

Dezember 2023

# wts journal

# 04/23

Mandanteninformation

wts.com/de

## TAX

Wachstumschancengesetz im  
Vermittlungsausschuss

Entwurf eines aktualisierten  
BMF-Schreibens zur Anwendung des  
Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE-E)

Steuerliche Organschaft bei der  
Umwandlung von Unternehmen – Fußstapfen-  
theorie für die „finanzielle Eingliederung“

Einführung der obligatorischen  
elektronischen Rechnung

Hinzurechnungsbesteuerung gemäß  
§§ 7 ff. AStG – Verfassungs- und  
unionsrechtliche Zweifel

## LEGAL

Regierungsentwurf eines Zweiten  
Gesetzes zur Änderung des Betriebs-  
verfassungsgesetzes – Neuregelung  
der zulässigen Betriebsratsvergütung

## ADVISORY

European Single Electronic Format (ESEF)  
– Erkenntnisse, Herausforderungen und  
Ausblick

Der „Kapitän im Datenmeer“ –  
SAP Master Data Governance

## DIGITAL

Discovery Phase als hidden champion –  
Genauere Bedarfsanalyse und Visionsbildung  
als wesentliche Erfolgsfaktoren für die  
Realisierung von Digitalisierungsprojekten



wts

Seite	TAX	Seite
	<b>Steuerpolitik</b>	
7	<b>a</b> Wachstumschancengesetz im Vermittlungsausschuss	<b>2 Umsatzsteuer</b>
13	<b>b</b> Update zum Gesetz zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“)	<b>a</b> Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung
15	<b>c</b> Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG)	<b>b</b> Vorsteuerabzug von Einfuhrumsatzsteuer durch den indirekten Zollvertreter
18	<b>d</b> Strompreispaket für Produzierendes Gewerbe – Entlastung stromintensiver Unternehmen	<b>c</b> Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften
	<b>1 Ertragsteuern</b>	<b>3 Grunderwerbsteuer</b>
20	<b>a</b> Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE-E)	<b>a</b> Gleich lautende Ländererlasse zur Zurechnung von Grundstücken im Bereich der Ersatztatbestände des § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG
24	<b>b</b> Steuerliche Organschaft bei der Umwandlung von Unternehmen – Fußstapfentheorie für die „finanzielle Eingliederung“	<b>b</b> Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs
26	<b>c</b> Berechnung der Beteiligungsschwelle für Streubesitzdividenden – Wirtschaftliche Betrachtungsweise	<b>4 Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>
28	<b>d</b> Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen	<b>a</b> Rs. C-670/21 – 10%-Abschlag nach § 13c ErbStG 2009 (jetzt § 13d ErbStG) nur für EU/EWR-Grundstücke unionsrechtswidrig
29	<b>e</b> Zuständigkeit für die Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG nach Ausscheiden eines Mitunternehmers	<b>b</b> Nicht angefochtene Wertfeststellungen entfalten unabhängig von ihrer Richtigkeit Bindungswirkung
31	<b>f</b> Mitunternehmerschaft und sachliche Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde	<b>5 Lohnsteuer/Sozialversicherung</b>
32	<b>g</b> Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen	<b>a</b> Berücksichtigung der Nichtarbeitstage bei der Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage
33	<b>h</b> Disproportionale Aufgeldzahlungen können zu Veräußerungsverlusten im Sinne von § 17 EStG führen	<b>b</b> New Work führt zum Umdenken bei betrieblicher und privater Veranlassung von Umzugskosten
34	<b>i</b> Kein Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG ohne "Change of Control"	<b>c</b> Arbeitsvertraglich geschuldeter Grundlohn bei Berechnung steuerfreier Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit entscheidend
35	<b>j</b> Berücksichtigung von zurückgezahlten Erstattungszinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen	<b>d</b> KonsVerLUXV nicht auf Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg aus 2012 anwendbar
35	<b>k</b> Steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge	<b>6 Energiesteuer</b>
		Stromsteuerrechtliche Verklammerung von PV-Anlagen an unterschiedlichen Standorten

Seite		Seite
	<b>ADVISORY</b>	
	<b>7 Internationales</b>	
51	<b>a</b> Deutschland: Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG – Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel	64
53	<b>b</b> EU: Vorschlag der EU-Kommission zur Vereinfachung der EU-Betriebsstätten- Besteuerung von KMUs	65
54	<b>c</b> EU: Aktualisierung der sog. EU-Blacklist	67
55	<b>d</b> Kenia: Änderungen durch das Finanzgesetz 2023 (Finance Act) – Highlights für deutsche Unternehmen mit Betriebsstätten in Kenia	68
57	<b>e</b> OECD: Update zu Pillar One	69
59	<b>f</b> OECD: Pillar Two – Multilaterales Instrument zur Subject to Tax Rule veröffentlicht	
60	<b>g</b> OECD: Pillar Two – Implementation Handbook	
60	<b>h</b> Österreich: Entwurf eines österreichischen Mindestbesteuerungsgesetzes	
61	<b>i</b> Österreich: Bei fehlender inländischer Steuerbelastung keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen	
	<b>LEGAL</b>	
	<b>Arbeitsrecht</b>	
63	Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes – Neuregelung der zulässigen Betriebsratsvergütung	
	<b>DIGITAL</b>	
	<b>1 Financial Advisory</b>	
	<b>a</b> European Single Electronic Format (ESEF) – Erkenntnisse, Herausforderungen und Ausblick	64
	<b>b</b> Wesentlichkeitsüberlegungen im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two)	65
	<b>c</b> Berücksichtigung der Fremdfinanzierung bei der Unternehmensbewertung	67
	<b>d</b> Ermittlung von Pauschalwertberichtigungen nach IDW RS BFA 7 für Kreditinstitute	68
	<b>e</b> EFRAG-„Guidance“ für die Wesentlichkeitsanalyse im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung	69
	<b>f</b> Stellungnahmen von IDW und DRSC zum Post-implementation Review von IFRS 9	71
	<b>g</b> Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.)	72
	<b>2 Risk &amp; Compliance</b>	
	<b>a</b> Der „Kapitän im Datenmeer“ – SAP Master Data Governance	73
	<b>b</b> Positive Auswirkungen des internen Kontrollsystems auf das Compliance Management System	74
	<b>a</b> Discovery Phase als hidden champion – Genaue Bedarfsanalyse und Visionsbildung als wesentliche Erfolgsfaktoren für die Realisierung von Digitalisierungsprojekten	76
	<b>b</b> Pillar Two Managed Service als Alternative zu einer Inhouse Lösung?	78
	<b>c</b> Next Level Sanktionslistenprüfung	81
	<b>d</b> Effiziente Buchführung in Zeiten der Energiepreisbremsen – Die Schlüsselrolle von Daten an der Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle im Energiemarkt	83

# Zunahme von Compliance-Anforderungen und Fachkräftemangel – Erste Trends zur Lösung des Dilemmas

Prinz Franz zu Hohenlohe,  
Vorstandsmitglied WTS



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die Steuerwelt befindet sich in sehr bewegten und herausfordernden Zeiten. Es wird eine komplett neue Ertragsteuer, die globale Mindeststeuer oder auch Pillar Two, eingeführt. Parallel dazu wird in der EU ein Carbon Border Adjustment Mechanism (sog. CBAM) eingeführt, der in gewisser Weise mit einem neuen, zweiten Zoll mit sehr komplexem Regelwerk vergleichbar ist. Weiter plant die EU die Einführung von bereits sehr konkreten einheitlichen elektronischen Rechnungen, verbunden mit der zeitnahen Meldung von Lieferungen und Leistungen (sog. ViDA). Schließlich hat die EU-Kommission jüngst einen Richtlinienentwurf veröffentlicht, wonach zukünftig innerhalb der EU die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage einheitlich auf Basis der Konzernrechnungslegung ermittelt werden soll (sog. BEFIT). Hinzu kommen umfangreiche Meldepflichten, u.a. aufgrund von ESG, für die häufig auch die Steuerabteilung verantwortlich ist bzw. sein wird, oder bspw. das Public Country by Country Reporting, das ab 2025 innerhalb der EU verpflichtend sein wird. Umfang und Komplexität der steuerlichen Vorschriften und Compliance-Anforderungen, mit denen sich deutsche Konzernsteuerabteilungen zukünftig beschäftigen müssen, nehmen somit weiter rasant zu.

Parallel dazu ist aber auch in unserer Branche ein massiver Fachkräftemangel festzustellen. Offene Stellen können häufig mangels geeigneter Bewerbungen nicht besetzt werden. Hinzu kommt der demographische Wandel, der dazu führt, dass die Anzahl der Fachkräfte in den nächsten Jahren sogar noch abnehmen wird.

Wie lässt sich dieses Dilemma – Zunahme der Arbeitsbelastung und Komplexität auf der einen Seite und Abnahme der Kapazitäten auf der anderen Seite – zukünftig lösen? Dies wird die Herausforderung der nächsten Jahre oder auch Jahrzehnte sein. Erste Trends zeichnen sich bereits ab.

So nimmt das Management der steuerlichen Daten in den letzten Jahren stark an Bedeutung zu. Steuerabteilungen beginnen – teilweise ein eigenes – „Da-

tawarehouse“ aufzubauen, um dort alle steuerlich relevanten Daten abzulegen, deren Menge und Vielfalt bereits stark zugenommen hat und zukünftig weiter zunehmen wird. Das „Datawarehouse“ wird an Datenquellen aus verschiedensten Bereichen des Unternehmens angebunden. Mittels geeigneter Tools – häufig auch unter Einsatz von KI – können diese Daten auf ihre Qualität und Konsistenz untersucht werden. Der Zugriff der Steuerabteilung auf einen einheitlichen Datenpool schafft Effizienzen, da die gleichen Daten nicht mehrfach zusammengesammelt werden müssen, erhöht die Konsistenz und Qualität der Daten und ermöglicht eine Dokumentation der Datenherkunft. Zudem ebnet der einheitliche Datenpool den Weg zu einer verbesserten Datenanalyse, die wiederum eine verbesserte Steuerplanung und ein genaueres sowie zeitnäheres Reporting zulässt.

Weiter hat die Digitalisierung und Automatisierung von sog. End-to-End Prozessen – mit entsprechenden Kontrollen versehen – stark an Bedeutung zugenommen. Dies u.a. deshalb, weil die diesbezüglichen technischen Möglichkeiten in den letzten Jahren stark zugenommen haben. Der Grad der Automatisierung bestimmter Unternehmensprozesse – wie beispielsweise Purchase-to-Pay oder Order-to-Cash – beträgt heute schon bis zu 95 %. In diesem Zusammenhang werden steuerlich relevante Sachverhalte vermehrt automatisiert bearbeitet und beurteilt. Sofern eine eindeutige Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts nicht möglich ist, werden den Mitarbeitern vermehrt Tools – auch unter Einsatz von KI – zur Verfügung gestellt, die es den Mitarbeitern bspw. mittels Einsatz von Entscheidungsbäumen ermöglichen, den steuerlichen Sachverhalt eigenständig zutreffend zu beurteilen. Hierdurch wird die Compliance-Sicherheit erhöht und die Steuerabteilung entlastet.

Auch ist zu beobachten, dass sich vermehrt einzelne Mitarbeiter in der Steuerabteilung – teilweise ausschließlich – mit der Digitalisierung und Automatisierung innerhalb der (globalen) Steuerfunktion – beispielsweise im Bereich der

Tax Compliance, des Tax Reportings oder des steuerlichen Risikomanagements – beschäftigen, um nachhaltig Effizienzsteigerungen zu erzielen sowie eine höhere Compliance-Sicherheit zu erreichen.

Schließlich macht man sich in Konzernen vermehrt Gedanken darüber, welche Aufgaben zukünftig eigenständig durchgeführt und welche Aufgaben an entsprechend spezialisierte Dienstleister vergeben werden sollten, um sich so noch stärker auf das Core Business konzentrieren zu können. Dabei werden teilweise ganze Unternehmensprozesse nach außen vergeben (sog. „Process-as-a-Service“). Im Rahmen seiner Leistungserbringung setzt der Dienstleister regelmäßig geeignete Tools sowie spezialisierte und entsprechend qualifizierte Mitarbeiter ein. Dadurch ist er in der Lage, die übertragenen Prozesse effizienter und mit höherer Qualität und besserer Dokumentation als das Unternehmen selbst durchzuführen. Im Bereich Steuern könnten dies beispielsweise die Übernahme transaktionaler Prozesse im Bereich der Quellensteuer oder der Datenerhebung und Compliance im Bereich der globalen Mindeststeuer sein. Häufig werden auch die Beratungs- und Compliance-Prozesse für Themen wie "Work-from-anywhere"

oder Kunden- und Mitarbeiterveranstaltungen nach außen vergeben.

Ich hoffe, dass ich Ihnen mit meinen Ausführungen ein paar Denkanstöße habe geben können, wie Steuerabteilungen die zukünftigen Herausforderungen meistern können. Es wird keine „one-size-fits-all“-Lösung geben. Vielmehr wird jeder Konzern unter Berücksichtigung seiner Besonderheiten, wie bspw. Kultur, Geschäftsmodell, Internationalität und Organisation, passende Lösungen entwickeln müssen. Ein "weiter so" wird es dabei nicht geben können. Stattdessen sollten wir innovativ sein und Veränderungen offen gegenüberstehen. Ich persönlich freue mich sehr darauf, diese Herausforderungen anzugehen und passende Lösungen für unsere Mandanten und die WTS zu entwickeln und umzusetzen.

Ich wünsche Ihnen ein gesegnetes Weihnachtsfest und alles Gute für 2024!



Ihr Franz Hohenlohe

a | **Wachstumschancengesetz im Vermittlungsausschuss** |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

**Key Facts**

- › Nachdem der Bundestag den Gesetzentwurf zum Wachstumschancengesetz mit weiteren wesentlichen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf beschlossen hatte, hat der Bundesrat den Vermittlungsausschuss einberufen.
- › Im Vordergrund steht die Kritik, wonach der Großteil der finanziellen Lasten von Ländern und Kommunen zu tragen wäre.
- › Erste Kompromissvorschläge waren nicht konsensfähig, deuten aber darauf hin, dass die im Gesetzentwurf enthaltenen Maßnahmen ganz erheblich zusammengestrichen werden könnten.
- › Fünf konsensfähige Maßnahmen wurden aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie noch in 2023 im Kreditweitmarktförderungsgesetz umzusetzen.
- › Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist in diesem Jahr nicht mehr zu rechnen.

tes Steuerausfallvolumen angeboten hatte. Die Kritik von Seiten der Länder bezog sich u.a. auf die Mitteilungspflicht hinsichtlich innerstaatlicher Steuergestaltungen, die Verrechnungspreisregelungen für Finanzierungsbeziehungen und die Verwaltung der Klimaschutz-Investitionsprämie durch die Finanzämter. Teilweise wurde auch die Verlängerung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in der Gastronomie gefordert. Zur Diskussion standen zudem die Abschreibungsregelungen (einschließlich der Regelungen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern und zum Sammelposten) und die geplanten Verbesserungen bei der Verlustberücksichtigung. Im Ergebnis ist in diesem Jahr mit einem Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens nicht mehr zu rechnen. Von Seiten der Union wird die Gesprächsbereitschaft von einer Einigung der Ampel-Koalition auf einen Bundeshaushalt für 2024 abhängig gemacht. Sollte der Vermittlungsausschuss am Ende noch zu einer Einigung finden, ist zu erwarten, dass für Regelungen, die ab dem 01.01.2024 angewendet werden sollten, eine entsprechende Rückwirkung vorgesehen wird. Eine im Vermittlungsausschuss verhandelte Beschlussempfehlung müsste noch von Bundestag und Bundesrat verabschiedet werden.

Fünf konsensfähige Maßnahmen wurden aber aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie im Gesetzgebungsverfahren zum Kreditweitmarktförderungsgesetz umzusetzen, das von Bundestag und Bundesrat (letzte Sitzung am 15.12.2023) noch in 2023 zu einem Abschluss geführt werden soll. Dies betrifft die steuergesetzgeberischen Reaktionen auf das MoPeG einschließlich der befristeten Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer (gegenüber dem vom Bundestag beschlossenen Entwurf des Wachstumschancengesetzes von einem auf drei Jahre – bis einschließlich 2026 – erweitert), die Reform der Zinsschranke, die Aufhebung der Besteuerung der Dezemberhilfe, die Berücksichtigung der Reduzierung des Beitragssatzes zur sozialen Pflegeversicherung für das zweite bis zum fünften Kind auch bei

Fünf Maßnahmen wurden aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie noch in 2023 im Kreditweitmarktförderungsgesetz umzusetzen

Beschluss des Bundesrats vom 24.11.2023

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

Weiteres Verfahren und Ausblick

Zur Vorbereitung des Vermittlungsausschusses wurde eine politische Arbeitsgruppe einberufen, bestehend aus Vertretern des Bundestags und der Bundesländer. Ein erster Versuch, hier schnell einen Kompromiss zu finden, ist gescheitert, obwohl der Bund ein von über € 6 Mrd. auf knapp € 3 Mrd. (Jahreswirkung) deutlich reduzier-

der Lohnsteuerberechnung (Vorsorgepauschale für Arbeitnehmer) und der Datenaustausch der Kranken- und Pflegeversicherung (Verschiebung der Einführung des neuen Verfahrens um zwei Jahre).

Änderungsrahmen im Vermittlungsausschuss

Hinsichtlich möglicher Änderungen im Vermittlungsausschuss gilt es zu bedenken, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG gänzlich neue Regelungen in einem Vermittlungsverfahren grundsätzlich unzulässig sind, soweit sie im vorherigen Gesetzgebungsverfahren nicht Gegenstand von Diskussionen waren.

Beschluss des Bundestags vom 17.11.2023

Am 17.11.2023 hatte der Bundestag den Gesetzentwurf des Wachstumschancengesetzes in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen. Diese Fassung des Gesetzentwurfs ist Gegenstand des Vermittlungsausschusses. Insbesondere folgende Neuerungen bzw. Änderungen sind – bezogen auf den Regierungsentwurf (vgl. hierzu WTS Journal 03/2023 und zum Referentenentwurf bereits WTS Journal 02/2023) – zu erwähnen:

Änderungen an der Klimaschutz-Investitionsprämie (Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz – KlimalnVPG)

› Zunächst wurde der Zeitpunkt des Inkrafttretens des Klimaschutz-Investitionsprämiengesetzes auf den 01.03.2024 verschoben und der Beginn des Förderzeitraums in § 3 Abs. 1 Satz 1 KlimalnVPG-E entsprechend angepasst. Nur so bleibe genug Zeit, fristgerecht einen genehmigungsfähigen Evaluierungsplan bei der EU-Kommission einzureichen. Würde ein solcher Evaluierungsplan nicht fristgerecht eingereicht (oder von der Kommission nicht genehmigt), wäre das KlimalnVPG nur sechs Monate lang nach seinem Inkrafttreten anwendbar. Die Voraussetzung der Begünstigung nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 KlimalnVPG-E in Bezug auf die Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Anspruchsberechtigten wurde überarbeitet. Der vom Bundestag beschlossene Gesetzentwurf stellt auf Betriebsstätten ab, die in einem EU-Mitgliedstaat, einem EWR-Staat oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft belegen sind. Der Bundesrat hatte hier europarechtliche Bedenken geäußert, die durch diese Änderung ausgeräumt werden sollen. Darüber hinaus wurden einige Rege-

lungen noch redaktionell hinsichtlich der intendierten und in § 2 Abs. 1 KlimalnVPG-E geregelten Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angepasst. Schließlich wird nun in § 6 Abs. 2 KlimalnVPG-E klargestellt, dass die Investitionsprämie nur dann gewährt werden kann, wenn die hier nach förderfähigen Aufwendungen nicht bereits durch andere staatliche Förderungen, die staatliche Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV darstellen, gefördert wurden oder werden.

› Die im Regierungsentwurf enthaltenen Regelungen zur Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs wurden vom Bundestag eingeschränkt. Danach sollte es zwar bei der Erweiterung des Verlustrücktrags bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf drei Jahre bleiben. Der diesbezügliche Höchstbetrag von € 10 Mio. bzw. € 20 Mio. bei Zusammenveranlagung sollte aber nicht dauerhaft, sondern nur bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2025 fortgeführt werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2026 sollte der Höchstbetrag von ursprünglich € 1 Mio. bzw. € 2 Mio. bei Zusammenveranlagung dauerhaft auf € 5 Mio. bzw. € 10 Mio. bei Zusammenveranlagung angehoben werden (§ 10d Abs. 1 EStG-E). In Bezug auf die Nutzung von Verlustvorträgen sollte bei der Mindestgewinnbesteuerung die Prozentgrenze von derzeit 60 % temporär (von 2024 bis 2027) nur noch auf 75 % angehoben werden (§ 10d Abs. 2 EStG-E und § 10a GewStG-E). Im Regierungsentwurf waren es noch 80 %.

› Die im Regierungsentwurf enthaltene Anhebung des Höchstbetrags für die Inanspruchnahme des Viertels der 1%-Bemessungsgrundlage für die private Nutzung bei rein elektrischen Firmenwagen (inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden, von € 60.000 auf € 80.000 wurde im vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf auf € 70.000 Listenpreis reduziert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG-E). Darüber hinaus soll die Bemessungsgrundlage bei der Bewertung der Entnahme für die private Nutzung betrieblicher Elek-

Einschränkungen bei der Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs

Firmen- und Dienstwagenbesteuerung – Halbierung der Brutto Listenpreisgrenze und Entfall der alternativen Reichweitengrenze ab 01.01.2025





trofahrzeuge, die nicht in den Genuss der Viertel-Regelung kommen, und extern aufladbarer Hybridelektrofahrzeuge nur noch dann zur Hälfte anzusetzen sein, wenn das Fahrzeug einen Kohlendioxidausstoß von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer hat. Die bisher vorgesehene Alternative einer elektrischen Mindestreichweite des Fahrzeugs von mindestens 80 Kilometern soll entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG-E). Dies gilt für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2024 angeschafft werden. Die Änderungen gelten entsprechend bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG). Mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2025 soll auch in der gewerbesteuerlichen Regelung zum Hinzurechnungsumfang bei Verträgen über die Anmietung von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen die alternative elektrische Mindestreichweite gestrichen werden (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Doppelbuchst. bb GewStG-E).

› Entsprechend einer Forderung des Bundesrats will der Bundestag zur Vermeidung von Gestaltungen § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG auf Zuführungen aus dem Privatvermögen begrenzen, so dass dann für innerhalb der letzten drei Jahre angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter (sog. junge Wirtschaftsgüter) der Ansatz mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Konstellation Mutter-Tochter-Kapitalgesellschaft nicht mehr möglich wäre. Ansonsten könnten stille Reserven in „jungen Wirtschaftsgütern“ auf Tochtergesellschaften verlagert und die Anteile nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußert werden. Es handelt sich bei der Maßnahme um eine Reaktion auf die BFH-Entscheidung vom 21.06.2021 (AZ: I R 32/17). Die Neuregelung soll erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden sein, die nach dem Tag der Verkündung des Wachstumschancengesetzes eingelegt werden.

Bewertung von Einlagen junger Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG-E)

Änderungen an der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG-E)

- › Die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG soll nach dem Bundestagsbeschluss angesichts der dynamischen Entwicklung insbesondere der Baukosten auch weiterhin adäquate Anreize für den Bau von neuen Mietwohnungen schaffen. Deshalb soll § 7b EStG künftig auch auf die degressive AfA für neue Wohngebäude nach § 7 Abs. 5a EStG-E aufsetzen (§ 7b Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Die Kostenbezugsgrößen sollen an die veränderten Realitäten im Bausektor angepasst werden (Baukostenobergrenze in § 7b Abs. 2 EStG-E: € 5.200 statt bisher € 4.800; maximale Bemessungsgrundlage in § 7b Abs. 3 EStG-E: € 4.000 statt bisher € 2.500). Um auch im Zusammenwirken mit der neu geschaffenen geometrisch-degressiven Absetzung für Abnutzung für neue Wohngebäude zusätzliche Investitionspotenziale im Sinne eines „Investitionsboosters“ zu eröffnen, soll der zeitliche Anwendungsbereich der Sonderabschreibung auf Wohnungen erweitert werden, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige vor dem 01.10.2029 gestellt wird (nach aktuellem Recht: „vor dem 01.01.2027“).

Zinsschranke – Streichung der Anti-Fragmentierungsregelung (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG-E)

- › Aufgrund der Vielzahl an vorgetragenen Kritikpunkten hat der Bundestag im Zusammenhang mit der Reform und Anpassung der Zinsschranke die im Regierungsentwurf enthaltene Anti-Fragmentierungsregelung, wonach die Freigrenze i.H.v. € 3 Mio. im Falle von gleichartigen Betrieben unter einheitlicher Leitung oder beherrschendem Einfluss nur einmal genutzt werden können sollte, aus dem Gesetzentwurf genommen. Die Reform der Zinsschranke wurde in dieser Fassung nun aber nachträglich aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie noch in 2023 im Kreditweitzmarktförderungsgesetz umzusetzen (siehe oben).

Verzicht auf Zinshöhen-schranke (§ 4l EStG-E im Regierungsentwurf) und Lösung im Rahmen von § 1 AStG

- › Entsprechend einer Forderung des Bundesrats wurde auf die im Regierungsentwurf enthaltene Regelung einer Zinshöhen-schranke (§ 4l EStG-E im Regierungsentwurf) verzichtet. Stattdessen sollen nach dem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf in § 1 AStG mit Wirkung ab

2024 (der Bundesrat war hier von 2023 ausgegangen) Regelungen für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG-E) und Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG-E) eingefügt werden, die den Fremdvergleich bei Finanzbeziehungen in Übereinstimmung mit dem Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien regeln. Damit soll für grenzüberschreitende Finanzbeziehungen die Wirkung einer Zinshöhen-schranke erzielt werden.

- › Den Anwendungszeitpunkt für die Änderungen bei der Thesaurierungs-begünstigung (§ 34a EStG-E) will der Bundestag insgesamt – nicht nur wie vom Bundesrat gefordert für die Regelung zur Anwachsung – auf den Veranlagungszeitraum 2024 vorziehen (§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG-E).

Vorziehen des Anwendungszeitpunkts bei der Thesaurierungs-begünstigung (§ 34a EStG-E)

- › Eine vom Bundestag neu in den Gesetzentwurf aufgenommene Änderung von § 35c EStG soll dazu führen, dass selbstnutzende Wohneigentümer die energetische Sanierung ihrer Bestandsgebäude zu einem höheren Prozentsatz als bisher geltend machen können. Die Förderung soll danach um zehn Prozentpunkte auf 30 % der Aufwendungen steigen, sofern die Sanierung in 2024 oder 2025 erfolgt.

Energetische Gebäudesanierung (§ 35c Abs. 1a EStG-E)

- › Durch Änderung in § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG-E will der Bundestag klarstellen, dass auch Erstattungs- bzw. Anrechnungsansprüche unbeschränkt Steuerpflichtiger, die aus einer DBA-Freistellung resultieren, in das Anrechnungsverfahren bei Veranlagung einbezogen werden. Dies ist zwar gängige Verwaltungspraxis, allerdings hat die Norm den Fall vom Wortlaut her nicht abgedeckt. Eine weitere Änderung in § 36a Abs. 1 Satz 1 EStG-E zielt darauf ab, dass eine Erstattung nach § 36 EStG in den Fällen inländischer Dividendeneinkünfte aus Freistellungs-Betriebsstätten in DBA-Staaten zusätzlich auch der Anrechnungsbeschränkung des § 36a EStG unterliegen. Dabei handelt es sich um ein treaty override, da Deutschland Anrechnungsbeträge aus Betriebsstätteneinkünften, vorbehaltlich von Aktivitätsklauseln und § 20 Abs. 2 AStG,

Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen unbeschränkt Steuerpflichtiger aus Freistellungs-Betriebsstätten in DBA-Staaten (§§ 36, 36a EStG-E)

vollumfänglich erstatten müsste. Am Ende würde so lediglich die Erstattung von 2/5 der Kapitalertragsteuer gewährt, wenn die Voraussetzungen des § 36a EStG nicht gegeben sind. Die Maßnahme dient der Sicherung des Steueraufkommens.

Option zur Körperschaftsbesteuerung – Begrenzung der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf eingetragene GbRs (§ 1a KStG-E)

› Im Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung will der Bundestag – einer Forderung des Bundesrats folgend – in Entsprechung zum Formwechsel, der (nach dem MoPeG) für Personenhandels-gesellschaften und Partnerschafts-gesellschaften sowie für eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts möglich ist, die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 1a KStG auf diese Personengesellschaften begrenzen (§ 1a Abs. 1 Satz 1 bis 4 KStG-E).

Streichung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (doppelte Verlustberücksichtigung bei ertragsteuerlicher Organschaft)

› Einer Forderung des Bundesrats folgend, will der Bundestag die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG zu negativen Einkünften eines Organträgers oder einer Organgesellschaft, die in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt werden, streichen. Mit der Einführung von § 4k EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz werde nunmehr bereits eine doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen (§ 4k Abs. 4 EStG) verhindert.

Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen – Änderung zur Prüfung der Einkünfte- oder Einkommensschwelle (§ 138l Abs. 5 AO-E)

› Um allen Beteiligten mehr Rechtssicherheit zu verschaffen, soll nach dem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf im Zusammenhang mit der Einführung einer Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen bei der Prüfung der Einkünfte- oder Einkommensschwelle auf bereits festgesetzte Steuern abgestellt werden (§ 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO-E). Als Folgeänderung soll auch die Regelung zur Prüfung der Einkünfte- oder Einkommensschwelle für die Fälle, in denen die Steuerpflicht des Nutzers erst in den letzten drei Kalenderjahren oder Wirtschaftsjahren oder in dem Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Abs. 1 Satz 2 AO-E eingetreten ist, entstanden ist, geändert werden (§ 138l Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 AO-E). Folgerichtig wird insoweit

auf die nach Satz 1 Nr. 1 Buchst. b maßgebenden Beträge für nur einen Veranlagungszeitraum abgestellt. Maßgebend sind dabei nicht nur die in einer Steuerfestsetzung, sondern auch die der Festsetzung einer Steuervorauszahlung zu Grunde gelegten Beträge. In Fällen, in denen keine Einkommensteuerfestsetzung erfolgt, insbesondere weil der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung ausschließlich nach § 32d EStG dem gesonderten Steuertarif unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, soll die Einkünfteschwelle dann wieder unabhängig von Steuerfestsetzungen geprüft werden (§ 138l Abs. 5 Satz 3 AO-E).

› Nach der aktuellen Gesetzeslage unterliegt die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Wärme über ein Wärmenetz bis zum 31.03.2024 dem ermäßigten Steuersatz. Zwischenzeitlich war von der Bundesregierung die Formulierungshilfe eines Änderungsantrags beschlossen worden, wonach die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aufgrund der gesunkenen Energiepreise bereits zum 31.12.2023 hätte beendet werden sollen. Dies ließ sich allerdings nicht in vollem Umfang durchsetzen. Verblieben ist im vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf eine nur um einen Monat verkürzte Anwendung, d.h. die Regelung wäre nur noch bis zum 29.02.2024 anzuwenden (§ 28 Abs. 5 und 6 UStG-E).

Umsatzsteuersatz für Gas- und Wärmelieferungen

› Entgegen der bisherigen Fassung im Regierungsentwurf soll eine elektronische Rechnung nach dem Bundestagsbeschluss auch in anderem Format als dem nach der EN 16931 ausgestellt werden können. Zwar soll dieses Format weiterhin den Grundfall für Syntax und Semantik einer elektronischen Rechnung bilden und es den Unternehmen so ermöglichen, sich auf ein einheitliches Format einzustellen. Allerdings sollen sich die am Leistungsaustausch Beteiligten auch auf ein anderweitiges Format verständigen können (§ 14 Abs. 1 Satz 6 UStG-E). Voraussetzung ist, dass dieses Format die richtige und vollständige Extraktion der erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht,

Änderungen im Zusammenhang mit der Einführung der obligatorischen eRechnung – EDI-Verfahren und Verlängerung Optionszeitraum (§ 14 UStG-E)

das der Norm EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll dies sicherstellen, dass insbesondere über EDI-Verfahren ausgestellte Rechnungen, deren Format den Vorgaben der CEN-Norm EN 16931 nicht entspricht, ebenfalls als elektronische Rechnungen anzusehen sind. An dem bisher geplanten Inkrafttreten der Gesetzesänderung zum 01.01.2025 wird zwar festgehalten. Allerdings wurden die damit verbundenen Vereinfachungsregelungen angepasst: Unternehmer sollen demnach generell noch bis zum 31.12.2026 auf andere Rechnungsformen als die elektronische Rechnung ausweichen können (§ 27 Abs. 39 Nr. 1 UStG-E). Die Vereinfachungsregelung für Unternehmer, deren Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 800.000 betragen hat, soll auf den 31.12.2027 verlängert werden (§ 27 Abs. 39 Nr. 2 UStG-E).

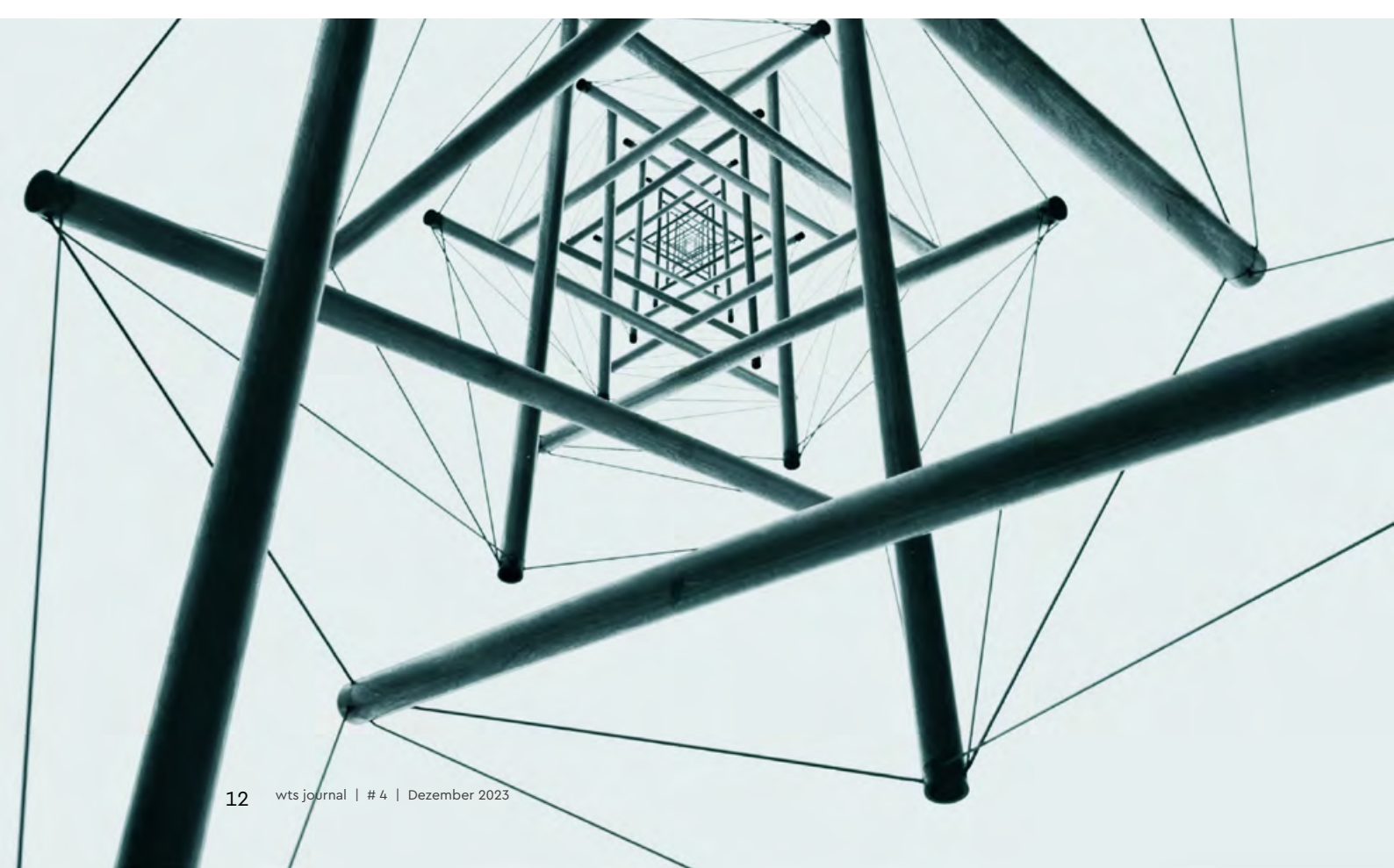
Ausschluss der Immobilienteilfreistellung bei fehlender Vorbelastung (§ 57 Abs. 8 Satz 1 und Satz 4 InvStG-E)

- › Einkünfte aus Investmentfonds, die gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mehr als 50 % ihres Aktivvermögens in Immobilien und

Immobilien-Gesellschaften anlegen (sog. Immobilienfonds i.S.d. § 2 Abs. 9 InvStG), unterliegen auf Ebene der Investoren gem. § 20 Abs. 3 InvStG einer besonderen Steuerbefreiung. Nach § 2 Abs. 9a InvStG-E werden Immobilien künftig nicht mehr für die maßgebliche Quotenberechnung berücksichtigt, wenn die Einkünfte aus der Immobilie oder deren Veräußerung in vollem Umfang oder zu mehr als 50 % von der Besteuerung befreit sind. Der Regierungsentwurf sah einen Anwendungsbeginn zum 01.01.2024 vor. Im Zuge der Anhörung der betroffenen Wirtschaftsverbände hat sich herausgestellt, dass § 2 Abs. 9a InvStG-E Umsetzungen auf Seiten der Fondsbranche erfordern, die eine Verschiebung des Anwendungsbeginns auf den 01.01.2025 erforderlich machen.

- › Entsprechend einer Forderung des Bundesrats soll nach dem Bundestagsbeschluss klarstellend gesetzlich geregelt werden, dass – wie bisher schon im Rahmen des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG von der Finanzverwaltung vertreten – auch die Werterhö-

Steuerbarkeit der Werterhöhung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 7 Abs. 9 ErbStG-E)



Befristete Beibehaltung  
des Status Quo in der  
Grunderwerbsteuer  
(§ 24 GrEStG-E)

hung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien als schenkungsteuerbarer Vorgang erfasst wird.

- › Die bisher im Regierungsentwurf enthaltene Regelung, die sich nur auf die Auswirkungen des MoPeG zum 31.12.2023 auf laufende Nachbehaltensfristen bezog, wurde vom Bundestag durch eine zeitlich begrenzte umfassende Lösung ersetzt. Der neu eingefügte § 24 GrEStG-E sollte für ein Jahr gelten (Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2024) und fingieren, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Die in Bezug genommenen rechtsfähigen Personengesellschaften werden in einem neu eingefügten § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO legal definiert

und umfassen u.a. auch Gesellschaften (§ 705 BGB), Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Partenreedereien und Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigungen. Der neue, zeitlich begrenzte Lösungsansatz geht auf eine Forderung des Bundesrats zurück, der allerdings noch eine Lösung über § 39 AO gesucht hatte. Die steuergesetzgeberischen Reaktionen auf das MoPeG einschließlich der befristeten Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer wurden nun aber nachträglich aus dem Wachstumschancengesetz herausgelöst, um sie noch in 2023 im Kreditzweitmarktförderungsgesetz umzusetzen. Dabei wurde die Fortgeltung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer auf drei Jahre – bis einschließlich 2026 – erweitert (siehe oben).



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

**b | Update zum Gesetz zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen („Pillar Two“)** | Autoren: StB Christian Schiessl und RAIn (Syndikus)/StBin Kelly Schulden, LL.M., beide München

**Key Facts**

- › Der Bundestag hat am 10.11.2023 den Gesetzentwurf zur Pillar Two-Umsetzung beschlossen.
- › Die dabei beschlossenen Änderungen betreffen im Wesentlichen weitere Konkretisierungen von Definitionen, die Einführung von Begriffsbestimmungen sowie die Umsetzung von Regelungen aus der OECD Agreed Administrative Guidance („AGG“) vom 13.07.2023.
- › Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG) und Lizenzschränke (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG) von 25 % auf 15 % ist im Gesetzentwurf geblieben. Ebenso die Verschärfung bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. (§ 21 Abs. 3 Satz 2 AStG-E).
- › Die finale Zustimmung des Bundesrats wird am 15.12.2023 erwartet.

Das Bundeskabinett hatte am 16.08.2023 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf WTS Journal 03/2023 und zum Referentenentwurf WTS Journal 02/2023).

In seiner Stellungnahme vom 29.09.2023 zum Regierungsentwurf hatte der Bundesrat die Bundesregierung u.a. nachgesucht, die Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen. Laut Gegenäußerung der Bundesregierung vom 04.10.2023 unterstützt sie nachdrücklich Vereinfachungsmaßnahmen in Form von sog. Safe-Harbour-Regelungen.

Am 10.11.2023 hat nun der Bundestag den Regierungsentwurf in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses in 2./3. Lesung beschlossen. Insbesondere folgende Neuerungen bzw. Änderungen sind zu erwähnen:

Regierungsentwurf  
vom 16.08.2023

Stellungnahme des  
Bundesrats und Gegen-  
äußerung der Bundes-  
regierung

Bundestag vom  
10.11.2023

- Maßnahmen im Zusammenhang mit den AGG
- Konkretisierung in § 27 MinStG-E (steuerliche Zulagen)
- Aufnahme eines neuen § 28 MinStG-E (marktfähige und übertragbare steuerliche Zulagen)
- Aufnahme eines neuen § 29 MinStG-E (Behandlung steuerlicher Vorteile bei Beteiligungen an bestimmten steuertransparenten Einheiten)
- ten Einheiten bezogen werden. Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift ist u.a. die Ausübung des Wahlrechts nach § 39 MinStG-E. So werden nach § 29 Abs. 1 MinStG-E bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern anerkannte Steuervorteile an einer Beteiligung i.S.v. § 29 Abs. 3 MinStG-E beim Inhaber wieder hinzugerechnet, soweit sie die angefallenen erfassten Steuern vermindert haben.
- Klarstellungen in § 54 MinStG-E (für anerkannte nationale Ergänzungssteuer)
- Konkretisierung in §§ 59,60 MinStG-E für die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags
- › Ergänzung von Regelungen aus der OECD Agreed Administrative Guidance („AGG“) vom 13.07.2023 und daraus resultierende Folgeänderungen:
    - Ergänzung der Regelung zu steuerlichen Zulagen in § 27 Abs. 1 MinStG-E in Bezug auf solche Zulagen, welche bei Neuinvestition die Anschaffungs-/Herstellungskosten mindern.
    - Aufnahme der Regelung von marktfähigen und übertragbaren steuerlichen Zulagen (§ 28 MinStG-E) mit Folgeänderungen insbesondere in § 48 MinStG-E. Der neu eingefügte § 28 MinStG-E setzt Punkt 2 der AGG aus Juli 2023 um und legt fest, dass für diese Form der steuerlichen Zulage die gleichen Grundsätze gelten wie für anerkannte steuerliche Zulagen i.S.v. § 27 MinStG-E.
    - Mit dem neu eingefügten § 29 MinStG-E wird Punkt 2 der AGG aus Juli 2023 sowie Punkt 2.9 der AGG aus Februar 2023 umgesetzt. Die Vorschrift regelt die Behandlung steuerlicher Vorteile, die mittelbar über Beteiligungen an bestimmten steuertransparenten
  - Klarstellungen in § 54 MinStG-E bezüglich der (potentiellen) Berücksichtigung von auch ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuern im Rahmen der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags. Zudem wurde für die Umsetzung von Punkt 4 der AGG aus Juli 2023 ein § 54 Abs. 2 Satz 2 MinStG-E eingefügt, der regelt, wann eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer bei der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags nicht zu berücksichtigen ist.
  - Aufnahme von Regelungen zur (anteiligen) Berücksichtigung von Beschäftigten/materiellen Vermögenswerten (insb. auch bei Finan-

Aufnahme eines neuen § 81 MinStG-E (Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer)	<p>zierungs-/Mietleasing) im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags (vgl. §§ 59, 60 MinStG-E). Hierdurch wurde Punkt 3 der AGG aus Juli 2023 umgesetzt und u.a. geregelt, dass Vermögenswerte, die zu mehr als 50 % in einem Steuerhoheitsgebiet genutzt werden, dort in vollem Umfang zu berücksichtigen sind. Eine anteilige Berücksichtigung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist dann unzulässig.</p> <p>– Aufnahme der Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer im § 81 MinStG-E durch Umsetzung von Punkt 5.1 der AGG aus Juli 2023.</p>	Mindeststeuer-Verlustwahlrecht mit der Abgabe des ersten Mindeststeuer-Berichts und nicht mit der Mindeststeuer-Steuererklärung abzugeben ist.	Aufnahme neuer §§ 79, 80 MinStG-E (Safe-Harbour für vereinfachte Berechnungen)
Aufnahme eines neuen § 89 MinStG-E (Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour)	<p>– Aufnahme des Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour (§ 89 MinStG-E): Neu im Gesetz ist zudem ein neuer § 89 MinStG-E, der der berichtspflichtigen Einheit ein Wahlrecht einräumt, den Steuererhöhungsbetrag im Rahmen der Berechnung der Sekundärerergänzungssteuer auf null zu reduzieren, wenn der Körperschaftsteuersatz mindestens 20 % beträgt. § 89 MinStG-E setzt Punkt 5.2 der AGG aus Juli 2023 um.</p>	<p>– Aufnahme des permanenten Safe-Harbour für vereinfachte Berechnungen und vereinfachte Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten im neuen Unterabschnitt 2 durch Umsetzung von Punkt 2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15.12.2022 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Nach §§ 79, 80 MinStG-E können durch Ausübung des Wahlrechts vereinfachte Berechnungen zur Anwendung kommen und vereinfachte Ausgangsgrößen zur Berechnung herangezogen werden.</p>	Aufnahme von Ermächtigungsvorschriften
Aufnahme eines neuen § 97 MinStG-E (Währungsumrechnungen)	<p>– Aufnahme der Regelung zu Währungsumrechnungen im neu eingefügten § 97 MinStG-E: Für Fälle, in denen der Konzernabschluss nicht in Euro aufgestellt wurde, hat nach § 97 MinStG-E eine Umrechnung zum Devisenkurs der EZB zu erfolgen. Dies gilt auch für den Steuererhöhungsbetrag. Damit setzt § 97 MinStG-E Punkt 1 der AGG aus Juli 2023 um.</p>	<p>– Aufnahme einer Öffnungsklausel entsprechend Art. 32 der EU-Richtlinie (2022/2523) durch die neu eingefügten § 99 Abs. 3 und Abs. 4 MinStG-E zur Ausgestaltung (weiterer) Safe-Harbour-Regelungen durch Rechtsverordnungen und zur Implementierung künftiger Vorgaben auf OECD-Ebene in das deutsche Recht und Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung.</p>	Begleitmaßnahmen
Weitere Maßnahmen außerhalb der AGG	<p>› Außerhalb der AGG vorgenommene Änderungen ergeben sich insbesondere bei den folgenden Paragraphen:</p>	<p>› Wichtige Begleitmaßnahmen des Gesetzentwurfs, die sich auf andere Steuergesetze beziehen:</p>	Absenkung der Niedrigsteuergrenze von 25 % auf 15 %
Verpflichtung des BZSt zur Weiterleitung von Informationen	<p>– Durch den neu eingefügten § 3 Abs. 4 Satz 4 MinStG-E wird klar gestellt, dass das BZSt die den Gruppenträger betreffenden Informationen den jeweiligen zuständigen Finanzbehörden der Länder zuleiten muss.</p>	<p>– Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG) und Lizenzschranke (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG) von 25 % auf 15 % ist im Gesetzentwurf geblieben.</p>	Verschärfung der Wegzugsbesteuerung für Altfälle
Korrektur von § 51 MinStG-E (Mindeststeuer-Verlustwahlrecht)	<p>– § 51 Abs. 1 MinStG-E wird dahingehend korrigiert, dass das</p>	<p>– Ebenfalls beibehalten bleibt die Verschärfung der Wegzugsbesteuerung. § 6 AStG n.F. regelt für Wegzüge nach dem 31.12.2021, dass bei substanzialen Gewinnausschüttungen (mehr als 25 % des gemeinen Werts der Anteile) eine anteilige Festschreibung der Wegzugssteuer und ein Widerruf der Stundung erfolgt. Mit dem neuen § 21 Abs. 3 Satz 2 AStG-E soll diese Regelung nun auch</p>	

auf Altfälle (Wegzüge vor dem 01.01.2022) ausgeweitet werden. Durch eine Änderung im Umwandlungssteuergesetz (§ 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a Hs. 2 UmwStG-E) soll sichergestellt werden, dass die Änderungen der Stundungsmodalitäten auch bei einbringungsgeborenen Anteilen gelten.

Klarstellungen in HGB und EGHGB, insb. zu Ausweis und Bewertung latenter Steuern (§ 274 Abs. 3 HGB-E) sowie der Berichterstattung bzgl. der (globalen) Mindeststeuer im Jahresabschluss (vgl. §§ 285 Nr. 30a, 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E).

- Durch Neufassung von § 274 Abs. 3 HGB-E soll klargestellt werden, dass Differenzen aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nicht nur bei dem erstmaligen Ansatz latenter Steuern, sondern auch bei der Bewertung bereits gebildeter latenter Steuern nicht berücksichtigt werden dürfen. Neu eingefügt werden in Anlehnung an IAS 12.88C im HGB die §§ 285 Nr. 30a, 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E. Diese Regelungen sollen der Klarstellung dienen, dass die Pflicht zur

Erläuterung der Auswirkungen des Mindeststeuergesetzes oder ausländischer Mindeststeuergesetze auf die Kapitalgesellschaft nicht kumulativ zu der Pflicht hinzutritt, Angaben zu dem tatsächlichen Steueraufwand oder Steuerertrag zu machen. Durch Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) wird klargestellt, dass die verpflichtende Ausnahme von dem Ansatz und der Bewertung latenter Steuern in § 274 Abs. 3 HGB-E, auch in Verbindung mit § 306 Satz 5 HGB-E (Regelung für Konzernrechnungslegung), mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wirksam wird und mithin für alle nach diesem Datum endende Geschäftsjahre zu berücksichtigen ist (Stichtagsprinzip).

Die finale Zustimmung des Bundesrats zu dem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf wird am 15.12.2023 erwartet.



**Ihr Kontakt**  
StB Christian Schiessl, München,  
christian.schiessl@wts.de

## c | Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

### Key Facts

- › Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch steuerrechtliche Regelungen geändert werden.
- › Aus steuerlicher Sicht sollen insbesondere die Rahmenbedingungen für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung verbessert werden.
- › Der Bundestag hat am 17.11.2023 noch einige wichtige Änderungen an diesen steuerlichen Inhalten vorgenommen.
- › Auch der Bundesrat hat bereits am 24.11.2023 seine finale Zustimmung erteilt.

Bezogen auf die steuerlichen Inhalte der Regierungsvorlage forderte der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 29.09.2023 insbesondere, den Freibetrag in § 3 Nr. 39 EStG lediglich von € 1.440 auf € 2.000 (statt auf € 5.000) zu erhöhen. Die Nutzung des Freibetrags sollte dabei nach der Forderung des Bundesrats weiter vollständig auch mittels Entgeltumwandlung möglich bleiben. Stattdessen sollte ein Freibetrag in Höhe von € 5.000 jährlich lediglich für den eigentlichen Kernbereich des Gesetzes (Förderung von Arbeitnehmern der Start-up-Branche) vorgesehen werden. Durch die differenzierte Ausgestaltung der Höhe der Freibeträge für Vermögensbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG und für sog. Start-up-Beteiligungen nach § 19a EStG sollte auf die im Regierungsentwurf vorgesehene dreijährige Haltefrist der Vermögensbeteiligung für die Gewährung eines einheitlichen Freibetrags von € 5.000 verzichtet werden können. Die Bundesregierung sprach sich in ihrer Gegenäußerung vom 04.10.2023 gegen diesen Antrag aus, weil so ein

Stellungnahme des Bundesrats vom 29.09.2023

Gegenäußerung der Bundesregierung vom 04.10.2023

Regierungsentwurf vom 16.08.2023

Das Bundeskabinett hatte am 16.08.2023 den Regierungsentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG) beschlossen und in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (vgl. hierzu WTS Journal 03/2023 und zum Referententwurf bereits WTS Journal 02/2023).



für sie wesentliches Ziel, die Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern auch außerhalb der Start-up-Branche konterkariert würde.

Beschluss des Bundestags vom 17.11.2023

Am 17.11.2023 hat nun der Bundestag den Regierungsentwurf in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses in 2./3. Lesung beschlossen. In Bezug auf die steuerlichen Inhalte der Regierungsvorlage ergeben sich folgende Änderungen:

Steuerfreier Höchstbetrag nach § 3 Nr. 39 EStG von € 2.000 ohne Einschränkung hinsichtlich einer Entgeltumwandlung

› Da die bisher im Regierungsentwurf vorgesehene generelle Anhebung des Freibetrags für den geldwerten Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung der im Gesetz genannten Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers von € 1.440 auf € 5.000 auch im Hinblick auf die haushalterischen Auswirkungen nicht geboten erschien, wird der aktuelle Freibetrag von € 1.440 nun doch nur auf € 2.000 angehoben. Wegen der geringeren Anhebung sind bezüglich der Entgeltumwandlungen keine Einschränkungen mehr erforderlich. Auch auf die noch im Regierungsentwurf vorgesehene faktische dreijährige Haltefrist der Vermögensbeteiligung kann so verzichtet werden.

Streichung der Einführung einer Konzernklausel (§ 19a EStG)

› § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E in der Fassung des Regierungsentwurfs wurde überschrieben. Damit wird im Anwendungsbereich des § 19a EStG keine sog. Konzernklausel eingeführt. Der Beschlussempfehlung ist insoweit aber zu entnehmen, dass die Auswirkungen des Entfalls der Konzernklausel von der Bundesregierung weiter geprüft werden. Im Bedarfsfall könnte man in einem Jahressteuergesetz 2024 gesetzgeberisch tätig werden.

Regelung zum Lohnzufluss bei vinkulierten Anteilen (§ 19a EStG)

› Einer Forderung des Bundesrats folgend wird nunmehr mit § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E in der Fassung des vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurfs sichergestellt, dass § 19a EStG auch für vinkulierte Anteile anwendbar ist. Die Regelung zu den vinkulierten Anteilen soll erstmals für ab dem 01.01.2024 übertragene Vermögensbeteiligungen gelten.

› Die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Vermögensbeteiligungen erfolgt nach geltender Rechtslage spätestens zwölf Jahre nach der Übertragung der Vermögensbeteiligung. Nach dem Regierungsentwurf sollte die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Vermögensbeteiligungen spätestens nach 20 Jahren erfolgen. Im Hinblick auf den Fördergedanken des § 19a EStG hielt der Bundestag nun eine Nachversteuerungsfrist von 15 Jahren für ausreichend (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG-E).

Kürzung der Nachversteuerungsfrist auf 15 Jahre (§ 19a EStG)

› Die bislang im Regierungsentwurf vorgesehene Ausweitung der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG um Leistungen im Zusammenhang mit der Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber und die ebenfalls vorgesehene Aufnahme der Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber in § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG wurden aus dem Gesetzentwurf gestrichen.

Keine Umsatzsteuerbefreiung für die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber

› Mit der Neufassung von § 13 Abs. 1 Satz 1 des 5. VermBG-E wird die Einkommensgrenze bei der Arbeitnehmer-Sparzulage für die Anlage der vermögenswirksamen Leistungen in Vermögensbeteiligungen (u.a. Investmentfonds) und für die wohnungswirtschaftliche Verwendung der vermögenswirksamen Leistungen (u.a. das Bausparen) auf € 40.000 bzw. bei der Zusammenveranlagung auf € 80.000 angehoben. § 17 Abs. 17 5. VermBG-E regelt die erstmalige Anwendung der erhöhten Einkommensgrenzen ab 2024.

Erhöhung der Einkommensgrenzen bei der Arbeitnehmer-Sparzulage

Prüfen wollte die Bundesregierung auch den Antrag des Bundesrats in Bezug auf eine Regelung, wonach bei Mitarbeiterbeteiligungen ggfs. auch die Sozialversicherungsbeiträge erst später und sinnvollerweise in zeitlichem Zusammenhang mit der Nachversteuerung anfallen würden. Hierzu ist dem Bundestagsbeschluss allerdings nichts zu entnehmen.

Auch der Bundesrat hat bereits am 24.11.2023 seine finale Zustimmung erteilt.



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

## Kurznews

### **d | Strompreispaket für Produzierendes Gewerbe – Entlastung stromintensiver Unternehmen** | *Autorin: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf*

Einigung der Bundesregierung vom 09.11.2023

Absenkung der Stromsteuer für das Produzierende Gewerbe auf europäischen Mindeststeuersatz

Nach langem Warten hat die Bundesregierung am 09.11.2023 ein Strompreispaket angekündigt. Dieses umfasst wesentliche Neuregelungen, um die Energiekosten der Unternehmen nicht weiter ansteigen zu lassen.

Die Stromsteuer soll vom 01.01.2024 befristet bis zum 31.12.2025 für alle Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auf den Mindeststeuersatz der Energiesteuerrichtlinie in Höhe von 0,50 €/MWh abgesenkt werden, so dass der bisherige Spitzenausgleich für energieintensive Unternehmen in dieser befristeten Regelung abschließend aufgeht.

Die Maßnahme soll dahingehend umgesetzt werden, dass alle Unternehmen des Produzierenden Gewerbes statt einer Entlastung von gegenwärtig 5,13 €/MWh für die Kalenderjahre 2024 und 2025 eine deutlich höhere Entlastung in Höhe von 20,00 €/MWh geltend machen können. Bei einer derzeitigen steuerlichen Belastung von Strom mit 20,50 €/MWh reduziert sich der Belastungsbetrag damit auf den Mindeststeuersatz nach Energiesteuerrichtlinie in Höhe von 0,50 €/MWh. Gesetzestechnisch soll die Regelung in § 9b StromStG verankert werden. Dieser sieht vor, dass steuerliche Entlastungen ohne weitere Gegenleistungen

geltend gemacht werden können. Es bleibt abzuwarten, wie die Ausgestaltung im Einzelnen aussehen wird.

Die Strompreiskompensation im Rahmen des Klima- und Transformationsfonds, auf deren Basis energieintensive Unternehmen von den CO<sub>2</sub>-Kosten entlastet werden, die durch den EU-Emissionshandel entstehen, soll verlängert und ausgebaut werden. Der bisherige Selbstbehalt von etwa € 70.000 pro Anlage soll entfallen.

Die Bundesregierung hat angekündigt, unverzüglich auf den Gesetzgeber zuzugehen, damit die Maßnahmen so schnell wie möglich beschlossen werden, wobei das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15.11.2023 zum Haushaltsetat hinsichtlich der Finanzierung der Strompreiskompensation Berücksichtigung finden wird.

Die Erhöhung der Stromsteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe soll nun im Rahmen des Haushaltsfinanzierungsgesetzes erfolgen. Ein entsprechender Änderungsantrag zur Anpassung von § 9b StromStG liegt bereits vor. Das Gesetz soll Mitte Januar 2024 in der ersten Sitzungswoche des Bundestags im neuen Jahr beschlossen werden.

Verlängerung und Ausbau der Strompreiskompensation im Rahmen des Klima- und Transformationsfonds



**Ihr Kontakt**  
RAin Dr. Karen  
Möhlenkamp,  
Düsseldorf,  
karen.moehlen  
kamp@wts.de

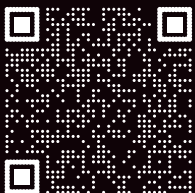


# AI Conference

Künstliche Intelligenz im Steuerbereich –  
Jetzt die Zukunft erleben!

DIE KI IST GEKOMMEN, UM ZU BLEIBEN...  
... auch im Steuerbereich

Erfahren Sie, wie KI schon heute den Steuerbereich verändert.  
Entdecken Sie innovative Lösungen, um die Steuerfunktion  
effizienter zu gestalten.  
Diskutieren Sie wegweisende Anwendungsszenarien für die  
Steuerfunktion von morgen.



SAVE THE DATE  
Donnerstag, 29. Februar 2024  
Gesellschaftshaus Palmengarten, Frankfurt am Main

Wir freuen uns auf Sie!

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

## 1 Ertragsteuern

## 1a | Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE-E) |

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

## Key Facts

- › Das BMF hat am 11.10.2023 den Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE-E) veröffentlicht.
- › Der UmwStE-E enthält zahlreiche Anpassungen an den aktuellen Rechtsstand.
- › Seit März 2023 ermöglicht das UmwStG grenzüberschreitende Spaltungen und grenzüberschreitende Formwechsel. Für die durch das UmwStG neu eröffneten Umwandlungen erlangt der UmwStE-E erstmals große praktische Relevanz.

Umwandlungsgesetzes (§§ 305 ff. UmwG) umgestellt. Dabei werden neben der grenzüberschreitenden Verschmelzung nun ausdrücklich auch die grenzüberschreitende Spaltung i. S. d. §§ 320 ff. UmwG und ein grenzüberschreitender Formwechsel i. S. d. §§ 333 ff. UmwG aufgenommen sowie Umwandlungen mit Drittstaatenbezug entsprechend einbezogen. Die Ausführungen zur Vergleichbarkeit ausländischer Vorgänge mit einer inländischen Umwandlung werden punktuell konkretisiert. Im Ergebnis hält die Finanzverwaltung dabei an den erforderlichen Vergleichbarkeitskriterien fest. Aufgenommen wurde u.a. auch ein Verweis auf das BMF-Schreiben vom 26.09.2014 (LLC-Erlass). Mit Verweis auf das entsprechende BMF-Schreiben vom 19.05.2022 wird die vom BFH auf § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG angewendete typusorientierte Auslegung, nach der in Drittstaatenfällen keine partielle Gesamtrechtsnachfolge („kraft Gesetzes“) erforderlich ist, für Abspaltungen i. S. d. § 15 UmwStG abgelehnt. Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung anlässlich des EuGH-Urteils vom 25.10.2017 (Rs. C-106/16 (Polbud)) Ausführungen zu Hinaus- und Hereinformwechsel in den UmwStE-E aufgenommen. Klargestellt wird auch, dass der sog. nicht kreuzende Formwechsel einer Körperschaft in eine andere Körperschaft nicht in den Anwendungsbereich des UmwStG fällt, was gleichermaßen für entsprechende ausländische Formwechsel gelten soll.

UmwStE-Entwurf vom 11.10.2023

Das BMF hat am 11.10.2023 einen mit den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmten Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (Umwandlungssteuererlass – UmwStE) veröffentlicht. Der neue UmwStE-E enthält Klarstellungen und Präzisierungen gegenüber dem UmwStE vom 11.11.2011 und berücksichtigt die seither ergangenen Gesetzesänderungen und höchstrichterlichen Entscheidungen zum Umwandlungssteuergesetz. Die Verbände konnten zum Entwurf des neuen UmwStE-E bis zum 06.12.2023 Stellung nehmen. Der neue UmwStE soll das BMF-Schreiben vom 11.11.2011 ersetzen und auf alle offenen Fälle Anwendung finden.

Nachfolgende Änderungen seien hier auszugsweise skizziert:

Sachlicher Anwendungsbereich des UmwStG

- › **Sachlicher Anwendungsbereich des UmwStG:** Insbesondere wird für Spaltungen klargestellt, dass die sog. „nichtverhältnismäßige Spaltung“ auch die Möglichkeit mit einschließt, dass ein Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft überhaupt nicht an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt wird (sog. „Spaltung zu Null“). Bezüglich grenzüberschreitender Umwandlungen werden die Verweise auf die mit dem sog. UmwStG aktualisierten Rechtsnormen des

Insbes.: Spaltung zu Null

- › **Persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG:** Berücksichtigung finden die Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, sog. KöMoG (Wegfall von § 1 Abs. 2 UmwStG mit den darin enthaltenen Beschränkungen auf EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten für Umwandlungen mit steuerlichem Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 und die Einführung des Optionsmodells nach § 1a KStG) sowie durch das Gesetz

Persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, sog. MoPeG (GbR sind nur dann umwandlungsfähige Rechtsträger, wenn sie eingetragen sind).

Steuerliche  
Rückwirkung

- › **Steuerliche Rückwirkung:** Rn. 02.14 UmwStE-E erfährt eine kleine aber wichtige Änderung. Für das Vorliegen eines Teilbetriebs kommt es künftig auch auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag an. Anlass für die Änderung ist u.a. das BFH-Urteil vom 21.02.2022 (AZ: I R 13/19), nach dem die Teilbetriebsvoraussetzungen jedenfalls im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses vorliegen müssen. Die Finanzverwaltung stellt nun klar, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen auch am steuerlichen Übertragungstichtag gegeben sein müssen. Für die Praxis heißt das, dass während des gesamten steuerlichen Rückwirkungszeitraums die Teilbetriebsvoraussetzungen gegeben sein müssen.

Verlustverrechnung

- › **Anwendung des Verlustverrechnungsverbots des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG:** Aufgenommen wurden diesbezüglich die für die Finanzverwaltung positiven Grundsätze des BFH-Urteils vom 12.04.2023 (AZ: I R 48/20), wonach das Verlustverrechnungsverbot des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG unabhängig von einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht gelte, auch der Ausgleich mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers aus dem verbleibenden Rest des Wirtschaftsjah-

res nach dem Rückwirkungszeitraum ausgeschlossen sei und die Regelung auch für die Gewerbesteuer Anwendung finde.

- › **Verschmelzung auf Personengesellschaften oder auf natürliche Personen und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§§ 3 ff. UmwStG):** An den Ausführungen zum zweiten Teil des UmwStG wurden einige Änderungen und Ergänzungen vorgenommen. Beispielsweise sei unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 30.07.2014 (AZ: I R 58/12) in Bezug auf Anteile des übernehmenden Rechtsträgers an der übertragenden Körperschaft nach § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG zum steuerlichen Übertragungstichtag eine Abstockung auf den gemeinen Wert vorzunehmen, soweit der gemeine Wert der Anteile niedriger ist als deren Buchwert. Auf den sich daraus ergebenden Verlust sei ggf. § 8b Abs. 3 KStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden. In Bezug auf die Frage einer gewerbesteuerlichen Kürzung von Bezügen i. S. d. § 7 UmwStG nach § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG wurden die Grundsätze des BFH-Urteils vom 16.04.2014 (AZ: I R 44/13) eingearbeitet, wonach die Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in den Fällen des § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG ausgeschlossen sei, da diese Regelungen nicht auf einen Zeitraum, sondern auf die Verhältnisse zu einem Zeitpunkt abstellen würden. Die Gewährung des gewerbesteuerlichen Schachtel-

Umwandlungen in  
Personengesellschaften  
(§§ 3 ff. UmwStG)

## 1 Ertragsteuern

privileges nach § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG setze daher eine Umwandlung rückwirkend auf den Beginn des Erhebungszeitraums voraus. Eingearbeitet wurde in Bezug auf die Einlage- bzw. Überführungsfiktionen nach § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG auch das BFH-Urteil vom 11.04.2019 (AZ: IV R 1/17), wonach im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist.

Verschmelzung von Körperschaften

- › **Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) zwischen Körperschaften (§§ 11 ff. UmwStG):** Eingearbeitet hat die Finanzverwaltung diesbezüglich insbesondere das BFH-Urteil vom 30.05.2018 (AZ: I R 31/16). Im Fall der Abwärtsverschmelzung gehöre auch die unmittelbar auf den Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft übergehende Beteiligung der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Die Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft, deren Anteilseigner im Ausland ansässig ist, auf ihre Tochtergesellschaft (Abwärtsverschmelzung) könne nur dann zu Buchwerten vollzogen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Muttergesellschaft sichergestellt ist. Da bei einer Abwärtsverschmelzung die zum Vermögen der Muttergesellschaft gehörende Beteiligung an der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft auf deren Anteilseigner übergeht, komme es für den Buchwertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft darauf an, ob beim Anteilseigner die stillen Reserven des auf ihn übergegangenen Wirtschaftsguts „Beteiligung“ weiterhin dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen. Eingefügt wurde zudem ein Verweis auf das BFH-Urteil vom 09.01.2013 (AZ: I R 24/12), wonach ein Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz

Insbes.: Downstream Merger mit ausländischem Anteilseigner

1 UmwStG in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung – ungeachtet einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft – zu ermitteln ist.

- › **Auf-, Abspaltung und Vermögensübertragung (§§ 15 ff. UmwStG):** Auch diesbezüglich wird u.a. unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 09.01.2013 (AZ: I R 24/12) ergänzt, dass ein Übernahmeergebnis i. S. d. § 12 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG nicht nur im Fall der Aufwärtsabspaltung-, sondern auch in den Fällen der Abwärts- und Seitwärtsspaltung zu ermitteln ist, in denen die übernehmende Körperschaft zuvor nicht an der übertragenden Körperschaft beteiligt war. Dementsprechend sind Kosten für den Vermögensübergang auch in jenen Fällen nicht als Betriebsausgaben abziehbar. In Sachen Teilbetrieb wurde ergänzt, dass nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt und nicht aufgeteilt werden, einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen sind, in dem sie überwiegend genutzt werden.
- › **Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG):** Insbesondere wurde in Sachen Teilbetrieb ergänzt, dass bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen muss, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht. In Bezug auf sonstige Gegenleistungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG und § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG) wurde die aktuelle Rechtslage eingearbeitet. Zu § 22 UmwStG wurde auch ergänzt, dass ein Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. Dies gelte auch, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden. Gleiches gelte für einen

Spaltungen

Einbringungen in Kapitalgesellschaften

## 1 Ertragsteuern

Einbringungsgewinn II, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nach § 7 Satz 2 GewStG nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (BFH vom 11.07.2019, AZ: I R 13/18). Zur Regelung des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG, wonach es insoweit nicht zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung kommt, als der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits ganz oder teilweise veräußert hat, wurde ergänzt, dass es nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift dazu aber nur dann komme, wenn die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte.

Einbringung in  
Personengesellschaft

› **Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG):** Auch hier wurde in Bezug auf sonstige Gegenleistungen (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG) die aktuelle Rechtslage eingearbeitet.

Formwechsel Personen-  
in Kapitalgesellschaft

› **Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 UmwStG):** Diesbezüglich hat

die Finanzverwaltung eingefügt, dass jeweils die Anteile der Mitunternehmer an der formwechselnden Personengesellschaft Einbringungsgegenstand sind. Erfolgt die Übertragung des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, liege ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen könne.

› **Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organschaft (Besonderer Teil im UmwStE):** Auch die Ausführungen zu den Auswirkungen von Umwandlungen auf eine Organschaft (Teil Org.) enthalten Änderungen und wurden insbesondere an die Gesetzesänderung durch das KöMoG angepasst (Einlagelösung statt Ausgleichsposten). Außerdem soll der UmwStE an die KStR angepasst werden und Umwandlungen sollen von der Finanzverwaltung als wichtiger Grund anerkannt werden, um den Gewinnabführungsvertrag noch vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit zu beenden.

Umwandlung und  
Organschaft



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

## WTS On Air

### Die WTS Webinare

Erhalten Sie einen Überblick aller Webinare und registrieren Sie sich bereits jetzt für eine Veranstaltung.

Jetzt mehr erfahren →

## 1 Ertragsteuern

## 1b | Steuerliche Organschaft bei der Umwandlung von Unternehmen – Fußstapfentheorie für die „finanzielle Eingliederung“ |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

## Key Facts

- › Der BFH hat entschieden, dass der übernehmende Rechtsträger als („neuer“) Organträger auch dann in die bereits beim übertragenden Rechtsträger (als „alter“ Organträger) erfüllte finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft eintritt, wenn die Umwandlung steuerlich nicht bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.
- › Das Konzept der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge reicht dabei sogar über den Zeitpunkt der rechtlichen Existenz des übernehmenden Rechtsträgers zurück.
- › Diese sog. Fußstapfentheorie gilt auch bei qualifiziertem Anteilstausch unterhalb des gemeinen Werts für die vom übernehmenden Rechtsträger als Organträger neu begründete Organschaft.
- › Der Feststellungsgegenstand des § 14 Abs. 5 KStG umfasst auch die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen der Organschaft).
- › Die Konfusion bei Aufwärtsverschmelzung gilt als wichtiger Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit.

In insgesamt vier Urteilen vom 11.07.2023 hatte der I. Senat des BFH über die finanzielle Eingliederung bei ertragsteuerlichen Organschaften im Zusammenhang mit Umwandlungen der beteiligten Unternehmen zu entscheiden.

BFH vom 11.07.2023  
(AZ: I R 21/20,  
I R 36/20, I R 40/20  
und I R 45/20)

Im Streitfall I R 21/20 bestand ursprünglich zwischen der A-GmbH (Klägerin) als Organgesellschaft und der B-GmbH als Organträgerin eine steuerliche Organschaft. Nachdem die X-OHG im März 2015 sämtliche Anteile der B-GmbH erworben hatte, wurde die B-GmbH im November 2015 mit Rückwirkung zum April 2015 auf die X-OHG verschmolzen. Die Klägerin, bei welcher das Wirtschaftsjahr im Streitjahr dem Kalenderjahr entsprach, wollte daraufhin für das gesamte Jahr 2015 als Organgesellschaft der X-OHG behandelt werden.

Urteilsfall I R 21/20

Das Finanzamt lehnte dies mit Verweis auf Rz. Org.02 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (sog. Umwandlungssteuererlass) ab. Aufgrund des zeitlich nachfolgenden Umwandlungstichtags (April 2015) sei die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in die (neue) Organträgerin (X-OHG) zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (noch) nicht erfüllt gewesen. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.





## 1 Ertragsteuern

Sog. Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG

Nunmehr hat der BFH – das BMF war dem Revisionsverfahren beigetreten – die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt. Maßgebend sei nicht der steuerliche Umwandlungsstichtag, sondern eine spezielle Regelung des Umwandlungssteuergesetzes, § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG, die einen umfassenden und vorbehaltlosen Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers (X-OHG) in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers (B-GmbH) vorsehe (sog. Fußstapfentheorie). Hierzu gehöre auch die finanzielle Eingliederung der Klägerin in die Organträgerin als Voraussetzung für eine steuerliche Organschaft.

Feststellungsverfahren nach § 14 Abs. 5 KStG umfasst auch das Bestehen oder Nichtbestehen einer Organschaft

Darüber hinaus hat der BFH geklärt, dass über das Bestehen oder Nichtbestehen einer steuerlichen Organschaft für ab dem Jahr 2014 beginnende Zeiträume – zumindest "incidenter" – in dem gesonderten Feststellungsverfahren nach § 14 Abs. 5 KStG mit Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren aller beteiligten Gesellschaften entschieden wird.

Urteilsfall I R 36/20

Im Streitfall I R 36/20 gründete die A-GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach, im Jahr 2014 die B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis 31.08. lief. Im Februar 2015 schloss die A-GmbH mit der B-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV), der im März in das Handelsregister eingetragen wurde und rückwirkend ab dem Beginn des Geschäftsjahres der B-GmbH galt. Im Mai 2015 wurde die A-GmbH auf die Klägerin, die X-AG und Alleingeschafterin der A-GmbH, verschmolzen. Verschmelzungsstichtag war nach dem Verschmelzungsvertrag der 01.01.2015. Im Jahr 2017 wurde auch die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Verschmelzungsstichtag war hier der 01.09.2017. Entsprechend dem Urteil zu I R 21/20 kommt der BFH zu dem Schluss, dass zwischen der Klägerin (als Organträgerin) und der B-GmbH (als Organgesellschaft) die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) schon vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (01.09.2014) an erfüllt war, da § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen umfassenden und vorbehaltlosen Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers (Klägerin) in die steuerliche

Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers (A-GmbH) vorsehe (sog. Fußstapfentheorie).

Zwar sei durch die Verschmelzung der Organgesellschaft (B-GmbH) auf die neue Organträgerin (Klägerin) im Jahr 2017 der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG durch Konfusion erloschen. Zu Recht sei das Finanzgericht davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG unschädlich gewesen sei. Die Konfusion stelle einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit dar (so auch BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. Org.04 Satz 2).

Konfusion als wichtiger Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit

Im Streitfall I R 45/20 (Streitjahr 2011) entsprach das Wirtschaftsjahr der im Jahr 2005 gegründeten Klägerin, einer GmbH, dem Kalenderjahr. Ihre Alleingeschafterin war die A-GmbH alt, mit der sie in 2008 einen "Gewinnabführungs- und Verlustübernahmevertrag" (EAV) geschlossen hatte. Mit Verschmelzungsvertrag vom August 2012 wurde die A-GmbH alt auf die im August 2012 gegründete B-GmbH verschmolzen, die noch am gleichen Tag in A-GmbH neu umfirmierte. Steuerlicher Übertragungsstichtag der Verschmelzung war der 30.12.2011. Die A-GmbH neu hatte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (01.12. bis zum 30.11.). Für das Jahr 2012 bildete sie ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 30.12.2011 bis zum 30.11.2012.

Urteilsfall I R 45/20

Auch in diesem Fall hat der BFH die Auffassung des Finanzamts verworfen, welche mit der Begründung, dass die Klägerin vom 01.01.2011 bis zum 30.12.2011 in die A-GmbH alt und erst anschließend in die A-GmbH neu finanziell eingegliedert gewesen sei, von einer „Organschaftslücke“ ausging. Vielmehr gelte auch hier die Regelung des § 12 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG. Dabei sei der Umstand, dass die A-GmbH neu zum 01.01.2011 noch nicht rechtlich existierte, für das Konzept der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge unerheblich. Maßgebend sei allein die Stellung des übertragenden Rechtsträgers, in die der übernehmende Rechtsträger zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge eintritt.

Konzept der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge reicht über den Zeitpunkt der rechtlichen Existenz des übernehmenden Rechtsträgers zurück

## 1 Ertragsteuern

Urteilsfall I R 40/20

Qualifizierter Anteilstausch unterhalb des gemeinen Werts bei vom übernehmenden Rechtsträger als Organträger neu begründeter Organschaft

Im vierten Streitfall hatte der BFH über die „finanzielle Eingliederung“ im Zusammenhang mit einem unterjährigen qualifizierten Anteilstausch zu entscheiden (Streitjahr 2010). Der alleinige Anteilseigner der Klägerin, eine GmbH, gründete im Januar 2010 die B-GmbH und erbrachte die Stammeinlage durch Einbringung seiner Beteiligung an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 15.01.2010. Gleichzeitig schloss die B-GmbH mit der Klägerin einen „Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag“ (EAV), der im Februar 2010 in das Handelsregister eingetragen wurde. Der BFH entschied, dass auch bei einem qualifizierten Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintrete, sofern er den An-

trag gestellt habe, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden könne, sei hierfür unerheblich. Der Anwendung der Fußstapfentheorie stehe auch nicht entgegen, dass es im Streitfall nicht um die Fortführung einer bereits beim übertragenden Rechtsträger bestehenden Organschaft ging, sondern die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft zwischen der B-GmbH und der Klägerin neu begründet wurde.

Die Urteile widersprechen teilweise den Aussagen der Finanzverwaltung im aktuellen Umwandlungssteuererlass und in den Körperschaftsteuerrichtlinien. Der Umwandlungssteuererlass wird gerade überarbeitet (vgl. hierzu den vorhergehenden Beitrag im Heft). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die vorstehenden Urteilsgrundsätze übernimmt.



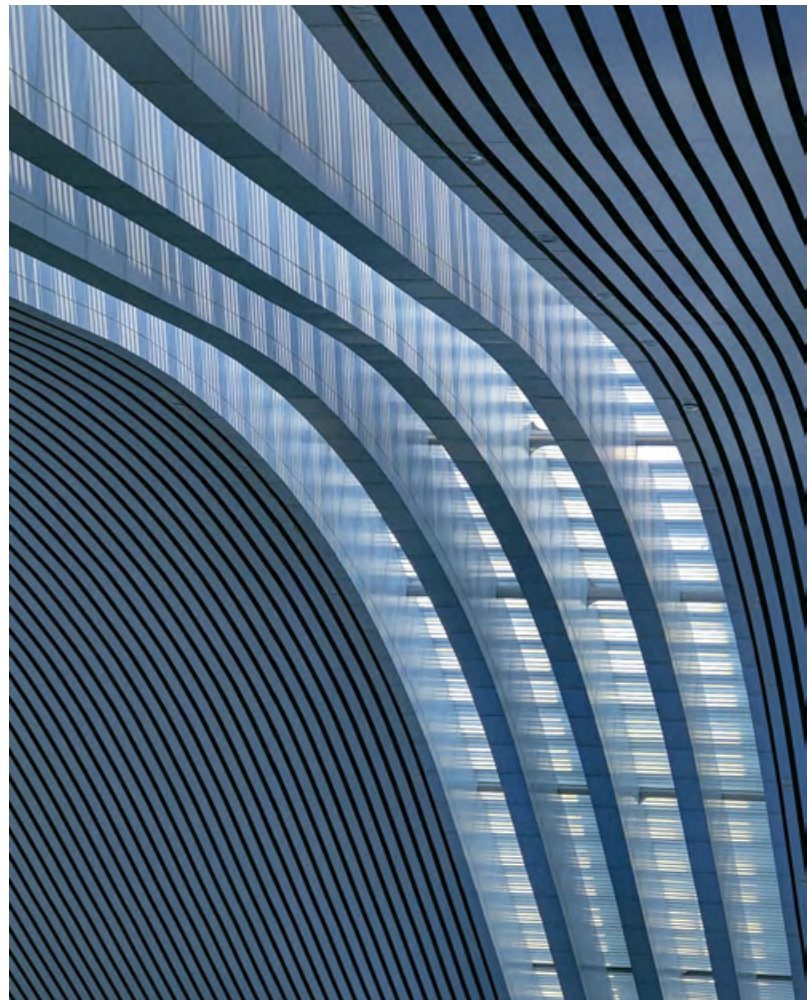
**Ihr Kontakt**  
RA/StB Dr. Martin  
Bartelt, München,  
martin.bartelt@  
wts.de

### 1c | Berechnung der Beteiligungsschwelle für Streubesitzdividenden –

**Wirtschaftliche Betrachtungsweise** | Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser  
und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

#### Key Facts

- › Bei der Berechnung der Beteiligungsschwelle für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG kommt es auf das wirtschaftliche Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an den Anteilen an.
- › Entscheidend für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums an Wertpapieren ist, wem nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Anteile zusteht.
- › Danach liegt wirtschaftliches Eigentum beim Erwerber von Anteilen grds. dann vor, wenn ihm eine hinreichend gesicherte Rechtsposition zusteht und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-) Rechte (insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrecht) sowie die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und -chancen auf ihn übergegangen sind.



## 1 Ertragsteuern

BFH vom 07.06.2023  
(AZ: I R 50/19)

Der BFH hat mit Urteil vom 07.06.2023 über die Rechtsfrage befunden, ob wirtschaftliches Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO für die Feststellung der Beteiligungsschwelle für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG ausreichend ist.

ligen Anteilen an. Das Tatbestandsmerkmal „Beteiligung“ aus § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG stelle nach dem Wortlaut und seiner inneren Systematik auf die allgemeine steuerrechtliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern ab und damit auf das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsbeklagte, eine GmbH, schloss mit X einen Rechtskaufvertrag über den Erwerb von Namensaktien an der Y-AG, um ihren bisherigen Beteiligungsanteil von knapp unter 10 % über diese Beteiligungsschwelle zu heben. Im Rahmen der Vertragsvereinbarung kamen die Parteien darin überein, dass der Kaufpreis am 16.12.2013 fällig sein und das Eigentum unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung übergehen soll. Das Zahlungsdatum wurde jedoch nicht eingehalten. Der Kaufpreis wurde erst nach dem 01.01.2014 geleistet.

Insofern waren im vorliegenden Fall die von der bisherigen Rechtsprechung entwickelten Maßstäbe, nach welchen sich das wirtschaftliche Eigentum an Wertpapieren bestimmt, heranzuziehen. Dabei sind Kriterien wie die tatsächlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis ihrem Gesamtbild nach entscheidend. Überdies ist maßgeblich, dass der Erwerber eine hinreichend rechtlich geschützte Position erworben hat, welche seinen zivilrechtlichen Eigentumserwerb sichert, und die mit den Wertpapieren verbundenen Rechte bzw. Risiken bereits auf ihn übergegangen sind.

Kriterien zur Beurteilung der wirtschaftlichen Eigentümerstellung

In der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2014 machte die Klägerin geltend, dass es sich bei der Dividendenausschüttung, die sie von der Y-AG im Jahr 2014 erhalten hatte, um steuerfreie Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG handele. Das Finanzamt lehnte jedoch die Anwendbarkeit von § 8b Abs. 1 KStG unter Hinweis auf die unzureichend erfüllte Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 KStG i.H.v. 10 % zum Stichtag 01.01.2014 ab.

Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt gewesen. Denn die Klägerin habe trotz ihrer verspäteten Zahlung bereits vor dem 01.01.2014 ein (zivilrechtliches) Anwartschaftsrecht an den Wertpapieren erworben, welches eine hinreichend gesicherte Rechtsposition darstellte. Dass sie zu Beginn des Streitjahres noch keine Stimmrechte innehatte, sei unschädlich gewesen, da der Eigentumserwerb einseitig durch Kaufpreiszahlung habe herbeigeführt werden können. Diese Tatsache überwog.

Im Streitfall: Wirtschaftliches Eigentum vor dem Stichtag

FG München  
vom 11.09.2019  
(AZ: 7 K 2605/17)

Hiergegen wehrte sich die Klägerin erfolgreich vor dem FG München. Das Finanzgericht führte aus, dass die Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 KStG bereits zu Beginn des Streitjahres erreicht gewesen sei. Die Klägerin sei zwar zu diesem Zeitpunkt noch nicht zivilrechtliche, aber wirtschaftliche Eigentümerin der am 16.12.2013 erworbenen Anteile gewesen.

Der BFH stellt mit dem Urteil klar, dass bei der Berechnung der Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG für Streubesitzdividenden die allgemeine steuerrechtliche Zurechnung bzw. das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO maßgeblich ist. Damit kommt es zu einem Gleichklang zwischen Zurechnung der Einkünfte nach § 8b Abs. 1 KStG und Zurechnung der Beteiligung nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG, was ausdrücklich zu begrüßen ist.

Fazit



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

Entscheidungsgründe

In der Revision bestätigte der BFH die Entscheidung der Vorinstanz. Für das Erreichen der Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 KStG komme es auf das wirtschaftliche Eigentum an den jewei-

## 1 Ertragsteuern

## 1d | Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen | Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

## Key Facts

- Eine Schätzung der „bestimmten Zeit“ als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen ist zulässig, sofern „allgemeingültige Maßstäbe“ zugrunde gelegt werden.
- Als Zeitmaßstab ist nur eine Größe anzuerkennen, die nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt.
- Eine Passivierung erhaltener Zahlungen als erhaltene Anzahlung kommt nicht in Betracht, wenn es sich um eine noch zu erbringende zeitraumbezogene und nicht um eine zeitpunktbezogene Leistung handelt.

geschätzten Baufortschritts der jeweiligen Bauphase passive Rechnungsabgrenzungsposten (pRAP). Begründet wurde dies damit, dass die tatsächliche Projektlaufzeit regelmäßig länger als der Zahlungszeitraum sei. Das Finanzamt versagte hingegen die Bildung des pRAP. Es fehle an dem erforderlichen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen den in den Projektverträgen zugrunde gelegten Zahlungsplänen und den durch die Klägerin zu erbringenden Leistungen. Allerdings könne eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand gebildet werden, welche jedoch weniger als die Hälfte des geltend gemachten pRAP betrage. Die dagegen gerichtete Klage blieb in erster Instanz erfolglos.

Auch die hiergegen gerichtete Revision wurde vom BFH zurückgewiesen, da Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen sei, zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung führten, sofern für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung bestehe. Aufgrund der für eine Rechnungsabgrenzung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen zeitlichen Zuordenbarkeit des Entgelts ("bestimmte Zeit") müsse die nicht erbrachte Gegenleistung zeitbezogen oder periodisch aufteilbar sein. Aus Gründen der Objektivierung könne hierbei nur eine Größe anerkannt werden, die nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lasse – wie beispielsweise ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum. Individuelle Schätzungen der Dauer der Gegenleistung werden von der Rechtsprechung dementsprechend nicht als ausreichend erachtet, wohl aber eine Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe. Da die Klägerin nicht hinreichend kontrollierbare Schätzungen zum konkreten Baufortschritt vorgelegt habe, seien die Honorarzahungen nicht als Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Bilanzstichtag zu qualifizieren gewesen.

FG Düsseldorf  
vom 14.07.2020  
(AZ: 10 K 2970/15 F)

BFH vom 26.07.2023  
(AZ: IV R 22/20)

Der BFH hat mit Urteil vom 26.07.2023 entschieden, unter welchen Voraussetzungen eine Schätzung der "bestimmten Zeit" nach dem Abschlussstichtag als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen zulässig ist.

Urteilsfall

Im Streitfall übernahm die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, die für die erfolgreiche Umsetzung geplanter Bauvorhaben erforderlichen Projektentwicklungsmaßnahmen. Dazu schloss sie mit Projektgesellschaften der Unternehmensgruppe Projektentwicklungs- und -durchführungsverträge ab. Zum vereinbarten Leistungsumfang gehörten u.a. die Vermarktung der Projekte durch Verkauf und/oder Vermietung sowie die Mängelbeseitigung, die im Rahmen der Gewährleistungszeit bekannt wurden. Hierfür erhielt sie Honorare, die verteilt über die voraussichtlichen Projektlaufzeiten in regelmäßigen Raten gezahlt wurden. Dabei erfolgte eine pauschale Untergliederung aller von ihr betreuten Bauprojekte in Projektphasen, wobei die Festlegung der jeweiligen Baufortschritte im Ermessen der Klägerin lag.

Für einen Teil der vereinnahmten Honorare bildete die Klägerin im Streitjahr 2008 unter Berücksichtigung des

Zu Recht habe das Finanzgericht für die vereinnahmten Honorare auch die Bilanzierung von erhaltenen Anzahlungen

Zeitmaßstab für „bestimmte Zeit“ nur eine Größe wie kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum

Erhaltene Anzahlungen nur bei zeitpunktbezogenen Leistungen

## 1 Ertragsteuern

abgelehnt, welche dann geboten sei, wenn Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung erfolgen. Im Gegensatz zu pRAP komme eine Passivierung erhaltener Anzahlungen nur in Betracht, sofern es sich um eine zeitpunkt- und nicht um eine zeitraumbezogene Leistung handeln würde.

Rückstellung für Erfüllungsrückstand verlangt Nachweise zum Umfang des Erfüllungsrückstands

Die Entscheidung des Finanzgerichts, dass eine Erhöhung der vom Finanzamt bereits berücksichtigten Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand der Klägerin nicht in Frage komme, sei ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Bilanzausweis dieser Rückstellung wäre nur dann

angezeigt, wenn und soweit das Gleichgewicht von schwebenden Geschäften durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust drohe. Zwischen den Beteiligten sei zwar nicht streitig, dass sich die Klägerin zum Bilanzstichtag am 31.12.2008 aufgrund von Vorleistungen ihrer Vertragspartner in einem Erfüllungsrückstand befunden habe. Für eine Erhöhung dieser Rückstellung mangelte es jedoch an Angaben und Unterlagen, die belegt hätten, in welchem Umfang ein Erfüllungsrückstand zum Bilanzstichtag vorgelegen habe.



**Ihr Kontakt**  
StBin Diana  
Driemel, Erlangen,  
diana.driemel@  
wts.de

### 1e | Zuständigkeit für die Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG nach Ausscheiden eines Mitunternehmers | Autor: StB Bernhard Brock, München

#### Key Facts

- › Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers kann der anteilig auf begünstigte Anlagegüter entfallende Gewinn in eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG eingestellt werden, die in der Sonderbilanz des ausscheidenden Gesellschafters ausgewiesen wird. Die daraus resultierende Auswirkung ist Teil der Gewinnfeststellung der Personengesellschaft, aus der der Gesellschafter ausgeschieden ist.
- › Führt der ausgeschiedene Gesellschafter keine begünstigte Investition durch, so sind die nachträglichen gewerblichen Einkünfte aus der Auflösung nicht mehr in das Gewinnfeststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft einzubeziehen, sondern im Rahmen seiner Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

das Jahr 2006 den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf seiner Beteiligung, der vollständig auf die Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude entfiel, in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen. Nach erstmaliger Ablehnung berücksichtigte das für die KG zuständige Betriebs-Finanzamt im Einspruchsverfahren die Rücklage nach § 6b EStG im Rahmen eines geänderten Gewinnfeststellungsbescheids für 2006. Aus dem Änderungsbescheid resultierte eine Reduzierung der Einkommensteuer des Klägers.

Da die Rücklage nicht innerhalb der Reinvestitionsfrist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Objekte abgezogen wurde, löste das Wohnsitz-Finanzamt diese in einem geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 gewinnerhöhend auf und setzte einen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG an. Hinsichtlich der Änderung des Bescheids berief sich das Finanzamt auf § 174 Abs. 4 AO.

BFH vom 12.07.2023  
(AZ: X R 14/21)

Mit Urteil vom 12.07.2023 hat der BFH geklärt, welches Finanzamt (Betriebs- oder Wohnsitz-Finanzamt) für die Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG nach Ausscheiden eines Mitunternehmers zuständig ist.

Urteilsfall

Im Streitfall war der Kläger, eine natürliche Person, an einer gewerblichen KG beteiligt. Der Kläger beabsichtigte für

Der Kläger vertrat die Meinung, dass die Entscheidung über die Auflösung der Rücklage nicht das Wohnsitz-Finanzamt hätte fällen dürfen. Vielmehr hätte diese Entscheidung nach Ansicht des Klägers im Gewinnfeststellungsverfahren der KG getroffen werden müssen, auch wenn der Kläger im Streitjahr 2010 nicht mehr Gesellschafter der KG war. Auch den Verweis des Finanzamts auf § 174 Abs. 4

## 1 Ertragsteuern

AO zweifelte der Kläger an. Einspruch und Klage beim Finanzgericht blieben aus Sicht des Klägers erfolglos.

BFH bestätigt Auffassung des Finanzamts und der Vorinstanz

Nunmehr hat der BFH auch die Revision des Klägers als unbegründet zurückgewiesen und die Argumentationskette der Vorinstanz bestätigt. In verfahrensrechtlicher Hinsicht war das Wohnsitz-Finanzamt gem. § 174 Abs. 4 AO dazu befugt, einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 zu erlassen, da der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid für 2006 für die KG aufgrund eines Einspruchs des Klägers zu seinen Gunsten geändert worden war. Die Regelung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ermögliche, dass unter diesen Voraussetzungen aus dem Sachverhalt nachträglich durch Änderung eines Steuerbescheids - hier des Einkommensteuerbescheids für 2010 - die richtigen steuerlichen Konsequenzen gezogen werden.

Darüber hinaus bestätigte der BFH, dass die einkommensteuerlichen Konsequenzen der fehlenden Reinvestition zutreffend vom Wohnsitz-Finanzamt des Klägers zu ziehen waren. Sofern ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft ausscheidet, habe das Betriebs-Finanzamt der Mitunternehmerschaft über die Einstellung des Gewinns aus der Veräußerung in eine sonderbilanzielle Rücklage nach § 6b EStG zu entscheiden. Aufgrund dessen, dass der Kläger im Zeitpunkt der Auflösung der § 6b-Rücklage die Mitunternehmerschaft allerdings bereits verlassen hatte, wurden ihm nachträgliche Einkünfte nach § 24 Nr. 2 EStG zugerechnet.

Folgerichtig seien die nachträglichen Einkünfte nicht nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO vom Betriebs-Finanzamt gesondert und einheitlich festzustellende einkommensteuerpflichtige Einkünfte. Denn sie

betreffen nur den ausgeschiedenen Gesellschafter, welcher seine gesellschaftliche Beteiligung an den Einkünften verloren habe und deshalb hinsichtlich der § 6b-Rücklage auch keinen Betrieb mehr unterhalten könne.

Eine der ungeklärten Fragen hinsichtlich der § 6b-Rücklage war bisher, was mit der Rücklage passiert, wenn das Betriebsvermögen, in dessen Steuerbilanz sie gebildet wurde, nach Ablauf der Reinvestitionsfrist nicht mehr existiert und die Rücklage auch nicht in eine andere Steuerbilanz übertragen wurde.

Der BFH hat entschieden, dass die Auflösung der Rücklage und die Verzinsung in der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters durchzuführen ist. Zwar sei die Sonderbilanz ursprünglich als Bestandteil der Steuerbilanz der Gesellschaft gebildet worden. Das Ausscheiden des Klägers aus der KG bilde aber eine Zäsur. Ab dem folgenden Veranlagungszeitraum sei er richtigerweise nicht mehr am Gewinnfeststellungsverfahren der KG beteiligt worden.

Während es für Steuerpflichtige gegebenenfalls am günstigsten ist, solche Vorgänge sofort in voller Höhe zu versteuern, um bspw. den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch zu nehmen, sind Konstellationen denkbar, in denen mittels § 6b-Rücklage Gewinn in einen Veranlagungszeitraum mit niedrigerem Grenzsteuersatz verschoben, eine Verlustverrechnung ermöglicht oder zumindest die Liquiditätsbelastung aus der Steuerzahlung zeitlich verteilt wird. Effekte dadurch, dass Gewinne gewerbesteuerlich unter Umständen durch diese Maßnahmen steuerpflichtig oder auch nicht-steuerbar werden können, sollten ebenfalls in die konkrete Steuerplanung Eingang finden.

Folgen für die Praxis



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

## 1 Ertragsteuern

## 1f | Mitunternehmerschaft und sachliche Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde | Autoren: WP/StB Markus Goblet und Lydia Beer, beide Köln

## Key Facts

- › Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb – maßgebend ist der Beginn des Gewerbebetriebs durch Aufnahme der werbenden Tätigkeit.
- › Die maßgebliche werbende Tätigkeit ist allein auf der Ebene der Gesellschaft selbst zu beurteilen. Absichten der Gesellschafter sind dabei ohne Bedeutung.
- › Für die Gewerbesteuerpflicht reicht es aus, wenn die werbende Tätigkeit für nur eine juristische Sekunde tatsächlich ausgeübt wird (keine Mindestdauer).



Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Grundsätzlich beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer Mitunternehmerschaft mit dem Beginn der werbenden Tätigkeit. Maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit. Als Orientierung kann der im Gesellschaftsvertrag benannte Unternehmensgegenstand dienen. Im Falle einer rein vermögensverwaltenden, jedoch gewerblich geprägten Personengesellschaft beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht mit Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit.

BFH vom 15.06.2023  
(AZ: IV R 30/19)

In einem Urteil vom 15.06.2023 hatte der BFH zu klären, ob die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft auch für nur eine juristische Sekunde zwischen der Aufnahme und der Beendigung der Tätigkeit durch Übertragung von Wirtschaftsgütern eintritt.

Urteilsfall

Im Streitfall war eine GmbH & Co. KG (X-KG) zu dem Zweck gegründet worden, ein Kreditportfolio im Wege einer Ausgliederung zu Buchwerten zu übernehmen und dieses durch Verkauf/Abtretung der Mitunternehmeranteile sowie anschließender Anwachsung infolge des Austritts der Komplementär-GmbH auf eine GmbH (Klägerin) des Käufers zu übertragen. Verkauf/Abtretung der Mitunternehmeranteile sowie Austritt der Komplementär-GmbH erfolgten mit Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister.

Nach einer Außenprüfung erhöhte das Finanzamt den Gewerbeertrag der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X-KG um den bisher nicht erfassten Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils (Mitunternehmeranteils) an der X-KG. Der noch zu ermittelnde steuerliche Veräußerungsgewinn dürfte aus der Differenz zwischen den Buchwerten und den Verkehrswerten der jeweiligen Vermögenswerte resultieren.

Der Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid wurde in der Vorinstanz zunächst stattgegeben. Das FG München verneinte einen stehenden Gewerbebetrieb sowie eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, mithin eine werbende Tätigkeit und damit die sachliche Gewerbesteuerpflicht der X-KG.

FG München  
vom 26.10.2018  
(AZ: 8 K 3142/15)

Im Revisionsverfahren kam der BFH nun allerdings zu einem anderen Ergebnis. Die für die Gewerbesteuerpflicht maßgebliche werbende Tätigkeit sei allein auf der Ebene der Gesellschaft selbst zu beurteilen. Absichten der Gesellschafter seien ohne Bedeutung. Die X-KG beabsichtigte, das übernommene Kreditportfolio zu halten. Die Veräußerung ihrer Anteile durch ihre Gesellschafter kann gerade nicht Unternehmensgegenstand einer Personengesellschaft sein. Diese vermögensverwaltende Tätigkeit sei, wenn auch nur für eine juristische Sekunde, tatsächlich ausgeübt worden.

Bestimmung der gewerblichen Tätigkeit allein auf Ebene der Gesellschaft selbst

## 1 Ertragsteuern

Keine zeitliche  
Mindestdauer eines  
Gewerbebetriebs

Die kurze Dauer stehe der Gewerbebesteuerungspflicht nicht entgegen. Die abstrakte, strukturelle Möglichkeit der Ausübung von Mitunternehmerinitiative und des Tragens von Mitunternehmermerrisiko reiche für die Ausübung der relevanten Tätigkeit aus. Denn bereits in einer juristischen Sekunde können sich bedeutende Geschäftsvorfälle ereignen, wie im Urteilsfall der Erwerb eines Wirtschaftsguts, die Veräußerung der Anteile an der Mitunternehmerschaft und die Vollbeendigung der Mitunternehmerschaft. Eine Mindestdauer sei für die sachliche Gewerbebesteuerungspflicht nicht erforderlich.

Der BFH hob das vorinstanzliche Urteil auf und verwies die Sache zur anderwei-

tigen Verhandlung und Entscheidung zurück an das Finanzgericht. Dieses habe nun die Höhe des gewerbebesteuerungspflichtigen Gewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils sowie ggfs. einer Regressforderung festzustellen.

Für die steuerliche Beratungspraxis bedeutet das BFH-Urteil für gewisse Fälle eine Einschränkung von Transaktionsmöglichkeiten. Bei der Nutzung von Personengesellschaften als Übertragungsvehikel ist vor dem Hintergrund des steuerlichen Risikos aufgrund einer – wenn auch nur kurzzeitigen – sachlichen Gewerbebesteuerungspflicht der Personengesellschaft Vorsicht geboten.



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

### 1g | Keine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

#### Key Facts

- › Privatstiftungen gehören zu den Vermögensmassen und nicht zu den Körperschaften oder Personenvereinigungen.
- › Kein Anspruch auf Feststellung eines Einlagekontos bei Stiftungen.
- › Ertragsteuerfreiheit von Substanzumkehrungen dennoch möglich.

darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann laut BFH nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden. Rechtsfähige Privatstiftungen seien weder Kapitalgesellschaften im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG noch andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 27 Abs. 7 KStG. Sie gehören zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von Körperschaften und Personenvereinigungen abgrenzt (z.B. in § 1 Abs. 1 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Die Einordnung als Vermögensmasse ergibt sich dabei daraus, dass bei solchen Stiftungen weder eine Beteiligung der Begünstigten (Destinatäre) am Vermögen möglich ist noch Mitgliedschaftsrechte bestehen.

BFH vom 17.05.2023  
(AZ: I R 42/19  
und I R 46/21)

Der BFH hatte im Mai 2023 in zwei Parallelverfahren die lange umstrittene Frage zu entscheiden, ob auch für rechtsfähige Privatstiftungen der Bestand eines Einlagekontos festgestellt werden soll, damit Auskehrungen von eingelegtem Kapital als steuerfreie Einlagenrückgewähr gewertet werden können. Die h.M. hat sich in der Vergangenheit für eine Anwendung des § 27 KStG auch für Privatstiftungen ausgesprochen, auch wenn der Wortlaut nicht vollkommen passt und dementsprechend bildeten Privatstiftungen häufig auch Einlagekonten.

Gesetzeswortlaut  
maßgeblich

Der BFH hat sich auch in dieser Entscheidung wieder stark am Wortlaut orientiert. Nach § 179 Abs. 1 AO muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich angeordnet sein. Dies ist

Die gegenteilige Ansicht stützte sich darauf, dass Ausschüttungen aus Stiftungen grundsätzlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtig seien und dieser Passus auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Analoge Anwendung  
des § 27 KStG  
notwendig?



## 1 Ertragsteuern

verweise, nach dem angeblich für steuerfreie Auskehrungen ein steuerliches Einlagekonto geführt werden muss. Insofern sah man in der Nichterwähnung der Stiftung im Rahmen des § 27 KStG ein Versehen.

Klärung der Steuerpflicht im Rahmen der Veranlagung der Destinatäre

Verkannt hat man dabei, dass auch Drittlandskapitalgesellschaften in den Genuss von steuerfreien Ausschüttungen kommen können, auch wenn dort kein gesondertes steuerliches Einlagekonto geführt worden ist. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind auch dort im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Anteilseigner zu klären, da das Gesetz in diesen Fällen kein gesondertes Feststellungsverfahren zur Verfügung stellt. Im Ergebnis sind die Erwägungen zu Drittlandskapitalgesellschaften auch auf Stiftungen übertragbar. Hinzu kommt, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG nur solche Einnahmen steuerpflichtig sind, die mit Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG „wirtschaftlich vergleichbar“ sind und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gilt nur „entsprechend“. Auf eine ggf. auch

nachteilige gesonderte Feststellung kann somit verzichtet werden. Über die Steuerpflicht der Auskehrungen muss unmittelbar bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen (hier: in den Einkommensteuerveranlagungen der Destinatäre) entschieden werden.

Die Steuerpflichtigen haben zwar ihre Verfahren vor dem BFH verloren, mit denen sie die Anerkennung ihrer gesonderten Einlagekonten forderten, das Ergebnis kann aber sehr wohl noch zur Ertragsteuerfreiheit der Substanzausschüttungen aus Stiftungen führen. Leider hat der BFH hier aber nur über einen Teilaspekt zur Besteuerung von Vermögensauskehrungen aus Familienstiftungen entschieden. Viele Fragen sind mangels Entscheidungserheblichkeit offengeblieben. Betroffenen Steuerpflichtigen ist jedenfalls zu raten, gegen eine etwaige Abgeltungsteuerbelastung von Substanzausschüttungen im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer vorzugehen. Auch Destinatären von Stiftungen, die es bis dato versäumt hatten, ein Einlagekonto zu führen, steht dieser Weg offen.

Fazit



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

## 1h | Disproportionale Aufgeldzahlungen können zu Veräußerungsverlusten im Sinne von § 17 EStG führen | Autor: RA/StB Dr. Dirk Niedling, Frankfurt a. M.

### Key Facts

- ▶ Die Gewinnerzielungsabsicht ist bei Einkünften i.S.d. § 17 EStG beteiligungs- und nicht anteilsbezogen zu bestimmen.
- ▶ Bei Kapitalerhöhungen gezahlte Aufgelder erhöhen vor Geltung des § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG lediglich die Anschaffungskosten des betreffenden Geschäftsanteils.
- ▶ Die gezielte Herbeiführung eines Verlusts bei der Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils ist nicht ohne weiteres ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO.

Die Klägerin gründete im Streitjahr 2015 eine GmbH mit einem Stammkapital von € 25.000, eingeteilt in 25.000 Geschäftsanteile zu je € 1 Nennbetrag. Kurze Zeit später führte die GmbH eine Kapitalerhöhung durch, bei der ein weiterer Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag von € 1.000 gegen Zahlung des Nennbetrags sowie eines Aufgelds (Agio) in Höhe von € 500.000 ausgegeben wurde. Wenige Tage später veräußerte die Klägerin 300 Anteile mit einem Nennbetrag von jeweils € 1 sowie den einen Anteil mit einem Nennbetrag von € 1.000 zum marktgerechten Preis von insgesamt € 26.300. Streitig war, ob der auf den Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag von € 1.000 rechnerisch entfallende Verlust von rund € 481.000 als Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen war.

Urteilsfall

BFH vom 03.05.2023  
(AZ: IX R 12/22)

Im Streitfall hatte der BFH zu entscheiden, ob der durch eine disproportionale Aufgeldzahlung herbeigeführte Verlust aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen nach § 17 EStG zu berücksichtigen ist.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts gegen das dem klägerischen Begehren stattgebende erstinstanzliche

Gewinnerzielungsabsicht ist beteiligungsbezogen zu ermitteln

## 1 Ertragsteuern

FG-Urteil zurück. Zum einen sei die Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen von § 17 EStG auf die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft bezogen zu ermitteln. Der Verlust aus der Veräußerung einzelner Geschäftsanteile stehe der erforderlichen Absicht, Gewinne zu erzielen, nicht entgegen. Die Veräußerung weiterer Geschäftsanteile hätte vorliegend zu Gewinnen geführt. Zum anderen sei das für den neuen Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld anteilsbezogen nur diesem Geschäftsanteil als Anschaffungskosten zuzuordnen. Es liege mangels Unentgeltlichkeit insbesondere keine verdeckte Einlage vor, bei der der Einlagewert auf alle Anteile gleichmäßig zu verteilen wäre. § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG, der eine gleichmä-

ßige Verteilung gezahlter Aufgelder auf alle Anteile anordnet, gilt erst für Veräußerungen nach dem 31.07.2019 und hat entgegen der Gesetzesbegründung nicht nur deklaratorische Wirkung.

Schließlich steht der Verlustberücksichtigung laut BFH auch § 42 AO nicht entgegen. Die Gestaltung sei „noch nicht“ unangemessen, da die steuerlich günstige Gestaltung von Veräußerungsgeschäften in der Disposition des Steuerpflichtigen liege und die Verluste durch spätere Gewinne bei der Veräußerung weiterer Anteile ausgeglichen werden. Zudem bedürfe es bei der Anteilsveräußerung zu fremdüblichen Bedingungen keines wirtschaftlichen Grundes.

§ 17 Abs. 2a Satz 5 EStG hat nicht nur deklaratorische Wirkung



**Ihr Kontakt**  
RA/StB Dr. Dirk Niedling,  
Frankfurt a. M.,  
dirk.niedling@wts.de

## Kurznnews

## 1i | Kein Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG ohne "Change of Control" |

Autoren: WP/StB Markus Goblet und StB Stefan Loevenich, beide Köln

FG Münster  
vom 23.08.2023  
(AZ: 9 K 2166/21 K,G,F)

Urteilsfall

Nach einem Urteil des FG Münster vom 23.08.2023 kommt es ohne "Change of Control" nicht zu einem Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG.

An der Klägerin, einer GmbH, waren in der Ausgangssituation zwei Gesellschafter zu 50,2 % und 49,8 % beteiligt. In den Folgejahren hatte der Mehrheitsgesellschafter im Rahmen mehrerer Anteilsübertragungen zunächst sämtliche Anteile an der Klägerin erworben und im Anschluss Teile seiner Beteiligung veräußert und zurückerworben, ohne dabei seine Stellung als Mehrheitsgesellschafter zu verlieren. Innerhalb des 5-jährigen Betrachtungszeitraums von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (i.d.F. von 2002) führte die Klägerin eine disquotale, allein vom Mehrheitsgesellschafter übernommene Kapitalerhöhung durch, die zu einer Erhöhung seiner Beteiligungsquote

um 7,58 % auf 79,98 % führte. Nach Auffassung des Finanzamts führte die Kapitalerhöhung zu einem schädlichen Beteiligungserwerb des Mehrheitsgesellschafters i.H.v. insgesamt 57,38 % (49,8 % zzgl. 7,58 %) und damit zu einem vollständigen Untergang bestehender steuerlicher Verluste.

Auch das Finanzgericht sieht den Wortlaut von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (i.d.F. von 2002) erfüllt. Jedoch sei die Norm teleologisch zu reduzieren, wenn durchgängig eine Mehrheitsbeteiligung vorliegt und kein "Change of Control" eingetreten ist. Es fehle insoweit an einer vom Gesetzgeber adressierten Veränderung der wirtschaftlichen Identität der Verlustgesellschaft. Ob die im Urteil zugelassene Revision vom Finanzamt eingelegt wurde, ist aktuell nicht bekannt.

Teleologische  
Reduktion



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

## 1 Ertragsteuern

**1j | Berücksichtigung von zurückgezahlten Erstattungszinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen |** *Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*BFH vom 01.08.2023  
(AZ: VIII R 8/21)

Werden Erstattungszinsen zur Einkommensteuer i.S.d. § 233a Abs. 1 AO zugunsten des Steuerpflichtigen festgesetzt und an ihn ausgezahlt, und zahlt der Steuerpflichtige diese Zinsen aufgrund einer erneuten Zinsfestsetzung nach § 233a Abs. 5 Satz 1 AO an das Finanzamt zurück, kann die Rückzahlung nach einem Beschluss des BFH vom 01.08.2023 zu negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG führen. Das Entstehen negativer Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG setze aber voraus, dass die vom Steuerpflichtigen aufgrund der erneuten

Zinsfestsetzung zu zahlenden Zinsen auf denselben Unterschiedsbetrag und denselben Verzinsungszeitraum entfallen wie die aufgrund der früheren Zinsfestsetzung erhaltenen Erstattungszinsen. Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht vor, auch wenn nur ein Teil der an das Finanzamt gezahlten Zinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden könnten. Denn dies sei lediglich die Folge aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen.



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

**1k | Steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge |***Autorin: Nina Rogalla, Düsseldorf*

BMF vom 05.10.2023

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 05.10.2023 vor dem Hintergrund insbesondere der Änderungen durch das JStG 2022 sowie durch weitere Gesetze und aktueller BFH-Rechtsprechung das Schreiben zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge aktualisiert. In der auf der Homepage des BMF veröffentlichten Version sind die Änderungen durch Fettdruck hervorgehoben.

vom 17.02.2020 und vom 11.02.2022. Das neue Schreiben ist ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe im Bundessteuerblatt Teil I (also ab dem 15.11.2023) auf alle offenen Fälle anzuwenden. Soweit sich aufgrund eines späteren Inkrafttretens der gesetzlichen Regelungen (Art. 6 JStG 2022 – Inkrafttreten: 01.01.2024 ggf. i. V. m. § 52 Abs. 1 EStG ab dem Beitragsjahr 2024) aus dem neuen Schreiben etwas anderes ergibt, gelten die genannten BMF-Schreiben bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Regelungen zunächst weiter, längstens jedoch bis zum 31.12.2023.



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

Anwendungsregel

Das BMF-Schreiben vom 05.10.2023 ersetzt das vorherige Schreiben vom 21.12.2017 sowie die BMF-Schreiben



## 2a | Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung |

Autorin: Lisa Rogalla, Düsseldorf

### Key Facts

- › Finanzverwaltung bezieht Stellung zu den geplanten Änderungen zur Erteilung von Rechnungen nach § 14 UStG.
- › Rechnungsformate XStandard und ZUGFeRD entsprechen den geplanten Anforderungen.
- › Ausarbeitung einer Lösung der Finanzverwaltung für die Weiter-nutzung der EDI-Verfahren.
- › Entgegennahme elektronischer Rechnungen soll für alle inländischen Unternehmer ab dem 01.01.2025 verpflichtend sein.
- › Bundestag beschließt Änderungen zu den Vorgaben an das Rechnungsformat und zu den Übergangsregelungen.



BMF-Schreiben an die Verbände vom 02.10.2023

Die Finanzverwaltung hat in einem Schreiben des BMF an die Verbände zu den geplanten Änderungen bei der Erteilung von Rechnungen nach § 14 UStG Stellung genommen. Für bestimmte Sachverhalte sieht der Entwurf des Wachstumschancengesetzes ab dem 01.01.2025 die zwingende Verwendung von elektronischen Rechnungen vor.

grundsätzlichen Zulässigkeit eines hybriden Formats ändert dies aber nichts.

Verpflichtung zum Empfang elektronischer Rechnungen

Rechnungsformate (XStandard und ZUGFeRD)

Bezugnehmend auf die Frage, welche derzeit existenten Rechnungsformate grundsätzlich dem neuen Standard einer strukturierten elektronischen Rechnung entsprechen, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass Rechnungen sowohl nach dem XStandard als auch nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1 den geplanten Anforderungen entsprechen.

Die Finanzverwaltung weist abschließend ausdrücklich darauf hin, dass nach dem Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes die Entgegennahme einer elektronischen Rechnung für alle inländischen Unternehmer ab dem 01.01.2025 verpflichtend sein wird. Die im Entwurf vorgesehenen Übergangsregelungen betreffen lediglich die Ausstellung einer Rechnung in anderen Formaten. Sofern der Rechnungsaussteller sich für die Verwendung einer elektronischen Rechnung entscheiden sollte, muss der Rechnungsempfänger diese auch entgegennehmen.

Wachstumschancengesetz


Hybride Rechnungsformate

In dem Schreiben wird ebenfalls zu weiteren Details zum künftigen Umgang mit hybriden Rechnungsformaten, z. B. nach dem ZUGFeRD-Format, Stellung bezogen. Ab der Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung zum 01.01.2025 wird bei einem hybriden Format entgegen Abschn. 14.4. Abs. 3 Satz 4 UStAE der strukturierte Teil maßgeblich sein. Im Falle einer Abweichung gehen die Daten aus dem strukturierten Teil denen aus der Bilddatei vor. An der

Der Bundestag hat zwischenzeitlich das Wachstumschancengesetz beschlossen. Entgegen der bisherigen Fassung im Regierungsentwurf soll eine elektronische Rechnung nunmehr auch in anderem Format als dem nach der EN 16931 ausgestellt werden können. Zwar soll dieses Format weiterhin den Grundfall für Syntax und Semantik einer elektronischen Rechnung bilden und es den Unternehmen so ermöglichen, sich auf ein einheitliches Format einzustellen. Allerdings sollen sich die am Leistungsaustausch Beteiligten auch auf ein anderweitiges Format verständigen

Vereinbarung anderer Rechnungsformate

## 2 Umsatzsteuer

EDI-Verfahren	können (§ 14 Abs. 1 Satz 6 UStG-E). Voraussetzung ist, dass dieses Format die richtige und vollständige Extraktion der erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Norm EN 16931 entspricht oder mit dieser interoperabel ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll dies sicherstellen, dass insbesondere über EDI-Verfahren ausgestellte Rechnungen, deren Format den Vorgaben der CEN-Norm EN 16931 nicht entspricht, ebenfalls als elektronische Rechnungen anzusehen sind. An dem bisher geplanten Inkrafttreten der Gesetzesänderung zum 01.01.2025 wird zwar festgehalten. Allerdings werden die damit verbundenen Vereinfachungsregelungen angepasst: Unternehmer sollen demnach generell noch bis zum	31.12.2026 auf andere Rechnungsformen als die elektronische Rechnung ausweichen können (§ 27 Abs. 39 Nr. 1 UStG-E). Die Vereinfachungsregelung für Unternehmer, deren Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 800.000 betragen hat, wird auf den 31.12.2027 verlängert (§ 27 Abs. 39 Nr. 2 UStG-E).	
Verlängerung der Übergangsregelungen		Hinsichtlich des Wachstumschancengesetzes gilt es nunmehr zunächst die Entwicklungen im Vermittlungsausschuss abzuwarten. Zumindest scheint die nunmehr vorgesehene Verlängerung der Übergangsregelungen grundsätzlich der vom Bundesrat empfohlenen Verschiebung der Einführung der elektronischen Rechnung um zwei Jahre zu entsprechen.	 <p><b>Ihr Kontakt</b> RA Anton Appel, Düsseldorf, anton.appel@wts.de</p>

## 2b | Vorsteuerabzug von Einfuhrumsatzsteuer durch den indirekten Zollvertreter |

Autorin: StBin Claudia Seiwert, Köln

## Key Facts

- ▶ Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) ist nicht in jedem Fall zum Abzug der EUST als Vorsteuer berechtigt.
- ▶ EUST ist nur dann als Vorsteuer abzugsfähig, wenn der Unternehmer Verfügungsmacht an dem eingeführten Gegenstand hatte.
- ▶ Kein Abzug der EUST als Vorsteuer, wenn der Unternehmer lediglich Verzollungs- oder Beförderungsdienstleistung erbracht hat.

BFH vom 20.07.2023  
(AZ: V R 13/21)

In einem Beschluss hat der BFH klarstellend zur Abzugsmöglichkeit entrichteter Einfuhrumsatzsteuerbeträge als Vorsteuer durch einen indirekten Zollvertreter Stellung genommen.

Urteilsfall

Die Klägerin hat im Jahr 2018 als indirekte Zollvertreterin für ein in der Türkei ansässiges Unternehmen Elektroartikel zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet. Allerdings ist die Ware nie bei dem türkischen Unternehmer in Deutschland angekommen, so dass die Klägerin ihre Leistungen diesem gegenüber nicht berechnet hatte. Das Hauptzollamt setzte gegenüber der Klägerin als Steuerschuldnerin die

EUST fest, die durch sie auch beglichen wurde. Die Klägerin machte die EUST im Jahr 2018 als Vorsteuer geltend. Das Finanzamt und im Anschluss auch das Finanzgericht lehnten jedoch den Vorsteuerabzug ab.

Bei richtlinienkonformer Auslegung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG erfordert die Einfuhr für das Unternehmen eine Verwendung des eingeführten Gegenstands für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers.

Dies setzt nach Auffassung des EuGH voraus, dass der Unternehmer den Gegenstand selbst und damit dessen Wert für diese Umsätze verwendet. Der Wert des eingeführten Gegenstands muss daher in den Preis der vom Unternehmer erbrachten Leistung einfließen. Unternehmer, die lediglich befördern, ohne Eigentümer der Ware zu sein, sind daher nicht berechtigt, die EUST als Vorsteuerabzug abzuziehen.

Der BFH selbst stellt in seiner ständigen Rechtsprechung auf die Innehabung der Verfügungsmacht als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ab. Aus dieser begrifflichen Divergenz soll sich jedoch keine Abweichung zu den vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen ergeben.

Voraussetzung  
für VorsteuerabzugEuGH: Eingeführter  
Gegenstand muss  
Kostenelement der Aus-  
gangsleistung seinBFH: Verfügungsmacht  
am Gegenstand für  
EUST-Abzug erforderlich

## 2 Umsatzsteuer

Der BFH sieht sich lediglich veranlasst, insofern klarzustellen, dass der Wert des eingeführten Gegenstands zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit gehören muss, um den Vorsteuerabzug zu rechtfertigen.

Erfordernis einer Abgrenzung

Erbringt der Unternehmer nur Verzollungs- oder Beförderungsdienstleistungen, kann er die EUSt grundsätzlich nicht abziehen, da der Wert des eingeführten Gegenstands für ihn kein Kostenelement ist. Die Klägerin hat im vorliegenden Fall, ebenso wie ein Frachtführer oder Lagerhalter, nicht den eingeführten Gegenstand selbst zur Erbringung einer Ausgangsleistung verwendet. Vielmehr war der eingeführte Gegenstand lediglich das Objekt, an dem die Klägerin ihre Leistung

erbracht hat (z.B. Beförderungs- oder Verzollungsdienstleistung).

Die Stellung als Schuldner der EUSt oder Importeur bzw. Einführer sei hingegen keine hinreichende Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug von EUSt.

Der Beschluss verfestigt die bisherige Rechtsprechung des BFH. Die EUSt kann weiterhin nur der Unternehmer als Vorsteuer abziehen, der zum Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht an dem Gegenstand hatte. Insbesondere Logistikunternehmen, die in der Regel auch Schuldner der EUSt sind, können daher die EUSt im Zusammenhang mit der Einfuhr fremder Ware nicht als Vorsteuer abziehen.

Praxishinweis



**Ihr Kontakt**  
StB Nils Neuhaus,  
Köln,  
nils.neuhaus@wts.de

## 2c | Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften |

Autor: RA/StB Uwe Fetzer, München

### Key Facts

- › BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung.
- › Fehlende zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Bruchteilsgemeinschaft schließt deren Unternehmerstatus aus.
- › BFH deutet Zweifel an, ob geänderte Rechtslage zum 01.01.2023 zu einer abweichenden Beurteilung führen wird.

Bruchteilsgemeinschaft nicht der der Bruchteilsgemeinschaft unterliegende Gegenstand, sondern lediglich die Rechtszuständigkeit über diesen geteilt wird. Im Unterschied zur Gesamthand (§ 718 BGB) bildet dieses Teilrecht einen selbständigen Vermögensgegenstand, über den der Teilhaber verfügen kann (§ 747 Satz 1 BGB).

Im Hinblick auf die grundsätzliche Behandlung hält der BFH in seinem Beschluss vom 28.08.2023 unverändert an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Unternehmer sei demnach nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richte sich nach den der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen und damit im Regelfall nach dem Zivilrecht. Zivilrechtlich könne aber nach Auffassung des BFH die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft keine eigenen Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen. Folglich könne einer Bruchteilsgemeinschaft auch keine Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zukommen. Vielmehr erbringen die Gemeinschaftler selbst, als jeweilige Unternehmer, anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

BFH vom 28.08.2023  
(AZ: V B 44/22)

Grundsätze der Beurteilung

Die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften ist von grundlegender Bedeutung u.a. für die Fragen, ob den Gemeinschaftlern oder der Gemeinschaft das Recht auf den Vorsteuerabzug zusteht, und wer als Steuerschuldner für etwaige Ausgangsumsätze anzusehen ist. Diesen Streitigkeiten ist stets die vorgelagerte Frage immanent, ob die gemeinschaftlich handelnden Personen eine Bruchteilsgemeinschaft nach den §§ 741 ff. BGB oder eine Gesamthandsgemeinschaft im Sinne einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gemäß §§ 705 ff. BGB bilden. Letztere setzt u.a. die Bildung eines Gesamthandsvermögens voraus, während bei einer

## 2 Umsatzsteuer

Änderung von § 2 UStG  
zum 01.01.2023

Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022 wurde mit Wirkung ab dem 01.01.2023 eine Ergänzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG vorgenommen. Nach der geänderten Gesetzesfassung ist nunmehr die Unternehmereigenschaft unabhängig davon, ob der Unternehmer nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Die Gesetzesbegründung nimmt dabei explizit Bezug auf die Behandlung der Bruchteilsgemeinschaft und die hierzu ergangene Rechtsprechung des BFH.

BFH nimmt Bezug auf  
Gesetzesänderung

Obwohl der Streitfall das Jahr 2015 betraf, äußert sich der BFH auch zur Gesetzesänderung und verweist auf seine ständige Rechtsprechung zur fehlenden Unternehmereigenschaft und deren Bestätigung durch den EuGH, weshalb die Bruchteilsgemeinschaft weder in der Lage sei, eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung auszuüben, noch ein mit dieser Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko zu tragen.

Obiter dictum des BFH

Der BFH stellt zwar klar, dass die Neufassung für den Streitfall zeitlich keine Bedeutung hat. In seinem obiter dictum lässt er aber deutliche Zweifel daran

anklingen, ob er – im Hinblick auf den Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung des Umsatzsteuergesetzes entsprechend den Vorgaben des EuGH – aufgrund der Ergänzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG zu einer abweichenden Beurteilung gelangen würde.

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften scheint damit in die nächste Runde zu gehen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wäre Steuerschuldner und Adressat etwaiger Steuerbescheide die Bruchteilsgemeinschaft, während nach Auffassung des BFH insoweit weiterhin auf die Gemeinschaft abzustellen wäre. Auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs können zusätzliche Unwägbarkeiten entstehen: Die Finanzverwaltung sieht vor, dass ein unternehmerisch tätiger Gemeinschaftler für Zwecke des Vorsteuerabzugs lediglich eine an die Gemeinschaft gerichtete Rechnung benötigen soll, die als Angabe nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift der Gemeinschaft enthalten müsse; nach Auffassung des BFH müsste die Rechnung die Namen der Gemeinschaftler als Leistungsempfänger ausweisen.

Praxishinweis



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

### 3a | Gleich lautende Ländererlasse zur Zurechnung von Grundstücken im Bereich der Ersatztatbestände des § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

#### Key Facts

- › Die Besteuerung unter Anwendung der Ersatztatbestände ist von der Zurechnung des Grundbesitzes zu trennen.
- › Ob eine Mehrfachzurechnung von Grundbesitz zu einer mehrfachen Besteuerung desselben zivilrechtlichen Grundbesitzes führt, ist noch nicht abschließend geklärt.

14.12.2022 ausdrücklich klargestellt hat. Durch Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG, die den Übergang auf eine neue Gesellschaft fingieren, ändert sich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung nicht.

Ein inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft für einen nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld grunderwerbsteuerlich dann zuzurechnen, wenn die Gesellschaft zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht hat. Die Zurechnungsfiktion gilt so lange, bis ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht. Die Eintragung als zivilrechtliche Eigentümerin im Grundbuch ist für grunderwerbsteuerliche Zwecke insoweit nicht maßgeblich (siehe oben).

Ein nach vorstehenden Grundsätzen einer Gesellschaft grunderwerbsteuerlich zuzurechnendes inländisches Grundstück kann darüber hinaus zusätzlich einer anderen Gesellschaft zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG zuzurechnen sein (Mehrfachzurechnung). Dies ist dann der Fall, wenn diese Gesellschaft zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG verwirklicht hat. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe mag zwar die Auslösung eines Erwerbstatbestands über die Zurechnung von Gesellschaftsanteilen beeinflussen, ist für eine (Mehrfach-)Zurechnung von Grundbesitz jedoch nicht ausreichend.

Die Zurechnung des inländischen Grundstücks zu dieser anderen Gesellschaft entfällt, wenn:

- › der grundbesitzenden Gesellschaft das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist,
- › die Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter die für § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG maßgebende Beteiligungsgrenze sinkt oder

Ende der Zurechnung durch Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1, 2 GrEStG

Mehrfachzurechnung in Beteiligungsketten möglich

Ende der Mehrfachzurechnung

BFH vom 01.12.2021 (AZ: II R 44/18) und vom 14.12.2022 (AZ: II R 40/20 und II R 33/20)

Mit Urteilen vom 01.12.2021 und vom 14.12.2022 hat der BFH die Zurechnung von inländischen Grundstücken im Rahmen der Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG präzisiert. Für mehrstöckige Beteiligungen hat er dabei u.a. entschieden, dass ein inländisches Grundstück einer Gesellschaft ihrer Obergesellschaft nur dann im Rahmen der Ersatztatbestände grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist, wenn es ihr im Zeitpunkt der Steuerentstehung aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Außerdem darf die Zurechnung nicht wieder entfallen sein. Mangels Entscheidungserheblichkeit hat der BFH hierbei offen lassen können, ob aus einer möglichen Doppelzurechnung auch eine Doppelbesteuerung folgt.

Gleich lautende Ländererlasse vom 16.10.2023

Die Finanzverwaltung hat nun mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.10.2023 auf die BFH-Rechtsprechung reagiert:

Zurechnung von Grundbesitz richtet sich ausschließlich nach grunderwerbsteuerlichen Grundsätzen

Einigkeit besteht zunächst dahingehend, dass sich die Zurechnung von Grundbesitz zum Vermögen einer Gesellschaft weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO richtet. Maßgebend ist ausschließlich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung.

Maßgebend insoweit ist die Verwirklichung der Tatbestände des § 1 Abs. 1, 2, 3, 3a GrEStG

Für Beginn und Ende einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung ist lediglich die Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 1, 2, 3 und Abs. 3a GrEStG entscheidend. Auch insoweit besteht Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH, der dies in seinen Urteilen vom



## 3 Grunderwerbsteuer

- › ein Dritter einen diesbezüglichen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG verwirklicht.

Maßgebende  
Rechtslage für  
Beteiligungsgrenze

Ob eine Zurechnung durch Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG begründet wurde, ist anhand der jeweils geltenden Rechtslage, also unter Beachtung insbesondere von § 23 Abs. 18 bis 22 GrEStG zu prüfen (bis zum 30.06.2021: 95%-Grenze; ab dem 01.07.2021 90%-Grenze, vorbehaltlich der Übergangsregelungen in § 23 Abs. 21, 22 GrEStG). Nach Verwaltungsansicht ist bei Vorgängen ab dem 01.07.2021 für die Beendigung der Zurechnung des Grundstücks aufgrund des Unterschreitens der maßgeblichen Beteiligungsgrenze nach § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG stets die (niedrigere) Beteiligungsgrenze von 90 % zu beachten. Dabei ist unerheblich, wann der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde und wann die Zurechnung begonnen hat.

Zurechnung bei  
Konkurrenz der § 1  
Abs. 2a, 2b, 3 und  
3a GrEStG

Das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG und den grundsätzlich vorrangigen Tatbeständen nach § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG löst die Finanzverwaltung in den gleich lautenden Erlassen wie folgt:

- › Erfolgt eine zeitgleiche Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 Abs. 3 Nr. 2, 4 bzw. Abs. 3a GrEStG mit dem Tatbestand nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG, wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG aufgrund des Vorrangs bereits auf der Ebene der Steuerbarkeit verdrängt, mit der Folge, dass es auch nicht zu einer Zurechnung von Grundstücken nach § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG kommt.
- › Fallen die Besteuerungszeitpunkte des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 oder Abs. 3a GrEStG (Signing) und des dinglichen Erfüllungsgeschäfts gemäß § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG (Closing) zeitlich auseinander, wird nach Auffassung der Finanzverwaltung der Vorrang der § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG über die Vorschriften des § 16 Abs. 4a, 5 Satz 2 GrEStG umgesetzt.

Gleichwohl wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1, 3 oder Abs. 3 GrEStG verwirklicht, so dass sich die Zuordnung ändern kann. Das gilt zum einen

in den Fällen, in denen der Abschluss des schuldrechtlichen und des dinglichen Geschäftes auseinanderfallen. Es gilt gleichermaßen, wenn beide Geschäfte zwar gleichzeitig beurkundet werden, der Besteuerungszeitpunkt des dinglichen Geschäfts, beispielsweise über eine Bedingung, zeitlich auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben wird.

- › Unklar bleibt, ob es auch dann zu einer Mehrfachzurechnung, auch mit entsprechenden Folgerungen im mittelbaren Bereich, kommt, wenn gleichzeitig mit dem dinglichen Vollzugsgeschäft auch ein schuldrechtliches Anteilserwerbsgeschäft abgeschlossen wurde, es aber nicht zu divergierenden Besteuerungszeitpunkten kommt.

Richtigerweise wird man diesen Fall der (ersten) Variante der zeitgleichen Verwirklichung der Tatbestände zuordnen müssen. Die Ländererlasse fordern für die vorrangige Anwendung der § 1 Abs. 2a, 2b GrEStG jedenfalls einen Gleichlauf den dinglichen Vollzug. Nur dann soll sich an der Zurechnung nichts verändern.

Auch zum Fall der Rückgängigmachung (§ 16 Abs. 1 GrEStG) und des Rückerwerbs (§ 16 Abs. 2 GrEStG) nimmt die Finanzverwaltung Stellung. Die Zurechnung zum Erwerber ist erst in dem Zeitpunkt beendet, in dem der Anspruch auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung oder Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 GrEStG entstanden ist bzw. das steuerauslösende Rechtsgeschäft für den Rückerwerb geschlossen wird.

Die gleich lautenden Erlasse sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Soweit in früher veröffentlichten gleich lautenden Erlassen gegenteilige Ausführungen enthalten sind, sind diese Ausführungen nicht mehr anzuwenden. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die Finanzverwaltung damit die Möglichkeit offen halten will, Vorgänge aus der Vergangenheit nochmals bzgl. ihrer Anzeigepflicht zu hinterfragen. Darüber hinaus ist bei künftigen Erwerbsvorgängen eine neue Qualität der Prüfung der Grunderwerbsteuerlichen Grundbesitzzurechnungen gefordert.

Sonderfall des  
(gleichzeitigen)  
Signing/Closing in  
einem Vorgang

Rückgängigmachung  
nach § 16 Abs. 1, 2  
davon zu unterscheiden



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

**3b | Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs |***Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München***Key Facts**

- § 16 Abs. 5 GrEStG dient der Sicherung der Anzeigepflichten.
- Anzeigepflichten nach §§ 18 und 19 GrEStG stehen grundsätzlich selbständig nebeneinander. In ihren Wirkungen können die Anzeigen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen dem anderen Anzeigepflichtigen zugerechnet werden.
- Ausreichend für die Fristeinhaltung nach § 16 Abs. 5 GrEStG ist eine in allen Teilen vollständige und fristgemäße Anzeige, egal von wem und für wen die Anzeige erfolgt.

beurkundetem Vertrag vom 22.12.2016 die restlichen 9,9 % von einer AG erworben. Die zur Wirksamkeit notwendige nachträgliche Genehmigung eines Mitvorstands erfolgte am 23.12.2016 und ging am 30.12.2016 bei dem beurkundenden Notar ein. Der Notar sendete die Erwerbsanzeige noch am selben Tag an das zuständige Finanzamt. Diese Anzeige ging allerdings erst am 12.01.2017 beim Finanzamt ein. Mit Bescheid vom 02.05.2018 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer (nach zu diesem Zeitpunkt geltendem Recht) fest, die Klägerin legte Einspruch ein.

Nachfolgend trat die Klägerin die 9,9 % der Anteile an der GmbH mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12.06.2018 wieder an die AG ab und beantragte aufgrund der Rückabwicklung des Anteilerwerbs innerhalb von zwei Jahren am 19.06.2018 die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Das Finanzamt lehnte den Antrag wegen Fristversäumnis ab. Das Finanzgericht bestätigte die Sicht des Finanzamts.

Der hiergegen eingelegten Revision gab der BFH statt. Zunächst verweist der BFH auf seine ständige Rechtsprechung, wonach § 16 Abs. 5 GrEStG der Sicherung der Anzeigepflichten aus

§ 16 Abs. 5 GrEStG dient der Sicherung der Anzeigepflichten

BFH vom 21.06.2023  
(AZ: II R 2/21)

Mit Urteil vom 21.06.2023 hat der BFH entschieden, dass § 16 Abs. 5 GrEStG einer Aufhebung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 2 GrEStG nicht entgegensteht, wenn der Notar seine Anzeige zwar nicht entsprechend der für ihn geltenden Frist des § 18 GrEStG, aber innerhalb der für den Steuerpflichtigen geltenden Frist nach § 19 GrEStG bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht hat.

Urteilsfall

Die Klägerin war an einer GmbH mit 90,1 % beteiligt und hatte mit notariell



## 3 Grunderwerbsteuer

## 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

§§ 18, 19 GrEStG dient und dem Anreiz entgegenwirken soll, durch Nichtanzeige einer Besteuerung zu entgehen. Den Beteiligten soll die Möglichkeit genommen werden, die dort benannten Erwerbsvorgänge ohne weitere steuerliche Folgen wieder aufheben zu können, sobald den Finanzbehörden ein solches Geschäft bekannt wird.

Anzeigepflichten nach §§ 18, 19 GrEStG stehen selbständig nebeneinander; Wirkungen der Anzeigen können u.U. dem anderen Anzeigepflichtigen zugerechnet werden

Nach Auffassung des BFH stehen die Anzeigepflichten nach § 18 GrEStG (Notar) und § 19 GrEStG (Steuerpflichtiger) grundsätzlich selbständig nebeneinander. Die Wirkungen der Anzeigen können jedoch bei der Anwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen dem anderen Anzeigepflichtigen zugerechnet werden.

Fristbeginn und Fristende getrennt zu berechnen

Die Fristen für die Anzeigepflichtigen knüpfen an unterschiedliche Ereignisse an und beginnen daher zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu laufen. Während für den Notar der Tag der Beurkundung (unabhängig davon, ob ggf. erforderliche Genehmigungen bereits vorliegen) der maßgebliche Zeitpunkt für den Fristbeginn ist, beginnt die Frist für den Steuerpflichtigen nicht vor Eintritt der

Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts und der Kenntnis hiervon zu laufen.

Ausreichend sei jedoch, dass der Erwerbsvorgang innerhalb der für den Notar nach § 18 Abs. 3 Satz 1 GrEStG oder der für den Steuerschuldner nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltenden Anzeigefrist in allen Teilen vollständig angezeigt war und zwar unabhängig davon, von wem und für wen die Anzeige erfolgt ist.

Argumentativ verweist der BFH auf die passivische Formulierung „angezeigt war“ in § 16 Abs. 5 Satz 1 GrEStG. Diese passivische Formulierung wiederholt sich auch im mit dem JStG 2022 neu eingefügten Satz 2 des § 16 Abs. 5 GrEStG zur Problematik einer korrekten Anzeige bei Trennung von Signing- und Closing-Vorgängen. Es ist daher davon auszugehen, dass hier künftig gleichermaßen judiziert werden wird.

Da die Frist für die Klägerin frühestens mit Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts durch Genehmigung am 30.12.2016 zu laufen begann, wurde diese Frist durch die notarielle Anzeige, die beim Finanzamt am 12.01.2017 vorlag, gewahrt.

Ausreichend für Fristeinholung nach § 16 Abs. 5 GrEStG ist vollständige und fristgemäße Anzeige, egal von wem und für wen die Anzeige erfolgt



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

**4a | Rs. C-670/21 – 10%-Abschlag nach § 13c ErbStG 2009 (jetzt § 13d ErbStG) nur für EU/EWR-Grundstücke unionsrechtswidrig | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München**

**Key Facts**

- › Die Gewährung des Bewertungsabschlags nach § 13c ErbStG 2009 (jetzt § 13d ErbStG) nur für EU/EWR-Grundstücke verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.
- › Die Versagung des Abschlags in Drittlandsfällen stellt eine Ungleichbehandlung objektiv gleicher Sachverhalte dar.
- › Diese Ungleichbehandlung ist jedenfalls in den Fällen nicht gerechtfertigt, in denen die deutschen Finanzbehörden die zur Prüfung der Steuerbefreiung nötigen Informationen aus dem Drittland unproblematisch erhalten können.

Im Inland und in EU/EWR-Staaten belegene vermietete Wohngrundstücke, die nicht zu einem begünstigten Betriebsvermögen gehören, werden nach § 13c Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 ErbStG 2009 (jetzt § 13d ErbStG) im Gegensatz zu entsprechenden Grundstücken im Drittland erbschaftsteuerlich mit einem Abschlag in Höhe von 10 % des gemeinen Werts begünstigt.

Hintergrund

Im Streitfall hatte der Erbe von seinem Vater ein vermietetes Wohngrundstück in Kanada geerbt und hierfür den 10%-Abschlag begehrt. Das FG Köln hielt die Beschränkung in § 13c ErbStG auf im Inland und im EU/EWR-Raum belegene Grundstücke für unionsrechtswidrig und legte dies mit Beschluss vom 02.09.2021 (AZ: 7 K 1333/19) dem EuGH vor.

Urteilsfall

EuGH vom 12.10.2023  
(Rs. C-670/21)

Der EuGH teilte die Argumentation des Finanzgerichts und sah § 13c ErbStG 2009 als nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vereinbar an. Regelungen, die bezüglich der Belegenheit eines Wirtschaftsguts unterscheiden, verstießen gemäß Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV nur dann nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn entweder die unterschiedliche Behandlung nicht vergleichbare Sachverhalte betreffe oder sie durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt sei. Beides sah der EuGH vorliegend nicht als gegeben an.

Die zu vergleichenden Situationen unterschieden sich nur hinsichtlich der Belegenheit des Grundstücks und seien demnach objektiv vergleichbar. Ferner könnten weder das Ziel der Förderung der Schaffung und Erhaltung von bezahlbarem Wohnraum (insbesondere der soziale Mietwohnungsbau in Ballungsräumen) noch die Wirksam-

keit der Steueraufsicht als zwingende Rechtfertigungsgründe herangezogen werden. Die streitgegenständliche Steuerbefreiung differenziere nicht zwischen Ballungsräumen und ländlichen Gebieten. Auch die für die Prüfung der Steuervergünstigung erforderlichen Informationen seien zumindest im Falle von Kanada unproblematisch verfügbar.

In vergleichbaren Fällen sollte der 10%-Abschlag unter Berufung auf die EuGH-Entscheidung beantragt werden. Erwähnenswert ist, dass der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht mit dem Argument verneint hat, dass die deutschen Finanzbehörden die für die Prüfung der Steuerbefreiung benötigten Informationen von Kanada unproblematisch erlangen können. Dies mag in anderen Drittländern durchaus anders sein. Es bleibt abzuwarten, ob und wie der deutsche Gesetzgeber auf diese Entscheidung reagiert.

Praxishinweis



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

## Kurznews

**4b | Nicht angefochtene Wertfeststellungen entfalten unabhängig von ihrer Richtigkeit Bindungswirkung** | Autoren: StB Ricardo Fischnaler, LL.M., und Vanessa Mekic, beide Köln

BFH vom 26.07.2023  
(AZ: II R 35/21)

Mit Urteil vom 26.07.2023 hat der BFH entschieden, dass ein für Zwecke der Schenkungsteuer gesondert festgestellter Grundbesitzwert Bindungswirkung für alle Schenkungsteuerbescheide entfaltet, bei denen er in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließt. Der festgestellte Grundbesitzwert ist daher bei der Zusammenrechnung mit einem sog. Nacherwerb i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, d.h. bei einer Schenkung, die innerhalb von zehn Jahren nach der ersten Schenkung erfolgt, zu Grunde zu legen. Bei Verdacht auf eine unzutreffende Wertfeststellung hat der Steuerpflichtige

den Feststellungsbescheid innerhalb der Einspruchsfrist anzufechten. Andernfalls tritt Bestandskraft ein, sodass die Unrichtigkeit bei nachfolgenden Steuerfestsetzungen nicht mehr korrigiert werden kann.

In der Praxis sollte daher darauf geachtet werden, dass unrichtige Wertfeststellungen unmittelbar korrigiert werden, auch wenn sie zu diesem Zeitpunkt – z.B. aufgrund Nutzung des persönlichen Freibetrags – ggf. noch keine steuerlichen Auswirkungen mit sich bringen.



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

## 5a | Berücksichtigung der Nichtarbeitstage bei der Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage |

Autoren: StBin Christiane Noatsch, Berlin und Alexander Perlik, Hamburg

### Key Facts

- › Neue Lohnsteuer-Hinweise ab 2024 bezüglich R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR.
- › Lohnsteuerliche Entlastung bei Teillohnzahlungszeiträumen durch Berücksichtigung der Nichtarbeitstage bei der Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage.
- › Finanzverwaltung erlaubt zur Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage zwei alternative Berechnungsoptionen.

„ (...)“. Danach wird in Bezug auf R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR mit den Lohnsteuer-Hinweisen 2024 geregelt, dass eine der beiden, nachfolgend genannten Varianten alternativ angewendet werden kann:

Zwei Berechnungsoptionen zur Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnungen maßgeblichen Tage

1. Bei der Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage werden die Nichtarbeitstage im Verhältnis der Arbeitstage in Deutschland zu den Gesamtarbeitstagen mit berücksichtigt.
2. Bei der Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage wird vom Arbeitgeber konkret berücksichtigt, an welchen Tagen der Arbeitnehmer sich in Deutschland aufgehalten hat (Arbeitstage + Nichtarbeitstage). Der Arbeitnehmer hat dies glaubhaft zu machen.

Schreiben der Spitzenverbände vom 03.08.2023

Die acht Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft wandten sich mit Schreiben vom 03.08.2023 an das BMF, um eine Änderung der seit 2023 gültigen und verschärfenden Regelung in R 39b.5 Abs. 2 LStR zu bewirken. Mit dem Schreiben wurde die insoweit bereits im Juli 2022 geäußerte Kritik der Spitzenverbände zur Neufassung der Lohnsteuerrichtlinien nochmals aufgegriffen und wiederholt.

Neue Lohnsteuer-Hinweise ab 2024

Nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder will das BMF dem Anliegen der Spitzenverbände nun dahingehend nachkommen, dass hinsichtlich R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR neue Lohnsteuer-Hinweise (ab 2024) verfasst werden. Die neuen Lohnsteuerhinweise werden zwei alternative Berechnungsoptionen für die Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage erlauben.

Auszug aus dem Antwortschreiben des BMF:

### Beispiel zu Nr. 1:

Ein Arbeitnehmer ist bei einem monatlichen Bruttoarbeitslohn von € 10.000 an insgesamt 12 Tagen in einem Monat im Ausland sowie an 8 Tagen in Deutschland tätig. Der Aufenthaltsort an Urlaubs-, Krankheits- und Wochenendtagen wurde vom Arbeitgeber nicht ermittelt. Danach sind € 6.000 (12/20 des Arbeitslohns) in Deutschland steuerfrei und € 4.000 (8/20 des Arbeitslohns) in Deutschland steuerpflichtig.

Die Umrechnung des Arbeitslohns zur tageweisen Lohnsteuerberechnung ist nach dem Verhältnis der Arbeitstage in Deutschland zu den Gesamtarbeitstagen vorzunehmen (30 Kalendertage/20 Gesamtarbeitstage x 8 Arbeitstage in Deutschland = 12 Tage). Damit ist für einen Betrag von € 333,33 (€ 4.000/12) die Tageslohnsteuer zu ermitteln und diese mit 12 zu vervielfachen. (...)“



**Ihr Kontakt**  
StBin Christiane Noatsch, Berlin,  
christiane.noatsch@wts.de



# Projektgeschäft im Griff – WTS startet Workmanagement-Plattform zur steuerlichen Beurteilung von grenzüber- schreitenden Geschäftsprojekten

Die WTS hat erfolgreich den Go-Live ihrer innovativen Workmanagement-Plattform zur steuerlichen Beurteilung von grenzüberschreitendem Projektgeschäft abgeschlossen. Die global genutzte Lösung unterstützt die Beurteilung und die Abwicklung von Geschäftsprojekten wie z. B. Betriebsstätten durch Aufgaben- und Projektmanagement, Kollaborations- und Benachrichtigungstools und ein leistungsfähiges Reporting. Damit werden Arbeitsabläufe optimiert, die Zusammenarbeit in internationalen Teams verbessert und ein vollständiger Überblick über alle Projekte während ihres gesamten Lebenszyklus gewährleistet. Die neue Plattform wurde in Zusammenarbeit mit Siemens Energy entwickelt.

## Steuerliche Implikationen bei Projekten im Ausland

Projekttätigkeiten im Ausland – wie sie häufig im Maschinen- und Anlagenbau, der IT-Industrie, dem Dienstleistungssektor, aber auch vielen weiteren Branchen vorkommen – stellen Steuerabteilungen vor erhebliche Herausforderungen. Dies liegt darin begründet, dass sich die lokalen Steuerregelungen im Ausland untereinander als auch in Bezug auf die im eigenen Staat geltende Gesetzgebung mitunter deutlich voneinander unterscheiden, weshalb dies im Management bei der Projektgestaltung, -kalkulation und -realisierung unbedingt berücksichtigt werden muss, um unangenehme Überraschungen von Beginn an zu vermeiden.

Im Bereich der steuerlichen Beurteilung von grenzüberschreitenden Geschäftsprojekten werden die Projekte von WTS in der Regel über den gesamten Lebenszyklus hinweg begleitet. Angefangen bei der Angebotserstellung, über die Vertragsverhandlungen bis zu allen Fragen während der Abwicklung eines internationalen Projektes. Nur so können steuerliche Implikationen frühzeitig erkannt und in der Profitabilitätskalkulation berücksichtigt, sowie die steuerliche Compliance im In- und Ausland sichergestellt werden. Hier kommt nun eine Workmanagement-Plattform zum Einsatz, die bei allen Prozessschritten unterstützt.

### Workmanagement-Plattform zur Sicherung steuerlicher Compliance

Dieser wichtige Meilenstein wurde in enger Zusammenarbeit mit Siemens Energy geplant und Mitte November 2023 erreicht. Die neue Anwendung löst ein Altsystem ab, dessen Funktionsumfang mit der neuen Version deutlich erweitert wurde. Zudem wurden die Workflows optimiert und ein großer Fokus auf die Verbesserung der User Experience gelegt. Das Management internationaler Projekte wird dadurch wesentlich effizienter gestaltet und die Anwendung leistet zudem einen großen Beitrag, den ständig steigenden Anforderungen an Reporting und Compliance von Geschäftsprojekten gerecht zu werden.

Die Implementierung der Software begann mit einer sorgfältigen Bedarfsana-

lyse, bei der die Anforderungen von Siemens Energy im Mittelpunkt standen. Gemeinsam mit den Experten von WTS wurden die bestehenden Prozesse und Abläufe genau unter die Lupe genommen, sowie Bedarfe und Optimierungspotenziale identifiziert. Anschließend wurde ein maßgeschneiderter Plan für die Programmierung und Implementierung der Software entwickelt, um sicherzustellen, dass alle spezifischen Anforderungen des Kunden erfüllt sind. Dabei mussten neben den laufenden Projektdaten und -Dokumenten auch die vergangenen Projekte aus dem Altsystem in die neue Software migriert werden. Damit können diese jetzt als umfangreicher und internationaler Erfahrungsschatz für vergleichende Analysen und Beurteilungen genutzt und ausgewertet werden.

### Eine Plattform, viele Vorteile

Mit Hilfe der von WTS entwickelten Plattform ist es gelungen, innerhalb von zehn Monaten die komplette Workmanagement-Lösung bereitzustellen. Ein Erfolgsfaktor für die Umsetzung war die enge Zusammenarbeit erfahrener WTS-Experten im Prozessmanagement und der Steuerberatung. Die Workmanagement-Software ist eine umfassende Lösung, die die kollaborative Arbeit von Anwendern aus unterschiedlichen Abteilungen und Ländern durch die digitale Darstellung von Projekten unterstützt. Die Software ermöglicht eine präzise Zuweisung von Aufgaben an die verantwortlichen Personen, die Überwachung von Fristen und die systematische Abarbeitung der Tasks entlang eines definierten Prozesses. Durch diese Funktionalitäten fördert die Workmanagement-Software eine effiziente und transparente Zusammenarbeit, wodurch Teams in der Lage sind, ihre Projekte und Aufgaben optimal zu organisieren und erfolgreich umzusetzen.

Die Lösung verbessert die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Unternehmensabteilungen über Landesgrenzen hinweg – insbesondere den operativen Bereichen und der Steuerabteilung, aber auch zu den Steuer-Experten von WTS, da Informationen reibungslos zwischen den Prozessbeteiligten ausgetauscht werden können (Ende-zu-Ende). Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Möglichkeit, über das Dashboard die zu bearbeitenden Anträge in Echtzeit

im kompletten Workmanagement zu verfolgen und zu analysieren. Zusätzlich unterstützen umfangreiche Reporting Funktionalitäten die Steuerabteilung bei ihrer täglichen Arbeit, und bieten die benötigte Transparenz für einen international tätigen Konzern.

Die Plattform und die multimandantenfähige Infrastruktur bilden die Grundlage dafür, dass der Kern der Funktionalität als Standard-Lösung extrahiert und als Software as a Service auch anderen Unternehmen mit grenzüberschreitendem Projektgeschäft angeboten werden kann. Darüber hinaus sind auf der technischen Basis weitere Derivate für andere Anwendungsfälle in Planung. Neben Anwendungen im Bereich der Umsatz-, Quellen- oder Ertragsteuer sind hier im Zusammenhang mit internationalen Aktivitäten insbesondere die Themen Zoll-Management, Business Traveller und Work-from-Anywhere zu nennen. Hier bietet sich aus steuerlicher Sicht eine enge Verzahnung mit der Anwendung zum grenzüberschreitenden Projektgeschäft an, um die entstehenden Daten aus der jeweiligen Anwendung ohne Mehraufwand und Systembruch nutzen zu können.

Der Go-Live der Software der WTS markiert einen bedeutenden Schritt für die WTS und Siemens Energy als Erstkunden auf dem gemeinsamen Weg zu noch effizienteren Prozessen in der Zusammenarbeit. Die enge Kollaboration hat die Entwicklung einer Lösung ermöglicht, die perfekt auf die Anforderungen internationaler Projekte zugeschnitten ist.

**Meistern auch Sie die Herausforderungen grenzübergreifenden Projektgeschäfts und digitalisieren Sie Ihre Geschäfts-Prozesse mit unserer Unterstützung. Gerne stehen Ihnen für ein unverbindliches Beratungsgespräch zur Verfügung.**



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



**Ihr Kontakt**  
Markus Spieleder,  
München,  
markus.spieleder  
@wts.de

## Kurznews

### 5b | New Work führt zum Umdenken bei betrieblicher und privater Veranlassung von Umzugskosten | Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München

FG Hamburg  
vom 23.02.2023  
(AZ: 5 K 190/22)

Umzugskosten können beruflich veranlasst sein, wenn der Umzug zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen führt. Hierzu hat das FG Hamburg einen Fall zum Werbungskostenabzug entschieden, dessen zugrunde liegender Sachverhalt angesichts der sich wandelnden Arbeitswelt viele Steuerpflichtige betreffen dürfte. Denn die berufliche Veranlassung von Umzugskosten wurde bejaht für den Fall, dass durch den Umzug erstmalig die Einrichtung eines bzw. von zwei Arbeitszimmern zur Nutzung als sog. Homeoffice ermöglicht wurde.

Das FG Hamburg stellt in seiner Urteilsbegründung also nicht auf die sonst übliche Fahrtzeitverkürzung von mindestens einer Stunde, sondern auf weitere Kriterien der Erleichterung der Arbeitsbedingungen ab. So wurde im Streitfall erst durch den Umzug die ungestörte Ausübung der vom Arbeit-

geber geforderten Tätigkeit beider Eheleute ermöglicht.

Mit Bezug auf die Implementierung der sog. Homeoffice-Pauschale in der Urteilsbegründung will das Finanzgericht die Entscheidung auch explizit für Zeiten nach Corona verstanden wissen und grenzt auch gegenüber früherer BFH-Rechtsprechung ab (u.a. BFH vom 16.10.1992 (AZ: VI R 132/88)). Die allgemeine Flexibilisierung der Arbeitswelt und Zunahme von Mobilität lässt das Finanzgericht die maßgebenden Gesamtumstände des Falles in anderem Licht sehen.

Gegen die FG-Entscheidung wurde Revision eingelegt. Es bleibt mithin abzuwarten, wie sich der BFH zu dieser Frage positionieren wird und ob er eine Übertragung auf ähnlich gelagerte Fälle in Betracht zieht.



**Ihr Kontakt**  
RAin Grit Findeisen-  
Müller, München,  
[grit.findeisen-  
mueller@wts.de](mailto:grit.findeisen-<br/>mueller@wts.de)





**5c | Arbeitsvertraglich geschuldeter Grundlohn bei Berechnung steuerfreier Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit entscheidend |***Autoren: StBin Christiane Noatsch, Berlin und Alexander Perlik, Hamburg*BFH vom 10.08.2023  
(AZ: VI R 11/21)

Für die Bemessung des Grundlohns nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG ist nicht der im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich zugeflossene Arbeitslohn maßgebend, sondern der arbeitsvertraglich geschuldete Grundlohn. Der BFH beruft sich in seiner Entscheidung sowohl auf den Sinn und Zweck als auch auf die Entstehungsgeschichte des § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG. Für den Arbeitnehmer müsse schon zu Beginn des Arbeitsverhältnisses eindeutig

erkennbar sein, in welcher Höhe steuerfreie Zuschläge zu gewähren sind. Daher bejahte der BFH die Einbeziehung von Beiträgen des Arbeitgebers, die aufgrund einer im Wege der Gehaltsumwandlung begründeten arbeitsvertraglichen Verpflichtung an eine Unterstützungskasse erbracht werden, als Teil des Grundlohns. Der dem Arbeitnehmer dadurch tatsächlich zugeflossene (verminderte) Arbeitslohn sei nicht entscheidend.



**Ihr Kontakt**  
StBin Christiane Noatsch, Berlin,  
christiane.noatsch@wts.de

**5d | KonsVerLUXV nicht auf Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg aus 2012 anwendbar |***Autoren: StBin Christiane Noatsch, Berlin und Alexander Perlik, Hamburg*BFH vom 28.06.2023  
(AZ: I R 43/20)

Die Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen den Finanzbehörden von Deutschland und Luxemburg vom 07.09.2011 (KonsVerLUXV) ist nicht auf das mit Luxemburg geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Luxemburg) aus 2012 anwendbar. Laut BFH erstreckt sich der Geltungsbereich der Verordnung (§ 1 KonsVerLUXV) ausschließlich auf das „alte“ DBA-Luxemburg 1958/2009. Überdies würde § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV im Falle seiner Anwendbarkeit gegen

den Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg aus 2012 und damit gegen höherrangiges Recht verstoßen. Nach dieser Entscheidung ist es den Finanzämtern verwehrt, die Aufteilung des Arbeitslohns bei Buskraftfahrern, Lokomotivführern und Begleitpersonal an Tagen, an denen in beiden Staaten gearbeitet wird, hälftig dem Ansässigkeitsstaat und hälftig dem Wohnsitzstaat des Arbeitgebers zuzurechnen, wenn geeignete Nachweise einer genaueren Arbeitszeitbestimmung vorgelegt werden.



**Ihr Kontakt**  
StBin Christiane Noatsch, Berlin,  
christiane.noatsch@wts.de

**6 | Stromsteuerrechtliche Verklammerung von PV-Anlagen an unterschiedlichen Standorten |***Autoren: StB/FB Zoll/VerbSt Bertil Kapff und Anatoly Radetsky, beide Düsseldorf***Key Facts**

- › FG Düsseldorf ermöglicht Stromsteuerbegünstigung von PV-Anlagen in Direktvermarktung nach Überschreitung der Größengrenze von 2 MW.
- › Stromsteuerrechtliche Zusammenfassung von an mehreren Orten gelegenen Stromerzeugungseinheiten eines Betreibers.
- › Einheitlicher Anlagenbegriff im Stromsteuerrecht.

Das FG Düsseldorf hat in einem wegweisenden Urteil vom 04.10.2023 über die stromsteuerrechtliche Behandlung von dislozierten Stromerzeugungsanlagen entschieden.

Die Klägerin betreibt Photovoltaikanlagen an verschiedenen Standorten. Die elektrische Nennleistung der Anlagen variierte jeweils zwischen ca. 100 und 200 KWp. In Summe überstieg die Nennleistung aller Anlagen der Klägerin 2 MWp. Der erzeugte Strom wurde sowohl für den Eigenverbrauch als auch

FG Düsseldorf  
vom 04.10.2023  
(AZ: 4 K 1072/23 VSt)

Urteilsfall

## 6 Energiesteuer

Photovoltaikanlagen in Direktvermarktung an verschiedenen Standorten	zur Belieferung von Letztverbrauchern in der Nähe der PV-Anlagen verwendet. Überschüssiger Strom wurde in das öffentliche Netz eingespeist und hierzu an einen rechtlich selbstständigen Direktvermarkter verkauft. Aufgrund der nach dem EEG vorgesehenen Fernsteuerbarkeit wurde von einer zentralen Steuerung der Anlagen durch den Direktvermarkter ausgegangen.	zuvor gezahlte Stromsteuer erhält. Die Revision wurde in der Entscheidung zugelassen und mittlerweile von der Zollverwaltung auch beim BFH eingelegt.	Einheitlicher Anlagenbegriff im Stromsteuerrecht
Streitig war die Steuerentlastung für erneuerbare Energien	Die Klägerin hatte für die Jahre 2020 und 2021 Stromsteueranmeldungen abgegeben und die entsprechende Stromsteuer entrichtet. Gleichzeitig stellte sie Steuerentlastungsanträge für den selbstverbrauchten Strom nach § 12c Abs. 1 StromStV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG. Das Hauptzollamt lehnte die Gewährung dieser Entlastungsanträge ab, da es der Ansicht war, dass die Photovoltaikanlagen nicht den Anforderungen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG genügten. Die Anlagenverklammerung für Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten nach § 12b Abs. 2 StromStV sei nur bei der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG anwendbar. Die Einsprüche der Klägerin wurden als unbegründet zurückgewiesen.	Nach Auffassung des FG Düsseldorf sind die an verschiedenen Standorten befindlichen Anlagen der Klägerin nach § 12b Abs. 2 Satz 1 StromStV zu verklammern, da ein Teil des erzeugten Stroms in das Versorgungsnetz eingespeist wurde und die Anlagen zentral von einem Direktvermarkter gesteuert wurden. Das Stromsteuerrecht basiere auf einem einheitlichen, funktionsbezogenen Anlagenbegriff. Die Gesamtheit der technischen Einrichtungen und der Funktionszusammenhang seien hierfür entscheidend. Das Finanzgericht lehnte dagegen die Idee eines standortbezogenen Anlagenbegriffs ab. Die räumliche Trennung der Anlagen spiele keine Rolle.	Unionsrechtlicher Grundsatz der Gleichbehandlung
Stromsteuerrechtliche Begünstigungen in Abhängigkeit der Anlagengröße	§ 12c Abs. 1 StromStV ermöglicht Steuerentlastungen für Strom, der aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt und gemäß § 3 StromStG versteuert wurde. Die Steuerentlastung kann auf Antrag gewährt werden, wenn der Strom zu den in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG (Selbstverbrauch am Ort der Erzeugung bei Anlagen über 2 MW) oder § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StromStG (Selbstverbrauch im räumlichen Zusammenhang bei Anlagen bis zu 2 MW) genannten Zwecken entnommen wird.	Das FG Düsseldorf verwies zudem auf das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit nach § 3 Abs. 1 GG sowie auf den unionsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung. Es argumentierte, dass eine Nichtgewährung der Steuerbefreiung eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Vergleich zu Anlagen darstellen würde, die ohne Zusammenrechnung der elektrischen Nennleistungen Steuerbefreiungen erhalten. Es sei nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber für den in betroffenen Anlagen erzeugten und zum Eigenverbrauch entnommenen Strom überhaupt keine Steuerbefreiung vorsehen wollte.	
Entscheidung unter Zulassung der Revision	Das FG Düsseldorf entschied, dass das Hauptzollamt die Steuerentlastung nach § 12c Abs. 1 StromStV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für die streitgegenständlichen Zeiträume gewähren muss. Dies bedeutet, dass die Klägerin die beantragte Begünstigung für die	Die Entscheidung des FG Düsseldorf ist ein Durchbruch für Photovoltaikanlagenbetreiber mit auf mehrere Standorte verteilten Stromerzeugungseinheiten. Sie bekräftigt die Möglichkeit der Steuerentlastung nach § 12c StromStV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für dezentralisierte Anlagen. Diese Entwicklung sollte von allen betroffenen Anlagenbetreibern genutzt werden, um die Rentabilität ihrer PV-Anlagen zu steigern.	 <p><b>Ihr Kontakt</b> RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wts.de</p>

### 7a | Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG – Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel | Autorin: Sabrina Baur, München

Deutschland

#### Key Facts

- › Der BFH äußert in einem AdV-Verfahren gewichtige Zweifel an der Verfassungs- und Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG.
- › Die Niedrigbesteuerungsschwelle der Hinzurechnungsbesteuerung (25 %) liege im Streitjahr deutlich über der niedrigsten Gesamtsteuerbelastung von Körperschaftsteuerpflichtigen in Deutschland (22,825 %).
- › Anrechnungsdefizite, die mangels Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern auf die inländische Gewerbesteuer bei inländischen (und damit gewerbesteuerpflichtigen) Kapitalgesellschaften entstehen, widersprüchen unionsrechtlichen Vorgaben.
- › Vorgenannte Zweifel waren allerdings im Streitfall mit „Nullbesteuerung“ im Ausland unerheblich, weil eine die Antragsteller begünstigende Anpassung der Rechtslage auszuschließen gewesen ist.

Der BFH hat in einem AdV-Verfahren mit Beschluss vom 13.09.2023 zum Ausdruck gebracht, dass er nach summarischer Prüfung verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG jedenfalls insoweit hat, als die Niedrigsteuerschwelle im Sinne des § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG (25 %) höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen (22,825 %). Im Streitfall blieb die Beschwerde gegen die Ablehnung der AdV aber dennoch ohne Erfolg, weil es ausgeschlossen erschien, dass die Antragsteller angesichts einer "Nullbesteuerung" der streitigen Einkünfte im Ausland von einer einen Verfassungs- bzw. Unionsrechtsverstoß beseitigenden begünstigenden Rechtslage profitieren könnten.

Im Streitfall waren die Antragsteller Gesellschafter einer in Hongkong ansässigen Kapitalgesellschaft, an deren Vermögen sie zu je einem Drittel beteiligt waren. Gegenstand des Unternehmens waren Agentur- und Handelsgeschäfte diverser Art, welche im Wesentlichen die Qualitätskontrolle für

BFH vom 13.09.2023  
(AZ: I B 11/22)

Sachverhalt

eine inländische GmbH umfassten. Eine Besteuerung der aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte in Hongkong erfolgte nicht. Im Feststellungsjahr 2016 wurde – mangels Einreichung einer Steuer- oder Feststellungserklärung – seitens des Finanzamts unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen i.R. des Feststellungsbescheids von einer niedrigen Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG ausgegangen. Unter Bejahung der verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG wurde der ermittelte Hinzurechnungsbetrag den Feststellungsbeteiligten zu je 1/3 zugerechnet und i.R. der Einkommensteuerbescheide als Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt. Gegen vorgenannten Feststellungsbescheid wurde Einspruch eingelegt und AdV beantragt, welche das Finanzamt ablehnte. Auch das FG Münster lehnte die AdV ab. Hiergegen richtete sich die Beschwerde der Antragsteller.

AdV erfordert ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids oder unbillige Härte bei dessen Vollzug

Der BFH wies die Beschwerde als unbegründet zurück. Zwar sei grundsätzlich eine AdV möglich, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestünden oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ersteres könne sich auch bei ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln hinsichtlich einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrundeliegenden Norm oder aus einem möglichen Verstoß des Steuergesetzes gegen eine unionsrechtliche Bestimmung ergeben.

Zwar bestünden gewichtige verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung

Zwar hält der BFH die im Schrifttum geäußerten verfassungsrechtlichen und – unter Hinweis auf Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) – auch unionsrechtlichen Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung für gewichtig. Denn bei unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen liege die niedrigste Gesamtsteuerbelastung im Streitjahr in Deutschland bei 22,825 % (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei Mindesthebesatz), wohingegen die Niedrigsteuerschwelle

gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG mit 25 % signifikant höher liege. Auch lasse sich diese Differenzierung nicht mehr mit der „Erzielung ungerechtfertigte[r] Steuervorteile“ durch das Fehlen einer „ausgleichende[n] Auslandsbesteuerung“ oder der Sicherstellung einer „notwendige[n] Vorbelastung niedrig besteuerte[r] Gewinn[e] ausländischer Gesellschaften“ sachlich rechtfertigen. Vielmehr sei das Festhalten an dieser Niedrigsteuerschwelle geeignet, den „Charakter der Hinzurechnungsbesteuerung“ zu ändern von einer Maßnahme zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete in die Richtung eines generellen Anrechnungssystems, in dem alle betroffenen ausländischen Einkünfte einer inländischen Besteuerung unterworfen werden sollen. Dabei würden insbesondere dann, wenn der (im Ausland schon besteuerte) Hinzurechnungsbetrag einer inländischen (und damit gewerbesteuerpflichtigen) Kapitalgesellschaft zugeordnet wird, Anrechnungsdefizite entstehen („extraterritoriale Gewerbesteuer“), die auch unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 8 Abs. 7 ATAD, der eine Vollarrechnung (Abzug von der inländischen Steuerschuld) bei Körperschaften vorsieht, widersprechen.

Allerdings sei im konkreten Streitfall aufgrund der „Nullbesteuerung“ der Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft schlechthin auszuschließen gewesen, dass der Gesetzgeber eine die Antragsteller begünstigende neue Rechtslage (i.S. einer vollständigen Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung) schaffen könnte. Entsprechendes gelte im Hinblick auf die unionsrechtlichen Zweifel.

Auch wenn die Beschwerde im Streitfall deshalb im Ergebnis ohne Erfolg blieb, ist die Entscheidung gleichwohl erfreulich und für viele andere Fälle von Relevanz, bis die Niedrigsteuerschwelle nach § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG – voraussichtlich ab VZ 2024 – auf 15 % herabgesetzt wird und damit nicht mehr höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung von Körperschaftsteuerpflichtigen.

Aber im Streitfall mit „Nullbesteuerung“ im Ausland sei dies im Ergebnis unerheblich gewesen



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

**7b | Vorschlag der EU-Kommission zur Vereinfachung der EU-Betriebsstätten-  
Besteuerung von KMUs** | Autoren: StB Marco Küpper, Erlangen, und Heiko Vogt,  
Nürnberg

EU

**Key Facts**

- › Steuerrecht des Sitzstaates für EU-Betriebsstätten-Gewinnermittlung maßgeblich.
- › Steuerverwaltung des Mitgliedstaats des Hauptsitzes als einziger Ansprechpartner für Ertragsteuern von EU-Betriebsstätten („Head Office Tax System“).
- › Anwendbar nur für KMUs ohne ausländische Tochtergesellschaften.
- › Umsetzung – sofern Verabschiedung erfolgt – zum 31.12.2025 geplant.

die KMUs selbst als auch der Hauptsitz der KMUs erfüllen. Hierzu gehört die steuerliche Ansässigkeit der KMUs in nur einem EU-Mitgliedstaat, während in den anderen Mitgliedstaaten nur BS unterhalten werden und keine ausländischen Tochtergesellschaften in der EU. Zudem dürfen die KMUs nicht in eine Konzernkonsolidierung einbezogen werden. Weiterhin sind die Größenkriterien für KMUs zu erfüllen und der Hauptsitz der KMUs muss in den letzten beiden Wirtschaftsjahren im aktuellen Mitgliedstaat angesiedelt gewesen sein. Letztlich müssen die KMUs selbst mindestens 50 % des kumulierten Umsatzes aller Betriebsstätten in diesem Zeitraum erzielt haben.

Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Richtlinie: KMU, keine ausländischen Tochtergesellschaften, mind. zwei Jahre steuerlich ansässig im EU-Mitgliedstaat

Richtlinienvorschlag der EU-Kommission – COM (2023) 528

Am 12.09.2023 veröffentlichte die EU-Kommission eine Reihe von Vorschlägen zur Unterstützung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMUs). Einer dieser Vorschläge ist die Einführung eines "Head Office Tax Systems" (Hauptsitzsteuersystems) speziell für KMUs mit Betriebsstätten (BS) in verschiedenen EU-Ländern.

Nach der Mitteilung an die Finanzbehörden des Hauptsitzstaats ist das Unternehmen für fünf Wirtschaftsjahre an diese Entscheidung gebunden. Die Option kann unter Einhaltung der Voraussetzungen beliebig oft verlängert werden. Sollten KMUs ihre steuerliche Ansässigkeit aus dem bisherigen Hauptsitzstaat verlagern oder die kumulierten Umsätze der Betriebsstätten mehr als dreimal so hoch wie die Umsätze des Hauptsitzes sein, so wird das Head Office Tax System vorzeitig beendet.

Bindung für fünf Jahre mit Option auf eine unbestimmte Anzahl von Verlängerungen

Steuerrecht des Sitzstaats maßgeblich

Das Konzept des "Head Office Tax Systems" zielt auf die Vereinfachung der steuerlichen Compliance für KMUs mit EU-BS ab. Zukünftig soll die Steuerverwaltung des Unternehmenssitzstaats alleiniger Ansprechpartner für die Ertragsteuern innerhalb der EU sein und die Gewinnermittlung für alle EU-BS gemäß dessen steuerrechtlichen Bestimmungen erfolgen. Die KMUs müssten somit nur noch eine Ertragsteuererklärung einreichen. Die zuständige Steuerverwaltung würde zentral die Steuersätze der einzelnen BS-Staaten auf die BS-Gewinne anwenden, die Steuerbescheide im Entwurf erstellen, die Steuern eintreiben und an die BS-Staaten auszahlen.

Bereits im Jahr 2005 wurde von der EU-Kommission die "Home State Taxation" auf freiwilliger Basis eingeführt, um die Akzeptanz der Steuergesetzgebung anderer EU-Staaten für die Besteuerung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften zu fördern. Diese Maßnahme wurde jedoch von den Mitgliedstaaten nie umgesetzt. Es bleibt daher abzuwarten, ob dieser Richtlinienentwurf verabschiedet wird. Im Falle der Verabschiedung schlägt die EU-Kommission eine Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht bis zum 31.12.2025 und ein Inkrafttreten zum 01.01.2026 vor.

Umsetzung bis zum 31.12.2025 geplant

Steuerverwaltung des Sitzstaats als zentrales Organ für Ertragsteuererklärungen, -bescheide und -zahlungen

Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Richtlinie müssen sowohl



**Ihr Kontakt**  
StB Ralf Pestl,  
Düsseldorf,  
ralf.pestl@wts.de

## Kurznws

**EU 7c | Aktualisierung der sog. EU-Blacklist** | Autor: StB/FBISTr Sven Thalmann, München

Aufnahme von Antigua und Barbuda, Belize und den Seychellen auf die EU-Blacklist

Der ECOFIN-Rat hat am 17.10.2023 die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. EU-Blacklist) aktualisiert. Neu in die Liste aufgenommen wurden Antigua und Barbuda, Belize und die Seychellen. Zugleich wurden die Britischen Jungferninseln, Costa Rica und die Marshallinseln von der Liste gestrichen. Diese drei Länder wurden erst mit der letzten Aktualisierung am 14.02.2023 auf die Liste genommen. Auf der EU-Liste werden damit aktuell die folgenden 16 Länder und Gebiete geführt:

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

Die Aktualisierung der EU-Blacklist wirkt sich insbesondere auf die Anwendung der Abwehrmaßnahmen und die gesteigerten Mitwirkungspflichten aus, die durch das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) normiert werden. Voraussetzung für die Anwendung der Abwehrmaßnahmen und der gesteigerten Mitwirkungspflichten ist, dass diese Länder vor dem Jahresende durch die Steueroasen-Abwehrverordnung (StAbwV) benannt werden. Es ist davon auszugehen, dass die StAbwV bis zum Jahresende entsprechend aktualisiert wird (ein entsprechender Entwurf einer Zweiten Verordnung zur Änderung der StAbwV liegt schon beim Bundesrat zur Zustimmung, mit der am 15.12.2023 gerechnet wird). Die Abwehrmaßnahmen und die gesteigerten Mitwirkungspflichten sollten dann zum 01.01.2024 gegen die drei nun neu aufgenommenen exotischen Länder sowie gegen Russland erstmals Anwendung finden. Russland wurde mit der letzten Aktualisierung der EU-Blacklist am 14.02.2023 aufgenommen. Die nächste Aktualisierung der EU-Liste ist für Februar 2024 vorgesehen. Des Weiteren ist zu beachten, dass die Erweiterung der EU-Blacklist zu DAC 6-Meldepflichten nach § 138e Abs. 2 Nr. 1 lit. a) bb) AO führen kann.

Steuerliche Folgen in Deutschland



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



7d | Änderungen durch das Finanzgesetz 2023 (Finance Act) –  
Highlights für deutsche Unternehmen mit Betriebsstätten in Kenia |

Kenia

Autoren: Allan Onsando, München und StBin Inken Taubenheim, Hamburg

**Key Facts**

- › Änderung der pauschalierten Einkommensteuer, die auf den Umsatz eines Unternehmens erhoben wird (Inkrafttreten zum 01.07.2023).
- › Einführung eines neuen Körperschaftsteuersatzes für den Gewinn einer Betriebsstätte (Inkrafttreten zum 01.01.2024).
- › Änderung der Steuer auf die Rückführung von Gewinnen einer Betriebsstätte (Inkrafttreten zum 01.01.2024).
- › Änderung des Einkommensteuergesetzes hinsichtlich der Einreichung von Einkommensteuerklärungen und zur Abzugsfähigkeit von Ausgaben (Inkrafttreten zum 01.09.2023).
- › Änderung des Steuerverfahrensgesetzes 2015 und Steueramnestieprogramm (Anwendungszeitraum 01.09.2023 bis 30.06.2024).
- › Änderungen bei der Aufrechnung oder Rückerstattung von zu viel gezahlten Steuern (Inkrafttreten zum 01.09.2023).

aufgehoben. Nachfolgend sollen einige der wichtigsten Änderungen hervorgehoben werden, die deutsche Unternehmen mit Betriebsstätten, Niederlassungen oder lokalen Tochtergesellschaften in Kenia betreffen.

Die Einkommensteuer eines Unternehmens kann grundsätzlich auch pauschal auf den Umsatz als sog. „Turnover-Tax“ erhoben werden. Ein Betriebsausgabenabzug ist in diesem Fall nicht zugelassen.

Die bisher geltende Umsatzgrenze von Kenianische Schilling (Kshs.) 50 Mio. (ca. € 320.000) für die Inanspruchnahme dieser Pauschalierung wurde nunmehr auf Kshs. 25 Mio. gesenkt (ca. € 160.000), vgl. Abschnitt 9 des Finanzgesetzes, welcher den Abschnitt 12 (C) des Einkommensteuergesetzes ändert. Damit können künftig nur noch die Unternehmen die Turnover-Tax in Anspruch nehmen, deren Umsatz in Kenia die umgerechnet € 160.000 im Jahr nicht überschreitet. Zudem können Unternehmen erst ab einem Umsatz von mehr als Kshs. 1 Mio. im Jahr (ca. € 64.000) für diese Form der Besteuerung optieren. Mit dem Finanzgesetz wurde auch der Steuersatz der Turnover-Tax von 1 % auf 3 % erhöht. Die Turnover-Tax wird auf den gesamten Netto-Umsatz berechnet, die Umsatzsteuer wird also in die Bemessungsgrundlage nicht einbezogen.

Änderung der pauschalen Einkommensteuererhebung auf den Umsatz (Inkrafttreten zum 01.07.2023)

Steuerpflichtige, die von der regulären Einkommensteuerermittlung zur Besteuerung nach der Turnover-Tax-Methode wechseln möchten, müssen sich im iTax-Portal der kenianischen Steuerbehörde (KRA) registrieren lassen. Anschließend muss die Steuerbehörde schriftlich über den Wechsel informiert werden. Sowohl in Kenia ansässige als auch nicht-ansässige Unternehmen mit Betriebsstätten in Kenia können sich für den Wechsel zur Besteuerung nach der Turnover-Tax-Methode entscheiden. Die Entscheidung zur Optierung für die Turnover-Tax sollte gut abgewogen werden, da hier steuerlich absetzbare Betriebsausgaben wie bei einer regulären Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden.

Allgemeine Einführung

Am 26.06.2023 unterzeichnete der kenianische Präsident das Finanzgesetz Nummer 4 von 2023. Es wurde jedoch eine Petition eingereicht, welche die Verfassungsmäßigkeit des Finanzgesetzes anzweifelte. Dies führte zur Aussetzung des Finanzgesetzes bis zur Anhörung und Entscheidung durch die Gerichte. Am 08.09.2023 wurde ein Urteil gefällt und entschieden, dass die Bestimmungen des Finanzgesetzes verfassungsgemäß sind. Darüber hinaus bestätigte das Berufungsgericht das Inkrafttreten des Finanzgesetzes ab dem 01.07.2023.

Mit dem Finanzgesetz wurden mehrere steuerliche Maßnahmen und Änderungen eingeführt und einige Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, des Umsatzsteuergesetzes, des Verbrauchsteuergesetzes, des Gesetzes über Steuerverfahren und des Gesetzes über das Berufungsgericht für Steuern

Neuer Steuersatz für Betriebsstättegewinne und Steuer auf die Repatriierung von Betriebsstättegewinnen (Inkrafttreten zum 01.01.2024)

Der Steuersatz für Betriebsstättegewinne wird von 37,5 % auf 30 % herabgesetzt. Dieser neue Steuersatz gilt ab Januar 2024 für Betriebsstätten von nichtansässigen Unternehmen, vgl. Abschnitt 6 des Finanzgesetzes zu Kap. 470 des Einkommensteuergesetzes durch Einfügung des Abschnitts 7B. Außerdem wird die Besteuerung von repatriierten Einkünften für Nichtansässige mit einer Betriebsstätte in Kenia zu einem Satz von 15 % eingeführt. Dieser Steuersatz wird zusätzlich zu den Steuern auf das Einkommen der Betriebsstätte erhoben.

Das Gesetz enthält eine Formel zur Berechnung des repatriierten Gewinns. Sie lautet  $R = A1 + (P - T) - A2$ .

- › R ist der repatriierte Gewinn;
- › A1 ist das Nettovermögen zu Beginn des Jahres;
- › P ist der nach den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen berechnete Reingewinn des Einkommensjahres;
- › T ist die auf das zu versteuernde Einkommen zu zahlende Steuer; und
- › A2 ist das Nettovermögen am Ende des Jahres (d. h. der Gesamtbuchwert der Aktiva abzüglich der Gesamtverbindlichkeiten für das Ertragsjahr, ohne Neubewertung der Aktiva).

Nichtansässige Unternehmen mit einer Betriebsstätte in Kenia müssen diese zusätzliche Steuer nun bei ihren Betriebsstätten berücksichtigen und abführen.

Änderung bei der Geltendmachung von Betriebsausgaben (Inkrafttreten zum 01.09.2023)

Bereits 2015 führte Kenia ein Tax Invoice Management System (TIMS) ein, vgl. Section 23 des Income Tax Act und Section 86 des Tax Procedure Acts (TPA). Mit diesem System können elektronische Steuerrechnungen erstellt werden, um den korrekten Einbehalt der Umsatzsteuer zu verbessern, Umsatzsteuerbetrug zu minimieren und die Steuereinnahmen sicherzustellen bzw. zu erhöhen. Ein Upgrade dieses Systems wurde im September 2023 eingeführt, nämlich das Electronic Tax Invoice Management System (eTIMS).

Nach einer neuen Regelung des Finanzgesetzes ist der Abzug von Betriebsausgaben oder Verlusten nicht möglich, wenn die Rechnungen für die zugrunde-

liegenden Transaktionen nicht über das TIMS/eTIMS erstellt wurden (so geregelt in Abschnitt 12 des Finanzgesetzes, welcher Abschnitt 16 des Einkommensteuergesetzes ändert).

Darüber hinaus sind die Steuerbehörden nunmehr ermächtigt, ein elektronisches System einzurichten, über das elektronische Steuerrechnungen ausgestellt und Aufzeichnungen über die Bestände geführt werden können. Dies wird durch das Finanzgesetz mit Änderung des Abschnitts 86 des TPA und Section 16 des Einkommensteuergesetzes CAP 470 festgelegt. Die neuen Regelungen treten am 01.09.2023 in Kraft.

Dies bedeutet also, dass auch Betriebsstätten oder lokale Tochtergesellschaften von nicht in Kenia ansässigen Unternehmen nicht nur ihre Rechnungen in der vorgeschriebenen Weise ausstellen müssen, sondern auch sicherstellen müssen, dass die Rechnungen, die sie von ihren in Kenia ansässigen Subunternehmern, Auftragnehmern und Dienstleistern erhalten, über TIMS/eTIMS erstellt werden. Dies ist vor allem bei der Einreichung von Einkommensteuererklärungen wichtig, denn wenn die Rechnungen des Dienstleisters nicht vorschriftsgemäß ausgestellt werden, können die Steuerbehörden den Betriebsausgabenabzug versagen.

Neu eingeführt ist ein Steueramnestieprogramm für Strafen und Zinsen auf ausstehende Hauptsteuern, die vor dem 31.12.2022 fällig waren, vgl. neu eingeführten Abschnitt 37E des TPA. Die Änderungen sehen vor, dass der Steuerzahler bei der kenianischen Steuerbehörde (KRA) einen Antrag auf Amnestie von Zinsen oder Strafen für die nicht gezahlte Steuer stellen kann. Bei Antragstellung muss dieser einen Zahlungsplan für den ausstehenden Betrag vorschlagen. Die KRA wird die Steueramnestie gewähren, wenn der Steuerpflichtige die Hauptsteuer bis zum 31.12.2022 bezahlt hatte. Darüber hinaus können Steuerpflichtige, die die Hauptsteuer bisher nicht gezahlt haben, einen Erlass der Zinsen und Strafen beantragen, sofern sie die ausstehende Hauptsteuer bis zum 30.06.2024 entrichten. Zu den weiteren Bedingungen der Änderungen gehört, dass die Steuerpflichtigen innerhalb des Zeit-

Steueramnestieprogramm (Anwendungszeitraum vom 01.09.2023 bis 30.06.2024)



raums keine weiteren Steuerschulden machen dürfen und eine Verpflichtungserklärung zur Begleichung aller ausstehenden Steuern unterzeichnen müssen, die sie möglicherweise schulden. Nicht in Kenia ansässige Unternehmen mit Betriebsstätten oder lokalen Tochtergesellschaften können von dieser Änderung profitieren, sofern noch unbezahlte Steuerschulden bestehen.

Aufrechnung oder Erstattung von zu viel gezahlter Steuer (Inkrafttreten zum 01.09.2023)

Bisher konnten sich Steuerpflichtige zu viel gezahlte Steuern nur auf zukünftige Steuerschulden anrechnen lassen. Abschnitt 47 des TPA wurde durch Abschnitt 60 des Finanzgesetzes geändert und ermöglicht den Steuerzahlern, überzahlte Steuern sowohl mit ausstehenden Steuerschulden als auch mit zukünftigen Steuerverbindlichkeiten zu verrechnen. Die Änderung sieht außerdem vor, dass die kenianische Steuerbehörde Erstat-

tungen für zu viel gezahlte Steuern innerhalb von sechs Monaten nach dem Datum der Feststellung zurückzahlen muss. Darüber hinaus ist die Finanzbehörde verpflichtet, einen Erstattungsantrag innerhalb von 120 Tagen zu prüfen und zu entscheiden, andernfalls gilt der Antrag als geprüft und genehmigt. Ebenso führt das Gesetz einen 120-tägigen Zeitrahmen für die Prüfung von Anträgen auf Verrechnung von zu viel gezahlten Steuern und Erstattungen ein, die Gegenstand einer Prüfung seitens der Finanzverwaltung sind.

Diese Änderungen werden nicht nur für lokale, sondern auch für nicht in Kenia ansässige Unternehmen mit dauerhaften Betriebsstätten oder lokalen Tochtergesellschaften von Vorteil sein, da Steuerguthaben künftig schneller genutzt werden können.



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

7e | Update zu Pillar One | Autor: StB Dr. Achim Roeder, Stuttgart

**Key Facts**

- › OECD veröffentlicht umfangreiches Paket von Materialien zu Amount A.
- › Betroffen sind zunächst international tätige Konzerne mit mehr als € 20 Mrd. Umsatz und gleichzeitig mehr als 10 % Umsatzrendite.
- › Neue, komplexe Regeln stellen betroffene Steuerpflichtige vor Herausforderungen.

Besteuerungsrechte nur sehr unzureichend erfasst werden können. Im Laufe des politischen Prozesses nahm dann die heutige Form von Pillar One ihre Gestalt an. Sie soll künftig das Besteuerungsrecht an einem Teil des Gewinns besonders großer (mehr als € 20 Mrd. Konzernumsatz) und gleichzeitig besonders profitabler (Umsatzrendite von mehr als 10 %) international tätiger Unternehmen fast aller Branchen zu Gunsten der Marktstaaten dieser Unternehmen umverteilen (sog. Amount A). Im Gegenzug sollen die beteiligten Staaten auf die Einführung eigener, nationaler Digitalsteuern verzichten.

Zentrales Element der im Oktober veröffentlichten Materialien ist das sog. „Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One“ oder abgekürzt MLC mit einem Umfang von gut 200 Seiten. Unterzeichnet von den beteiligten Staaten würde das MLC künftig die rechtliche Basis für die Einführung des Amount A darstellen. Ergänzt wird das MLC durch das sog. „Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One“. Auf über 600 Seiten werden hier die Regeln des MLC ergänzend erläutert. Weitere Unterlagen und Zusammenfassungen zum Überblick bzw. zur

OECD

OECD veröffentlicht über 800 Seiten Material

Zwei-Säulen-Modell der OECD nimmt Gestalt an

Die Arbeiten der OECD an der neuen Weltsteuerordnung mit ihrem Zwei-Säulen-Modell schreiten voran. So befinden sich die Regeln zur globalen Mindeststeuer der zweiten Säule oder Pillar Two bereits vielfach in der nationalen Umsetzung. Zu Pillar One, der Säule zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten, dagegen veröffentlichte die OECD am 11.10.2023 ein ganzes Paket weiterer Materialien zur Vorbereitung der Einführung.

Neuer Nexus ohne physische Präsenz in Marktstaaten

Zur Erinnerung: Ausgangspunkt für Pillar One waren ganz ursprünglich einmal Überlegungen, dass zeitgenössische digitale Geschäftsmodelle durch an physischer Präsenz anknüpfende

Einführung sowie zu Verwaltung und Rechtssicherheit runden das Paket ab. Dabei ist zu beachten, dass der Text des MLC noch nicht unterschriftsreif ist. Vielmehr spiegelt er laut OECD lediglich den unter den beteiligten Staaten bisher erzielten Konsens wider. In einer „handvoll“ Punkten hätten „einige wenige“ Staaten (z.B. Brasilien und Indien) noch abweichende Ansichten zu Protokoll gegeben. Damit das MLC in Kraft tritt, muss es durch mindestens 30 Staaten ratifiziert werden, in denen mindestens 60 % der von Amount A betroffenen Unternehmensgruppen ansässig sind. Dabei entfallen in diesem Zusammenhang allein auf die USA fast 50 % der Unternehmen, gefolgt von China und Hongkong mit zusammen fast 20 %. Auf EU-Mitgliedstaaten entfallen dagegen insgesamt keine 17 % der Unternehmen.

nis um bestimmte Positionen korrigiert, ein Gewinnanteil in Höhe von 10 % des Konzernumsatzes freigestellt und ein Viertel des verbleibenden (korrigierten) Konzernergebnisses entsprechend dem in Schritt zwei berechneten Schlüssel auf die Marktstaaten verteilt. Abschließend werden in den Marktstaaten bereits versteuerte Vertriebsaktivitäten bereinigt, um Doppelerfassungen zu vermeiden.

Im vierten Schritt werden unter Berücksichtigung der geografischen Verteilung von Abschreibungen und Lohnsumme des Konzerns die Staaten bestimmt, welche den umverteilten Amount A zu Gunsten der Marktstaaten von deren nationaler Steuer freistellen.

Schließlich geht es im fünften Schritt um die Steuererklärung (nur eine für den Konzern mit standardisierter Dokumentation), die Zahlung der auf Amount A entfallenden Steuern (durch eine sog. „Designated Payment Entity“ für den Konzern) sowie die im vierten Schritt ermittelten Erstattungen (jeweils durch die einzelnen von den Freistellungen begünstigten Konzerngesellschaften).

Bereits die vorstehende, sehr verkürzte Zusammenfassung der Vorgaben für Amount A vermittelt den Eindruck einer erheblichen Komplexität der für die Umverteilung erforderlichen Prozesse, welche weitestgehend durch die betroffenen Steuerpflichtigen zu organisieren sind. Auch wenn zunächst nur eine begrenzte Anzahl von sehr großen und ertragreichen Unternehmen betroffen wäre, wird seitens der OECD bereits jetzt die Erweiterung des Kreises der Betroffenen durch eine Absenkung der Umsatzschwelle von € 20 Mrd. auf € 10 Mrd. ins Auge gefasst. Hinzu kommt die verbleibende politische Unsicherheit in wesentlichen beteiligten Staaten im Hinblick auf die Ratifizierung des MLC. Es bleibt zu hoffen, dass zumindest das Ziel der Eindämmung von nationalen Digitalsteuern erreicht werden kann.

Schritt 4:  
Vermeidung von  
Doppelbesteuerung

Schritt 5:  
Administrative Aspekte

Neue, komplexe Regeln  
stellen betroffene  
Steuerpflichtige vor  
Herausforderungen

Fünf Schritte zur Ermittlung des Amount A

Die Ermittlung von Amount A soll grundsätzlich in fünf Schritten erfolgen:

Schritt 1:  
Anwendung dem  
Grunde nach

Im ersten Schritt wird überprüft, ob ein Konzern unter den Anwendungsbereich des Amount A fällt. Dies ist der Fall, soweit der Konzern insgesamt oder ein veröffentlichtes Segment des Konzerns die Umsatz- und Renditegrenze übersteigt. Unterschiedliche Ausnahmen bestehen für regulierte Finanzdienstleistungen, die Förderung von Rohstoffen, die Rüstungsindustrie sowie für autonome, nicht grenzüberschreitend tätige Geschäftsbereiche.

Schritt 2:  
Bestimmung der  
Marktstaaten und  
ihrer Anteile

In einem zweiten Schritt werden die Staaten identifiziert, welche einen Anteil aus der Umverteilung des Amount A empfangen. Dazu werden in Abhängigkeit der Konzerntätigkeiten die auf einen Marktstaat entfallenden relevanten Konzernumsätze ermittelt, so dass daraus entsprechende Verteilungsschlüssel gebildet werden können.

Schritt 3:  
Ermittlung und  
Verteilung des Amount A

In einem dritten Schritt wird der umzuverteilende Betrag ermittelt und auf die empfangenden Länder verteilt. Zu diesem Zweck wird das Konzernergeb-



**Ihr Kontakt**  
StB Dr. Achim  
Roeder, Stuttgart,  
achim.roeder@  
wts.de

7f | Pillar Two – Multilaterales Instrument zur Subject to Tax Rule veröffentlicht | OECD

Autor: StB Lars Behrendt, Hamburg

**Key Facts**

- › Die Subject to Tax Rule (STTR) soll durch bilaterale Anpassung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Wirkung entfalten.
- › Alternativ kann die STTR auch auf Basis eines multilateralen Übereinkommens (MLI) umgesetzt werden.
- › Im Oktober 2023 hat die OECD ein solches MLI (und ergänzende Erläuterungen dazu) veröffentlicht, das von den Staaten unterzeichnet werden kann.



STTR ergänzt die Income Inclusion Rule im Rahmen von Pillar Two

Wie bereits in der "frühen Entwicklungsphase" von Pillar Two (z.B. im sog. Blueprint Report der OECD aus Oktober 2020) vorgesehen, soll die Income Inclusion Rule (IIR) durch einen weiteren Besteuerungsmechanismus ergänzt werden, um die Niedrigbesteuerung von gewissen Einkünften zu vermeiden. Die STTR erfüllt diesen Zweck, indem sie dem Quellenstaat für gewisse Einkünfte ein zusätzliches Besteuerungsrecht zuweist, wenn die betreffenden Einkünfte beim Empfänger keiner ausreichenden Mindeststeuerbelastung von 9 % der Bruttoeinkünfte unterliegen.

OECD präzierte die STTR durch eine Guidance im Juli 2023

Das hierzu im Juli 2023 von der OECD veröffentlichte Dokument spezifiziert die Einkünfte, welche der STTR unterliegen (z.B. Zinsen, Lizenzen, Mieten und Dienstleistungsentgelte), und den betroffenen Personenkreis. Grundsätzlich sind Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erfasst, wobei in diesem Zusammenhang auch gewisse Anti-Missbrauchsregelungen zu beachten sind. Es wird zudem festgelegt, mit welchem Steuersatz die Einkünfte vom Quellenstaat – unter Berücksichtigung der Steuerbelastung der Einkünfte beim Empfänger – besteuert werden können. Es wurden zudem gewisse Ausnahmeregelungen geschaffen, nach denen die STTR nicht zur Anwendung kommt (z.B. eine näher

bestimmte Freigrenze unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten).

Die Mitglieder des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF), welche einen nominalen Körperschaftsteuersatz von weniger als 9 % auf Zinsen, Lizenzen und andere definierte Zahlungen anwenden, haben sich verpflichtet, die STTR in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen auf Verlangen der Entwicklungsländer einzufügen, welche Mitglied des IF sind.

Entwicklungsländer sollen von STTR profitieren

Die STTR soll durch eine bilaterale Anpassung der jeweilig geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (durch Ergänzung eines neuen/separaten Artikels in dem Abkommen) Wirkung entfalten. Alternativ kann die STTR auch auf Basis eines MLI umgesetzt werden. Die OECD hat im Oktober 2023 ein solches MLI (und ergänzende Erläuterungen dazu) veröffentlicht, das nunmehr durch die betroffenen Staaten unterzeichnet werden kann. Aus deutscher Sicht erfordert das Inkrafttreten eines MLI jedoch zusätzlich die Umsetzung durch ein entsprechendes innerstaatliches parlamentarisches Gesetzgebungsverfahren. Vor diesem Hintergrund kann zumindest aus deutscher Sicht noch nicht mit Sicherheit vorhergesehen werden, ob und wann die entsprechenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen um die STTR ergänzt werden.

OECD veröffentlichte im Oktober 2023 ein MLI, das nunmehr umgesetzt werden kann



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

## Kurznws

## OECD 7g | Pillar Two – Implementation Handbook |

Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München

Implementation Hand-  
book vom 11.10.2023

Am 11.10.2023 veröffentlichte die OECD das „Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)“. Das Dokument will den Staaten bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung Orientierung geben. Der erste Teil enthält einen komprimierten Überblick über das Regelwerk. Im zweiten Teil zeigt die OECD Wege zur nationalen Umsetzung der Mindestbesteuerung auf. Denkbar ist die vollständige Umsetzung des Regelwerks in nationales Recht oder eine Umsetzung lediglich per (dynamischem) Ver-

weis auf die detaillierten Regelungen der OECD. Die OECD betont aber die konsistente Umsetzung mit den von der OECD veröffentlichten Model Rules, dem Kommentar und den Verwaltungsgrundsätzen einschließlich der Safe Harbours. Die Staaten sollen sicherstellen, dass die nationalen Regelungen auch künftig im Einklang mit dem OECD-Regelwerk stehen. Das bedeutet, dass z.B. künftige Anpassungen des OECD-Kommentars bei der Interpretation der nationalen Regelungen zu berücksichtigen sind.



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

## Österreich 7h | Entwurf eines österreichischen Mindestbesteuerungsgesetzes |

Autor: StB Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Linz

## Key Facts

- › Entwurf des Mindestbesteuerungsgesetzes setzt die Richtlinie (EU) 2022/2523 um.
- › Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer sowie einer Primär- und Sekundär-Ergänzungssteuer.
- › Übernahme der von der OECD vorgeschlagenen „Safe-Harbours“.
- › Erhebung auf Basis eines Mindeststeuerberichts an das Finanzamt für Großbetriebe.

liegen, unabhängig davon, wo sie ihre Gewinne erwirtschaftet haben. Wird diese Schwelle durch die *in einem Steuerhoheitsgebiet* gelegenen Geschäftseinheiten (GE) unterschritten, ist grundsätzlich auf Ebene der obersten Muttergesellschaft ein *Ergänzungssteuerbetrag* zu erheben. Bei der Berechnung dieser sog. *Top Up Tax* ist von Jahresabschlussdaten der jeweiligen GE auszugehen – unter Berücksichtigung einer Reihe von Anpassungen.

Zentrales Element ist die Einführung einer „nationalen Ergänzungssteuer“ (NES) für inländische GE, die trotz eines Körperschaftsteuersatzes von 23 % (ab 2024) niedrig besteuert sein können, wenn z.B. Forschungsprämien in Anspruch genommen werden.

Nationale  
Ergänzungssteuer

Ist eine in Österreich ansässige Muttergesellschaft an einer ausländischen niedrig besteuerten GE mittel- oder unmittelbar beteiligt, wird in Österreich eine *Primär-Ergänzungssteuer* (PES) erhoben. Eine „*Sekundär-Ergänzungssteuer*“ (SES) fällt an, wenn im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet weder eine NES, noch auf Ebene der Muttergesellschaft(en) eine PES erhoben wird. Bei untergeordneter

Primär- und Sekundär-  
Ergänzungssteuer

Am 24.11.2023 wurde die Regierungsvorlage eines Mindestbesteuerungsgesetzes (MinBestG) veröffentlicht. Damit soll die Richtlinie (EU) 2022/2523 (EU-RL) in österreichisches Steuerrecht übernommen werden. Das Gesetz soll noch vor Jahresende beschlossen und grundsätzlich auf Geschäftsjahre angewandt werden, die ab dem 31.12.2023 beginnen.

Begutachtungsentwurf  
vom 03.10.2023

Anwendungsbereich

Das MinBeStG sieht vor, dass multinationale Unternehmensgruppen mit Konzernumsätzen von mindestens € 750 Mio. einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 % unter-

Safe-Harbours internationaler Tätigkeit ist in einem fünfjährigen Übergangszeitraum eine SES-Befreiung vorgesehen.

Das MinBeStG enthält auch die von der OECD vorgeschlagenen „Safe-Harbours“, die den Ergänzungssteuerbetrag in einem Steuerhoheitsgebiet auf null reduzieren, wenn einer von drei Tests bestanden wird: der „De-minimis-Test“, der „Effektivsteuersatz-Test“ oder der „Routinegewinn-Test“. Das Datenmaterial kann dabei vereinfachend einer länderbezogenen Berichterstattung (CbCR) entnommen werden.

Die Mindeststeuer soll vom Finanzamt für Großbetriebe auf Basis eines nach OECD-Vorgaben standardisierten *Mindeststeuerberichts* in Form einer *Selbstberechnungsabgabe* erhoben werden. Die Einreichfrist beträgt 15 Monate (bzw. 18 Monate im ersten Jahr) nach Ende des Geschäftsjahres. Die Mindeststeuer soll 24 Monate nach Ende des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet, fällig werden. Vorsätzliche Säumnisse können Geldstrafen von bis zu € 100.000 auslösen (€ 50.000 bei grober Fahrlässigkeit).

Mindeststeuerbericht



**Ihr Kontakt**  
StB Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Linz,  
stefan.bendlinger@icon.at

**7i | Bei fehlender inländischer Steuerbelastung keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen** | Autor: Thomas Fellerer, LL.B., Wien

Österreich

**Key Facts**

- › Der VwGH entschied über die Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei einer österreichischen Privatstiftung.
- › Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer ist nicht möglich, wenn es im Inland zu keiner Steuerbelastung kommt.
- › Im Falle einer Nichtanrechnung in einer Steuerperiode besteht für ausländische Quellensteuern keine Vortragsmöglichkeit.

dungen an die Begünstigten wieder gutgeschrieben. Wirtschaftlich gesehen ist die Zwischensteuer daher eine Vorwegbesteuerung der späteren Zuwendungsbesteuerung (Steuersatz 27,5 %) bei den Begünstigten. Folglich reduziert sich der Betrag der zwischensteuerungspflichtigen Einkünfte in einem Wirtschaftsjahr, wenn im selben Jahr kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen an die Begünstigten der Privatstiftung erfolgen. Etwaige im Ausland erhobene Quellensteuern sind grundsätzlich auf Steuern anzurechnen, die auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallen. Es ist jedoch im Einzelfall zu prüfen, in welchem Ausmaß eine solche Anrechnung tatsächlich erfolgen kann.

**Problemstellung** Das österreichische Steuerrecht bietet die Möglichkeit, im Ausland erhobene Quellensteuer im Inland anzurechnen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Allerdings können sich Sachverhalte ergeben, in denen eine Anrechnung praktisch verwehrt bleibt. In einem kürzlich ergangenen VwGH-Urteil war strittig, ob eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei einer Privatstiftung trotz fehlender inländischer Steuerbelastung erfolgen kann.

**Rechtliche Rahmenbedingungen** Einkünfte der Privatstiftung unterliegen grundsätzlich der laufenden Körperschaftsteuer oder dem Zwischenbesteuerungsregime (Steuersatz 24 %; bis 31.12.2022 25 %). Der Zwischensteuer unterliegen grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalerträgen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Die Zwischensteuer wird bei Zuwen-

Eine eigennützige österreichische Privatstiftung erzielte in den Streitjahren 2014 bis 2017 zwischensteuerpflichtige ausländische Kapitaleinkünfte (aus Anleihen, Spezial-Investmentfonds). In allen betroffenen Jahren überstiegen die kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen an Begünstigte die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, weshalb keine Zwischensteuer auf Ebene der Privatstiftung anfiel. In den Körperschaftsteuerbescheiden 2014 bis 2017 wurden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte sowie das Einkommen mit null festgesetzt. Darüber hinaus ergab sich aufgrund der auf die steuerfreien Beteiligungserträge entfallenden Kapitalertragsteuer eine Gutschrift an Körperschaftsteuer. Durch Anrechnung der ausländischen Quellensteuern wäre eine höhere Gutschrift

Urteilsfall

entstanden. Allerdings war eine Anrechnung der im Ausland erhobenen Quellensteuern auf die auf die ausländischen Kapitaleinkünfte entfallenden Steuern der Privatstiftung vom Finanzamt nicht zugelassen worden, weil im Inland keine Steuerbelastung vorlag. Die Privatstiftung setzte sich gegen diese Bescheide zur Wehr und begehrte eine Gutschrift aus der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern.

VwGH betont, dass dieses Konzept der Anrechnung ausländischer Quellensteuer gleichermaßen für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer gilt. D.h. auch natürlichen Personen bleibt eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer verwehrt, wenn sie ein Einkommen von null ausweisen.

Der VwGH bestätigt in seiner Entscheidung erneut, dass keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern zulässig ist, wenn im Inland eine steuerliche Bemessungsgrundlage fehlt und daher keine Steuern im Inland zu zahlen sind. Mangels gesetzlicher Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags ist die Betrachtung der für die Anrechnung relevanten Steuerperiode von besonderer Bedeutung. Bei Privatstiftungen könnten beispielsweise die Zuwendungen an die Begünstigten in das Folgejahr verlagert werden, um die Anrechnung von Quellensteuern in der laufenden Periode sicherzustellen. Schließlich ist auch zu beachten, dass die tatsächliche Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern nicht nur bei Privatstiftungen proaktiv analysiert werden sollte, sondern ebenso bei anderen Körperschaften oder natürlichen Personen.

VwGH vom 27.06.2023  
(AZ: Ra 2020/13/0043)

Der VwGH hielt zunächst fest, dass eine Anrechnung von im Ausland erhobenen Quellensteuern gerade dann nicht erfolgen kann, wenn die ausländischen Einkünfte in dem Jahr, in dem sie erzielt werden, im Inland aufgrund eines zu niedrigen Einkommens oder eines negativen Einkommens nicht der Besteuerung unterliegen. Ferner tätigte die Privatstiftung im vorliegenden Fall Zuwendungen an Begünstigte in einem stets die Höhe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte überschreitenden Ausmaß, sodass jeweils keine Zwischensteuer festgesetzt wurde. Demnach war für eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer kein Raum. Ein Vortrag dieser Quellensteuern in Folgeperioden ist gesetzlich nicht vorgesehen. Der

Anmerkungen



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



Dr. Tom Offerhaus,  
München,  
tom.offerhaus@  
wts.de

## Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes – Neuregelung der zulässigen Betriebsratsvergütung |

Autoren: RAin/FAin Arbeitsrecht Nathalie Polkowski und RA Johannes Franzmeier, beide München

### Key Facts

- › Autonomie der Betriebsparteien soll gestärkt werden.
- › Während der Betriebsrats Tätigkeit erworbene Fähigkeiten sollen Änderungsvereinbarung rechtfertigen können.
- › Maßgeblich sein soll stets der konkrete Stellenbezug.

Unterschiedliche Rechtsprechung bringt Arbeitgeber in Bedrängnis

Der BGH entschied mit einem vielbeachteten Urteil vom 10.01.2023 (AZ: 6 StR 133/22) zur Frage, wann bei einer Vergütung von Betriebsratsmitgliedern ein Verstoß gegen das betriebsverfassungsrechtliche Begünstigungsverbot gegeben ist. Dabei griff der BGH zuweilen andere Ansatzpunkte auf als das BAG in seiner gefestigten Rechtsprechung, was zu entsprechender Unsicherheit führte (mehr zu den Hintergründen der Entscheidung in einer gesonderten [Veröffentlichung](#)).

Einsetzung einer Kommission und Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes

Dies nahm das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) zum Anlass, um eine Kommission „Rechtssicherheit in der Betriebsratsvergütung“ ins Leben zu rufen, deren Vorschläge zur Erweiterung des Gesetzes Anfang November 2023 nahezu wortgleich von der Bundesregierung in ihren Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes übernommen worden sind.

Zeitpunkt und Auswahl der Vergleichsgruppenbildung

Nach diesem Regierungsentwurf soll die Vergleichsgruppenbildung in dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die erstmalige Übernahme des Betriebsratsamts erfolgt. Eine spätere Neujustierung kommt nur bei sachlichen Gründen in Betracht. Für die Frage, wer passende Vergleichsmitarbeiter sind, wird den Betriebsparteien ein weiter Spielraum eingeräumt. Existiert eine Betriebsvereinbarung, die das Verfahren zur Festle-

gung dieser Mitarbeiter regelt, und wird anschließend in Textform zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat eine Auswahl der Vergleichspersonen getroffen, so ist beides gerichtlich nur noch auf grobe Fehlerhaftigkeit hin überprüfbar.

Eine klare Absage erteilt der Regierungsentwurf der benannten Rechtsprechung des BGH. Darin gingen die Karlsruher Richter davon aus, dass die Betrachtung des hypothetischen Verlaufs der individuellen Karriere ohne Übernahme des Mandats nicht zur Begründung der Vergütungshöhe herangezogen werden könne. Diese Überlegungen sollen aber nach der Gesetzesbegründung bei der Betrachtung des Anspruchs des Betriebsratsmitglieds künftig angestellt werden können.

Erstmals werden auch die während der Betriebsrats Tätigkeit erworbenen Fähigkeiten erfasst und gewertet, wenn es darum geht, ob ein Betriebsratsmitglied für eine (besser bezahlte) Stelle geeignet gewesen wäre. Abzustellen ist aber auf die erworbenen Fähigkeiten, nicht auf die Aufgaben einer Betriebsrats Tätigkeit an sich, wie beispielsweise „das Verhandeln auf Augenhöhe mit der Geschäftsleitung“.

Als Fazit lässt sich festhalten, dass die Kommission und in der Folge die Regierungsvorlage eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes der Betrachtungsweise des BGH (teilweise) den Boden entzieht und die gefestigte Rechtsprechung des BAG künftig auch gesetzlich das Maß der Dinge werden soll. Der vom Bundeskabinett beschlossene Regierungsentwurf wurde am 03.11.2023 unter Verweis auf besondere Eilbedürftigkeit an den Bundesrat weitergeleitet. Der Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bleibt nun abzuwarten.

Hypothetische Karrierebetrachtung möglich

Individueller Lernprozess maßgeblich, nicht Art der Betriebsratsaufgaben

BAG-Rechtsprechung soll Gesetz werden



**Ihr Kontakt**  
RAin/FAin für  
Arbeitsrecht  
Nathalie Polkowski,  
München,  
nathalie.polkowski  
@wts-legal.de

## 1a | European Single Electronic Format (ESEF) – Erkenntnisse, Herausforderungen und Ausblick | Autoren: Johanna Köster und Kilian Schmitz, beide Düsseldorf

### Key Facts

- › Das erste Anwendungsjahr des Anhang-Taggings zeigt, dass die großen Ermessensspielräume bezüglich der Verwendung der Elemente bzw. Tags zu einer eingeschränkten Vergleichbarkeit der „getaggtten“ Abschlüsse führen.
- › Die Taxonomie 2022 bringt nur geringfügige Änderungen mit sich.
- › Durch die geplante Ausweitung der ESEF-Auszeichnungsanforderungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung sind große Herausforderungen im Erstellungs- und Prüfungsprozess zu erwarten.



Delegierte Verordnung  
(EU) 2019/815

Seit dem Geschäftsjahr 2020 müssen Emittenten die in § 328 Abs. 1 HGB bezeichneten Rechnungslegungsunterlagen in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format – ESEF) wiedergeben und offenlegen. Darüber hinaus müssen die primären Abschlussbestandteile des IFRS-Konzernabschlusses zusätzlich mit Inline XBRL-Technologie ausgezeichnet werden. Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2022 begannen, erweiterte sich die Auszeichnungsverpflichtung auf den IFRS-Konzernanhang, der damit erstmalig ebenfalls mit sog. Etiketten oder Tags zu versehen war. Für die Auszeichnung ist die sog. ESEF-Basistaxonomie zu verwenden, deren Basis die IFRS-Taxonomie bildet.

Erkenntnisse und  
Herausforderungen  
der abgelaufenen  
ESEF-Phase

Ziel der ESEF-Auszeichnung ist es, dass IFRS-Konzernabschlüsse unabhängig von Struktur, Sprache und Format besser miteinander verglichen werden können. Jedoch hat das erste Anwendungsjahr des Anhang-Taggings gezeigt, dass bei den Emittenten erhebliche Unterschiede hinsichtlich Verwendung der einschlägigen Elemente, Umfang der ausgezeichneten Informationen sowie Detaillierungsgrad des Taggings bestehen.

Beim Anhang-Tagging ist das von der European Securities and Markets Authority (ESMA) und dem IDW geforderte Konzept des „Multi-Taggings“ zu be-

rücksichtigen, d.h. eine Anhangangabe ist mit allen Elementen auszuzeichnen, die inhaltlich zutreffend sind. Die ESEF-Verordnung verlangt dabei die Verwendung von insgesamt bis zu 252 obligatorischen sog. Textblock-Elementen, sofern diese einschlägig sind. In den veröffentlichten Abschlüssen der DAX40-Unternehmen liegt die Bandbreite der verwendeten Textblock-Elemente zwischen 95 und 172. Dabei wird ein Textblock-Element im Durchschnitt 5,9-mal verwendet, wobei die Bandbreite zwischen 1,7-mal und 22,1-mal liegt. Diese Anzahl ist abhängig vom Umfang des Anhangs und den Erwartungen der Abschlussprüfer an das Auszeichnungsvorgehen. Dabei führten die unterschiedlichen Anforderungen und Erwartungen der verschiedenen Abschlussprüfer zu einer gewissen Heterogenität der ausgezeichneten Anhänge. Darüber hinaus stellten die technische Umsetzung sowie der hohe Zeitdruck enorme Herausforderungen für Emittenten dar.

In der ESEF-Saison 2024 ist damit zu rechnen, dass der Abstimmungsbedarf zwischen Emittenten, Abschlussprüfern, Softwareanbietern und ggfs. externen Dienstleistern geringer als 2023 ausfallen wird, da die Taxonomie 2022 (anzuwenden für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2023) nur wenige Änderungen im Vergleich zur Vorjahrestaxonomie enthält.

Ausblick auf die  
nächste ESEF-Phase



## 1 Financial Advisory

Diese Änderungen beschränken sich auf den Entfall des allumfassenden Elements für den gesamten Anhang sowie auf die Ablösung des Elements für die Auszeichnung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden (significant accounting policies) durch das Element für die Auszeichnung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden (material accounting policies).

Falls jedoch ein neuer Abschlussprüfer die ESEF-Unterlagen für das Geschäftsjahr 2023 prüfen wird, sollte ausreichend Zeit für die Anpassung des Anhang-Taggings an die Hausmeinungen und Anforderungen des neuen Abschlussprüfers eingeplant werden. Zudem muss beachtet werden, dass wesentliche Änderungen im Anhang, z.B. aufgrund neuer Rechnungslegungs-

sachverhalte, stets auch Auswirkungen auf das Tagging haben.

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) sieht vor, die bisherigen ESEF-Anforderungen auch auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung auszuweiten. Für diesen Zweck entwickelt die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) aktuell eine Sustainability XBRL-Taxonomie, voraussichtlich bestehend aus einer ESRS-XBRL-Taxonomie und einer XBRL-Taxonomie für die Anforderungen aus Art. 8 der EU-Taxonomie-Verordnung. Derzeit ist davon auszugehen, dass diese Sustainability XBRL-Taxonomie in Q1 2024 zur Konsultation freigegeben wird. Es bleibt abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber dann die neuen ESEF-Anforderungen im Rahmen der Umsetzung der CSRD ausgestalten wird.

Künftige ESEF-Ausweitung auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung



**Ihr Kontakt**  
WP Dr. Christian Herold,  
Frankfurt a. M.,  
christian.herold@wts.de

## 1b | Wesentlichkeitsüberlegungen im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two) | Autoren: Sinah-Marie Wicht, Patrick Schönemann und Nina Blume, alle Hannover

### Key Facts

- › Der vom Bundestag beschlossene Gesetzentwurf enthält keine Angaben zur Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen hinsichtlich der Ausgangsgröße zur Ermittlung der Mindeststeuer.
- › Die von den Geschäftseinheiten erstellten Reporting-Packages im Zuge der Konzernabschlussstellung basieren in der Praxis in der Regel auf (Konzern-)Wesentlichkeitsgrenzen.
- › Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, der DRSC, das IDW und die Bundessteuerberaterkammer plädieren für eine Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen.

03/2023 und zum Referentenentwurf WTS Journal 02/2023). Am 10.11.2023 hat nun der Bundestag den Gesetzentwurf beschlossen (vgl. zu Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf den gesonderten Beitrag in diesem Heft, S. 13). Nun steht nur noch die Zustimmung des Bundesrats aus, mit der am 15.12.2023 zu rechnen ist. Gemäß den Vorgaben der EU-Richtlinie muss das Gesetz bis spätestens 31.12.2023 in nationales Recht umgesetzt werden und ist dann ab dem 01.01.2024 bzw. dem Geschäftsjahr 2024/2025 verbindlich anzuwenden.

Gemäß diesem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf wird die Mindeststeuer anhand der handelsrechtlichen Rechnungslegung, in der Regel gemäß den Rechnungslegungsstandards der übergeordneten Muttergesellschaft (z.B. IFRS), unter Berücksichtigung spezifischer steuerlicher Anpassungen berechnet.

Berechnungsgrundlage und Ausgangsgröße

Hintergrund und Gesetzgebungsverfahren

Basierend auf dem Referentenentwurf vom 10.07.2023 hatte das Bundeskabinett am 16.08.2023 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf WTS Journal

Ausgangspunkt zur Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts ist nach § 15 Abs. 1 des Mindeststeuergesetzes im Gesetzentwurf (MinStG-E) „[...] der

Herausforderungen in der Praxis

## 1 Financial Advisory

für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzernweitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierung (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag) [...]“.

Stellungnahmen  
der Verbände und  
Fachkreise

In der Praxis werden für Zwecke der Konzernabschlusserstellung Reporting-Packages der Geschäftseinheiten unter Berücksichtigung einer Konzernwesentlichkeit sowie weiteren Erleichterungen erstellt. Die Einführung des Gesetzes stellt die betroffenen Unternehmen nun vor erhebliche Herausforderungen, da sie komplexe Prozesse zur Datenerfassung und -aufbereitung konzernweit implementieren müssen, um die erforderlichen Daten in der notwendigen Qualität und Detaillierung zur Ermittlung der Mindeststeuer bereitzustellen.

In Anbetracht der tatsächlichen Umstände in der Praxis plädierten die Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft dafür, dass die für Konzernabschlusszwecke verwendeten Reporting-Packages eine zulässige Basis zur Ermittlung der Mindeststeuer darstellen oder zumindest unter Wesentlichkeitsaspekten auf eine Nacherfassung von in den Reporting-Packages vorkonsolidierten Geschäftsvorfällen verzichtet werden muss. Der DRSC schlug ebenfalls vor, dass Anpassungen aus Reporting-Packages von Geschäftseinheiten innerhalb eines sog. „Jurisdictional Blendings“ aus Wesentlichkeitsaspekten nicht nacherfasst werden müssen. Dieser Vorschlag stützte sich auf die Gesetzesbegründung im Referenten- und Regierungsentwurf, die darauf hinweist, dass dieser sowohl die Regelungen zur

globalen Mindestbesteuerung (Global Anti-Base Erosion – GloBE – Musterregeln) als auch den dazugehörigen OECD-Kommentar berücksichtigt. Der DRSC argumentierte, dass daher beide Dokumente für etwaige Auslegungen des Gesetzestextes heranzuziehen wären, und somit die Konzernwesentlichkeit im Anwendungsbereich des Mindeststeuergesetzes gelten dürfte. Auch das IDW forderte in seiner Stellungnahme die Berücksichtigung des OECD-Kommentars und der darin enthaltenen Passage zum Umgang mit Wesentlichkeiten. Die Bundessteuerberaterkammer regte zudem an, die für Zwecke der Mindeststeuer verwendete Datengrundlage im Rahmen einer vom Konzernabschlussprüfer testierten Wesentlichkeitsgrenze anzuerkennen. Sie ist der Auffassung, dass Wesentlichkeitsgrenzen des Konzernabschlusses grundsätzlich auch für Mindeststeuerzwecke gelten sollten, um die Datenabfrage auf ein handhabbares Maß zu beschränken.

Die aufgezeigten Stellungnahmen vertreten den gemeinsamen Konsens, dass im Gesetz klare Bestimmungen zur Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen bei der Berechnung der Mindeststeuer enthalten sein sollten. Der vom Bundestag am 10.11.2023 beschlossene Gesetzesentwurf enthält nun allerdings keine Anpassung im Hinblick auf die Anwendung von Wesentlichkeitsgrenzen im Rahmen der Ausgangsgröße (§ 15 MinStG-E).

In der Praxis könnte im Hinblick auf die erforderlichen Anpassungen zur Ermittlung der Ausgangsgröße die Verwendung einer mit dem Abschlussprüfer abgestimmten Wesentlichkeitsgrenze eine sinnvolle Argumentationslinie sein.

Bundestag ließ § 15  
MinStG-E unverändert



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

## 1 Financial Advisory

## 1c | Berücksichtigung der Fremdfinanzierung bei der Unternehmensbewertung |

Autoren: Iva Mincheva und Lars Neugebauer, beide Frankfurt a. M.

## Key Facts

- › Der im September 2023 veröffentlichte „IDW Bewertungshinweis 1/2023“ ersetzt die bisherige Verlautbarung „IDW Praxishinweis 2/2018“.
- › Der IDW Bewertungshinweis 1/2023 klärt praxisrelevante Besonderheiten für die Bewertung hoch verschuldeter Unternehmen.
- › Neben begrifflichen Klarstellungen, insbesondere zu Kapitalstruktur- und Ausfallrisiken, wurden vor allem Ausführungen zu Insolvenzkosten und dadurch bedingten Veränderungen der operativen Risiken und Kapitalstrukturrisiken sowie zu Indikatoren für Ausfallrisiken aufgenommen.
- › Zudem wurde die Möglichkeit einer objektivierten Bewertung für überhöht verschuldete Unternehmen unter der Bedingung einer erfolgreichen Sanierung ergänzt.

Praxishinweis  
2/2018 des IDW

Der IDW Praxishinweis 2/2018 konkretisiert auf Basis des IDW S 1 i.d.F. 2008 die Besonderheiten, die bei der Unternehmensbewertung von hoch verschuldeten Unternehmen regelmäßig auftreten und liefert Hilfestellungen, wie diese bei der praktischen Umsetzung fachgerecht berücksichtigt werden können. Zentraler Aspekt ist die Empfehlung, hoch verschuldete Unternehmen auf der Basis einer Bruttomethode zu bewerten. Hierbei wird in einem ersten Schritt – unabhängig von der Höhe der Verschuldung – ein Barwert der operativen finanziellen Überschüsse ermittelt. Nach Auffassung des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW ist es sachgerecht, den zur Diskontierung der finanziellen Überschüsse zu verwendenden Zinssatz – unabhängig von der hohen Verschuldung – aus den Kapitalkosten der Peer Group (normal verschuldete Unternehmen) abzuleiten. Der Zinssatz bildet folglich lediglich das operative Unternehmensrisiko ab. In einem zweiten Schritt wird der Marktwert des Fremdkapitals abgezogen.

Der Verschuldungsgrad eines Unternehmens spielt eine entscheidende Rolle bei der Beurteilung der finanziellen Stabilität und des Risikos eines Unternehmens. Mit zunehmender Verschuldung steigt das finanzielle Risiko. Dies kann zu Liquiditätsengpässen und gegebenenfalls auch zu einer Insolvenz führen. Investoren verlangen daher i.d.R. eine höhere Rendite für das zusätzliche Risiko in Folge einer zusätzlichen Verschuldung, was zu höheren Kapitalkosten führt. Um das von den Fremdkapitalgebern übernommene systematische Risiko zu berücksichtigen, empfiehlt der IDW Praxishinweis 2/2018 die Verwendung eines sog. Beta Debt. Damit wird berücksichtigt, dass die Fremdkapitalgeber einen Teil des operativen Risikos des Unternehmens übernehmen.

Einfluss des Verschuldungsgrads auf den Unternehmenswert

In Bezug auf die variierende Verschuldung wird im Praxishinweis zwischen „gering verschuldeten“, „normal verschuldeten“, „hoch verschuldeten“ und „überhöht verschuldeten“ Unternehmen differenziert. Ein Unternehmen gilt nach dem Hinweis als „hoch verschuldet“, wenn dessen Fremdkapital ein materielles Ausfallrisiko aufweist und/oder dessen Verschuldungsgrad im Vergleich zum Verschuldungsgrad der Peer Group erheblich höher ist. Unternehmen mit zweifelhafter Going-Concern-Prämisse werden als „überhöht verschuldete“ Unternehmen kategorisiert. Für diese sind deutlich erhöhte Planungsunsicherheiten und spezifische Bewertungsbesonderheiten zu beachten. Eine solche Besonderheit der Bewertung stellt z.B. die konsistente und transparente Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen sowie von Kosten der überhöhten Verschuldung (z.B. Insolvenzverwalterkosten) im Rahmen der Unternehmensplanung dar.

Die im September 2023 veröffentlichte überarbeitete Fassung des Praxishinweises 2/2018 („IDW Bewertungshinweis 1/2023“) ersetzt die vorhergehende Fassung aus dem Jahr 2018. Die bisherigen Ausführungen im Praxishinweis 2/2018 wurden dabei weitgehend übernommen. Neben der Schärfung von Begrifflichkeiten, insbesondere im Hinblick auf Kapitalstruktur- und Aus-

IDW Bewertungshinweis 1/2023

## 1 Financial Advisory

fallrisiken, wurden auch Erläuterungen zu Insolvenzkosten sowie den daraus resultierenden Veränderungen in den operativen Risiken und Kapitalstrukturrisiken eingeführt. Darüber hinaus wurden Ausführungen zu Indikatoren für Ausfallrisiken, einschließlich der Bedeutung von Ratings, hinzugefügt. Zusätzlich wurde die Möglichkeit einer objektivierte Bewertung für Unternehmen mit übermäßiger Verschuldung, bei denen eine konventionelle, objektive Bewertung nicht möglich ist, unter der Bedingung einer erfolgreichen Sanierung eingefügt.

stellt eine deutliche Belastung für viele Unternehmen dar. Die Anzahl der Unternehmensinsolvenzen hat seit August 2022 kontinuierlich zugenommen. Das Statistische Bundesamt verzeichnete im Juli 2023 1.586 beantragte Unternehmensinsolvenzen, was einen Anstieg von 37,4 % im Vergleich zum Vorjahreswert darstellt. Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung kommt der sachgerechten Berücksichtigung des Verschuldungsgrades bei Unternehmensbewertungen eine zunehmende Bedeutung zu. Hierzu liefert der neue IDW Bewertungshinweis 1/2023 Hilfestellungen hinsichtlich eines adäquaten Bewertungsansatzes je nach Verschuldungsgrad des zu bewertenden Unternehmens.



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

Relevanz des Verschuldungsgrads im aktuellen Marktumfeld

Die in der Niedrigzinsphase aufgebaute Verschuldung bei nunmehr ansteigenden Zinssätzen in Kombination mit Preisanstiegen bei den Input-Faktoren

### 1d | Ermittlung von Pauschalwertberichtigungen nach IDW RS BFA 7 für Kreditinstitute | Autoren: Jürgen Beinroth, Düsseldorf und Laura Schulze Brockhausen, Berlin

#### Key Facts

- › Anwendbarkeit auch für Nicht-Kreditinstitute bei vergleichbarem Kreditausfallrisiko.
- › Verwendung eines risikolosen Marktzinssatzes.
- › Verbot der Kompensation zwischen Teilportfolien.
- › Vereinfachte Ermittlung der Risikovorsorge bei Wegfall der Ausgeglichenheitsannahme.
- › Management Adjustments von Risikomodellen.

Im Rechnungslegungshinweis wird zunächst konkretisiert, dass IDW RS BFA 7 auch auf Finanzdienstleistungs-, Zahlungs-, E-Geld- und Wertpapierinstitute anwendbar ist, sofern ein vergleichbares Kreditausfallrisiko vorliegt.

Anwendung auch für Nicht-Kreditinstitute

Die Berechnung der Pauschalwertberichtigung basiert auf einer stichtagsbezogenen Betrachtung. Das IDW erachtet hierbei die Verwendung eines risikolosen Marktzinssatzes zur Berechnung des Zeitwerts als sachgerecht. Im Falle der Anwendung der IFRS 9 Methodik ist der Zinssatz gemäß IFRS 9 zu verwenden.

Anwendung eines risikolosen Marktzinssatzes

Bei der Bestimmung der Pauschalwertberichtigung erlaubt IDW RS BFA 7 die Bildung homogener Teilportfolios auf Grundlage gemeinsamer Risikomerkmale. Dabei können Zinserträge aus Bonitätsprämien das erwartete Kreditrisiko in den jeweiligen Teilportfolien mindern oder sogar überkompensieren (Überdeckung). In solchen Fällen ist es jedoch nicht gestattet, die Überdeckung in einem Teilportfolio mit der Unterdeckung in einem anderen Teilportfolio zu kompensieren.

Keine Kompensation zwischen Teilportfolien

Die Anwendung der Bewertungsvereinfachung "12-Monats-Expected Loss" erfordert, dass ein Institut nachweist,

Vereinfachte Risikovorsorge bei Wegfall der Ausgeglichenheitsannahme

Einzelfragen zur Risikovorsorge

Im September 2023 veröffentlichte der Bankenfachausschuss (BFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) einen Rechnungslegungshinweis zu spezifischen Fragen bezüglich der Ermittlung von Pauschalwertberichtigungen nach IDW RS BFA 7 (IDW RH BFA 1.004). Gegenstand von IDW RS BFA 7 ist die Berücksichtigung vorhersehbarer, aber noch nicht bei einzelnen Kreditnehmern konkretisierter Adressenausfallrisiken im Kreditgeschäft von Kreditinstituten im Rahmen des handelsrechtlichen Jahres- bzw. Konzernabschlusses.

## 1 Financial Advisory

dass die Kreditkonditionen unter Berücksichtigung einer angemessenen, risikoadäquaten Bonitätsprämie ermittelt wurden. Fällt diese sog. Ausgeglichenheitsannahme weg, ist es zulässig, eine vereinfachte Anpassung der Risikovorsorge als bestmögliche Schätzung des erwarteten Verlusts vorzunehmen.

Zulässigkeit von Management Adjustments

In der Regel werden auf historischen Daten basierende Modelle verwendet, um erwartete Verluste zu prognostizie-

ren. Sofern diese Modelle bzw. deren Parameter die Risikosituation zum Abschlussstichtag nicht hinreichend widerspiegeln, ist eine Anpassung durch das Management sachgerecht (Management Adjustments bzw. Post Model Adjustments). Die Notwendigkeit und Angemessenheit solcher Management Adjustments muss zu jedem Bewertungsstichtag erneut überprüft, begründet und nachgewiesen werden.



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

### 1e | EFRAG-„Guidance“ für die Wesentlichkeitsanalyse im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung | Autor: WP/StB/CPA Harald v. Heynitz, München

#### Key Facts

- › EFRAG bietet Erläuterungen zum Prozess der Wesentlichkeitsanalyse.
- › Neben dem Unternehmen ist dessen Wertschöpfungskette zu berücksichtigen.
- › Darstellung eines illustrativen Prozesses.
- › Ansichten betroffener Stakeholder sind bei der Ermittlung wesentlicher Auswirkungen einzubeziehen.

zur Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse dar.

Die Wesentlichkeitsanalyse ist nicht auf das Unternehmen bzw. den Konzern beschränkt, sondern umfasst die Identifikation von Auswirkungen, Risiken und Chancen in der gesamten Wertschöpfungskette, und zwar sowohl auf der Bezugsseite als auch auf der Absatzseite. Insbesondere in der Lieferkette betrifft dies nicht nur die direkten Geschäftsbeziehungen (Lieferanten, mit denen eine vertragliche Vereinbarung besteht), sondern auch indirekte Geschäftsbeziehungen (Lieferkette der direkten Lieferanten).

Wesentlichkeitsanalyse auch für die Wertschöpfungskette

EFRAG-Hilfestellung zur Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat am 25.10.2023 die zweite Fassung eines Entwurfs einer Guidance zur Umsetzung der Anforderungen an die Wesentlichkeitsanalyse im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) veröffentlicht. Gemäß den am 31.07.2023 veröffentlichten finalen European Sustainability Reporting Standards (ESRS) muss jedes von der Berichtspflicht betroffene Unternehmen eine Analyse zur doppelten Wesentlichkeit (materiality assessment) durchführen. Dadurch sollen die zu berichtenden Informationen in Bezug auf wesentliche Auswirkungen (impact materiality – ESRS 1, Kapitel 3.4) und finanzielle Wesentlichkeit (financial materiality – ESRS 1, Kapitel 3.5), die Nachhaltigkeitsrisiken und -chancen umfassen, ermittelt werden. Die Guidance postuliert keine über die ESRS hinausgehenden Anforderungen, sondern stellt eine Hilfestellung zur Einrichtung eines Prozesses

Ist eine Auswirkung, ein Risiko oder eine Chance als wesentlich für das Unternehmen identifiziert worden, soll die zu diesem Aspekt relevante Information aus den Anforderungen des betreffenden ESRS veröffentlicht werden. Sollte der ESRS für die bestimmte Auswirkung, das Risiko oder die Chance keine ausreichenden, relevanten Informationen vorsehen, muss das Unternehmen selbst spezifische Angaben entwickeln und veröffentlichen. „Relevanz“ ist hierfür das entscheidende Kriterium, das sich an der Bedeutung der Information für den spezifischen Aspekt und am Wert der Information für Stakeholder orientiert.

Nicht alles ist in den ESRS geregelt

Die ESRS schreiben keinen spezifischen Prozess für die Materialitätsanalyse vor, weil jedes Unternehmen für sich entscheiden soll, welche Prozessschritte bei ihm am besten geeignet sind. Dennoch hat die EFRAG zur Illustration

## 1 Financial Advisory

eine Abfolge von Prozessschritten beschrieben, die die Anforderungen der ESRS erfüllen.

Illustrativer Prozess  
in der Guidance

Diese sind:

- a) Entwicklung eines Verständnisses für das Unternehmen und dessen Umfeld; dazu zählen u.a. eine Analyse der Strategie und des Geschäftsplans, des Jahresabschlusses und Lageberichts, die Produkte und Dienstleistungen, die Länder, in denen das Unternehmen Geschäftsbeziehungen unterhält, sowie die Wertschöpfungskette mit direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen.
- b) Identifikation der tatsächlichen und potentiellen Auswirkungen sowie der Risiken und Chancen, die sich aus Nachhaltigkeitsaspekten ergeben. Dieser Prozessschritt kann in einem Top-down- oder einem Bottom-up-Verfahren erfolgen.
- c) Einschätzung und Festlegung der wesentlichen Auswirkungen sowie wesentlichen Risiken und Chancen, die sich aus Nachhaltigkeitsaspekten ergeben. Dies umfasst die Wesentlichkeit der Auswirkungen und die finanzielle Wesentlichkeit.
- d) Berichterstattung.

Einbeziehung  
der Stakeholder

Betroffene Stakeholder sind in den Prozessschritt zur Identifikation der

tatsächlichen und potentiellen Auswirkungen einzubeziehen. Dadurch werden deren Sichtweise und Bedenken zu tatsächlichen und potentiellen Auswirkungen auf Mensch und Umwelt in der Wesentlichkeitsanalyse berücksichtigt. Dies kann einem potentiellen Verdacht von „Greenwashing“ entgegenwirken und dazu beitragen, dass dieser Prozess von allen Stakeholdern als ernsthaft angesehen wird.

Die Wesentlichkeit von Auswirkungen ergibt sich aus der Schwere der Auswirkung und deren Eintrittswahrscheinlichkeit. Für die Berichterstattung sind angemessene quantitative und qualitative Wertgrenzen festzulegen.

Die Identifikation der wesentlichen (finanziellen) Risiken und Chancen folgt entweder unmittelbar oder mittelbar aus den wesentlichen Auswirkungen. Auch hierfür sind angemessene Wertgrenzen festzulegen, die sich an den voraussichtlichen finanziellen Auswirkungen auf Ergebnis, Liquidität, Cash-flow sowie Zugang zu Kapital orientieren sollen.

Abschließend enthält die EFRAG-Guidance Hinweise zur Nutzung der Wesentlichkeitsanalyse nach GRI und nach den Standards des International Sustainable Standards Board (ISSB) bei der Durchführung der Materialitätsanalyse nach ESRS.

Festlegung von  
Wertgrenzen



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

## 1 Financial Advisory

## 1f | Stellungnahmen von IDW und DRSC zum Post-implementation Review von IFRS 9 | Autorin: Lilian Jindi, Hannover

## Key Facts

- › Das IDW und das DRSC nehmen Stellung zum Post-implementation Review von IFRS 9 (Teil 2: Wertminderung).
- › Die Umstellung vom „Incurred-Loss-Modell“ nach IAS 39 auf das zukunftsorientierte „Expected-Credit-Loss-Modell“ war für Unternehmen mit hohem Aufwand verbunden.
- › In der Praxis funktioniert das neue Wertminderungsmodell nach IFRS 9 gut und liefert dem Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen.
- › Das Expected-Credit-Loss-Modell führt in der Praxis zu einer früheren Erfassung von Kreditverlusten.
- › Beide Institutionen sehen aktuell keinen Grund, die Grundsätze und Anforderungen des neuen Wertminderungsmodells nach IFRS 9 grundlegend zu ändern.

Das IDW und das DRSC begrüßen in ihren Stellungnahmen die neuen Wertminderungsvorschriften des IFRS 9. Die hohen Kosten der Implementierung sowie die moderaten laufenden Kosten seien angesichts des wahrgenommenen höheren Nutzens vertretbar. Insgesamt funktioniere das ECL-Modell in der Praxis gut und die beiden Institutionen sehen keinen grundlegenden Änderungsbedarf. Gleichwohl stellen sie Überlegungen zu möglichen Verbesserungen und zu noch offenen Fragen an.

Stellungnahmen des IDW und des DRSC

Sowohl IDW als auch DRSC sehen insbesondere Handlungsbedarf bei der Klärung, wie die Wertminderungsvorschriften in IFRS 9 mit anderen Vorschriften in IFRS 9 korrelieren. Im Besonderen betrifft dies die Wechselwirkungen zwischen den Regelungen zur Modifikation, Wertminderung, Ausbuchung und Abschreibung von finanziellen Vermögenswerten, wengleich sich einige Fragen bereits in der Rechnungslegungspraxis gelöst haben.

PIR zu IFRS 9 – Teil 2: Wertminderung

Im Mai 2023 hat das International Accounting Standards Board (IASB) das Konsultationsdokument im Rahmen des Post-implementation Review (PiR) zu IFRS 9 – Teil 2: Wertminderung veröffentlicht. Der erste Teil des PiR wurde für den Regelungsbereich „Kategorisierung und Bewertung“ durchgeführt und im Jahr 2022 beendet. Der zweite Teil des PiR umfasst Themenschwerpunkte aus dem IFRS 9 Regelungsbereich „Wertminderung“, die nun zur Diskussion gestellt wurden. Die Rückmeldungsfrist zum Konsultationsdokument endete am 27.09.2023.

Offenlegungsvorschriften in IFRS 7 umfangreich

In Bezug auf die erforderlichen Offenlegungsvorschriften zum Ausfallrisiko in IFRS 7 sehen IDW und DRCS keine grundsätzlichen Probleme. Allerdings hält das DRSC den Umfang und die Details der erforderlichen Angaben und die damit einhergehenden Kosten für die Einhaltung der Vorschriften insbesondere für Unternehmen außerhalb der Finanzbranche für unangemessen. Der hohe Aufwand sei im Vergleich zum Informationsgehalt für Unternehmen und Branchen, die geringe Ausfallrisiken haben, nicht gerechtfertigt, sodass Erleichterungen und Kürzungen der Anforderungen wünschenswert wären. Hingegen sieht das IDW Verbesserungspotenzial hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit und Aussagekraft der Angaben. Es empfiehlt u.a. die Einführung einer expliziten Anforderung für Sensitivitätsangaben in Bezug auf erwartete Kreditverluste und die Einführung von Mindestangaben zum Verständnis der Quellen des Kreditrisikos und seiner Veränderungen.

Expected-Credit-Loss-Modell nach IFRS 9

Eine der grundlegendsten Änderungen im Zusammenhang mit der Implementierung von IFRS 9 war der Übergang von dem Incurred-Loss-Modell nach IAS 39 zu dem Expected-Credit-Loss-Modell (ECL-Modell). Nach dem neuen Wertminderungsmodell sind auch künftig erwartete Kreditverluste zu berücksichtigen. Die Erfassung von Wertminderungen stellt damit nicht mehr nur auf bereits eingetretene Ereignisse ab.

## 1 Financial Advisory

Zusätzliche  
Anwendungsleitlinien  
werden empfohlen

Ferner empfiehlt das IDW dem Board, einige Anwendungsleitlinien zu entwickeln, die den Anwendern das Verständnis und die Beurteilung von einigen Sachverhalten erleichtern. Beispielsweise muss ein Unternehmen bei der Bewertung der erwarteten Kreditverluste eines Finanzinstruments eine Reihe von möglichen Ergebnissen bewerten. Die Betrachtung mehrerer Szenarien ist oft komplex und mit Ermessensentscheidungen verbunden, sodass hierfür

zusätzliche Anwendungsleitlinien nützlich wären.

Das IASB fasst nun seine Erkenntnisse aus den eingereichten Rückmeldungen und gegebenenfalls nächste Schritte in einem Bericht und Feedback-Statement zusammen. Im Jahr 2024 soll voraussichtlich ein PiR Teil 3 zu IFRS 9 für den Regelungsbereich „Hedge Accounting“ folgen.



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

## Kurznews

### 1g | Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.) |

Autor: Marcel Buchner, München

Hintergrund

Der Immobilienwirtschaftliche Ausschuss (IFA) des IDW verabschiedete am 03.07.2023 den Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.)“. Mit dem neu gefassten Klimaschutzgesetz von 2023 geht die Verpflichtung einher, den Gebäudebestand bis 2045 klimaneutral zu sanieren. Der IFA hat dies als Anlass genommen, den IDW RS IFA 1 im Hinblick auf energetische klimaneutrale Investitionen bzw. die diesbezüglich geltenden handelsrechtlichen Grundsätze zur Abgrenzung zwischen sofort aufwandswirksam zu erfassendem Erhaltungsaufwand und aktivierungspflichtigen Herstellungskosten neu zu fassen.

So nimmt das IDW nun eine wesentliche Verbesserung auch an, wenn der Endenergieverbrauch bzw. -bedarf aufgrund baulicher Maßnahmen um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand gesenkt wird. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse um mindestens zwei Stufen. Liegt eine wesentliche Verbesserung der Gebäudequalität vor, so handelt es sich gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB um aktivierungspflichtige Herstellungskosten, andernfalls um Erhaltungsaufwand.

Der neugefasste IDW RS IFA 1 soll erstmals anzuwenden sein auf handelsrechtliche Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und wird vom IFA auch empfohlen. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden vom IDW bis zum 31.03.2024 erbeten.

Wesentliche  
Verbesserung der  
Gebäudequalität

Hierfür ist die neue Randziffer 14a des Entwurfs von zentraler Bedeutung, mit der die Kriterien hinsichtlich einer „wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität“ fortentwickelt werden.



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



2 Risk & Compliance

2a | Der „Kapitän im Datenmeer“ – SAP Master Data Governance |

Autor: Azmy Salem, Hannover

**Key Facts**

- › SAP Master Data Governance (MDG) verändert grundlegend das Management von Stammdaten in Unternehmen.
- › Die zentrale Erstellung, Pflege und Verteilung von Stammdaten gewährleistet eine hohe Qualität und Konsistenz für das operative Geschäft.
- › Vereinfachte Prozesse und gesteigerte Effizienz sind entscheidende Vorteile einer MDG-Implementierung.

auf SAP ERP 6.0 läuft. Beide Versionen bieten Funktionen zur umfassenden Verwaltung von Stammdaten, wobei die SAP MDG-Version für SAP S/4HANA speziell für die erweiterten Funktionen dieser Plattform optimiert ist.

In einer digitalen Ära, in der Daten als das „neue Gold“ gelten, kämpfen Unternehmen mit der Herausforderung, ihre Daten effektiv zu verwalten und dabei höchste Genauigkeit und Konsistenz zu gewährleisten. Eine unzureichende Datenqualität kann zu fehlerhaften Entscheidungen, ineffizienten Prozessen und regulatorischen Risiken führen.

Herausforderungen der Datenverwaltung

Hintergrund

Die zunehmende Komplexität und Globalisierung von Unternehmen führen zu einer stetig wachsenden Flut von Daten. Dabei wird die korrekte Verwaltung von Stammdaten zu einer entscheidenden Herausforderung. Hier setzt SAP Master Data Governance (MDG) an, das Unternehmen eine effiziente und kontrollierte Datenverwaltung ermöglicht. SAP bot SAP MDG erstmals 2011 als Add-On an. Es gibt zwei Versionen: SAP MDG für SAP S/4HANA und SAP MDG, das

SAP MDG bietet eine umfassende Lösung für die Verwaltung von Stammdaten. Stammdaten umfassen nicht nur Daten aus SAP FI (u.a. Konten, Kostenstellen etc.), sondern auch Daten aus anderen SAP-Modulen (z.B. Materialnummern). Durch zentrale Kontrolle und Überwachung werden Datenflüsse optimiert, Prozesse vereinfacht und die Effizienz gesteigert. Dies ermöglicht Unternehmen, den ständig steigenden Anforderungen an Datenqualität und Compliance gerecht zu werden.

Die Lösung: SAP Master Data Governance

**SAP Master Data Governance – Kernfunktionalitäten**



## 2 Risk & Compliance

Effizienzsteigerung und Prozessoptimierung

Die Implementierung von SAP MDG führt zu einer Effizienzsteigerung in der Datenverwaltung. Durch automatisierte Prozesse und klare Governance-Regeln werden nicht nur die Datenqualität verbessert, sondern auch die Arbeitsabläufe effizienter strukturiert. Dies ermöglicht es den Mitarbeitern, sich auf wertschöpfende Aufgaben zu konzentrieren.

Unternehmens können teuer sein. Die finanzielle Belastung durch Lizenzkosten, Implementierungsaufwand, Schulung und laufende Wartung könnte die Möglichkeiten von kleineren Unternehmen mit begrenzten Ressourcen übersteigen.

Durch die zentrale Kontrolle, Prozessoptimierung und Integration mit anderen SAP-Lösungen bietet MDG einen ganzheitlichen Ansatz zur Bewältigung der Herausforderungen in der heutigen Geschäftswelt.

Fazit

Integrationsmöglichkeiten mit bestehenden SAP-Lösungen

Ein entscheidender Vorteil von SAP MDG liegt in seiner nahtlosen Integration mit anderen SAP-Lösungen. Diese Integration ermöglicht es Unternehmen, ihre bereits vorhandenen Systeme effektiv zu nutzen und Datenflüsse zwischen verschiedenen Modulen zu optimieren. Allerdings sollten Unternehmen beachten, dass diese Integration auch mit erheblichen Kosten verbunden sein kann.

Eine effiziente Implementierung von SAP Master Data Governance (MDG) bringt vielfältige Herausforderungen mit sich. WTS Advisory bietet in diesem Zusammenhang umfassende und kompetente Unterstützung, um eine reibungslose Integration von SAP MDG sowie eine optimale Anpassung an die individuellen Geschäftsprozesse des Unternehmens zu gewährleisten.



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

Kosten von SAP MDG

Die Lizenzierung von SAP MDG sowie die Implementierung und Anpassung an die spezifischen Bedürfnisse eines

### 2b | Positive Auswirkungen des internen Kontrollsystems auf das Compliance Management System | Autorin: Merve Kirli, Köln

#### Key Facts

- › Ein internes Kontrollsystem kann einen wesentlichen Beitrag zur Fraudprävention leisten.
- › Das Richtlinienmanagement ist ein wesentlicher Bestandteil sowohl eines IKS als auch eines CMS.
- › Compliance-Risiken können durch die Implementierung von IKS-Kontrollen mitigiert werden.

dem internen Kontrollsystem (IKS) und dem Compliance-Management-System (CMS).

Diese relevanten Systeme weisen thematisch Überschneidungen auf, so dass die Möglichkeit besteht, im IKS auch Kontrollpunkte zur Unterstützung eines CMS zu etablieren. Ein richtig konzeptioniertes IKS ist ein wichtiges Steuerungselement, um unter anderem dolose Handlungen in den Geschäftsprozessen zu erschweren.

Governance-Systeme in Unternehmen

Governance-Systeme in Unternehmen werden schon längst nicht mehr als „nice to have“ angesehen. Sie sind bereits bei der Mehrzahl der Unternehmen Bestandteil der gängigen Unternehmenspraxis.

Vom sog. „**Three-Lines-of-Defense Modell**“ abgeleitet, das die Leistungsfähigkeit der Governance-Systeme in Unternehmen sicherstellen soll, besteht die Governancestruktur eines Unternehmens aus mehreren Systemen, u. a. aus

Die Etablierung der grundlegenden IKS-Prinzipien kann insbesondere zur **Fraudprävention** beitragen. Unter diese Prinzipien fällt beispielsweise das **Trennungsprinzip**, das durch die Funktionstrennung oder durch die Implementierung des Vieraugenprinzips das „alleinige Handeln“ in einem Unternehmen unterbindet. Ein weiteres Prinzip ist das **Berechtigungsprinzip**, hier werden die Berechtigungen nur hierarchisch und kompetenzabhängig vergeben, um falsche Entscheidungen

Fraudprävention durch den Einsatz von IKS-Prinzipien

und Vorgänge in den Prozessen zu vermeiden. Durch das **Überwachungsprinzip** wird die kontinuierliche Überwachung durch eine neutrale Person gewährleistet. Weiterhin ist die Umsetzung des Kontrollprinzips für die Wirksamkeit und Angemessenheit eines IKS unerlässlich, um in einem dynamischen Umfeld die notwendigen Anpassungen vornehmen zu können.

Ein funktionierendes **Richtlinienmanagement** ist ein wesentlicher Bestandteil sowohl eines IKS als auch eines CMS. Richtlinien ermöglichen Unternehmen, die für sie gültigen **gesetzlichen Vorgaben** sowie die **internen Regelungen** an die Mitarbeiter zu transportieren und umzusetzen. Die Definition von Kontrollen zur Einhaltung interner Richtlinien ist ein Kernelement

eines IKS und damit auch unentbehrlich für ein wirksames CMS.

Darüber hinaus können Compliance-Risiken, wie z.B. Korruption, im IKS abgedeckt werden. Gängige IKS-Kontrollen, wie z. B. die Einholung von mehreren Angeboten im **Einkauf**, die Überprüfung von gewährten und erhaltenen **Zuwendungen** oder die Etablierung von Genehmigungsstrukturen bei der Vergabe von **Spenden** minimieren das **Korruptionsrisiko** in den Geschäftsprozessen signifikant. Durch die kontinuierliche Überwachung der implementierten Kontrollen im Unternehmen können die Compliance-Risiken mitigiert werden. Somit kann die Etablierung von wirksamen IKS-Kontrollen auch eine positive Auswirkung auf das CMS in einem Unternehmen haben.

IKS-Kontrollen zur Mitigation von Korruptionsrisiken



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



**a | Discovery Phase als hidden champion – Genaue Bedarfsanalyse und Visionsbildung als wesentliche Erfolgsfaktoren für die Realisierung von Digitalisierungsprojekten** | *Autorin: Caroline Hofmann, Berlin*

**Key Facts**

- › Präzise Stakeholderanalyse für optimale Startbedingungen.
- › Kostenminimierung durch gemeinsames Zielbild.
- › Zeitersparnis durch klare Projektziele.

gen zu identifizieren, nicht jedoch, um diese innerhalb dieses Zeitfensters zu lösen. Diese Praxis gilt als Erfolgstreiber, weil eine einfache Kosten-Nutzen-Analyse bei Softwareentwicklungen ergibt, dass die potenziellen Kosten eines Projekt- oder Produktversagens deutlich höher sein werden als die Aufwendungen eines Discovery Sprints.

Uausgeschöpfte Erfolgspotentiale in Digitalisierungsprojekten

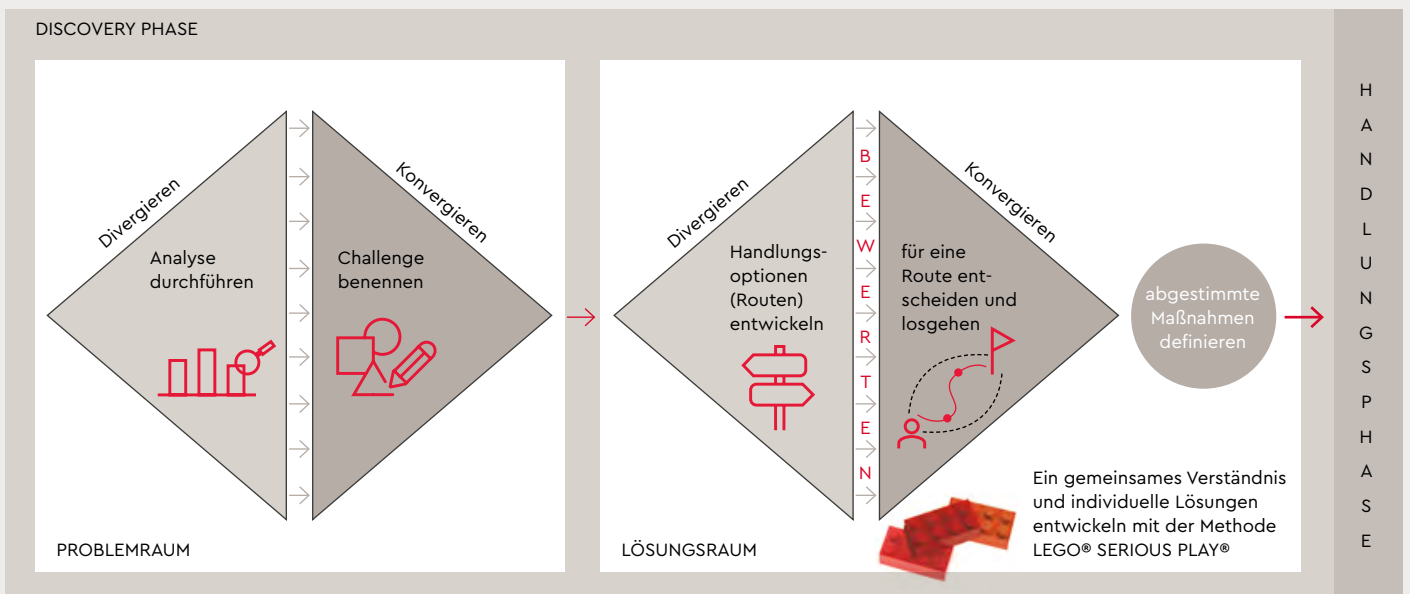
Die Umsetzung von Digitalisierungsprojekten birgt enorme Potenziale für Unternehmen, aber auch beträchtliche Risiken: Eine McKinsey-Studie zeigt, dass durchschnittlich 45 % der Budgets von Digitalisierungsprojekten überschritten werden und der erwartete Nutzen um 56 % unterschritten wird. Woran das liegt und wie diese Risiken reduziert werden können, soll dieser Beitrag zur Discovery Phase aufzeigen.

Definition und Mehrwert eines Discovery Sprints

Der Begriff „Discovery Phase“ ist der agilen Softwareentwicklung entlehnt, in der ein „Discovery Sprint“ der eigentlichen Produktentwicklung vorangestellt wird. Das Set-Up eines Discovery Sprints sieht vor, dass ein kleines interdisziplinäres Team aus Fachexperten mit Mitarbeitern der unterschiedlichen Bereiche und Abteilungen einer Organisation einige Wochen fokussiert zusammenarbeitet, um bisher nicht gänzlich erkannte Probleme und Herausforderun-

Wie lässt sich nun dieser Ansatz aus der Produktentwicklung auf das weitere Feld von Digitalisierungs- oder Transformationsprojekten übertragen? Von der Produktentwicklung geht es hier in den Bereich der agilen wie methodischen Strategie-Arbeit, d.h. für eine Discovery Phase wird nicht das teure Set-Up von Entwicklern, Designern und Ingenieuren benötigt, sondern ein kleines Projektteam bestehend aus methodisch vielseitig versierten Transformationsmanagern. Dieses schafft einen klar definierten, produktiven Rahmen, in dem alle Sichtweisen, Bedürfnislagen, Fragestellungen einer Ausgangslage mit allen Projektbeteiligten beleuchtet und qualitativ erörtert werden. Entscheidend ist hier im ersten Schritt das Verbleiben im „Problemraum“, bevor im nächsten Schritt, nach exakter Definition der Kernherausforderung, der „Lösungsraum“ gemeinsam betreten werden kann (siehe Grafik).

Übertragung auf Digitalisierungs- oder Transformationsprojekte (Discovery Phase)



Erkenntnisse zur Bedeutung einer Discovery Phase in komplexeren Transformationsprojekten

Wann ist der richtige Zeitpunkt für eine Discovery Phase? Eine Discovery Phase sollte immer zu Beginn von komplexeren Projekten durchgeführt und, wenn der Projektfortschritt ins Stocken gerät oder der Kurs geändert wird, wiederholt werden. Folgende Entwicklungen und Umstände können beispielsweise Auslöser für eine Discovery Phase sein:

- › Unternehmensfusionen
- › Änderung der Schlüsselakteure
- › Grundlegende Veränderungen am Markt
- › Implementierung neuer Tools oder Systeme
- › Tools oder Systeme entsprechen nicht mehr den aktuellen oder angestrebten technologischen Standards oder sind störanfällig
- › Unternehmensprozesse sind störanfällig oder ineffizient

Alle Organisationen erhalten durch eine methodisch durchgeführte Discovery Phase die Möglichkeit, die Ursachen von Herausforderungen zu identifizieren und innerhalb eines überschaubaren Zeitraums - je nach Organisationsgröße einige Wochen - die Weichen für den nachhaltigen Erfolg ihres Transformationsprojekts zu stellen.

Praxisbeispiel einer Discovery Phase

Nachfolgend soll die Theorie an einem praktischen Fallbeispiel aus der WTS Digital Strategieberatung mit initialem Auftrag für die Einführung eines neuen Umsatzsteuer Reporting Tools aufgezeigt werden. Mit einer vorangestellten Discovery Phase wird die Initialanfrage nach einem neuen Umsatzsteuer Reporting Tool als Chance genutzt, einen umfassenden Blick auf die Unternehmensstrukturen, Prozesse und die Systemumgebung zu werfen. Die Discovery Phase beginnt mit der Frage nach dem Umfeld des in Betracht gezogenen neuen Tools, einschließlich der Beteiligten und aller Prozesse, die direkt oder indirekt davon betroffen sind. Es wurden neben den Sachebenen auch die strukturellen Beziehungsebenen der einzelnen Stakeholder zueinander bzw. zwischen den Abteilungen beleuchtet.

Szenario 1: Einführung Umsatzsteuer Reporting Tool **mit** Discovery Phase führt zu ganzheitlicher Harmonisierung von Menschen, Prozessen und Systemen

In der Analysephase, dem ersten Teil der Discovery Phase, konnten Pain Points in den aktuellen Prozessen identifiziert werden, insbesondere trat hier ein Zusammenhang mit fehlerhaften Stammdaten

zutage, aus dem erhebliche Auswirkungen auf steuerliche Behandlungen resultierten. Ursächlich war hier die prozessuale Abstimmung zwischen Abteilungen, die der Steuerabteilung vorangeschaltet sind. Das Aufziehen des Scopes, das Divergieren in der Analyse (siehe Grafik) auf das weitere Umfeld ermöglichte erst die Aufnahme der Sichtweisen aus den Abteilungen Einkauf und Accounting. Eine genaue Ausarbeitung der Problemstellung und damit auch der Fragen, wer in welchen Prozessen aktuell arbeitet, und wie weit die Prozesse reichen (End2End), ermöglichte die Identifikation von Fehlerquellen, die mit der Einführung eines neuen Reporting Tools hätten nicht behoben werden können.

Das genaue und schrittweise Vorgehen beinhaltet die Analyse und die konkrete Definition der Kern-Herausforderung als Ausgangspunkt, um ein übergreifendes Denken zu fördern. Auf Basis dieser gemeinsam erkannten führenden Herausforderung werden **Handlungsoptionen entwickelt**, die mögliche Wege vom Ist- zum Soll-Zustand weisen, und erst dann werden Maßnahmen abgeleitet, um **die ausgewählte Handlungsoption** umzusetzen (siehe Grafik).

Das Resultat dieser Vorgehensweise ist eine ganzheitliche Strategie, die nicht nur die kurzfristige Einführung des neuen Tools priorisiert, sondern initial Probleme und ihre Ursachen identifiziert, bei denen Menschen und Prozesse erst in Einklang gebracht werden müssen, bevor ein neues System ins Spiel gebracht werden kann. Durch die aktive und initiale Einbindung der beteiligten Mitarbeiter in den Veränderungsprozess wird das gemeinsame Verantwortungsbewusstsein gefördert.

Darüber hinaus seien auch die folgenden weiteren Vorteile aus der Discovery Phase erwähnt:

- › Die frühzeitige Einbindung aller Stakeholder in der Discovery Phase schafft nicht nur eine klare Ausgangsbasis, sondern fördert auch langfristige Akzeptanz und Unterstützung Top-Down und Bottom-Up. Dies trägt dazu bei, dass das Projekt nicht nur kurzfristig erfolgreich ist, sondern auch langfristig durch alle Beteiligten getragen wird.

Weitere Vorteile der Discovery Phase

- › Die genaue Definition von Projektzielen und -umfang ermöglicht eine gezielte Zuweisung von Ressourcen. Dies trägt dazu bei, die Effizienz zu steigern, da Teams genau wissen, welche Aufgaben priorisiert werden müssen, was zu einer insgesamt effektiveren (damit auch kostensensitiven) Umsetzung führt.

Szenario 2: **Ohne** Discovery Phase enthält die neue System-Implementierung fehlerhafte Stammdatenquellen und die Partizipation zentraler Beteiligter bleibt aus

Stellen wir dem nun ein zweites, fiktives Szenario gegenüber, bei der die Projektinitiation ohne Discovery Phase stattfindet, sprich die Fokussierung nur auf kurzfristige Einführung des neuen Umsatzsteuer Reporting Tools erfolgt. Der Blick richtet sich primär auf die Funktion des Tools zur Erstellung und Verwaltung von Reports. Es wird davon ausgegangen, dass die Implementierung des neuen Tools die gewünschten Verbesserungen bringen und von den Mitarbeitenden nahtlos akzeptiert wird. Die Einstellung der Mitarbeitenden und Stakeholder sowie die vorhandenen Prozesse und die Systemumgebung wären nicht betrachtet worden. Die Nachteile dieses Ansatzes liegen auf der Hand: Die Pain Points im Bereich der Stammdatenpflege, Fehler in den Datenzuflüssen und Ineffizienzen

in den Prozessen wären weder entdeckt worden noch hätten sie behoben werden können. Ohne eine ganzheitliche Kontext-Analyse wären falsche Schlüsse gezogen und es wäre eine Vorgehensweise gewählt worden, die zu einem unausgereiften Ziel führt: Eine pauschale Tooleinführung anstelle eines passgenauen Tools, das von den Mitarbeitenden akzeptiert wird und sich in die optimierten Prozesse ganzheitlich einfügt.

Die Gegenüberstellung verdeutlicht, dass die Discovery Phase nicht nur dazu dient, Oberflächenprobleme zu identifizieren, sondern die tieferliegenden Ursachen und Wechselwirkungen zu erkennen. Gezielte Analyse und Diagnose schaffen eine fundamentale Grundlage für eine ganzheitliche Harmonisierung zuallererst von Menschen und Prozessen. Mit einer frühzeitig durchgeführten Discovery Phase wird nicht nur das kurzfristige Ziel erreicht, z.B. ein neues Tool zu implementieren, sondern durch die gemeinsam durchgeführte Umfeldanalyse der erste Grundstein für einen langfristig akzeptierten Transformationsprozess in einer Organisation gelegt.

Fazit



**Ihr Kontakt**  
Lars Bax,  
Hannover,  
lars.bax@wts.de

## b | Pillar Two Managed Service als Alternative zu einer Inhouse Lösung? |

Autor: StB/CPA Michael Hammerschmidt, Stuttgart

### Key Facts

- › Die ab 2024 benötigten Berechnungen für Pillar Two erfordern einen koordinierten Einsatz von Steuer-, Accounting- und IT-Abteilung.
- › Aufgrund begrenzter Mitarbeiterressourcen sowie IT-Budgets zum Aufbau einer Inhouse Pillar Two Lösung kann die Inanspruchnahme eines Managed Service für einen Übergangszeitraum eine Alternative darstellen.
- › Der Managed Service Ansatz verschafft Unternehmen daneben Zeit, sich für einen finalen Pillar Two Compliance Ansatz entscheiden und diesen implementieren zu können.
- › Auch im Managed Service Modell ist ein Projekt zur Definition der benötigten Daten und zur Umsetzung von Prozessen zur Datenerhebung notwendig.

Am 10.11.2023 hat der Bundestag – wie erwartet – den Regierungsentwurf des Gesetzes zur nationalen Umsetzung der EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses in 2./3. Lesung beschlossen (vgl. gesonderten Beitrag in diesem Heft, S. 13). Es wird davon ausgegangen, dass der Bundesrat seine Zustimmung am 15.12.2023 erteilt.

Den betroffenen Unternehmen bleibt nun unterschiedlich lange Zeit, den daraus resultierenden Berichts- und Steuerdeklarationspflichten nachzukommen. Die Berechnung einer Pillar Two Top-Up Tax wird überwiegend erstmals per 31.12.2024 auf Ebene der steuerpflichtigen UPE (Ultimate Parent Entity) einer multinationalen Unternehmensgruppe notwendig werden. Teilweise beginnt das Pillar Two Reporting schon im Rahmen der Quartalsberichterstattung per 31.03.2024.

Gesetzentwurf zur globalen Mindestbesteuerung vom Bundestag beschlossen

Generelle Anforderungen an eine Pillar Two IT-Lösung

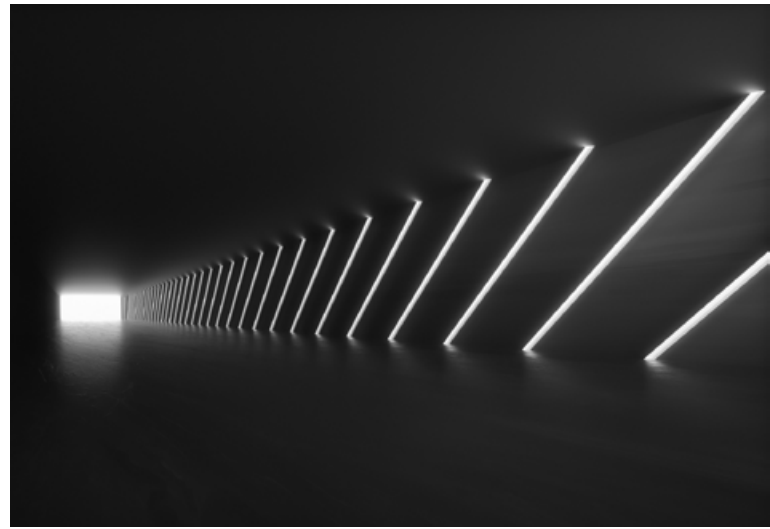
Bereits unser Themenspecial im WTS Journal 03/2023 befasste sich damit, welche Anforderungen an eine gute Pillar Two IT-Lösung zu stellen sind, die da wären:

- › Hohe Flexibilität und hoher Automatisierungsgrad
- › Leistungsfähigkeit
- › Nutzerfreundlichkeit
- › Praxisorientierung und
- › Berücksichtigung verschiedener Nutzerperspektiven

Daneben wurde im WTS Journal 03/2023 auch ein Lösungsansatz auf Basis der SAP Technologie PaPM vorgestellt, der diesen Kriterien gerecht wird. Ebenfalls sind aktuell IT-Lösungen diverser Anbieter erhältlich, mit deren Hilfe eine Inhouse Lösung zur Berechnung der Top-Up Tax und zur resultierenden Erstellung und Übertragung einer Steuererklärung umgesetzt werden kann.

Herausforderung bei knappen Ressourcen und Budgets

Was aber tun, wenn heute schon absehbar ist, dass entweder die vorhandenen Mitarbeiterressourcen für ein Pillar Two IT-Projekt oder auch das benötigte finanzielle Budget hierfür nicht vorhanden sind? In solchen Fällen kann der Managed Service Ansatz in Betracht gezogen werden. Damit muss die Unternehmensgruppe lediglich die für eine Pillar Two Berechnung benötigten Daten erheben und bereitstellen, die eigentliche Berechnung und Steuererklärung wird hingegen von einem externen Dienstleister übernommen.



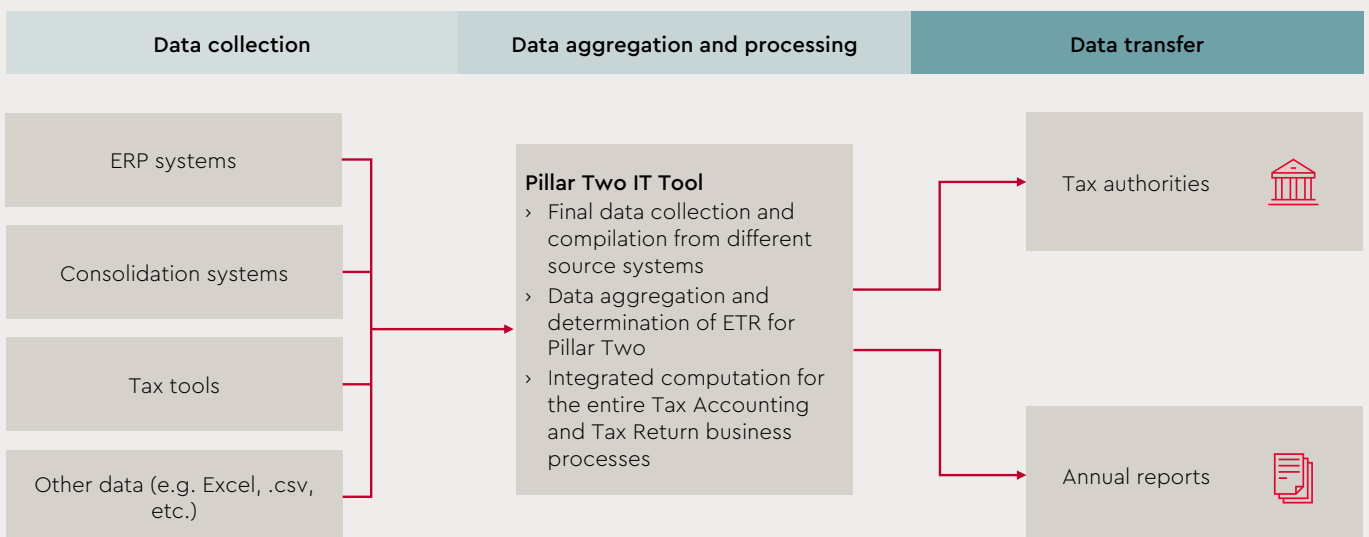
Nachfolgend wird ein beispielhafter Pillar Two Prozess gezeigt für den Fall, dass eine unternehmensinterne Umsetzung gewählt wird.

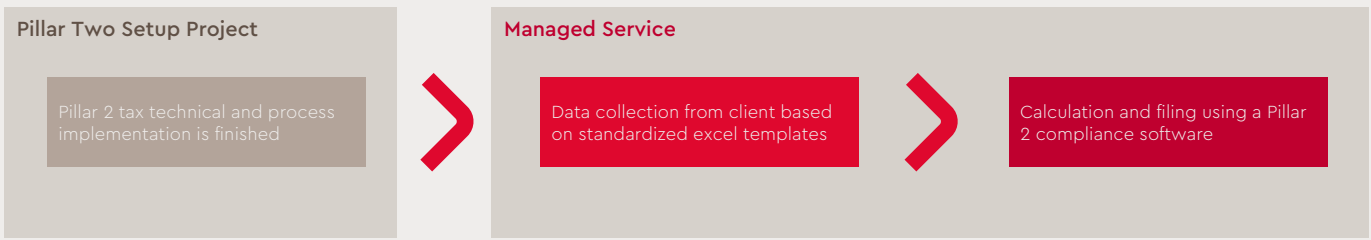
In dem unten gezeigten, hier als „Inhouse“ Ansatz benannten Zielbild, übernimmt die Unternehmensgruppe sämtliche Prozessschritte:

- › Datensammlung
- › Datenverdichtung
- › Pillar Two Berechnungen
- › Übertragung der Erklärung/Meldung an die Finanzverwaltung

Als Variante dieses Prozesses ist auch denkbar, dass die Erstellung der Mindeststeuererklärung an einen externen Steuerberater übertragen wird.

Pillar Two Prozess bei Inhouse Lösung





Pillar Two Prozess im Fall des Managed Service

Im oben gezeigten Managed Service Modell beschränkt sich dagegen die Verantwortlichkeit der Unternehmensgruppe auf die Sammlung der Daten, alle anderen Prozessschritte werden vom externen Berater übernommen.

Pillar Two Vorprojekt ist notwendig!

Auch für den Managed Service Fall ist ein Vorprojekt notwendig, um die Erhebung und Bereitstellung der Daten vom Unternehmen an den externen Berater sicherzustellen. Im Gegensatz zu ähnlichen Serviceangeboten (z.B. DAC6 oder CbCR) ist die Komplexität der Datenbeschaffung bei Pillar Two höher. Vor Datenanlieferung und somit vor Beginn des eigentlichen Managed Service müssen daher die folgenden Themen geklärt sein:

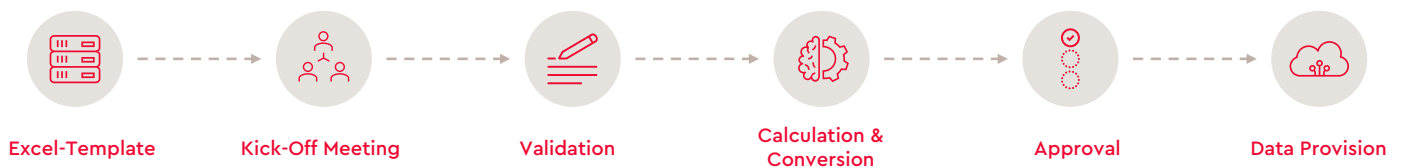
- › Umfang der einzubeziehenden Geschäftseinheiten (Scoping)
- › Relevante IT-Systeme
- › Datenquellen zur Anlieferung der Pillar Two Berechnungszeilen (Fit-Gap Analysen)

- › Datenerhebung für Informationen, welche sich nicht aus bestehenden IT-Systemen erheben lassen
- › Unternehmensinterne Zuständigkeit und zeitliche Planung
- › Technologische Lösung zur unternehmensinternen Datenerhebung und zum Datentransfer für den Managed Service Provider


Soweit diese Vorbereitungen getroffen worden sind, übernimmt das Beratungsunternehmen für den Managed Service die nachfolgenden Leistungen:

- › Datenübernahme auf Basis z.B. eines Excel-Templates
- › Abstimmung inhaltlicher Fragen
- › Technische Validierung und cursorische Prüfung der erhaltenen Daten
- › Pillar Two Berechnungen
- › Pillar Two Reporting in Form vordefinierter Berichte (Dashboard)
- › Erstellung und Einreichung der Steuererklärung

Managed Service: Prozessschritte





Abwicklung über Web-Oberfläche	Die Abwicklung dieser Leistungen erfolgt beispielsweise über eine definierte Web-Oberfläche, die im Sinne eines Zugangsportals dem Unternehmen das Hochladen der Daten ermöglicht sowie einen Zugriff auf die Berechnungsergebnisse und Analysen erlaubt. Das Unternehmen kann über ein solches Portal auch die Richtigkeit der Erklärung bestätigen, was vor Übertragung der Steuererklärung durch den Berater erforderlich ist.	<ul style="list-style-type: none"> <li>› Bessere Integration mit internen IT-Systemen</li> <li>› Höherer Automatisierungsgrad</li> </ul>	
Abnahme der Berechnung/Steuererklärung durch den Mandanten		<p>Kontra Inhouse Lösung:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› Höhere Implementierungskosten</li> <li>› Höherer Bedarf an internen Ressourcen</li> </ul>	
Leistungserweiterung möglich	Eine Erweiterung der dargestellten Leistungen ist jederzeit möglich, z.B. um den Aufbau spezifischer Schnittstellen zu IT-Systemen zur Beschleunigung der Datensammlung oder um die Erstellung individueller Pillar Two Analysen und Berichte.	<p>Pro Managed Service</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› Geringerer Bedarf an internen Ressourcen</li> <li>› Niedrigere Implementierungskosten</li> <li>› Deutlich geringere Einbeziehung der internen IT-Abteilung</li> <li>› Geringerer Schulungsbedarf der Mitarbeiter</li> </ul>	<p>Pro und Kontra: Managed Service</p>
	Bei den Überlegungen hinsichtlich der Frage, ob die Pillar Two Compliance mit Hilfe eines Managed Service Ansatzes oder unternehmensintern erreicht werden soll, sind unter anderem jeweils die folgenden Vor- und Nachteile zu berücksichtigen:	<p>Kontra Managed Service:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› Geringerer Automatisierungsgrad</li> <li>› Gesamtkosten von Laufzeit abhängig</li> </ul>	
Pro und Kontra: Inhouse Lösung	<p>Pro Inhouse Lösung:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>› Datenhoheit verbleibt im Unternehmen</li> </ul>	<p>Noch nicht definiert und Ausdruck der bestehenden rechtlichen Unsicherheit ist zum heutigen Zeitpunkt die Vorgehensweise bezüglich der Einreichung eventuell notwendig werdender lokaler Pillar Two Meldungen oder Steuererklärungen, die von der Unternehmensgruppe abzugeben sind.</p>	 <p><b>Ihr Kontakt</b> StB/CPA Michael Hammerschmidt, Stuttgart, <a href="mailto:michael.hammer-schmidt@wts.de">michael.hammer-schmidt@wts.de</a></p>

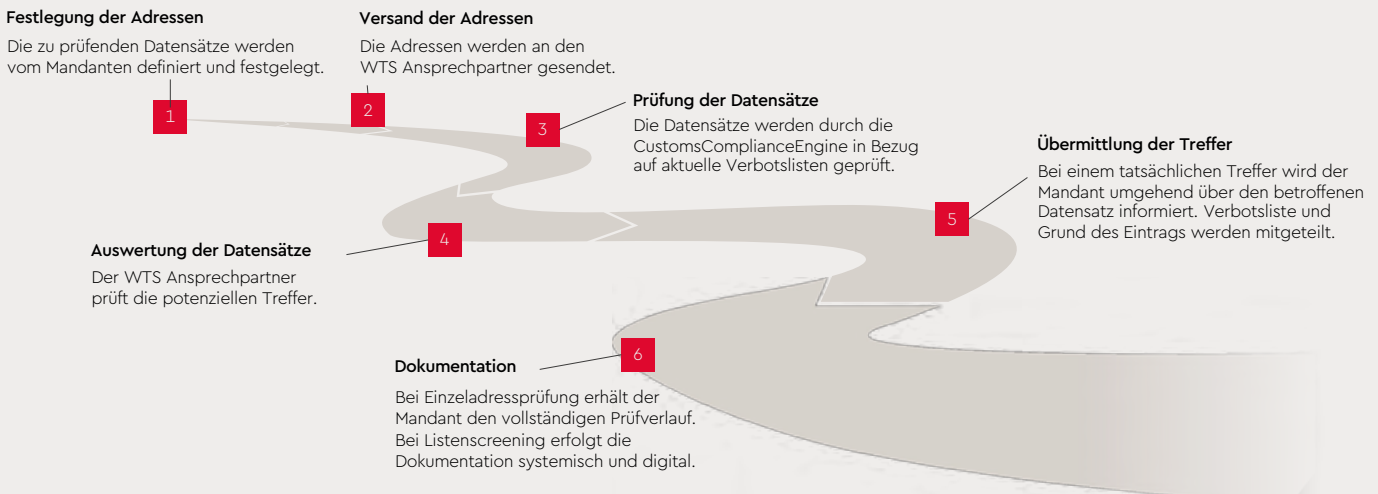
**c | Next Level Sanktionslistenprüfung** | Autoren: RA Markus Wieners, Düsseldorf, und Lisa Wirth, Zertifizierte Compliance Managerin, München

**Key Facts**

- › Compliance-Strategie: Sanktionslistenprüfung ist entscheidend, um rechtliche und finanzielle Konsequenzen in Geschäften mit sanktionierten Partnern zu vermeiden.
- › WTS CustomsComplianceEngine: Automatisierte Lösung, die bei Treffern sofortige Maßnahmen ermöglicht und die Widerstandsfähigkeit gegenüber Sanktionen stärkt.
- › EU-Verordnungen: Unternehmen müssen die Verbote hinsichtlich der Bereitstellung von Geldern für sanktionierte Personen beachten, um rechtliche Konsequenzen zu vermeiden.

Die Sanktionslistenprüfung zählt zu den zentralen Elementen in der Exportkontrolle und ist ein wichtiger Bestandteil der Compliance-Strategie für Unternehmen. Es gilt sicherzustellen, keine Geschäfte mit Personen oder Organisationen zu tätigen, die eine Listung im Rahmen von Sanktionen erfahren haben. Verfehlungen können zu erheblichen rechtlichen und finanziellen Konsequenzen führen. Die Durchführung von Sanktionslistenprüfungen ist regelmäßig Bestandteil von Außenwirtschaftsprüfungen der Zollbehörden. Zur Absicherung der geschäftlichen Aktivitäten setzt WTS die CustomsComplianceEngine ein (siehe nachfolgendes Schaubild). Dadurch wird sichergestellt, dass tagesaktuelle gültige Sanktionslisten automatisiert überprüft und beachtet werden und der aufwändige Prüfungs- und Dokumentationsprozess insgesamt effizient gestaltet werden kann.

Sanktionslistenprüfung als wichtiger Bestandteil der Compliance-Strategie



Nutzung der Customs-ComplianceEngine zur Bewältigung der sich ständig ändernden Rechtsvorschriften

Rechtliche Änderungen haben fast immer Auswirkungen auf bestehende Arbeitsabläufe. Bei unserer CustomsComplianceEngine werden die Geschäftspartner, diese umfassen natürliche und juristische Personen sowie Organisationen, in Bezug auf die aktuellen Sanktionslisten geprüft. Sollte die Sanktionslistenprüfung einen Treffer ergeben, so ist zunächst zu klären, auf welcher Sanktionsliste sich der Geschäftspartner befindet. Danach müssen für sanktionierte Personen oder Organisationen geeignete Maßnahmen ergriffen werden. Dies kann unter anderem der Stopp einer Transaktion, die Meldung an die zuständigen Behörden oder auch die Ablehnung eines Geschäftspartners sowie andere interne Schritte umfassen.

gestellt werden. Zudem ist besondere Vorsicht in Bezug auf sog. Umgehungstatbestände, also einer Leistung über Dritte, geboten. Auch länderbezogene Embargos, die die EU verhängt hat, enthalten solche Verbote und können, bei Missachtung durch natürliche oder juristische Personen, mit Strafe oder Geldbuße gegen diese geahndet werden.

Beispielsweise sind die folgenden EU-Verordnungen in der EU und damit auch in Deutschland unmittelbar geltendes Recht:

Beispiele für EU-Verordnungen

- › ISIL(Da'esh) und Al-Qaida und mit ihnen verbundene natürliche oder juristische Personen, Organisationen und Einrichtungen
  - VO (EG) Nr. 881/2002
  - VO (EU) 2016/1686
- › Taliban oder mit ihnen verbundene Personen, Gruppen, Unternehmen und Einrichtungen in Afghanistan
  - VO (EU) Nr. 753/2011
- › Personen, die für Cyberangriffe gegen kritische Infrastruktur verantwortlich sind
  - VO (EU) 2019/796
- › Sonstige Terrorverdächtige
  - VO (EG) Nr. 2580/2001
  - Weitere länderbezogene Embargos (z.B. Russland, Belarus, Iran), die unter anderem auch personenbezogene Sanktionen beinhalten

Europäische Anti-Terror-Verordnungen: Globale Exportkontrollen und Sanktionslisten

Zusätzlich werden mittelbare Bereitstellungen kontrolliert und mögliche Umgehungsgeschäfte überwacht. Die durchgeführten Prüfungen sowie eine zoll- und exportkontrollrechtliche Bewertung werden dem Unternehmen bereitgestellt, um eine rechtssichere und risikominimierte Geschäftsführung zu gewährleisten.

Zur Bekämpfung der weltweiten Terrorismusaktivitäten hat die EU Verordnungen mit Sanktionen gegen natürliche und juristische Personen erlassen. Diese Regelungen stellen einen wichtigen Teilbereich der Exportkontrolle dar. Die Verordnungen gelten unmittelbar in allen EU-Mitgliedstaaten und sind bei allen Geschäftsaktivitäten, z.B. im Wege einer Sanktionslistenprüfung, zu beachten. Den Personen, Organisationen oder Einrichtungen, die in den Anhängen der Verordnungen aufgeführt sind, dürfen weder direkt noch indirekt Gelder oder wirtschaftliche Ressourcen zur Verfügung

Den EU-Verordnungen sind keine genauen Vorgaben zu entnehmen, wie die Maßnahmen innerbetrieblich umgesetzt werden sollen, sodass Unternehmen selbst Sorge dafür zu tragen haben, dass diese Verbote im Rahmen ihrer Geschäftsprozesse und den innerbetrieblichen

Regelmäßige Prüfung von Geschäftspartnern und Protokollierung der Ergebnisse

Aktivitäten eingehalten werden. Die Verordnungen sind von jedem Unternehmen mit Sitz in der EU zu beachten, unabhängig davon, in welchem Land sich der jeweilige Geschäftspartner befindet oder um welche Vertragsart es sich handelt. Dasselbe gilt für EU-Staatsbürger, die als verantwortliche Personen für Unternehmen im Ausland handeln. Das hat zur Folge, dass alle Geschäftskontakte geprüft werden müssen. Erschwerend kommt hinzu, dass die Sanktionslisten fast täglich überarbeitet werden, sodass regelmäßige und transaktionsbezogene Prüfungen auch bei langjährigen Geschäftskontakten notwendig sind. Die internen sanktionsbezogenen Prüfungsergebnisse sind zu protokollieren.

Straftat oder Ordnungswidrigkeit

In Deutschland wird die Nichtbeachtung dieser Sanktionsmaßnahmen gemäß der EU-Regelungen i.V.m. dem deutschen Außenwirtschaftsgesetz (AWG) als Straftat oder Ordnungswidrigkeit geahndet.

Als Rechtsfolge können z.B. Bußgelder gegen Unternehmen oder Gefängnisstrafen für die verantwortlichen Personen in Betracht kommen.

Bei Geschäftsanbahnung (Erstkontakt), vor Abschluss von Verträgen sowie vor Durchführung eines konkreten Geschäfts ist es daher grundsätzlich notwendig, die Prüfung des jeweiligen Geschäftspartners und seiner verantwortlichen natürlichen Personen im Idealfall softwaregestützt und automatisiert durchzuführen. Denn diese Prüf- und Dokumentationsprozesse sind in der Regel sehr zeit- und arbeitsaufwändig und somit kostenintensiv. Insbesondere bei der Durchführung der Sanktionslistenprüfung in Bezug auf Geschäftspartner ist Unterstützung durch externe Fachberater empfehlenswert, um ein rechtssicheres Agieren im internationalen Handel und einen stets aktuellen Überblick über die Geschäftspartner zu ermöglichen.

Fazit



**Ihr Kontakt**  
RA Markus  
Wieners,  
Düsseldorf,  
markus.wieners@  
wts.de

#### d | Effiziente Buchführung in Zeiten der Energiepreisbremsen – Die Schlüsselrolle von Daten an der Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle im Energiemarkt | Autorin: Cathrin Kröll, Düsseldorf

##### Key Facts

- › Der Energiemarkt muss sich den Herausforderungen einer hohen Volatilität durch globale Ereignisse, wie die aktuelle Energiekrise oder Corona, stellen.
- › Datengetriebene Buchführung auf Basis von aktuellen (Echtzeit)Daten schafft Transparenz und Planungssicherheit.
- › Leistungsstarke Business Intelligence-Systeme – wie SAP Analytics Cloud – unterstützen kaufmännische Abteilungen digital.

die steigende Komplexität dieser Branche resultiert. Die Bewältigung dieser Herausforderungen erfordert eine Kombination aus innovativen Technologien, strategischer Planung und ständiger Veränderungsbereitschaft.

Zusätzlich verschärfend auf die Branche wirkt sich die Energiekrise aus, in der sich Deutschland und Europa aktuell befinden, ausgelöst durch die Verknappung des Gasangebots in Folge des russischen Überfalls auf die Ukraine. Steigende Energiepreise belasten private Haushalte und Unternehmen erheblich. Der Gesetzgeber hat sich dazu entschieden, Gas-, Strom- und Wärmekunden durch unterschiedliche Maßnahmen zu entlasten. Im Zuge der Dezember-Soforthilfe wurde Standardlastprofilkunden die Abschlagszahlung für den Monat Dezember 2022 erlassen. Zudem kam bereits im Oktober 2022 die temporäre Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen und Fernwärme. Rückwirkend zum Januar 2023 wurden die Preise für Erdgas, Strom und Wärme für ein Grundkontingent des Verbrauchs gebremst, geregelt im Strompreisbrem-

Energiekrise und staatliche Maßnahmen

Herausforderungen der Energiebranche

Die Energiebranche befindet sich in einem ständigen Wandel. Der Markt ist geprägt von volatilen Energiepreisen, immer neuen gesetzlichen und regulatorischen Anforderungen, technologischen Neuentwicklungen und politischen Einflüssen: Energiewende, Digitalisierung, Smart Metering, Smart Grid, dynamische Tarife, Nachhaltigkeitsanforderungen und E-Mobility sind nur einige Entwicklungen, aus denen

sengesetz (StromPBG) und im Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz (EWPBG). Die Entlastungen sind so bemessen, dass die Kunden 80 % ihres prognostizierten Jahresverbrauchs zu den gebremsten Preisen beziehen können. Die Umsetzung dieser Maßnahmen stellt Energiekonzerne vor die Herausforderung, diese Veränderungen kurzfristig zu implementieren, gleichzeitig aber auch ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.

Die Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle als Schlüsselinstrument

Da in Energieunternehmen eine Massendatenverarbeitung stattfindet, stellt eine effektive Abrechnung und Buchführung einen wesentlichen Erfolgsfaktor dar. Die Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle wird zu einem unverzichtbaren Instrument bei der korrekten und effizienten Abbildung der finanziellen Transaktionen. Durch die intelligente Nutzung dieser Schnittstelle können Unternehmen der Energiebranche nicht nur ihre Abrechnungsdaten transparent gestalten, sondern auch schnell auf Veränderungen im Markt reagieren und kurzfristig notwendige Anpassungen umsetzen.

Datengetriebene Buchführung in Echtzeit

Eine datengetriebene Buchführung ermöglicht den Zugriff auf Echtzeitdaten. Unternehmen können ihre finanzielle Lage sofort erfassen und fundierte Entscheidungen treffen, da der gesamte Buchungsprozess ad-hoc zum aktuellen Zeitpunkt, für jede Periode und in jeder Tiefe zur Verfügung steht. Die Integration von Hauptbuch-/Nebenbuchsystemen ermöglicht eine transparente Darstellung von Kostenstrukturen und erleichtert die Anpassung an neue Preisregulierungen. Auf der Basis von Echtzeitdaten werden Unternehmen in die Lage versetzt, ihre Budgets effizienter zu planen und zu kontrollieren, wodurch sie flexibler auf Marktveränderungen reagieren können und damit die Grundlage für smarte wirtschaftliche Abschlüsse legen.

SAP Analytics Cloud mehr als ein starkes BI-Tool

Im Zuge der Digitalisierung und Big Data haben sich auch die Anforderungen an das Reporting und die dazugehörigen Tools verändert. Im Fokus stehen hier Key-Words wie Interaktivität, Self-Service und Machine Learning. Hier hat sich die SAC (SAP Analytics Cloud) als innovative Business Intelligence-Lösung mit umfangreichen Funktionalitäten etabliert. SAC ermöglicht es Unternehmen, sämtliche Unternehmensprozesse und die wirtschaftlichen Zusammenhänge zu verste-

hen und zu analysieren. Im Vergleich zu klassischen BI-Tools hebt sich die SAC als Kombination von Funktionen für Business Intelligence, Unternehmensplanung und Predictive Analysis ab und ist in die SAP-Landschaft der Unternehmen bestens integriert. Weitere Vorteile sind die einfache Anbindung an NONSAP-Systeme und das Look&Feel innerhalb der Lösung.

Im Zusammenhang mit SAC sind einige Health Checks von Daten empfehlenswert: Hier werden (Echtzeit-)Analysen mit Ergebnisvisualisierung anhand von definierten Checks auf Basis eines umfassenden Datenmodells durchgeführt, um Abschlussprüfungen, Betriebsprüfungen vorzubereiten oder Bestandteil eines operativen (Tax)-CMS zu sein. Ein großes Repository von Standardprüfregeln ist für einen erfolgreichen Health Check unabdingbar, damit die Anwendbarkeit auf gängige Geschäftsvorfälle ohne Weiteres gegeben ist. Die SAC ist sowohl im Accounting und Controlling als auch innerhalb der Steuerfunktion einsetzbar und bietet weitere steuerliche und außersteuerliche Use Cases, z.B. für die Aufbereitung der Daten im Transfer Pricing und Prozesse im Tax Reporting.

Unternehmen, die in diesem transformativen Kontext Unterstützung benötigen, sollten bei der Auswahl einer externen Beratung darauf achten, dass folgende aufeinander abgestimmte Kompetenzen vorhanden sind:

- › Umfangreiche energiewirtschaftliche Expertise.
- › Umfassende Erfahrung in Digitalisierungs- und Transformationsprojekten.
- › Know-how speziell im Hinblick energiewirtschaftlicher Abrechnungssysteme, der Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle sowie SAP Analytics Cloud (SAC).

Zusammenfassend spielt die intelligente Nutzung der Hauptbuch-/Nebenbuchschnittstelle eine zentrale Rolle für Unternehmen, um sich proaktiv den Herausforderungen des volatilen Energiemarkts zu stellen. Unternehmen, die in innovative Buchführungssysteme und BI-Lösungen investieren und deren Potenziale voll ausschöpfen, können nicht nur ihre Finanzdaten transparent gestalten, sondern auch flexibel auf externe Herausforderungen reagieren und langfristig ihre Wettbewerbsfähigkeit in diesem komplexen Umfeld sichern.

Fazit



**Ihr Kontakt**  
András Szigeti,  
Düsseldorf,  
andrás.szigeti@  
wts.de

## Impressum

### Herausgeber

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

ISSN 2195-7746 WTS-Journal

### Redaktion

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

### Standorte

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

### Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

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

© Fotos: Aaron Burden on unsplash (Seite 1, 51), Pexels/Serkan Bayraktar (Seite 6), Janosch Diggelmann on unsplash (Seite 9), Dhruv Weaver on unsplash (Seite 12), Pexels/Masood Aslami (Seite 14), unsplash+/getty images (Seite 19), Pexels/Aboodi Vesakaran (Seite 21), Jonathan Velasquez on unsplash (Seite 23), Pexels/евгений шухман (Seite 24), Pexels/书畅-何 (Seite 26), Pexels/Cottonbro Studio (Seite 31), Justin Kauffman on unsplash (Seite 35), frdm on unsplash (Seite 36), Trude Jonsson Stangel on unsplash (Seite 39), Surface on unsplash (Seite 42), charlesdeluvio on unsplash (Seite 46), Mateusz Haberny on unsplash (Seite 48), Glenna Haug on unsplash (Seite 54), istockphoto/Pom669 (Seite 59), Caden Tormey on unsplash (Seite 62), Pexels/Niklas Jeromin (Seite 64), Joshua Fuller on unsplash (Seite 70), Yann Allegre on unsplash (Seite 75), getty images/Xuanyu Han (Seite 79), Joshua Rivera on unsplash (Seite 80), Jack B on unsplash (Seite 86); alle anderen Abbildungen © WTS



# FROHE FESTTAGE & ein glückliches neues Jahr

In einer Welt im Wandel, in der Künstliche Intelligenz neue Horizonte eröffnet, erinnert uns Weihnachten an die Werte, auf die sich unsere Gesellschaft gründet. Es liegt in der Hand eines jeden von uns, diese durch unser tägliches Handeln ein kleines Stückchen gerechter zu gestalten.

Wir wünschen Ihnen und Ihren Familien besinnliche Feiertage und ein gesundes und glückliches Jahr 2024.