

Steuern und Recht im Überblick
Quartalswebcast

15. Dezember 2023

Überblick über die Referenten (1/2)



Dr. Alexander Linn
Partner – Business Tax
German Tax Technical Team
Steuerberater
München

E: allinn@deloitte.de



Dietmar Gegusch
Director
German Tax Technical Team
Düsseldorf

E: dgegusch@deloitte.de



Marie Kramer
Director – Indirect Tax
Köln

E: mkramer@deloitte.de

Überblick über die Referenten (2/2)



Georg Trischberger
Partner – Business Tax
Steuerberater
Mannheim

E: gtrischberger@deloitte.de



Ulrike Freise
Director – Tax
Steuerberaterin/ Wirtschaftsprüferin
Hannover

E: ufreise@deloitte.de

Steuern und Recht im Überblick (IV. Quartal 2023)

I. Internationale Entwicklungen

- Update zur DAC 8 – EU-Richtlinie
- Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete

II. Gesetzgebung

- Update zur Umsetzung globale Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen
- Update zum Wachstumschancengesetz/ Kreditzweitmarktförderungsgesetz
- Update zum Zukunftsfinanzierungsgesetz
- Hinweis: Keine Anpassung des Zinssatzes bei der Vollverzinsung zum 01.01.2024

III. Praxishinweis zur Umsatzsteuer

- Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen
- Update zur E-Rechnung
- Zeitpunkt der Vereinnahmung eines Entgelts

IV. Rechtsprechung

- Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung
- Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes bei Verschmelzung
- „Finanzielle Eingliederung“ bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Personengesellschaft etc.
- Mitunternehmerschaft und sachliche Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde
- Höhe der Anschaffungskosten von in der Krise stehen gelassener Darlehen

V. Finanzverwaltung

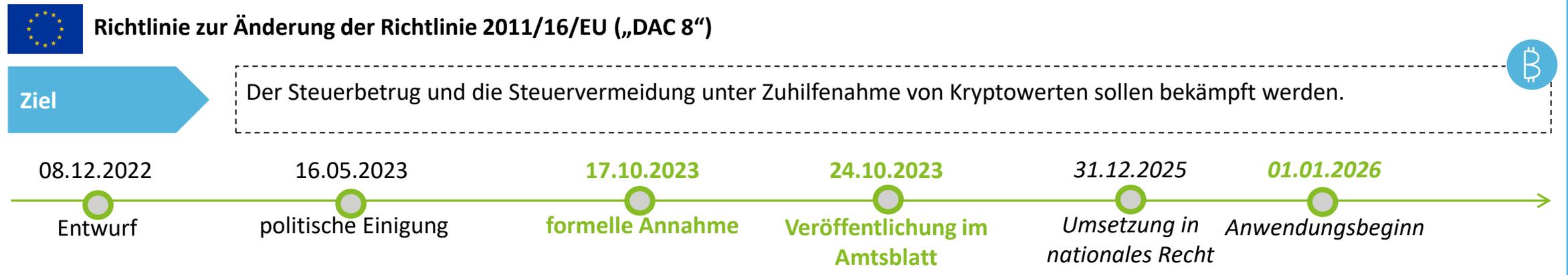
- Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses
- Entwurf eines Schreibens zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes

I. Internationale Entwicklungen

Update zur DAC 8 – EU-Richtlinie

DAC 8: Neue Meldepflichten im Zusammenhang mit Transaktionen mit Kryptowerten

„DAC 8“: Ziel und Zeitplan



„DAC 8“: Inhalt

Neue Meldepflichten im Zusammenhang mit Transaktionen mit Kryptowerten

- Anwendungsbereich: **alle Anbieter von Krypto-Dienstleistungen** für in der EU ansässige Kunden
- Inhalt der Meldungen: u.a. Name, Adresse, Ansässigkeitsstaat des meldepflichtigen Kryptowerts-Kunden; Name des meldepflichtigen Kryptowerts, der gezahlte Gesamtbruttobetrag, die Gesamtzahl der Anteile, die Zahl der meldepflichtigen Transaktionen in Bezug auf Käufe/ Veräußerungen
- Frist: Ende des Folgejahrs

Ausweitung des automatischen Informationsaustausches auf Vorbescheide für Privatpersonen

- Anwendungsbereich: **grenzüberschreitende Vorbescheide für Privatpersonen**, wenn
 - der Betrag der Transaktion oder einer Reihe von Transaktionen **1,5 Mio. Euro** übersteigt; oder
 - der Anwendungsbereich des Bescheids die **Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes** der natürlichen Person betrifft.

Aktualisierung der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete

Hintergrund



EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete:

- Zweck: Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung
- EU-Blacklist wird zweimal jährlich vom Rat der EU überprüft



Nationale Abwehrmaßnahmen:

- Steueroasenabwehrgesetz
- Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (DAC6)
- Öffentliches Country-by-Country Reporting
- Besteuerung sog. Registerfälle (JStG 2022)

Update der EU-Blacklist am 17.10.2023

Aktuelle EU-Blacklist

- Update im Februar: neu auf der EU-Blacklist: **Russland**, Costa Rica, Britische Jungferninseln, Marshallinseln
- **Update im Oktober:** neu auf der EU-Blacklist: **Antigua und Barbuda, Belize, Seychellen, ~~Costa Rica, Britische Jungferninseln, Marshallinseln~~**
- Weitere Länder/ Gebiete: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Bahamas, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, Amerikanische Jungferninseln und Vanuatu.

bei **Aktualisierung der Steueroasen-Abwehrverordnung** bis Ende 2023

Steuerhoheitsgebiet (z.B.)	Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung	Quellensteuermaßnahmen	Gesteigerte Mitwirkungspflichten	Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen	Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs
Russland 	ab 01.01.2024	ab 01.01.2024	ab 01.01.2024	ab 01.01.2026	ab 01.01.2027

II. Gesetzgebung

Update zur Umsetzung globale Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (1/3)

Gesetzesentwurf

Hintergrund

Ziele

- Besteuerung der weltweiten Gewinne großer multinationaler Konzerne mit effektivem Steuersatz von min. 15 %
- Entgegenwirken von schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen



§§



Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Safe-Harbour für vereinfachte Berechnungen

- **Safe Harbour für vereinfachte Berechnungen** (§ 79 MinStG): wenn einer der drei folgenden Tests auf der Grundlage zugelassener vereinfachter Berechnungen für eine Unternehmensgruppe erfüllt ist, kann auf Antrag der Steuererhöhungsbetrag auf null reduziert werden.
 - **Routinegewinn-Test:** der für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ermittelte Mindeststeuer-Gewinn ist gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag.
 - **Wesentlichkeitsgrenzen-Test:** Im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet ist der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtumsatz < 10 Mio. Euro und der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtgewinn < 1 Mio. Euro oder es liegt ein Mindeststeuer-Gesamtverlust vor.
 - **Effektivsteuersatz-Test:** Der für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ermittelte effektive Steuersatz entspricht mindestens dem Mindeststeuersatz.

Update zur Umsetzung globale Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (2/3)

Gesetzesentwurf

Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Wahlrecht für vereinfachte Ausgangsgrößen

- Auf Antrag können für die Anwendung des Safe-Harbour „vereinfachte Berechnung“ bei unwesentlichen **Geschäftseinheiten** (d.h. Geschäftseinheiten, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen nicht in einen testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind) vereinfachte Ausgangsgrößen zugrunde gelegt werden (§ 80 MinStG).

Ergänzungen bei der Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

- Auf Antrag wird der Steuererhöhungsbetrag auf null reduziert, wenn eine **anerkannte Ergänzungssteuer** in Übereinstimmung mit bestimmten Ergänzungssteuer-Standards erhoben wird.
- Antrag ist nicht zulässig, wenn beispielweise eine nach dem Recht des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets gegründete transparente Einheit für Zwecke der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer keiner mit § 1 MinStG in Verbindung mit § 90 MinStG vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen.

Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour

- Steuererhöhungsbetrag für die Berechnung der Sekundärerergänzungssteuer wird für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft auf Antrag auf null reduziert,
 - wenn der **kombinierte nominelle Körperschaftsteuersatz** in diesem Steuerhoheitsgebiet im jeweiligen Geschäftsjahr **mindestens 20 %** beträgt.



für Geschäftsjahre, die vor oder am 31.12.2025 beginnen und vor dem 31.12.2026 enden.

Berücksichtigung von steuerlichen Zulagen

- Zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts: Umsetzung der Regelungen aus den **OECD-Verwaltungsrichtlinien** vom 13.07.2023 in Bezug auf die zeitliche Erfassung **anerkannter** sowie **marktfähiger und übertragbarer** steuerlicher Zulagen als Einnahmen für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung

Update zur Umsetzung globale Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (3/3)

Gesetzesentwurf

Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Währungsumrechnung

- Wird der Konzernabschluss nicht in Euro aufgestellt, sind die auf Euro lautenden Beträge zum **Devisenkurs** der Europäischen Zentralbank des letzten Monats des Kalenderjahres umzurechnen, das dem Beginn des Geschäftsjahres vorangeht (§ 97 MinStG).

Abbildung latenter Steuern im HGB-Jahresabschluss

- Differenzen aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze sollen nicht nur bei dem erstmaligen Ansatz latenter Steuern, sondern **auch bei der Bewertung bereits gebildeter latenter Steuern nicht** berücksichtigt werden dürfen (§ 274 Abs. 3 HGB).



§ 274 Abs. 3 HGB wird mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wirksam und ist für alle nach diesem Datum endenden Geschäftsjahre zu berücksichtigen.



Für Jahresabschlüsse von Geschäftsjahren, die vor dem Datum des Inkrafttretens, aber nach dem 31.12.2022 enden und die bei Inkrafttreten noch offen (also weder festgestellt noch gebilligt wurden) darf von der Ausnahme Gebrauch gemacht werden. Dies gilt jedoch nur dann, wenn für diese Geschäftsjahre zugleich Angaben nach § 285 Nr. 30a HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB gemacht werden.

Update zum Wachstumschancengesetz (1/2)

Gesetzesentwurf



Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Klimaschutz- Investitionsprämie

Einführung einer Investitionsprämie zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz

- Förderzeitraum: zwischen dem **29.02.2024** und dem 01.01.2030

Verlustverrechnung

Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs

- Beibehaltung der ab VZ 2020 **angehobenen Betragsgrenzen beim Verlustrücktrag** auf 10 Mio. Euro [20 Mio. Euro] **bis zum VZ 2025** (statt dauerhaft); **ab dem VZ 2026 dauerhafte Festlegung der Betragsgrenzen auf 5 Mio. Euro** [10 Mio. Euro]
- Temporäre Erhöhung der Prozentgrenze beim Verlustvortrag von 60 % auf **75 %** (statt 80 %) für die VZ 2024 bis 2027

Update zum Wachstumschancengesetz (2/2)

Gesetzesentwurf

Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Reform der Zinsschranke

Anpassung der Zinsschranke an die Vorgaben der „ATAD“ (Anti-Tax-Avoidance Directive)

- Keine Umsetzung der Anti-Fragmentierungsregelung

Kreditweitmarkt-
förderungsgesetz

Zinshöhenschranke

Ersetzung der geplanten Zinshöhenschranke durch Ergänzung in § 1 AStG

- Begrenzung des Zinsabzuges auf einen sog. Gruppenzinssatz (Fremdfinanzierungszinssatz der Unternehmensgruppe); ein den Gruppenzinssatz übersteigender Zinssatz wird als nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend definiert. Gegenbeweismöglichkeit. Anwendung auf grenzüberschreitende Finanzierungen innerhalb Unternehmensgruppen.

Verluste bei Organschaft

Regelung zur doppelten Verlustberücksichtigung bei ertragsteuerlicher Organschaft (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG)

- Regelung soll ab VZ 2024 gestrichen werden.

Grunderwerbsteuer

Befristete Beibehaltung der Steuervergünstigungen nach §§ 5,6 und 7 Abs. 2 GrEStG

- Für 2024 wird zur Sicherung des Status quo klargestellt, dass die rechtsfähige Personengesellschaft für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten soll.

Kreditweitmarkt-
förderungsgesetz

Dienstwagen- besteuerung

Erhöhung des Höchstbetrags bei rein elektrischen Dienstwagen

- Der Höchstbetrag für die Inanspruchnahme des Viertels der 1 %-Bemessungsgrundlage bei rein elektrischen Dienstwagen, die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden, für die private Nutzung soll von 60.000 Euro auf 70.000 Euro Listenpreis angehoben werden.
- Alternative „Reichweitengrenze von 80 km“ für nach dem 31.12.2024 angeschaffte Elektrofahrzeuge entfällt.

Kreditweitmarktförderungsgesetz (1/2)

Gesetzesentwurf

Hintergrund

Ziele

- u.a. Abbau notleidender Kredite in der EU

§§



Ausgewählte steuerliche Inhalte

Anpassung der Zinsschranke

Anpassung der Zinsschranke (u.a.) an die Vorgaben der „ATAD“ (Anti-Tax-Avoidance Directive)

- Klarstellung, dass ein **EBITDA-Vortrag** nicht in Wirtschaftsjahren entsteht, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen
- Keine Ausnahme von der Zinsschranke, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines **Zinsvortrags** erhöht wurden. Folglich soll ein Abzug von Zinsvorträgen nur möglich sein, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA vorhanden ist.
- Anpassung der **Stand-alone-Klausel** an die Vorgaben der ATAD
- Erweiterung des **Zinsbegriffes** auf wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital
- Anpassung der **Eigenkapital-Escape-Klausel** an die Vorgaben der ATAD
- Anpassungen bei der **schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung**



erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 14.12.2023 beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden

Kreditweitmarktförderungsgesetz (2/2)

Gesetzesentwurf

Ausgewählte steuerliche Inhalte

Anpassung
der Abgaben-
ordnung und
anderer
Gesetze an
das MoPeG

Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen

- in der Abgabenordnung: u.a. Legaldefinition des Begriffs "**Personenvereinigung**" (§ 14a AO-neu), Beibehaltung des **Gesamthandsprinzips** für Zwecke der Ertragsbesteuerung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-neu)
- im Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz: Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips für die rechtsfähigen Personengesellschaften
- im **Grunderwerbsteuergesetz: Beibehaltung des Status quo für drei Jahre befristet**: d.h. Personengesellschaften sollen weiterhin für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand fingiert werden (§ 24 GrEStG-neu).



§ 24 GrEStG-neu tritt am 01.01.2024 in Kraft und wird mit Ablauf des 31.12.2026 aufgehoben.

Update zum Zukunftsfinanzierungsgesetz

Gesetzesentwurf

Hintergrund

Ziele

- u.a. verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für die **Mitarbeiterbeteiligung**

§§



Wesentliche Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Steuerfreie Mitarbeiterkapitalbeteiligung

- **Anhebung des Freibetrags** für die unentgeltliche oder verbilligte **Überlassung von Vermögensbeteiligungen von 1.440 Euro auf 2.000 Euro** (statt 5.000 Euro) ab 2024 (§ 3 Nr. 39 S. 1 EStG)
- **Keine Beschränkung auf Vermögensbeteiligungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden sowie keine 3-jährige Behaltenspflicht**

Aufgeschobene Besteuerung aus Vermögensbeteiligungen von Arbeitnehmern

- **Aufschiebung der Besteuerung für vinkulierte Anteile, die ab dem 01.01.2024 übertragen werden, wenn es dem Arbeitnehmer rechtlich unmöglich ist, über die Vermögensbeteiligung zu verfügen (§ 19a Abs. 1 S. 3 EStG)**
- **Keine Einführung einer Konzernklausel** wie bei § 3 Nr. 39 EStG
- **Besteuerung spätestens nach 15 Jahren** (statt 20 Jahren) (vgl. § 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG)

Arbeitnehmer-Sparzulage

- **Erhöhung der Einkommensgrenzen bei der Arbeitnehmer-Sparzulage auf 40.000 Euro [bzw. bei Zusammenveranlagung auf 80.000 Euro]**

Hinweis: Keine Anpassung des Zinssatzes bei der Vollverzinsung zum 01.01.2024

Hintergrund

Zweites Gesetz zur
Änderung der
Abgabenordnung
(2022)

- Der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungsinsen auf Steuern beträgt ab 01.01.2019 **0,15 % pro Monat (1,8 % p.a.)**
- **Evaluierung** des Zinssatzes soll **spätestens zum 01.01.2024** erfolgen.
 - Anpassung des Zinssatzes setzt ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren voraus.

§§

Hinweis

Anpassung des
Zinssatzes?

- Dem Vernehmen nach ist ein solches Gesetzgebungsverfahren in 2023 nicht mehr geplant.
 - Mit einer **Zinsanpassung** ist wohl **frühestens zum 01.01.2025** zu rechnen.

!

III. Praxishinweis zur Umsatzsteuer

Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen

BMF, Schreiben vom 30.11.2023, III C 2 - S 7220/22/10002 :013

Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG)

BMF, Schreiben vom 30.11.2023, III C 2 - S 7220/22/10002 :013

Hintergrund

- Einführung des Nullsteuersatzes durch das JStG 2022 zum 01.01.2023
- BMF-Schreiben v. 27.02.2023, III C 2 -S 7220/22/10002 :010, BStBl I S. 351

Vereinfachungsregelung: Entnahme von Altanlagen

- Absicht der Verwendung von über 90 % des Stroms für nichtunternehmerische Zwecke
- Dokumentation der Wahlrechtsausübung

Nichtunternehmerische Verwendung des Stroms

- Nachweis, z. B. durch
 - nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in nicht dem Unternehmen zugeordnete E-Fahrzeuge
 - Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugeordneten Wärmepumpe

Entnahme einer PV-Anlage

- Grundsatz: keine Rückwirkung
- Eine bis zum 11.01.2024 gegenüber dem FA erklärte Entnahme kann ausnahmsweise rückwirkend zum 01.01.2023 erfolgen.



Begünstigte Anlagen und Stromspeicher

- Solar-Carports
- Solar-Terrassenüberdachungen
- Energiespeichersysteme, die Strom in Wasserstoff speichern

Lieferung als Sachgesamtheit

- Anschaffung einer PV-Anlage mit Stromspeicher
- auf der Grundlage eines einheitlichen Vertrags

Erweiterter Katalog möglicher Nebenleistungen

- u. a. Ertüchtigung eines Zählerschranks

Nichtbeanstandungsregelungen

- Bei isolierter Erweiterung/Erneuerung des Zählerschranks vor dem 01.01.2024 wird die Anwendung des Regelsteuersatzes nicht beanstandet.
- Für bis zum 01.01.2024 ausgeführte Lieferungen von Wasserstoffspeichern zur Stromerzeugung kann sich der Leistende auf den Regelsteuersatz berufen.

E-Rechnung

Update zur E-Rechnung

Wachstumschancengesetz: Beschlussfassung des BT vom 17.11.2023



Verlängerung des allgemeinen
Übergangszeitraums (sonstige Rechnungen)



Verlängerung des Übergangszeitraums für
kleinere Unternehmer (Gesamtumsatz ≤ 800.000 €)

Art. 32 Nr. 5 Wachstumschancengesetz (Entwurf)
Beschlussempfehlung des Finanzausschusses
BT-Drs. 20/9341

§ 27 Abs. 39 UStG-E

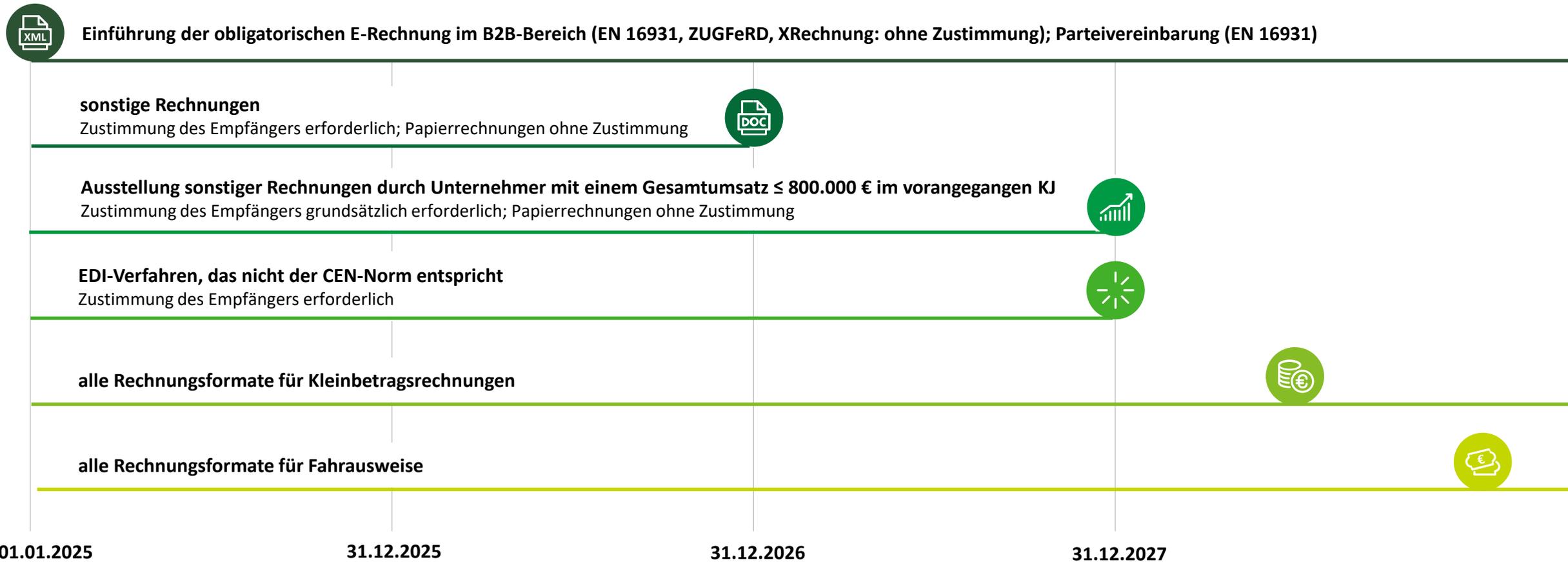
¹Abweichend von § 14 Abs. 1 und 2 kann eine Rechnung

1. bis zum 31.12.~~2025~~ 2026 für einen nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.~~2026~~ 2027 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 S. 4 entspricht, übermittelt werden;
2. bis zum 31.12.~~2026~~ 2027 für einen nach dem 31.12.~~2025~~ 2026 und vor dem 01.01.~~2027~~ 2028 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 S. 6 entspricht, übermittelt werden, wenn der Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3) des die Rechnung ausstellenden Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800 000 € betragen hat;
3. bis zum 31.12.2027 für einen nach dem 31.12.2025 und vor dem 01.01.2028 ausgeführten Umsatz vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Abs. 1 S. 6 entspricht, ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28.12.1994, S. 98) übermittelt wird.

²Die Absätze 15 und 18 bleiben unberührt.

Update zur E-Rechnung

Wachstumschancengesetz: Beschlussfassung des BT vom 17.11.2023



Ist-Versteuerung: Vereinnahmung des Entgelts

BFH, Urteil vom 18.08.2023, V R 12/22

Zeitpunkt der Vereinnahmung eines Entgelts

BFH, Urteil vom 17.08.2023, V R 12/22

Verfahren



FG Berlin-Brandenburg



BFH



Streitjahr

2019

Sachverhalt

Streitig ist der Zeitpunkt der Vereinnahmung eines am 02.01.2020 auf dem Girokonto gutgeschriebenen, aber bereits zum 31.12.2019 valutierte Entgelts.

Der Kläger führt umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus.
Er berechnet die USt nach *vereinnahmten* Entgelten.

Nach einer USt-Sonderprüfung berücksichtigte das FA bestimmte
Das o. g. Entgelt im USt-Jahresbescheid 2019 und forderte die USt nach.
Nach Ansicht des FA wurde das Entgelt im Streitjahr 2019 vereinnahmt.
Bei Überweisungen komme es auf den Zeitpunkt der Valutierung (31.12.2019) an.

Der Kläger meint, im Streitjahr nicht über die Beträge verfügt zu haben.

Das FG gab der Klage des Steuerpflichtigen statt.

Das FA legte Revision ein.



Leitsatz (gekürzt)

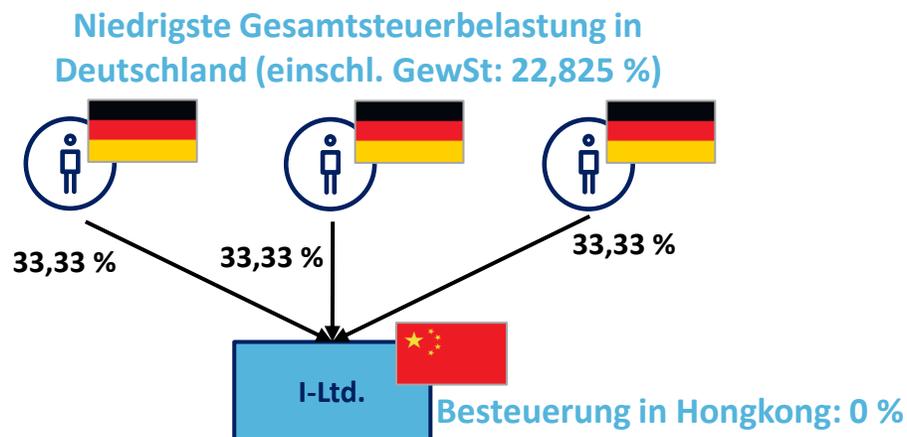
Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts auch dann erst **im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers** vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

Bedeutung für die Praxis: Bei der Berechnung der USt nach vereinbarten Entgelten für Anzahlungs- oder Vorausrechnungen.

IV. Rechtsprechung

Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung

Sachverhalt



§§
Niedrige Besteuerung i.S.v. § 8 Abs. 5 AStG: „...eine Belastung durch Ertragsteuern von **weniger als 25 Prozent** (...)“



Führen etwaige verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der deutschen AStG-Hinzurechnungsbesteuerung, soweit die AStG-Niedrigsteuerschwelle i.H.v. 25 % höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung, zur Gewährung von Aussetzung der Vollziehung (AdV)?

BFH, Beschluss vom 13.09.2023, I B 11/22



Ergebnis:

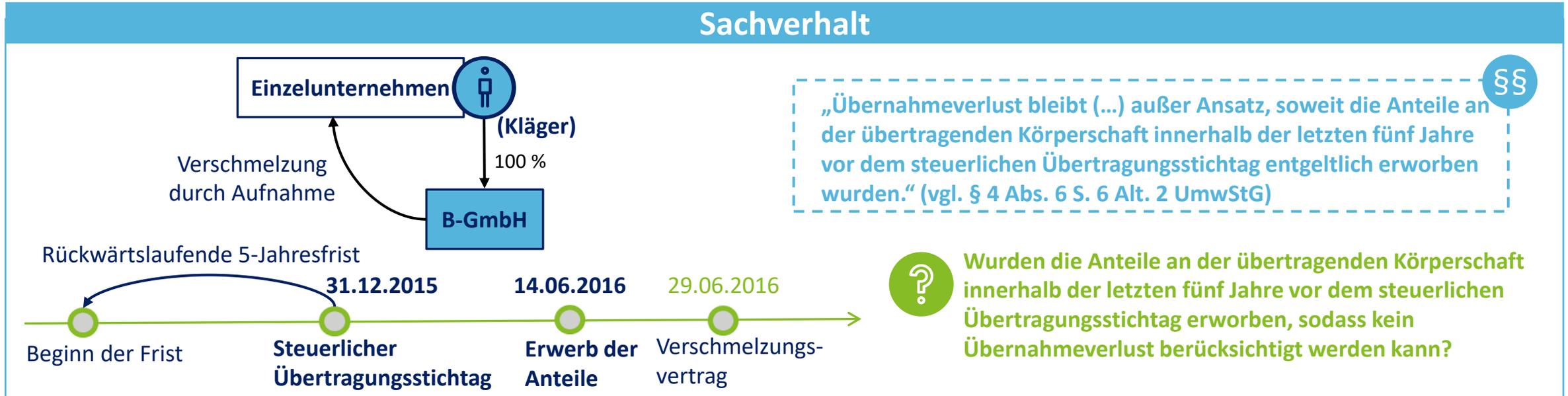
- Es bestehen **verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung** insoweit, als die Niedrigsteuerschwelle von 25 % höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.
- Dennoch wird **keine Aussetzung der Vollziehung gewährt**, wenn es ausgeschlossen erscheint, dass die Antragsteller angesichts einer „Nullbesteuerung“ der streitigen Einkünfte im Ausland von einer einen Verfassungs- bzw. Unionsrechtsverstoß beseitigenden begünstigenden Rechtslage profitieren könnten.



Praxishinweise: Absenkung der Niedrigsteuergrenze von derzeit 25 % auf 15 % ab Veranlagungszeitraum 2024:

➔ Besondere Bedeutung bei AStG-Sachverhalten (z.B. im Verhältnis zu den USA) für die Jahre 2022 und 2023

Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes bei Verschmelzung



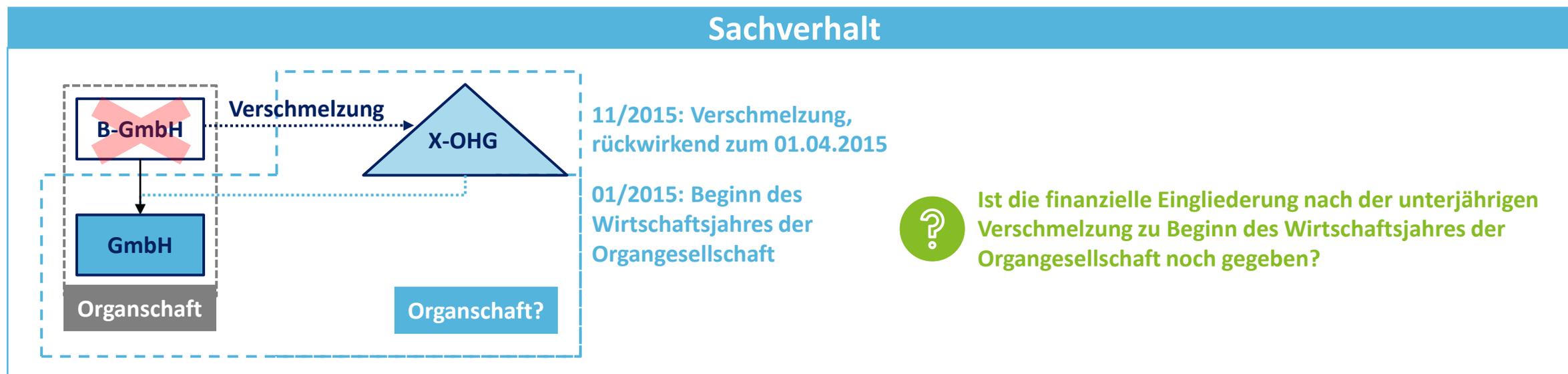
BFH, Urteil vom 17.08.2023, III R 37/20



Ergebnis:

- Ja, ein **schädlicher Anteilserwerb** innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag **liegt** auch dann **vor**, wenn der übernehmende Rechtsträger die Anteile **tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag** angeschafft hat.
 - Gemäß § 5 UmwStG ist der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers in diesem Fall so zu ermitteln, als hätte er die Anteile **am steuerlichen Übertragungstichtag** angeschafft.
- § 4 Abs. 6 S. 6 Alt. 2 UmwStG bezieht sich auf **sämtliche Anteile**, die an der Ermittlung des negativen Übernahmeergebnisses teilnehmen und gilt danach unabhängig davon, ob die Anteile im **Privat- oder Betriebsvermögen** gehalten werden.

Finanzielle Eingliederung bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Personengesellschaft



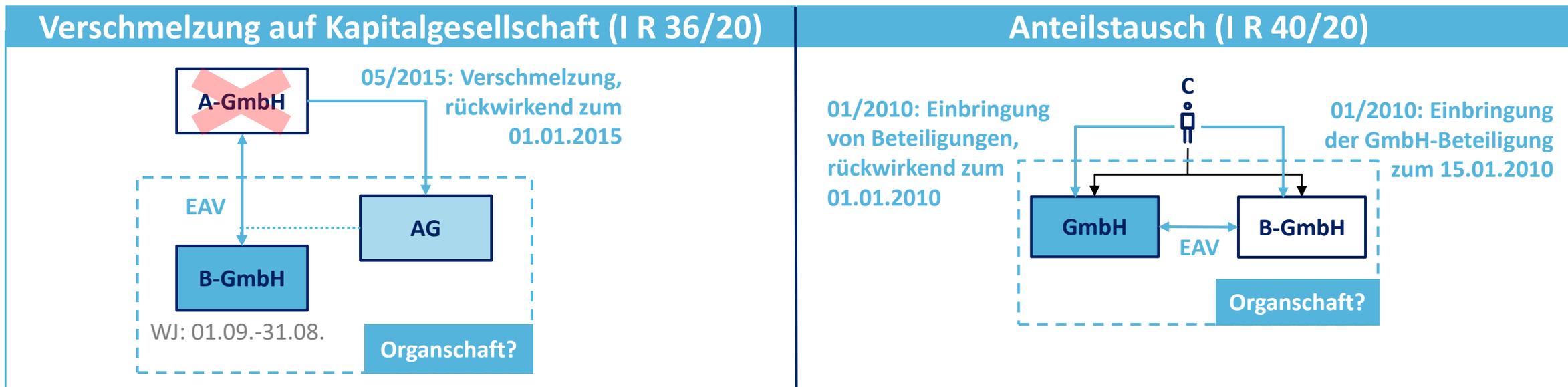
BFH, Urteil vom 11.07.2023, I R 21/20



Ergebnis:

- Ja, für die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in den übernehmenden Rechtsträger ist die **Rechtsposition** des übertragenden Rechtsträgers **maßgebend (sog. Fußstapfentheorie)**.
 - Der übernehmende Rechtsträger tritt auch dann in die bereits beim übertragenden Rechtsträger erfüllte Voraussetzung einer finanziellen Eingliederung ein, wenn der **steuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres** der Organgesellschaft zurückbezogen wird.
- Die Fußstapfentheorie ist auch auf die Zuordnung der Beteiligung zu einer **inländischen Betriebsstätte** des Organträgers übertragbar.

Weitere Fälle zur „finanziellen Eingliederung“ in unterjährigen Umwandlungsfällen



BFH, Urteile vom 11.07.2023, I R 36/20 und I R 40/20

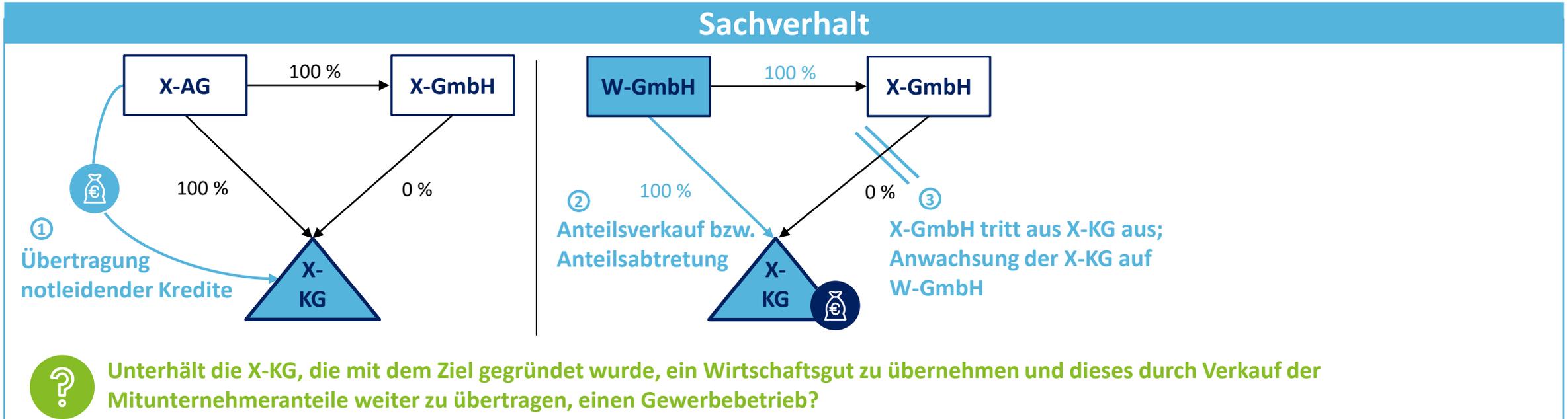


Ergebnis:

- **I R 36/20:** Dem übernehmenden Rechtsträger ist die am Übertragungstichtag bereits bestehende Eingliederung des übertragenden Organträgers zuzurechnen (sog. **Fußstapfentheorie**).
- **I R 40/20:** Stellt bei einem qualifizierten Anteilstausch der übernehmende Rechtsträger den Antrag, die Anteile **unter dem gemeinen Wert** anzusetzen, tritt er hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann, ist hierfür unerheblich.



Mitunternehmerschaft und sachliche Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde



BFH, Urteil vom 15.06.2023, IV R 30/19

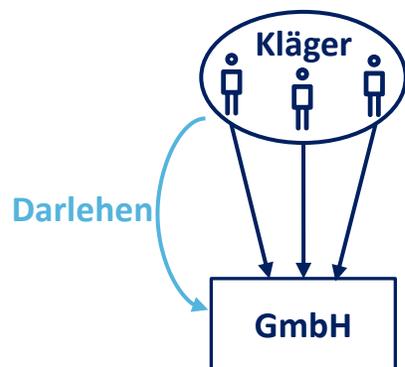


Ergebnis:

- Ja, die X-KG hat eine **vermögensverwaltende und damit verbende Tätigkeit** aufgenommen. Sie ist damit **sachlich gewerbesteuerpflichtig** geworden, auch wenn die Mitunternehmerschaft nur für eine **juristische Sekunde** bestand.
- Es kommt für die Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht darauf an, ob die konkrete Möglichkeit zur Ausübung einer Mitunternehmerinitiative besteht; es genügt die **abstrakte, strukturelle Möglichkeit**.
- Folge: Erfassung eines Veräußerungsgewinns des Kommanditanteils der X-AG an der X-KG für Zwecke der Gewerbesteuer.

Höhe der Anschaffungskosten für in der Krise stehen gelassener Darlehen

Sachverhalt



§§

„Zu den nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG gehören insbesondere Darlehensverluste, soweit das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war.“ (vgl. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG)



Ist der Verlust aus einer in der Krise stehen gelassenem Darlehen im Rahmen der Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG mit dem Nennwert oder dem Teilwert zu bewerten?

BFH, Urteil vom 18.07.2023, IX R 21/21



Ergebnis:

- Ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen ist im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum **Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert** zu bewerten.
 - Bei stehen gelassenen Darlehen fehlt es zunächst an einer **gesellschaftsrechtlichen Veranlassung**. Diese tritt erst ein, wenn ein fremder Dritter das Darlehen bei Eintritt in die Krise zurückfordern hätte.
 - Daher liegt **auch nur in Höhe des Teilwerts des Darlehens** zu diesem Zeitpunkt die für eine steuermindernde Berücksichtigung erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.

V. Finanzverwaltung

Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses (1/2)

Hintergrund

Ziele

- **Aktualisierung** des bisherigen Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011
- Klarstellungen und Ergänzungen auf der Grundlage von ergangener **Rechtsprechung** und in Kraft getretener **Gesetzesänderungen** (z.B. KöMoG, MoPeG)



Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses vom 11.10.2023: ausgewählte Inhalte

Anwendungsbereich

- **KöMoG-Gesetzesänderungen**: Erweiterung des Anwendungsbereichs auf bestimmte Drittstaatenfälle, Einführung einer Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG); **MoPeG-Gesetzesänderung**: gesetzlich normierte Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts („GbR“)
 - Entwurf berücksichtigt die o.g. Gesetzesänderungen und enthält entsprechende Erläuterungen dazu.
- **Sachlicher Anwendungsbereich**: Aufnahme einer sog. „Spaltung zu Null“
- **Vergleichbare ausländische Vorgänge**: Nach dem Entwurf muss die Vergleichbarkeit hinsichtlich aller drei Strukturmerkmale (Rechtsträger, Rechtsnatur, Rechtsfolgen des Umwandlungsvorgangs) gegeben sein, damit der ausländische Vorgang als vergleichbar eingestuft wird.
- **Hinausformwechsel**: Keine Anwendung des UmwStG/ keine Aufdeckung der stillen Reserven, wenn nach einem Hinausformwechsel eine unbeschränkte oder beschränkte inländische Körperschaftsteuerpflicht fortbesteht (vgl. EuGH-Urteil vom 25.10.2017, C-106/16 (Polbud))

Steuerliche Rückwirkung

- Keine Verrechnung von Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (auch ohne Missbrauchsabsicht) (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.2023, I R 48/20)

Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses (2/2)

Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses vom 11.10.2023: ausgewählte Inhalte

Verschmelzung auf eine andere Körperschaft

- Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft: Nach dem Entwurf soll § 13 UmwStG sowohl auf eine verhältnismäßige oder nicht verhältnismäßige Verschmelzung oder Spaltung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner Anwendung finden (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2020, IV R 17/17). Geprüft werden soll stets, ob beispielsweise eine Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern eine freigiebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt.

Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft/ Anteilstausch

- Bewertung durch die übernehmende Gesellschaft: Gesetzesänderung (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG; Steueränderungsgesetz 2015) schränkt die Höhe der sonstigen Gegenleistung ein, bis zu der eine Buchwertfortführung möglich ist. Der Entwurf enthält Erläuterungen sowie Beispiele zu der Gesetzesänderung.
- Gewerbsteuer auf den Einbringungsgewinn: Keine Gewerbesteuer auf den Einbringungsgewinn I und II, wenn die ursprüngliche Einbringung bei Ansatz des gemeinen Werts bereits nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätte (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.2019, I R 13/18 und I R 26/18).

Organschaft

- Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. –verlusts: ein durch die Aufspaltung der Organschaft anfallender Übertragungsgewinn ist Teil des der Organträgerin nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnenden Einkommens. Dies gilt auch bei einer Verschmelzung (vgl. BFH-Urteil vom 11.08.2021, I R 27/18).

Zeitliche Anwendung

- Auf alle offenen Fälle. Sofern sich die Rechtslage zwischen Verwirklichung des Besteuerungstatbestands und dem Datum des neuen Umwandlungssteuererlasses maßgeblich geändert hat, soll dies nur gelten, soweit die Anwendung des neuen Umwandlungssteuererlasses zu der im Einzelfall maßgeblichen Rechtslage nicht in Widerspruch steht.

BMF-Entwurf zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes (1/3)

Hintergrund

Steueroasen-
Abwehrgesetz
vom 25.06.2021

- Ziele: Schaffung spezifischer **Abwehrmaßnahmen** gegen Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb
- Abwehrmaßnahmen richten sich gegen Personen/ Unternehmen, die **Geschäftsbeziehungen mit Unternehmen/ Personen in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten** unterhalten



Entwurf eines BMF-Schreibens vom 30.11.2023: ausgewählte Inhalte

Anwendungsbereich

- Persönlicher Anwendungsbereich: natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen ungeachtet deren steuerlichen Ansässigkeit
- Zeitlicher Anwendungsbereich: wird ein Steuerhoheitsgebiet in der Steueroasen-Abwehrverordnung als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet genannt, finden die Abwehrmaßnahmen in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet **ab dem Beginn des Folgejahres** des Inkrafttretens der Steueroasen-Abwehrverordnung Anwendung (Ausnahmen für die Maßnahmen der §§ 8 und 11 StAbwG).

Betroffene
Geschäftsvorgänge...

- sind Geschäftsvorgänge oder Beteiligungsverhältnisse, die Steuerpflichtige in oder mit Bezug zu einem **nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet** unterhalten.
- Unbeachtlich ist, ob die Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen unterhalten wird oder ob ihr eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.
- Auch **mittelbare Beteiligungen** können bei der verschärften Hinzurechnung (§ 9 StAbwG) und bei den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) zu den nach § 7 StAbwG betroffenen Beteiligungsverhältnissen gehören.

BMF-Entwurf zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes (2/3)

Entwurf eines BMF-Schreibens vom 30.11.2023: ausgewählte Inhalte

Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG)

- Grundsatz: Nach § 8 S. 1 StAbwG dürfen **Aufwendungen** aus Geschäftsvorgängen i.S.d. § 7 StAbwG die **Einkünfte nicht mindern**.
 - Auch AfA-Aufwendungen stellen entsprechende Aufwendungen dar.
- Ausnahme: § 8 S. 1 StAbwG greift **nicht**, soweit die den Aufwendungen entsprechenden **Erträge** der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des EStG, KStG oder StAbwG unterliegen; oder auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 S.1 AStG anzusetzen ist.
 - Dies betrifft sowohl die Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 und 13 AStG als auch der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG.

Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG)

- Rechtsfolge der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung: **vollumfängliche Hinzurechnungsbesteuerung** der aktiven und passiven Einkünfte
- Die Erfüllung des Motivtests (§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG) und die Wahrung der Freigrenze bei gemischten Einkünften (§ 9 AStG) sind für die Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung unbeachtlich.

Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG)

- Nach § 10 Abs. 1 S. 1 StAbwG liegen steuerpflichtige Einkünfte derjenigen natürlichen Personen/ Körperschaften/ Personenvereinigungen etc. vor, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, soweit sie bestimmte Einkünfte (aus Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- und Rückversicherungsprämien, Dienstleistungen, Handel mit Waren oder Dienstleistungen, Registerfälle) erzielen.
 - Das Entwurfsschreiben enthält **Ausführungen und Beispiele zu den einzelnen Tatbeständen**.

Keine Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 11 StAbwG)

- Keine Steuerbefreiung für Dividenden/ Veräußerungsgewinne, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden.

BMF-Entwurf zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes (3/3)

Entwurf eines BMF-Schreibens vom 30.11.2023: ausgewählte Inhalte

Verhältnis der Abwehrmaßnahmen untereinander

- Bezogen auf den jeweiligen Geschäftsvorgang findet **nur eine** Abwehrmaßnahme Anwendung.

Gesteigerte Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG)

- Die über § 90 AO hinausgehenden gesteigerten Mitwirkungspflichten umfassen insbesondere Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehung, die zugrunde liegenden Verträge, die ausgeübten Funktionen, die Geschäftsstrategien und die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse.
- Die Aufzeichnungen sind **spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres**/ Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde (bzw. An das Bundeszentralamt für Steuern) zu übermitteln.

Verhältnis zu anderen Regelungen

- Das Entwurfsschreiben geht auch auf das Verhältnis einzelner Vorschriften des StAbwG zu bestimmten AStG-Vorschriften (§§ 2,10 und 11 AStG), zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und zu anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverboten (z.B. § 4k EStG) ein.

Fragen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Bei weiteren Fragen wenden Sie sich gerne an einen der Referenten oder an Ihren üblichen Deloitte-Ansprechpartner.

Deloitte Tax News

In der **Fußzeile der Folien** finden Sie unter [Deloitte Tax-News](#) den Link zum vertiefenden Beitrag in den Deloitte Tax-News.

LinkedIn

Werden Sie Follower:in des **Hashtags** [#deloittetaxnews](#) und erhalten die wichtigsten Steuernews in Ihrem LinkedIn Feed.

Quartalswebcasts

Aufzeichnungen und Präsentationen aller vergangenen **Quartalswebcasts** finden Sie [hier](#). 

Jahresend- veranstaltung

Aufzeichnungen und Präsentationen unserer **Jahresendveranstaltung 2023** finden Sie [hier](#). 

Update zum Bilanzstichtag

Die Deloitte-Publikation „**Update zum Bilanzstichtag 2023**“ mit einem Überblick über ausgewählte Änderungen für die Bereiche:

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung, IFRS-Rechnungslegung, Nachhaltigkeitsberichterstattung, Steuerbilanz sowie Enforcement und Corporate Governance.

finden Sie [hier](#). 

Diese Präsentation dient ausschließlich der Information der Mitarbeiter von Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ihrer Mitgliedsunternehmen und deren verbundenen Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“). Die Unternehmen des Deloitte Netzwerks übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haften sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Präsentation.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für die rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.