liegen die Daten oftmals verstreut

in verschiedenen Excel-Tabellen, wo sie in vielen manuellen und damit fehleranfälligen Schritten aufbereitet und anschließend per „Copy & Paste" in statische Berichtslösungen wie z.B. PowerPoint übertragen werden.

Berichtsprozesse autark sowie zeit- und ortsunabhängig steuern

Statt in statischen Berichtslösungen erfolgt bei einem State-of-the-Art Reporting die Berichterstattung in modernen Self-Service BI („Business Intelligence")-Lösungen (wie z.B. PowerBI oder Tableau), die es anhand von interaktiven und personalisierten Dashboards ermöglichen, den Detaillierungsgrad sowie die Art der Präsentation der Daten gemäß dem Nutzerbedarf flexibel anzupassen. Zudem können Informationen in einem modernen Reporting ortsunabhängig auf mobilen Endgeräten bereitgestellt werden, sodass dem Adressaten jederzeit aktuelle und entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen.

Neben der intuitiven Präsentation von Daten zeichnet sich ein State-of-the-Art Reporting insbesondere durch die Aktualität (in Echtzeit) und die Verfügbarkeit zu jeder Zeit aus. Hierfür müssen Daten häufig aus mehreren Quellen verknüpft, bereinigt und in ein bestimmtes Zielformat gebracht werden. Statt durch manuelle Schritte in Excel, kann dieser Prozess mit Hilfe von modernen Datenaufbereitungslösungen

Automatisierung der Datenaufbereitung

automatisiert werden. Diese existieren in unterschiedlichen Evolutionsstufen, angefangen von einfachen sog. No-Code/Low-Code Tools (wie beispielsweise „PowerQuery" oder „Alteryx") bis hin zu vollständig „coding-basierten" Lösungen (z.B. „SQL", „Python"), die auch die Verarbeitung sehr großer Datenmengen ermöglichen.

Fehlendes Know-How und mangelnde Bekanntheit moderner Reporting-Lösungen

Während die technischen Gegebenheiten zur Automatisierung des Reporting-Prozesses vielfach bereits vorhanden sind, kommen diese in den Fachbereichen trotzdem bisher eher selten zum Einsatz. Dies ist u.a. dem Umstand geschuldet, dass die Funktionen und der Nutzen von Reporting- und Datenaufbereitungstools in den Fachbereichen kaum bekannt sind oder weitgehend unterschätzt werden. Darüber hinaus mangelt es in der Fachabteilung häufig an der benötigten Datenkompetenz und der notwendigen Änderungsbereitschaft.

WTS Advisory unterstützt bei der Entwicklung einer Reportingstrategie und bereitet Mitarbeiter auf den Umgang mit den modernen Tools vor. Unser Ziel ist es dabei, den zeitlichen Aufwand und die manuellen Tätigkeiten in der Reporting-Erstellung stark zu reduzieren und zugleich ein aussagekräftiges, fehlerfreies Reporting bereitzustellen.

Ihr Kontakt

Moritz Pawelke, Berlin, moritz.pawelke@wts.de

1e | Zugangsklassifizierung und Umwidmung von Wertpapieren nach HGB (IDW RH HFA 1.014) | *Autor: WP/StB Philipp Alexander Reiss, München*

Key Facts

- Umfassende Überarbeitung und Neufassung des IDW RH HFA 1.014.
- Zuordnung von Wertpapieren zum Anlage- oder Umlaufvermögen im Erwerbszeitpunkt.
- Zuordnung erfolgt nicht ausschließlich auf Basis der Zweckbestimmung.
- Voraussetzungen und Konsequenzen von späteren Umwidmungen von Wertpapieren.

IDW RH HFA 1.014

Im Jahr 2009 veröffentlichte das IDW einen Rechnungslegungshinweis zur Umwidmung und Bewertung von Forderungen und Wertpapieren nach HGB (IDW RH HFA 1.014). Im Heft 01/2022 der IDW Life wurde nun eine überarbeitete Neufassung dieser Verlautbarung veröffentlicht, welche vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 26.10.2021 verabschiedet wurde. Der neue Rechnungslegungshinweis ist erstmals für Abschlüsse für Geschäftsjahre gültig, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

Wesentliche Änderungen

In der neuen Fassung der Verlautbarung wurden die Erläuterungen auf Wertpapiere beschränkt. Diesen kommt innerhalb der Kategorie Finanzinstrumente die größte Bedeutung für die Bilanzierungspraxis zu. Die Ausführungen zu Forderungen, zur Bewertung bei illiquiden Märkten und zu branchenspezifischen Besonderheiten bei Instituten und Versicherungsunternehmen wurden gestrichen, die allgemeinen Ausführungen aber weitestgehend bestätigt. Zudem wurde ein Anwendungsvorbehalt bei abweichenden branchenspezifischen gesetzlichen Regelungen oder abweichenden Regelungen anderer IDW-Verlautbarungen neu in den Rechnungslegungshinweis aufgenommen.

Zugangsklassifizierung

Für die Klassifizierung von Wertpapieren ist zum einen ihre Zweckbestimmung maßgeblich. Diese ist von objektiven Kriterien (insb. Eigenschaften des Wertpapiers) und subjektiven Kriterien (individuelle Verwendungsabsicht des Bilanzierenden) abhängig. Zum anderen ist der Ausweis davon abhängig, ob das bilanzierende Unternehmen in der Lage ist, die Wertpapiere dementsprechend zu verwenden. Eine Zuordnung der Wertpapiere zum Anlagevermögen lässt nicht auf eine bestimmte Mindesthaltedauer schließen, allerdings können regelmäßig Wertpapiere dem Anlagevermögen nicht zugeordnet werden, wenn ihre (Rest-) Laufzeit im Erwerbszeitpunkt nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Umwidmung

Die Umwidmung von Wertpapieren hat zu erfolgen, wenn sich der mit ihnen vom Bilanzierenden verfolgte Zweck entsprechend geändert hat. Der Ansatz der umgewidmeten Wertpapiere hat zum Buchwert aus dem letzten Jahresabschluss zu erfolgen. Die Verwendung eines Buchwerts aus einem Zwischenabschluss ist nicht mehr möglich. Wird ein Wertpapier vom Umlaufvermögen in das Anlagevermögen umgewidmet, so ist es für eine Zuschreibung notwendig, dass sein Wert wieder gestiegen ist. Eine Wertaufholung ist in diesem Fall nicht allein dadurch begründbar, dass die bislang vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen nur auf einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung basierten. Eine voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Werterholung ist nicht erforderlich. Die ursprünglichen Anschaffungskosten bilden die Obergrenze für die Wertaufholung.

Die überarbeitete Neufassung des IDW RH HFA 1.014 zur Klassifizierung und Umwidmung von Wertpapieren nach HGB enthält einige wichtige Änderungen und ist für Abschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem 31.12.2021 beginnt.

Ihr Kontakt

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

2a | Vorschlag für eine Corporate Sustainability Due Diligence Richtlinie der EU |

Autoren: Florian Wregar, Stuttgart, und Eva Schimmer, München

Key Facts

- Europäische Kommission schlägt eine Richtlinie zu nachhaltigem und verantwortungsbewusstem Verhalten entlang globaler Wertschöpfungsketten vor.
- Einführung von Sorgfaltspflichten im Rahmen der Lieferkette in Bezug auf Menschenrechte und Umweltaspekte mit der Notwendigkeit zur Schaffung entsprechender Strukturen.
- Anwendung zunächst auf Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern und mehr als € 150 Mio. Umsatz sowie – zwei Jahre später – auf Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern und mehr als € 40 Mio. Umsatz in spezifischen Sektoren.
- Vorschlag der Europäischen Kommission wird nun dem Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union zur Entscheidung vorgelegt.
- Nach Verabschiedung haben die Mitgliedstaaten zwei Jahre Zeit, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen.

Nachhaltige Lieferketten

Die Europäische Kommission hat am 23.02.2022 einen Richtlinienentwurf zur Einführung von unternehmerischen Sorgfaltspflichten im Rahmen der Lieferketten europäischer Unternehmen veröffentlicht (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, sog. EU-Lieferkettenrichtlinie). Der Schutzbereich der Richtlinie umfasst dabei eine Vielzahl von Rechten, die in internationalen Konventionen verankert sind.

Einführung von Sorgfaltspflichten

Der Richtlinienentwurf sieht unter anderem Sorgfaltspflichten in Bezug auf Menschenrechte und Umweltaspekte vor, die sich - unter Berücksichtigung der Schwere und Wahrscheinlichkeit der Auswirkungen, der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Maßnahmen und der Notwendigkeit zur Priorisierung - auf die gesamte Wertschöpfungs- bzw. Lieferkette beziehen. Hierzu sollen Unternehmen:

- entsprechende Due Diligence-Prozesse in die Unternehmenspolitik integrieren;
- tatsächlich oder potenziell nachteilige Auswirkungen auf die Menschenrechte und die Umwelt ermitteln;
- daraus identifizierte, potentiell nachteilige Auswirkungen verhindern oder abmildern bzw. tatsächlich nachteilige Auswirkungen beenden und ihr Ausmaß minimieren;
- ein Beschwerdeverfahren einrichten und aufrechterhalten;
- die Wirksamkeit der Due Diligence-Prozesse und -Maßnahmen überwachen;
- eine öffentliche Kommunikation über die angewandten Sorgfaltspflichten durchführen.

Darüber hinaus sieht der Entwurf die Erstellung eines Plans zur Vereinbarkeit der Unternehmensstrategie mit dem 1,5-Grad-Ziel des Pariser Klimaabkommens sowie die Formulierung sogenannter „Director's Duties", also der Verantwortung von Führungskräften, vor. Die nationalen Verwaltungsbehörden sollen für die Überwachung dieser neuen Vorschriften zuständig sein und können im Falle der Nichteinhaltung Geldbußen verhängen.

Anwendungsbereich

Die neue Richtlinie soll alle Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitenden und mehr als € 150 Mio. Umsatz betreffen. Zwei Jahre später soll der Anwendungsbereich auf Unternehmen bestimmter Branchen (sog. „High-Impact Sektoren", insbesondere Textilbranche, Landwirtschaftsunternehmen und Unternehmen, die Bodenschätze abbauen) mit mehr als 250 Mitarbeitenden und mehr als € 40 Mio. Umsatz ausgedehnt werden. Dies soll für alle EU-Unternehmen gelten. Für Nicht-EU-Unternehmen, die in der EU tätig sind, soll die Richtlinie dann gelten, wenn die in der EU erzielten Umsätze € 150 Mio. übersteigen bzw. zwei Jahre später auch bei EU-Umsätzen von mehr als € 40 Mio., sofern mindestens 50 % der weltweit erzielten Umsätze in mindestens einem der sog. High-Impact Sektoren erzielt wurden.

Relevante Handlungsfelder für Unternehmen

Während die Sorgfaltspflichten jenen des deutschen Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG) ähneln, geht der Richtlinienentwurf an anderen Stellen über den Geltungsbereich des LkSG deutlich hinaus. Für betroffene Unternehmen gilt es nun, insbesondere das Bewusstsein für ökologische und menschenrechtliche Sorgfaltspflichten und entsprechende Risiken entlang der eigenen Wertschöpfungskette zu stärken. Hierbei empfiehlt sich die systematische Gestaltung eines ganzheitlichen Risikomanagementsystems oder die Integration in ein bestehendes Risikomanagementsystem zur Identifikation, Priorisierung und Steuerung dieser Risiken. Regelmäßige und anlassbezogene Risikoanalysen sind ein wesentlicher Baustein im Rahmen der Umsetzung der Richtlinie.

Der Vorschlag der Europäischen Kommission wird nun dem Europäischen Parlament und dem Rat der Europäischen Union zur Entscheidung vorgelegt. Nach Verabschiedung haben die Mitgliedstaaten zwei Jahre Zeit, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen.

Ihr Kontakt

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

Malaika Tetsch, München, malaika.tetsch@wts.de

2b | Entwurf eines geänderten Deutschen Corporate Governance Kodex – Stärkerer Fokus auf nachhaltigere Unternehmensführung |

Autor: WP/StB/CPA Harald von Heynitz, München

Key Facts

- Nachhaltigkeit soll Bestandteil der Unternehmensstrategie sein.
- Vorstand setzt die Nachhaltigkeitsstrategie um.
- Aufsichtsrat überwacht die Umsetzung der Nachhaltigkeitsstrategie.
- Gestiegene Anforderungen an das Interne Kontrollsystem (IKS) und das Risikomanagementsystem (RMS).
- Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) führt zur Überarbeitung weiterer Empfehlungen.

Kodexreform 2022

Am 25.01.2022 hat die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex mit der Veröffentlichung und Erläuterung von Vorschlägen für Änderungen am Kodex ein Konsultationsverfahren gestartet. Diese Änderungsvorschläge wurden notwendig durch gestiegene Anforderungen an die Berücksichtigung ökologischer und sozialer Nachhaltigkeit bei der Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Unternehmen. Zudem wurden Grundsätze und Empfehlungen des Kodex an die Änderungen des Aktiengesetzes durch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) und das zweite Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II) angepasst.

Gestiegene Erwartungen von Stakeholdern

Bereits in der Kodexreform 2020 wurde die gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen in der Präambel adressiert. Dies muss nun aufgrund gestiegener und eindeutigerer Erwartungen an die Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsfaktoren sowie erweiterter Berichtspflichten konkretisiert

und ergänzt werden. In ihren Erläuterungen zu den Anpassungen stellt die Kommission fest, dass die „interessenpluralistische Zielkonzeption des Aktiengesetzes" von der Unternehmensführung verlange, „die Interessen und Erwartungen aller Stakeholder einschließlich der Gesellschaft zu verstehen und zum Ausgleich zu bringen und darauf aufbauend Nachhaltigkeit in der Geschäftsstrategie zu verankern".

Zusätzliche Berichtsanforderungen

Insbesondere auch wegen der Klarstellung durch den Entwurf der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) müssen Unternehmen nicht nur die sog. outside-in-Sichtweise, sondern auch die inside-out-Perspektive berücksichtigen (sog. doppelte Maßgeblichkeit). Deshalb heißt es nun in der Präambel ergänzend, dass „die Tätigkeiten des Unternehmens Auswirkungen auf Mensch und Umwelt haben und Vorstand und Aufsichtsrat dies bei der Führung und Überwachung des Unternehmens berücksichtigen müssen".

RMS und IKS soll auch Nachhaltigkeitsthemen umfassen

Dies wird in der neuen Empfehlung A.1 dahingehend konkretisiert, dass der Vorstand die Nachhaltigkeitsrisiken und -chancen für das Unternehmen sowie die ökologischen und sozialen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit systematisch nach den Methoden eines Risikomanagementsystems (RMS) identifizieren und bewerten soll. Aus der Unternehmensstrategie soll ersichtlich werden, wie die Nachhaltigkeitsinteressen aller Stakeholder zum Ausgleich gebracht werden. Dies soll sich in den finanziellen und nachhaltigkeitsbezogenen Zielen der Unternehmensplanung widerspiegeln.

Die erfolgreiche Umsetzung einer Strategie erfordert Maßnahmen zur Unternehmenssteuerung und der anschließenden Erfolgskontrolle. Folglich ist gemäß Empfehlung A.3 das - seit FISG verpflichtend einzurichtende - interne Kontroll- und Risikomanagementsystem auf nachhaltigkeitsbezogene Zielerreichungsindikatoren einschließlich der Prozesse und Systeme zu deren Ermittlung auszurichten.

Aufgaben des Aufsichtsrats

In der neuen Empfehlung A.6 werden die Aufgaben des Aufsichtsrats zur Überwachung der Integration von Nachhaltigkeit in die Unternehmensstrategie sowie deren Umsetzung bei der Erstellung der Unternehmensplanung, der Unternehmenssteuerung und der Erfolgskontrolle konkretisiert.

Um dazu in der Lage zu sein, fordert die Empfehlung C.1, dass der Aufsichtsrat über die notwendige Expertise zu den für das Unternehmen bedeutsamen Nachhaltigkeitsfragen verfügen soll.

Insbesondere die Umsetzung des FISG im Kodex hat zu Ergänzungen und Änderungen bei den Empfehlungen über die Besetzung des Prüfungsausschusses (D.3 und D.4) und über die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer (D.11) geführt.

Im März ist die Frist zur Abgabe von Stellungnahmen abgelaufen. Es bleibt nun abzuwarten, ob diese noch zu Anpassungen an dem Entwurf des geänderten Kodex führen werden.

Ihr Kontakt

WP/StB/CPA Harald von Heynitz, München, harald.vonheynitz@wts.de

1 | Grundsteuer agil – Herausforderungen durch sich ändernde Datenanforderungen | *Autor: Tim Niesen, Berlin*

Key Facts

- Erstmalig sind Grundsteuerwerterklärungen vollständig digital per ELSTER-Schnittstelle abzugeben.
- Bis zuletzt kommt es zu Änderungen an Formularen und Schnittstellen. Die Datenanforderungen geraten zum „Moving Target".
- Die Zusammenstellung von Erklärungsdaten wird für viele Unternehmen aufgrund wechselnder Angaben zur Herausforderung.

Endspurt bei der Datenbeschaffung für die Grundsteuerwerterklärung

Viele Unternehmen befinden sich inmitten der heißen Phase für die Zusammentragung und Validierung der Daten ihrer erklärungsrelevanten Einheiten. Ab dem 01.07.2022 müssen sämtliches Grundvermögen sowie alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe auf den Stichtag 01.01.2022 neu erklärt werden.

Vollständig digitale Erklärungsabgabe und noch bestehende Unsicherheiten bezüglich der genauen Datenanforderungen

Mit dem neuen Bewertungsverfahren wird nicht nur das bestehende Einheitswertverfahren ersetzt, sondern erstmalig auch auf eine vollständig digitale Art der Erklärungsabgabe gesetzt. Anders als in der Vergangenheit ist eine papierbasierte Erklärung nicht vorgesehen. Stattdessen ersetzt eine elektronische Abgabe per ELSTER-Schnittstelle das bisherige Verfahren. Gleichwohl bestehen zur Zeit noch einige Unsicherheiten bezüglich der genauen Datenanforderungen.

Agilität der Entwicklung – Herausforderung für Unternehmen

Bereits im Sommer letzten Jahres hatte das BMF Entwürfe verschiedener Ländererlasse zur Anwendung der neuen Bewertungsregelungen für die Grundsteuer versendet. Damit wurde seitens der Finanzverwaltung erstmalig eine belastbare Grundlage veröffentlicht, auf die sich Unternehmen bei der Zusammentragung und möglicherweise Neuerhebung von Erklärungsdaten stützen konnten.

Seit diesem Zeitpunkt sind die Vorgaben mehrfach erweitert und konkretisiert worden:

- Durch die Veröffentlichung verschiedener Versionen der Erklärungsformulare für die Einreichung der Grundsteuerwerterklärung wurden die Datenanforderungen der Bundesländer, in denen das Bundesmodell für die Bewertung zur Anwendung kommt, offenbar.
- Fortlaufende Releases der ERiC-Schnittstelle geben Aufschluss über die technischen Anforderungen bezüglich einzelner Datenfelder sowie der Struktur der Daten; über Validierungsregeln werden darüber hinaus konkrete Anforderungen an Datenverknüpfungen und den Aufbau von Aktenzeichen für die Abgabe deutlich.
- Im koordinierten Ländererlass der Finanzbehörden von Ende 2021 finden sich weitere Präzisierungen zu steuerlichen Sachverhalten, beispielsweise in Bezug auf Kernsanierungen und Übergangsregelungen bei der Meldung von Veränderungen im Immobilienbestand.

Weitere Änderungen werden im Zuge der Veröffentlichung der Formulare für die einzelnen Ländermodelle und aufgrund der im Mai dieses Jahres erscheinenden Details zu land- und forstwirtschaftlichen Einheiten erwartet. Zudem muss mit weiteren Anpassungen auch auf Bundesmodellebene sowie mit überarbeiteten Validierungsregeln gerechnet werden.

All die genannten Änderungen führen dazu, dass auf Seiten des Steuerpflichtigen einige Unsicherheiten darüber bestehen, welche Daten konkret für die Abgabe der Steuererklärungen notwendig sind und wie diese Daten strukturiert sein müssen. Die Datenanforderungen geraten zum „Moving Target".

Herausforderung der elektronischen Abgabe

Durch die zukünftig verpflichtende digitale Erklärungsabgabe besteht für viele Unternehmen zudem erstmalig die Notwendigkeit, große Mengen ihres Grundbesitzes auf einen Schlag elektronisch zu melden.

Hierdurch ergeben sich eine Reihe von Änderungen, die insbesondere mit Blick auf die notwendigen Datenanforderungen einen großen Einfluss haben und im

Rahmen von Mandantenprojekten häufig zutage treten:

Datenprüfung auf Feldebene

- **Strikte Prüfung von Eingabefeldern:** Durch automatisierte Validierungen auf der Ebene einzelner Formularfelder innerhalb der ERiC-Schnittstelle soll verhindert werden, dass fehlerhafte und unerwünschte Daten übertragen werden. So führen beispielsweise Tippfehler in Gemeindebezeichnungen oder Zahlendreher in Postleitzahlen zu einer Fehlermeldung bei der Übertragung von Erklärungen. Zudem können Felder wie Beschreibungen, z. B. zur Lagebezeichnung eines Grundstücks oder einzelner Räume innerhalb eines Gebäudes, erzwungen und hinsichtlich eines Mindestumfangs geprüft werden.

Herausforderungen bzgl. „alter" Aktenzeichen

- **Besondere Bedeutung von Einheitswert-Aktenzeichen und Steuernummern:** Den bislang im Rahmen der Einheitsbewertung verwendeten Aktenzeichen wird auch zukünftig eine besondere Bedeutung zuteil, denn ohne Aktenzeichen ist eine Übermittlung der Erklärung nicht möglich. Zudem werden Aktenzeichen hinsichtlich ihrer Struktur (Aufbau in der Form xxx/xxx/xxxx/xxx/xxx/x) und länderspezifischer Präfixe (z. B. Länderpräfix 2 für steuerliche Einheiten in Sachsen) überprüft. In vielen Fällen liegen aber beim Erklärungspflichtigen nur Aktenzeichen vor, die diesem Aufbau nicht entsprechen, etwa weil die letztmalige Einheitswertfeststellung vor vielen Jahrzehnten erfolgte, als andere Strukturen zum Aufbau verwendet wurden.

Unterschiedliche Datenqualität in Quellsystemen

- **Abweichungen zwischen Datenbestand in Liegenschaftssystemen und erklärungsnotwendigen Daten:** Durch die strikte Feldprüfung bei der Schnittstellenübertragung treten Unterschiede in Bezug auf die Datenhaltung zwischen Quellsystemen unmittelbar zutage. Kleinere Abweichungen, wie z. B. zusammengesetzte Hausnummern „2a-b" müssen aufgrund der Vorgaben im Formular in separate Felder für Hausnummer „2" und Zusätze „a-b" aufteilt werden. Je nach Umfang und Qualität des Datenbestands sind diese Aufbereitungen Teil von Datenvorbereitungsprojekten, um einen abgabefähigen Datenbestand sicherzustellen.

Unterschiedliche Kommunikation seitens der Finanzverwaltung

Erschwerend kommt hinzu, dass die Kommunikation seitens der Finanzverwaltungen unterschiedlich erfolgt. So erhalten Steuerpflichtige in einzelnen Ländern eine Erklärungsaufforderung von den zuständigen Finanzämtern, zum Teil mit Listen der benötigten Aktenzeichen und der zu erklärenden Flurstücke.

Herausforderung der Datenbeschaffung

Auch die Beschaffung einzelner Daten gerät schnell zur Herausforderung. Für die verpflichtend anzugebenden Bodenrichtwerte existiert mit BORIS-D grundsätzlich eine bundesweit verfügbare Plattform, über die Werte elektronisch anhand einer Adresse abgefragt werden können. Die Nutzung der dort hinterlegten Daten ist von Seiten der Finanzverwaltung allerdings explizit ausgeschlossen. Stattdessen wird auf die Nutzung der einzelnen Länderportale verwiesen. Unternehmen, die bislang auf diese Datenquelle gesetzt haben und

Grundbesitz in verschiedenen Bundesländern haben, sind nun kurzfristig mit der Suche nach Alternativen konfrontiert.

Die aufgeführten Herausforderungen bei der Datenbeschaffung machen zwei Dinge deutlich: Zum einen müssen die aktuellen Anforderungen für erklärungsnotwendige Daten kontinuierlich beobachtet und im Datensammelprozess berücksichtigt werden. Zum anderen ist es für Steuerpflichtige keine Option, mit der Datenbeschaffung bis zur Finalisierung der Anforderungen zu warten.

Für Unternehmen insbesondere mit mittlerem bis großem Immobilienbestand ist der ständige Abgleich der Anforderungen und die Aktualisierung des eigenen Datenbestands kaum zu bewältigen. Auch die Verwendung einer externen Software-Lösung zur Erklärungsübermittlung löst dieses grundsätzliche Problem nicht.

Der WTS-Grundsteuer-Service setzt aus diesem Grund auf einen kombinierten Ansatz aus einem individuellen Beratungsangebot im Rahmen von Datenvorprojekten und Tool-basierter Erklärungserstellung, -freigabe und -übermittlung. Dadurch stellen wir sicher, dass unsere Mandanten frühzeitig mit der Sammlung und Strukturierung ihrer Daten beginnen können und trotzdem jederzeit bei geänderten Anforderungen auf eine saubere Datenbasis zurückgreifen können.

Ihr Kontakt

StB/CISA Jochen Würges, Frankfurt, jochen.wuerges@wts.de

2 | Tax Accounting & Compliance powered by SAP |

Autor: StB Thomas Wüstenberg, Düsseldorf

Key Facts

- Moderne SAP-Lösungen entlasten die Steuerabteilung von Routinetätigkeiten und steigern die Wertschöpfung.
- Automatisierte Datenaufbereitung und Keyword Analyse steigern die Compliance-Sicherheit und verringern das Zinsrisiko.
- Die Prozesstransparenz steigt, während die Abhängigkeit vom Know How Einzelner sinkt.

Massendaten und komplexe Sachverhalte

Jahresabschlüsse und Steuererklärungen stellen für die Steuerabteilungen großer Unternehmen regelmäßig eine Herausforderung dar. Große Datenmengen müssen verarbeitet, analysiert und steuerlich dokumentiert werden. Im „Fast Close" bleibt kaum Zeit für eine fachliche Auseinandersetzung mit wesentlichen Sachverhalten. Themen wie ausländische Steuern, Investmentfonds, Zinsschranken-Berechnung, Organschaftsstrukturen, etc. steigern die Komplexität zusätzlich.

Hoher Aufwand trotz (Teil-) Automatisierung

Viele Unternehmen haben ihre Prozesse teilweise digitalisiert. Es werden Tool-Lösungen (z.B. AMANA GTC Suite) mit Schnittstellen zu relevanten Vorsystemen eingesetzt. Die Praxis zeigt jedoch: Häufig fehlt das Vertrauen in die Tools oder Schnittstellen. Der Buchungsstoff im ERP-System wird daher regelmäßig „bis auf Einzelposten- und Belegebene" analysiert, um die Sachverhalte steuerlich weiterzuverarbeiten. Dies gilt insbesondere für die Accounting-Daten, aber auch Daten aus weiteren Quellen wie dem Finanz- oder Personalressort oder aus externen Systemen.

Oft ist eine Analyse von Massendaten nur stichprobenartig möglich. Die Qualität der Ergebnisse hängt dann u.a. von der Auswahl der Stichprobe ab. Daneben kommt es auf das steuerliche Fachwissen der Bearbeiter und deren Erfahrung mit dem Buchungsverhalten des Accounting an. Auch Kenntnisse über (geänderte) Stammdaten, die rechtliche Beteiligungsstruktur und die steuerliche Organschaft sind entscheidend.

Erläuternde Dokumentation

Schließlich muss die Überleitung der Daten aus den Vorsystemen bis hin zum steuerlichen Zahlenwerk für einen möglichen Review sowie zur Vorlage bei der Finanzverwaltung oder Betriebsprüfung nachvollziehbar dokumentiert werden. Dies geschieht häufig durch manuelle Dateneingabe in Excel.

Materielle Risiken

Der dargestellte Prozess ist ressourcenintensiv, personenabhängig und fehleran-

fällig. Neben „True ups", d. h. regelmäßig auftretenden Differenzen zwischen den im Jahresabschluss ermittelten und veranlagten Steuern, besteht das Risiko, dass wesentliche Sachverhalte nicht hinreichend gewürdigt werden. Mögliche Fehler materialisieren sich durch entsprechende Feststellungen der Betriebsprüfung.

Vorteile durch Automatisierung

Die Digitalisierung steuerlicher Prozesse sollte ganzheitlich betrachtet werden. In einem smarten steuerlichen „End2End"-Prozess wird die Steuerabteilung von manuellen und repetitiven Tätigkeiten entlastet. Durch den Einsatz moderner SAP-Lösungen steigt die Compliance-Sicherheit und die Mitarbeiter können sich auf ihre steuerliche Kernkompetenz fokussieren.

Transparenz

Eine wichtige Voraussetzung für das Gelingen ist Vertrauen in die Systeme und Schnittstellen. Dieses Vertrauen kann durch eine vollständige Transparenz über den automatischen Datenfluss geschaffen werden.

„State of the Art" – SAP Analytics Cloud (SAC)

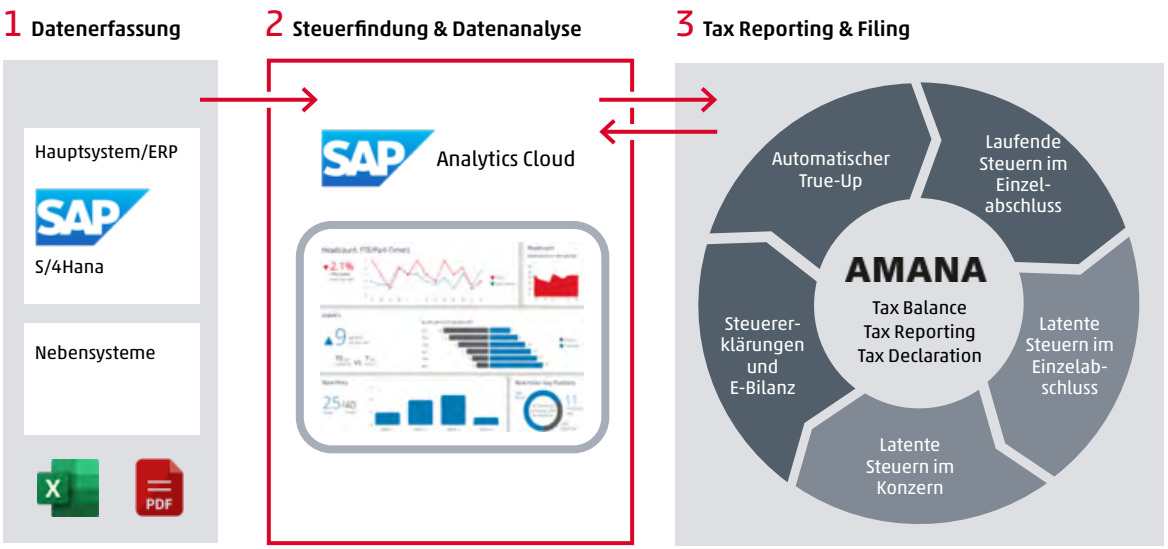
Die Technik hierfür ist verfügbar. Mittels der SAP Analytics Cloud (SAC), einem integrierten SAP-Modul, werden die Daten aus den Vorsystemen importiert und nach vordefinierten Regeln automatisch steuerlich aufbereitet. Die Ergebnisse werden in sachverhaltsbezogenen „Dashboards" (z.B. Zinsschranke, Gewerbesteuer, außerbilanzielle Korrekturen, Dividenden, Fonds, etc.) übersichtlich dargestellt. Bei Bedarf kann ein „High level" Review der Daten vorgenommen werden. Schließlich müssen die Werte nur noch in das Tax Tool exportiert und dort für die finale Steuerberechnung übernommen werden.

Integraler Bestandteil im "End2End"-Prozess

Die automatische Datenaufbereitung in der SAC umfasst dabei alle Schritte, die bisher manuell durchgeführt wurden. Das „Herzstück" ist eine regelbasierte Automatik inklusive eines „Keyword Analyzers", der individuell anpassbar ist. Auf Basis der hinterlegten Regeln und fachlichen Definitionen werden die identifizierten Sachverhalte anhand von Konten, Belegtexten und Stammdatenkonfigurationen automatisch steuerlich aufbereitet. Je nach Grad der Automatisierung ist kein manuelles Eingreifen mehr nötig – das System rechnet „von der Quelle bis zur Zielposition" selbständig. Die Dokumentation wird gleich mit erstellt und ist vollständig und transparent nachvollziehbar.

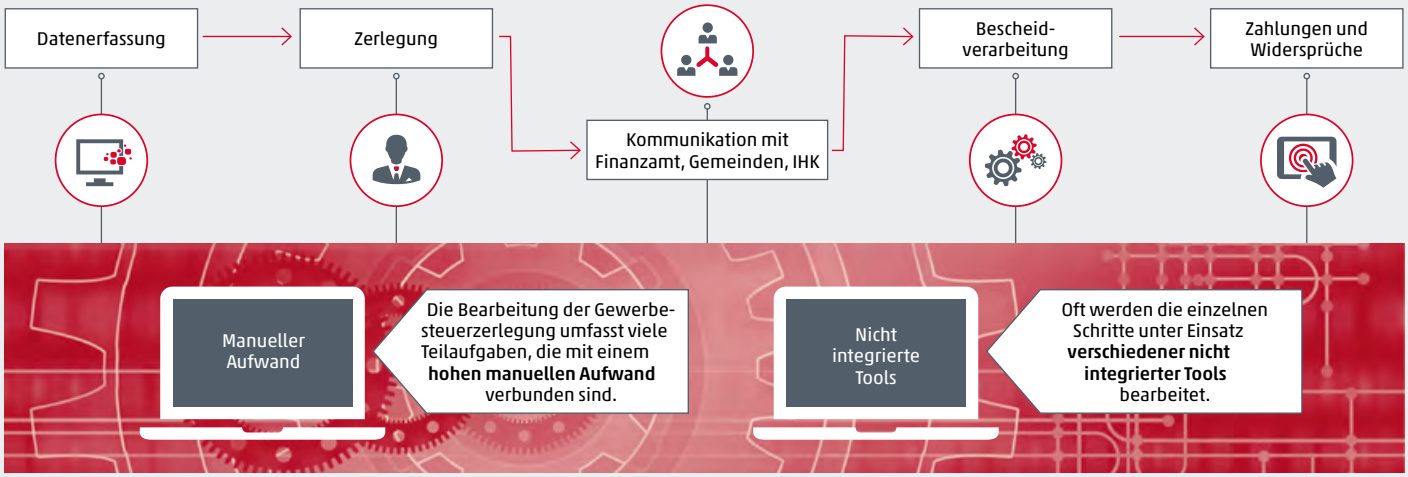
Ihr Kontakt

StB Thomas Wüstenberg, Düsseldorf, thomas.wuestenberg@wts.de



Gewerbesteuer digital – Nische mit Potential

Der Prozess der Gewerbesteuerzerlegung ist noch immer ein Nischenthema für Unternehmen, obwohl dieser durch seine Komplexität häufig mit einem hohen, auch manuellen Aufwand verbunden ist. Große Potentiale für Effizienzsteigerungen durch Digitalisierung bleiben ungenutzt.



Herausforderungen im Gewerbesteuerprozess

Zunächst müssen die Zerlegungskriterien (wie Lohnsummen, aber auch Anlagevermögen, Umsatzerlöse, Mitarbeiter etc.) zusammengetragen werden. Diese Zerlegungskriterien bilden die Grundlage zur Verteilung der Gewerbesteuer auf die einzelnen Gemeinden. Auch heute werden noch einige zum Teil komplexe Zerlegungen fehleranfällig in Excel durchgeführt und mit zusätzlichem manuellen Aufwand elektronisch an das jeweils zuständige Finanzamt übermittelt.

Die Bescheide der Gemeinden, welche auf Grundlage der Zerlegungsmitteilung vom Finanzamt erlassen worden sind, müssen einzeln gesichtet, geprüft, gebucht, zur Zahlung angewiesen und im Anschluss archiviert werden. Die Kontrolle über den Gesamtprozess, aber auch eine durchgehende Prüfung der einzelnen Bescheide (z. B. im Hinblick auf Stammdaten oder veranlagte Zinsen), ist nur mit hohem Aufwand möglich.

Seit fast sechs Jahren bietet die WTS mit dem *wts Gewerbesteuermanager* ein integriertes Tool, welches eine weitgehende Digitalisierung dieses Prozesses ermöglicht und dadurch Mandanten hilft, den Bearbeitungsprozess deutlich effizienter zu gestalten.

Bereits bei der Vorbereitung der Zerlegung können die Zerlegungsgrundlagen pro Gemeinde komfortabel ins System geladen werden. Automatisch werden die melderelevanten Gemeindeschlüssel auf ihre Gültigkeit verprobt. Eventuelle Änderungen aus Gemeindegebietsreformen werden zentral und zeitnah im System zur Verfügung gestellt. Die Zerlegungsgrundlagen können über einen Abgleich mit Vorjahreswerten einfach auf Plausibilität geprüft werden. Die Berechnung auch komplexer Gewerbesteuerzerlegungen kann automatisch durchgeführt werden und ist jederzeit nachvollziehbar. Die sich ergebenden Werte stehen im späteren

Prozess als Referenzwerte zur Verfügung. Auch hier ist die historische Entwicklung einfach einsehbar. Im Anschluss kann die Gewerbesteuerzerlegung elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden.

Im *wts Gewerbesteuermanager* wurden in den letzten zwölf Monaten mehr als 230 Zerlegungen für über 30 verschiedene Organschaften verarbeitet. Insgesamt wurden bisher rund 7.500 Gemeinden abgedeckt, wobei die umfangreichste Zerlegung allein ca. 4.600 hebeberichtigte Gemeinden umfasste.

Bereits in den ersten Schritten des Gewerbesteuerprozesses zeigen sich also Vorteile der Digitalisierung in Form von Automatisierung, Komfort, Transparenz und Validität. Das größte Potential liegt in der Überführung des analogen Gewerbesteuerbescheids in die „digitale Welt". Gleichzeitig ist darin aber auch die größte Herausforderung zu sehen.

Die Digitalisierung des Gewerbesteuerbescheids beginnt mit der Umwandlung des Papierbescheids in eine unveränderliche elektronische Datei durch Scanning. Der *wts Gewerbesteuermanager* erfüllt darüber hinaus auch im weiteren Prozess die Anforderungen an das ersetzende Scannen, sodass der ursprüngliche Papierbescheid im Anschluss nicht archiviert werden muss, sondern vernichtet werden kann.

Im nächsten Schritt werden mittels OCR und einer selbstentwickelten, maschinellen Informationsextraktion Festsetzungs-,

Kommunikations- und Zahlungsdaten ausgelesen und zur weiteren Verarbeitung zur Verfügung gestellt. Es werden hierbei mindestens 20, aber je nach Komplexität des Bescheides (z. B. bei der gleichzeitigen Festsetzung von Gewerbesteuer und Zinsen oder mehrerer Zerlegungen in einem Bescheid) auch deutlich mehr Informationen extrahiert. Die erhaltenen Werte werden final durch qualifizierte Mitarbeiter der WTS verifiziert, sodass die Vorteile eines digitalisierten Bescheids im Folgeprozess umfangreich genutzt werden können.

Die zur Verfügung stehenden Bescheiddaten werden automatisiert mit den berechneten und erwarteten Zerlegungs- bzw. Zinsfestsetzungen verglichen. Im *wts Gewerbesteuermanager* wird dies über ein intuitives Ampelsystem visualisiert, sodass der Sachbearbeiter sofort erkennen kann, ob ein Wert übereinstimmt, noch innerhalb einer akzeptierten Toleranz liegt oder nach einer Klärung verlangt. Ein weiterer Vorteil des automatisierten Abgleichs ist, dass Bescheide, die innerhalb der Toleranzvorgaben liegen, im Rahmen einer Stapelverarbeitung massenhaft bearbeitet werden können und eine manuelle Sichtung des einzelnen Bescheids entfällt. Zu klärende Sachverhalte können im System markiert, dokumentiert und ausgewertet werden.

Auch die Kontakt- bzw. Zahlungsinformationen der Gemeinden werden in einer umfangreichen Stammdatenverwaltung vorgehalten, sodass diese ebenfalls mit den vorhandenen Bescheiddaten abgeglichen werden und im Falle von Änderungen (z. B. IBAN, Kassenzeichen etc.) automatisch aktualisiert werden können. Durch diese zentrale und aktuelle Adressverwaltung ist z. B. auch eine eventuell notwendige Versendung von Serienbriefen kurzfristig möglich.

Alle geprüften Vorgänge werden nach finaler Bestätigung und in Abhängigkeit ihrer Fälligkeit zur Übertragung an das Zahlungssystem angeboten. Diese Übertragung kann per Schnittstelle oder mittels einem mandantenspezifischen Uploadformat erfolgen. Die Durchführung der Zahlung erfolgt im Anschluss daran aus dem Mandantensystem.

Um eine pünktliche Bearbeitung von Gewerbesteuervorgängen einschließlich Zahlung zu gewährleisten, wird der Sachbearbeiter über eine Fristenkontrolle per Email auf notwendige Arbeiten hingewiesen.

Um die Transparenz und Nachvollziehbarkeit des Gesamtprozesses zu gewährleisten, werden sämtliche Aktionen protokolliert. Für die ergänzende Dokumentation von Vorgängen werden umfangreiche Notiz- und Ablagefunktionalitäten bereitgestellt, sodass alle benötigten Informationen zentral und jederzeit verfügbar sind.

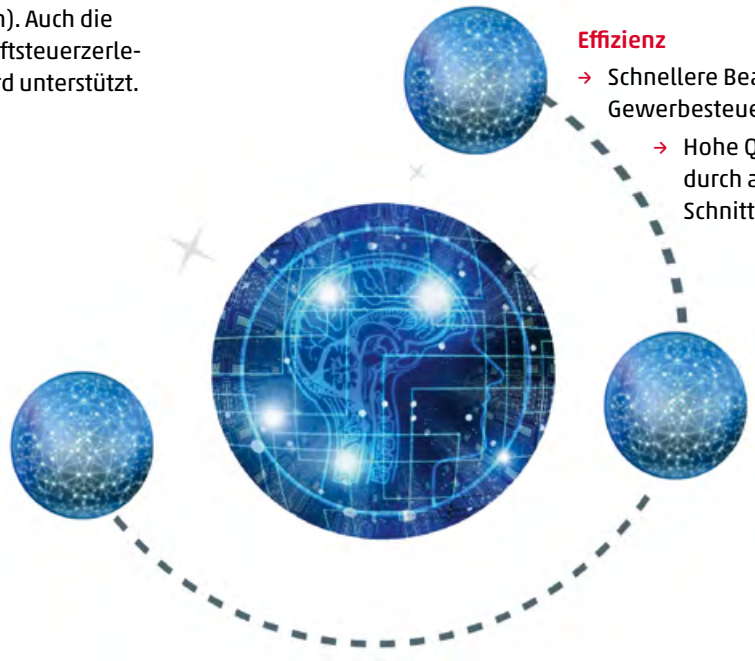
Die vorgehaltenen Daten zu Zerlegungen, Bescheiden und auch Gemeinden ermöglichen ein umfangreiches Reporting, welches Antworten auf die unterschiedlichsten Fragestellungen liefern kann.

Der *wts Gewerbesteuermanager* unterstützt in einem eigenen Modul die Prüfung und Bearbeitung von IHK Bescheiden (inkl. Export an das Zahlungssystem). Auch die Übermittlung von Körperschaftsteuerzerlegungen an das Finanzamt wird unterstützt.

Die komplette Abwicklung kann als Full Service durch die WTS erfolgen. Der Systembetrieb und die Bearbeitung des Gewerbesteuerprozesses erfolgt hierbei vollständig durch Mitarbeiter der WTS. Der Mandant erhält in diesem Fall regelmäßig und rechtzeitig eine Zahlungsdatei zum komfortablen Upload zur Verfügung gestellt. Die Dienstleistung wird hierbei im Rahmen eines Steuerberatungsvertrags erbracht.

Neben der weiteren Entlastung der Mitarbeiter besteht eine zusätzliche Erleichterung für den Mandanten darin, dass Risiko- sowie Compliance-Themen aus der Verantwortung des Mandanten auf die WTS als sachverständigen Dritten übergehen.

Vorteile der Digitalisierung im Gewerbesteuerprozess



Effizienz

- Schnellere Bearbeitung von Gewerbesteuerbescheiden
- Hohe Qualität in der Verarbeitung durch automatische Kontrollen und Schnittstellen

Dokumentenverwaltung

- Schnelle und sichere Auskunftsfähigkeit bei Rückfragen durch Finanzamt bzw. Gemeinde
- Alle Dokumente an einem Ort

Compliance

- Sicherstellung von Compliance-Anforderungen
- Dokumentation des Bearbeitungsprozesses
- Workflowsteuerung

Grundfunktionalitäten als Zusammenfassung

- Multi-User fähig, mandantenfähig
- Moderne Web-Oberfläche (keine zusätzliche Client Software erforderlich)
- Beliebige Versionen (z. B. Ist, Plan, Simulation)
- Info-Dashboard und Statusverwaltung zur Fortschrittskontrolle
- Stammdatenverwaltung inkl. versionsabhängiger Hierarchien
- Automatisierter Abgleich von Bescheid- und Referenzwerten
- Workflowfunktionen/Reviewkonzept (Unterstützung des 4-Augen-Prinzips)
- Zentrale Ablage aller Dokumente an den relevanten Meldeeinheiten
- Reminderfunktion mit Eskalations-Szenarien (z. B. fällige Vorauszahlungen)
- Flexibles Reporting
- Import- und Exportfunktionen (PDF, XLS, CSV)
- Separates IHK Modul

Ihr Kontakt

Sascha Schöben, Düsseldorf, sascha.schoeben@wts.de

3 | Praxisbeispiel zur Schaffung steuerlicher Transparenz gemäß dem GRI 207-4 Country-by-Country-Reporting | *Autoren: Thomas Bieder, Düsseldorf, und Nadia Sakhi, Berlin*

Key Facts

- Im Rahmen der ESG-Initiativen gewinnt das Steuertransparenzreporting stark an Bedeutung.
- GRI 207 definiert Standard zur Steuerberichterstattung.
- Herausforderungen bei der Implementierung durch heterogene Daten und Prozesse.
- Automatisiertes Reporting (z.B. in der SAP Analytics Cloud) ermöglicht proaktives Management der steuerlichen Nachhaltigkeit.

Zunehmender Fokus auf Soziales & Governance beim Nachhaltigkeitsreporting

Im Zusammenhang mit den europäischen Regulierungsbestrebungen zur Förderung nachhaltigen Wachstums (EU-Kommission, Sustainable Finance Action Plan vom 08.03.2018, COM(2018) 97 final.) hat die EU zwei Verordnungen erlassen: Die Offenlegungs-Verordnung (EU) 2019/2088 und die Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852. Beide Verordnungen gelten als Kernbestandteile zur Umsetzung dieser Nachhaltigkeitsinitiative. Weitere nationale Regulierungen, Verordnungen und Gesetze sind umgesetzt bzw. auf dem Weg, um die Nachhaltigkeitsthemen (E)nvironmental, (S)ocial und (G)overnance weiter voranzutreiben. Dabei gelangen neben den Umweltaspekten zunehmend auch die Nachhaltigkeitsaspekte Soziales und Governance in den Fokus der Stakeholder.

Steuerliche Transparenz als Element im Nachhaltigkeitsreporting gemäß GRI 207

Bereits vor der EU-Initiative hat sich die GRI (Global Reporting Initiative) mit der Umsetzung nachhaltigen wirtschaftlichen Handelns auseinandergesetzt. Die GRI hat einen umfassenden Rahmen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erarbeitet, der weltweit Anwendung findet. Innerhalb dieses Standardrahmens wurden Steuern als ein Element nachhaltigen Handelns identifiziert und im GRI 207: Tax 2019 (kurz GRI 207) weiter definiert.

Regelungsbereiche für die steuerliche Berichterstattung im Rahmen des GRI 207

Ab dem 01.01.2021 gilt, dass alle Unternehmen, die das GRI-Rahmenwerk verwenden und Steuern als ein wesentliches Nachhaltigkeitsthema identifiziert haben, diesen Standard GRI 207 in ihren Berichten anwenden sollen bzw. sogar müssen. Der GRI 207 verpflichtet Unternehmen zur Berichterstattung in den folgenden vier Regelungsbereichen:

- Steuerkonzept (207-1): Generelles Vorgehen eines Unternehmens rund um das Thema Steuern (Steuerstrategie/ Verknüpfung mit Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens).
- Tax Governance, Kontrolle, Risikomanagement (207-2): Darstellung des konzernweiten effektiven Steuermanagements und Kontrollsystems, Tax CMS.
- Einbeziehung von Stakeholdern und Management (207-3): Zusammenarbeit mit Steuerbehörden, Angaben zu Lobbytätigkeiten sowie internen und externen Stakeholdern.
- Country-by-Country-Reporting (207-4): Offenlegung aller Steuerhoheitsgebiete, in denen ein Unternehmen tätig ist.

Neue Herausforderungen beim Aufsetzen des Steuertransparenzreportings

In den Unternehmen herrscht ein großes Interesse und großer Bedarf, die im GRI definierten Standards schnell umzusetzen. Idealerweise soll hierbei auch auf automatisiertes Reporting zurückgegriffen werden, um die Anforderungen an die Steuerabteilungen nicht weiter zu erhöhen. Das Aufsetzen des Steuertransparenzreportings bringt dabei für Unternehmen eine Vielzahl neuer fachlicher sowie technischer Herausforderungen mit sich.

Fachliche & technische Aufgaben bei der Implementierung des Country-by-Country-Reportings

Zunächst führen die neuen EU-Verordnungen dazu, dass es unterschiedliche Auslegungen über die genauen Definitionen der Richtlinien gibt, was auch die fachliche Konzeptions- und Anforderungsphase erschwert. Zweitens ist das Steuerreporting im Allgemeinen häufig in vielen Unternehmen noch sehr manuell. Erforderlich ist deshalb oft nicht nur eine rein technische Implementierung eines neuen Reportingstandards, sondern auch die Übersetzung manueller Prozesse in automatisierte Pipelines und Dashboards. Im Country-by-Country-Reporting ist das beispielweise sehr herausfordernd, da dort ein einheitlicher Standard länder-

übergreifend angewendet werden muss. Die Daten zur Grundlage des Reportings kommen jedoch häufig aus heterogenen Quellsystemen mit unterschiedlichen Datenstrukturen und -qualitäten.

Lösungsansätze zur Umsetzung des Country-by-Country-Reportings

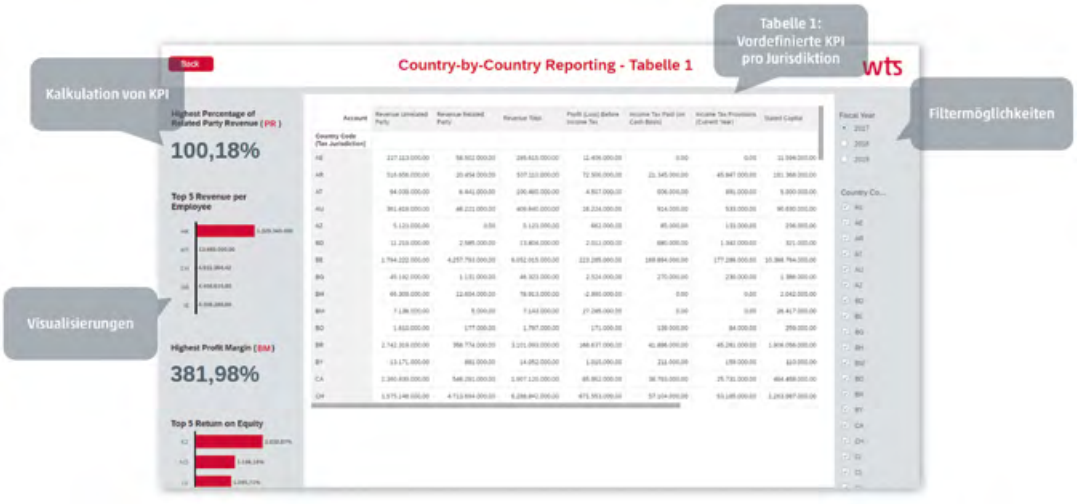
Der Lösungsvorschlag zur Umsetzung des Country-by-Country-Reportings entspricht daher keinem one-fits-all-Ansatz und richtet sich sehr stark an der im Unternehmen etablierten technischen Architektur und den gegebenen Grundvoraussetzungen aus. Deshalb hat in der ersten Projektphase häufig die Auswahl des richtigen Tool-Sets zur Berichterstattung zu erfolgen. Dabei spielt es bei den gegebenen heterogenen Datenquellen eine essenzielle Rolle, die Daten nicht nur visualisieren, sondern auch entsprechend vorbereiten und transformieren zu können.

Umsetzung des Country-by-Country-Reportings in der SAP Analytics Cloud

Ein potenzielles Tool, das sich sowohl zur Datenvorbereitung als auch zur Visualisierung eignet, und sich einer hohen Beliebtheit in vielen Unternehmen erfreut, ist dabei die SAP Analytics Cloud (SAC). Insbesondere bei der Verwendung von SAP-Systemen als Datenquellen können die Daten schnell angebunden und auch verschiedene Datentöpfe miteinander verknüpft werden. Speziell bei dem Reporting für Finanz- und Steuer-Use Cases bietet sie zudem eine Vielzahl passender Darstellungsformen. So kann auch das Country-by-Country-Reporting dort entsprechend aufbereitet werden.

Vorteile des automatisierten Country-by-Country-Reportings

Ein automatisiertes Country-by-Country-Reporting im Allgemeinen und in der SAC im Speziellen bietet viele nachhaltige Vorteile. Das zentrale Datenmodell, das für das Country-by-Country-Reporting in der SAC aufgesetzt wird, erlaubt auch die Erstellung weiterer, darüber hinausgehender Analysen und ermutigt so die Mitarbeiter im Unternehmen zum visuellen Arbeiten mit den Daten. Zudem können in dem Tool durch die vorhandenen Planungsfunktionalitäten auch Dateneingabe und -reviewprozesse ermöglicht und auditierfähig umgesetzt werden. So wird neben der erhöhten Steuertransparenz auch die Transparenz bei der Bereitstellung des Reportings verbessert und ein zukunftsfähiges vorausschauendes proaktives Management der steuerlichen Nachhaltigkeitskriterien ermöglicht.



Ihr Kontakt

Moritz Pawelke, Berlin, moritz.pawelke@wts.de

Sascha Schöben, Düsseldorf, sascha.schoeben@wts.de

wts
One identity.
One brand.
WTS ist ein globaler Full-Service Anbieter für Steuerberatungsleistungen und Financial & Deal Advisory.
Mit mehr als 1.300 Expertinnen und Experten in Deutschland und einer der fortschrittlichsten Digitaleinheiten weltweit entwickeln wir innovative und integrierte Lösungen, um Steuer- und Finanzfunktionen sicher durch zunehmende regulatorische Herausforderungen zu navigieren und beim digitalen Wandel zu unterstützen.
wts.com/de
wts Tax
wts Digital
wts Advisory

Impressum

Herausgeber
WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 28646 0
F: +49 (0) 89 28646 111
wts.com/de

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling, Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Uwe Fetzer, Gitta Mannke-Asanatucu, Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-Georg Weber

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

Typografie, Layout
hartmann brand consulting, München

Druck
LOGOPRINT, München

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

Das Kennzeichen „WTS Global" bezieht sich auf WTS Global Vereniging („WTS Global"), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder von WTS Global sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

© Fotos: Artur Voznenko on unsplash (Seite 1), Adobe Stock (Seite 5, 9, 11, 13, 19, 25, 26, 33, 34, 38, 47, 49, 52, 59, 63, 77), photocase (Seite 22), iStock (Seite 29, 42, 54, 56, 69, 73, 74), Jason Doiy (Seite 55), Westend61 (Seite 65, 67), Drew Dizzy Graham on unspalsh (Seite 78), Getty Images/Flashpop (Seite 80).

wts

Echte FISG Freude...

ist nur mit WTS erlebbar.

Durch unseren weltweiten Verzicht auf Jahresabschlussprüfungen sind wir auch bei bevorstehenden Prüferwechseln und Akquisitionen nachhaltig FISG-compliant.

Unsere 1.300 hoch spezialisierten Expertinnen und Experten in Deutschland und unsere globale Steuerpraxis in über 100 Ländern unterstützen Sie stets unkompliziert und mit einzigartiger Leidenschaft.

wts.com/de/FISG-Freude