

Steuern und Recht im Überblick
Quartalswebcast

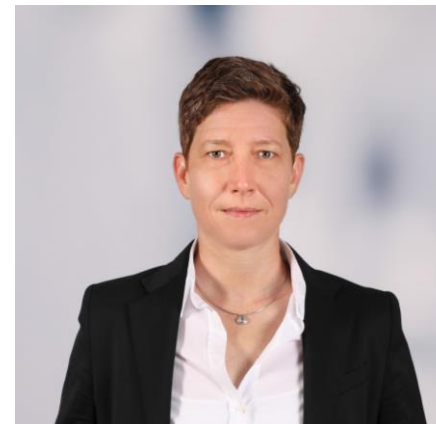
5. Juli 2023

Überblick über die Referenten



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

E: allinn@deloitte.de



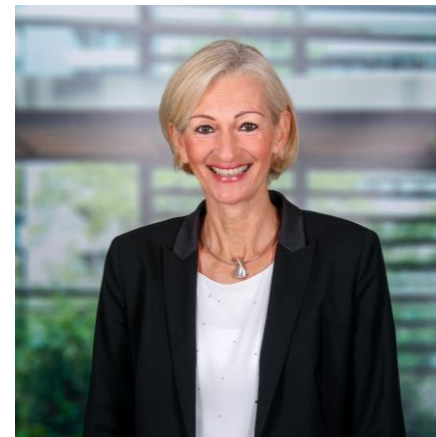
Marie Kramer
Director – Indirect Tax
Köln

E: mkramer@deloitte.de



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 (II. Quartal 2023)

I. Internationale Entwicklungen

- Update zur globalen Mindestbesteuerung
- Update zu DAC 8
- Richtlinienentwurf für ein EU-weites Quellensteuerverfahren (FASTER)

II. Praxishinweis zur Umsatzsteuer

- E-Invoicing im B2B-Bereich ab 2025
- Reihengeschäfte

III. Gesetzgebung

- Zukunftsfinanzierungsgesetz
- Reformüberlegungen bei der Grunderwerbsteuer

IV. Finanzverwaltung

- Überarbeiteter Anwendungserlass zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel
- *Praxistipp: Grunderwerbsteuer bei Share Deals*
- Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
- Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital

V. Rechtsprechung

- Nichtberücksichtigung „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste
- Keine Wegzugsbesteuerung bei tatsächlicher Rückkehr unabhängig vom Rückkehrwillen
- Bestimmung der Höhe der prozentualen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft
- Keine erweiterte Kürzung für bestimmte Sondervergütungen
- Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags
- Fremdübliche Verzinsung einer Darlehensforderung
- Verdeckte Gewinnausschüttung – Versorgungszahlung und Geschäftsführergehalt

I. Internationale Entwicklungen

Update zur globalen Mindestbesteuerung

Diskussionsentwurf zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland

Status Quo und Zeitplan



Diskussionsentwurf zur Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland vom 20.03.2023



Update zu „DAC 8“: Neue Meldepflichten im Zusammenhang mit Transaktionen mit Kryptowerten (1/2)

Politische Einigung

Status Quo und Zeitplan

 Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU („DAC 8“)

Ziel

Steuerbetrug und Steuervermeidung unter Zuhilfenahme von Kryptowerten soll bekämpft werden 

08.12.2022

Entwurf

16.05.2023

politische Einigung

formelle Annahme

(...)

31.12.2025

Umsetzung in
nationales Recht

01.01.2026

Anwendungsbeginn

Ausgewählte Inhalte der Änderungsrichtlinie („DAC 8“)

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, den gezahlten Gesamtbruttobetrag, die Gesamtzahl der Anteile, die Zahl der meldepflichtigen Transaktionen in Bezug auf Käufe/ Veräußerungen, der aggregierte Marktwert, die aggregierte Anzahl der Einheiten und die Anzahl der meldepflichtigen Transaktionen in Bezug auf den Erwerb/ Veräußerungen gegen andere meldepflichtige Krypto-Vermögenswerte
- Frist: Ende des Folgejahrs



Update zu „DAC 8“: Neue Meldepflichten im Zusammenhang mit Transaktionen mit Kryptowerten (2/2)

Politische Einigung

Ausgewählte Inhalte der Änderungsrichtlinie („DAC 8“)

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.
- Die Mitgliedstaaten sollen verpflichtet werden, Informationen über grenzüberschreitende Vorbescheide auszutauschen, die **nach dem 01.01.2026** ausgestellt, geändert oder erneuert werden.



In der im Mai 2023 beschlossenen Fassung sind keine Mindestsanktionen bei Verstoß gegen Meldepflichten mehr vorgesehen.

EU-weites Quellensteuerverfahren („FASTER“) (1/2)

Richtlinienentwurf

Status Quo und Zeitplan

 **Richtlinienentwurf für ein EU-weites Quellensteuerverfahren (Faster and Safer Relief of Excess Withholding taxes; abgekürzt: FASTER)**

Ziele

- Förderung von grenzüberschreitenden Investitionen in der EU
- Bekämpfung des Steuerbetrugs

19.06.2023

Entwurf

31.12.2026

Umsetzung in
nationales Recht

01.01.2027

Anwendungsbeginn

(...)

Ausgewählte Inhalte des Richtlinienentwurfs („FASTER“)

Anwendungsbereich

- Quellensteuern auf **Dividenden** und auf **Zinszahlungen** von **börsennotierten Wertpapieren**

EU-Ansässigkeitsbescheinigung

- Einführung einer **gemeinsamen digitalen EU-Ansässigkeitsbescheinigung**
- Ausstellung innerhalb eines Arbeitstages nach Antragstellung



EU-weites Quellensteuerverfahren („FASTER“) (2/2)

Richtlinienentwurf

Ausgewählte Inhalte des Richtlinienentwurfs („FASTER“)

Zwei sog. Schnellverfahren

- Einführung von zwei sog. Schnellverfahren zur Ergänzung der geltenden nationalen Standard-Erstattungsverfahren:
 - ein Verfahren für die „**Steuererleichterung an der Quelle**“ (Freistellungsverfahren), bei dem zum Zeitpunkt der Ausschüttung von Zinsen oder Dividenden ein ermäßigter Steuersatz gemäß den anwendbaren Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens zur Anwendung kommt **und/oder**
 - ein „**Schnellerstattungsverfahren**“, bei dem zunächst eine Zahlung unter Berücksichtigung des Quellensteuersatzes des Mitgliedstaats geleistet werden soll, in dem die Dividenden oder Zinsen ausgeschüttet werden; zu viel gezahlte Steuern sollen jedoch innerhalb von 50 Tagen nach dem Zeitpunkt dieser Zahlung erstattet werden.
- Die Mitgliedstaaten sollen sich selbst für eines der beiden Verfahren – oder für eine Kombination aus beiden – entscheiden.

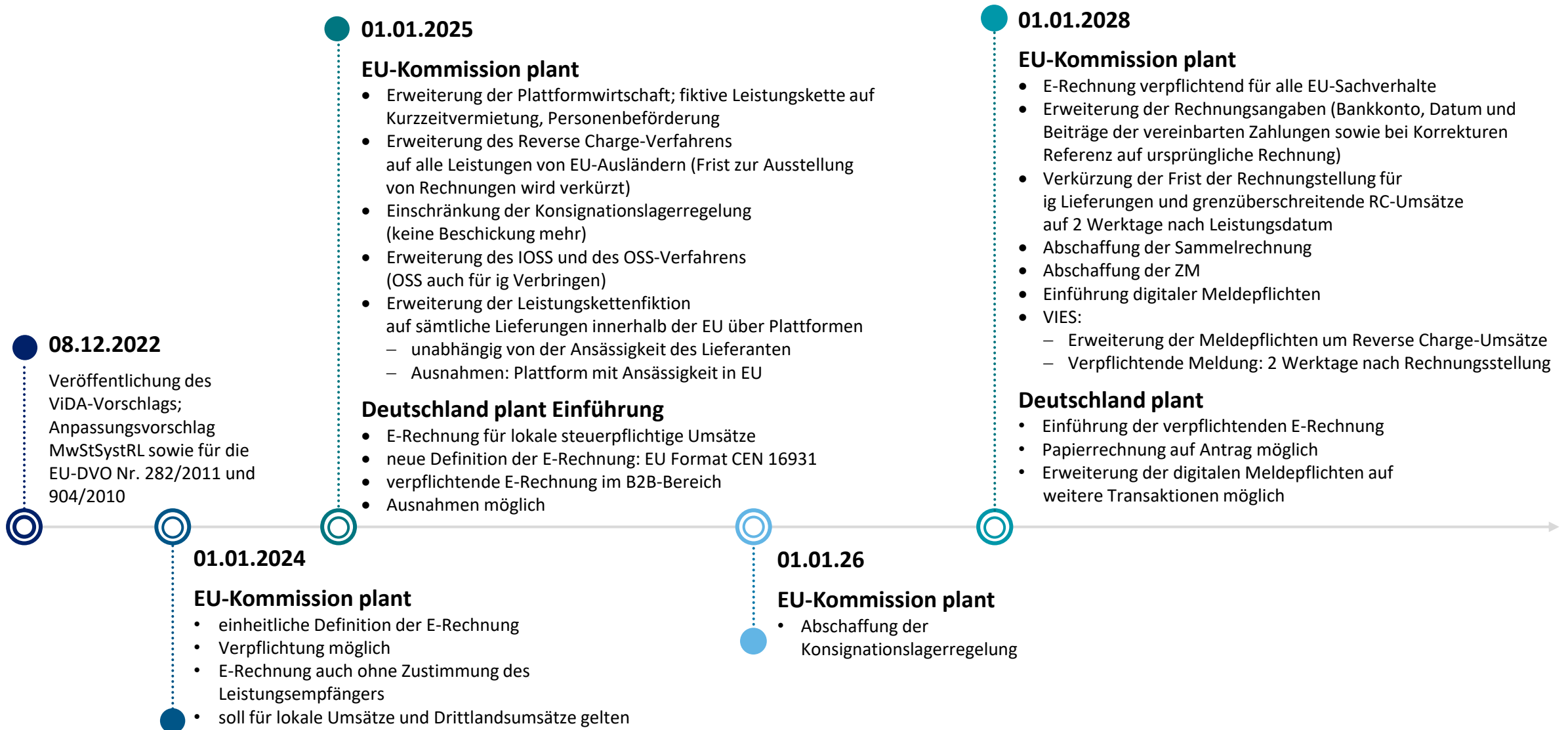
Standardisierte Meldepflicht für zertifizierte Finanzintermediäre

- Einführung einer **standardisierten Meldepflicht** sowie eines **nationalen Registers für zertifizierte Finanzintermediäre**
- Freiwillige Registrierung für Finanzintermediäre aus Drittländern und kleinere EU-Finanzintermediäre

II. Praxishinweis zur Umsatzsteuer

E-Invoicing im B2B-Bereich ab 2025

ViDA Plan und nationale Planung E-Rechnung – Zeitliche Abfolge



E-Invoicing im B2B-Bereich ab 2025

23.06.2023: Kommissionsvorschlag für einen Durchführungsbeschluss - Ermächtigung Deutschlands zur Einführung einer Sondermaßnahme



Hintergrund

Deutschland hat eine Sondermaßnahme gem. Art. 395 MwStSystRL beantragt, um die verpflichtende E-Rechnung für Umsätze zwischen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen einzuführen. Diese hat die EU-Kommission am 23.06.23 befürwortet und dem Rat einen entsprechenden Vorschlag für eine DVO vorgelegt.



Ziele

- Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung
- Verwendung der übermittelten Umsatzdaten für den Abgleich mit den Angaben in den Steuererklärungen
- Optimierung der Rechnungslegungsverfahren



Abweichung von Art. 218, 232 MwStSystRL

Die Einführung der verpflichtenden E-Rechnung erfordert eine Abweichung von

- Art. 218 MwStSystRL, damit ausschließlich elektronische Dokumente als Rechnungen anerkannt werden, und
- Art. 232 MwStSystRL, damit der Aussteller nicht mehr die Zustimmung des Rechnungsempfängers einholen muss.



Verhältnismäßigkeit

- Die verpflichtende E-Rechnung gilt nur für Umsätze zwischen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen.
- Format gem. EN 16931
- **Der Rechnungsaustausch zwischen Steuerpflichtigen wird nicht über die Server der Steuerverwaltung abgewickelt.**



Folgenabschätzung

- Die Umsetzung ist „nicht sehr aufwendig“.
- Den Bedürfnissen kleiner Unternehmen wird Rechnung getragen, z. B. durch
 - die temporäre fakultative Verwendung,
 - die Staffelung nach Unternehmensgrößen,
 - einen Mindestrechnungsbetrag.

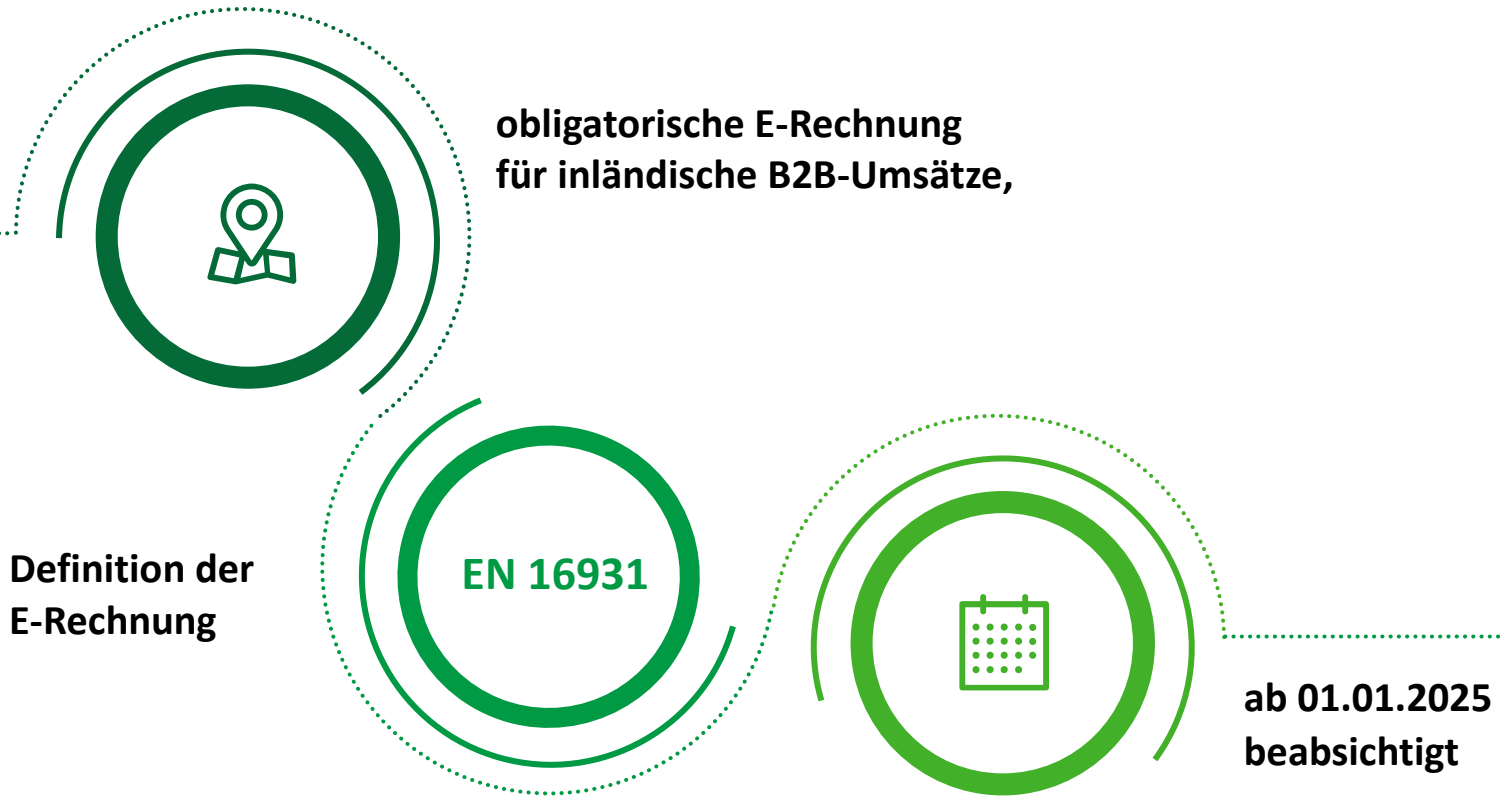


Befristung

- Genehmigung der Sondermaßnahme vom 01.01.2025 bis 31.12.2027 oder
- vom 01.01.2025 bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Mitgliedstaaten nationale Vorschriften anwenden müssen, zu deren Erlass sie verpflichtet sind, wenn eine Richtlinie in Bezug auf den ViDA-Entwurf angenommen wird.

E-Invoicing im B2B-Bereich ab 2025

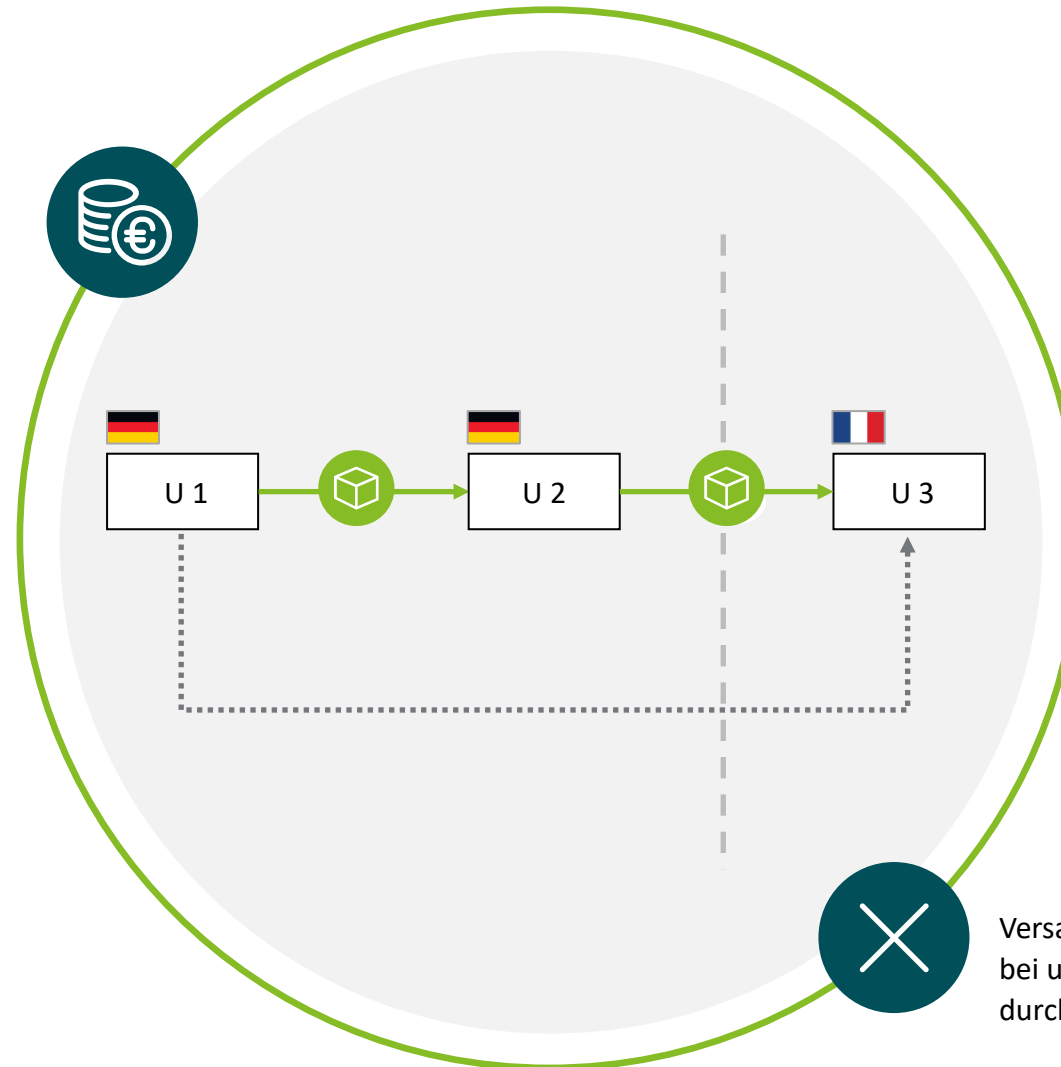
BMF, Entwurf vom 17.04.2023 - Plan und Wirklichkeit?



Reihengeschäfte

Risiken

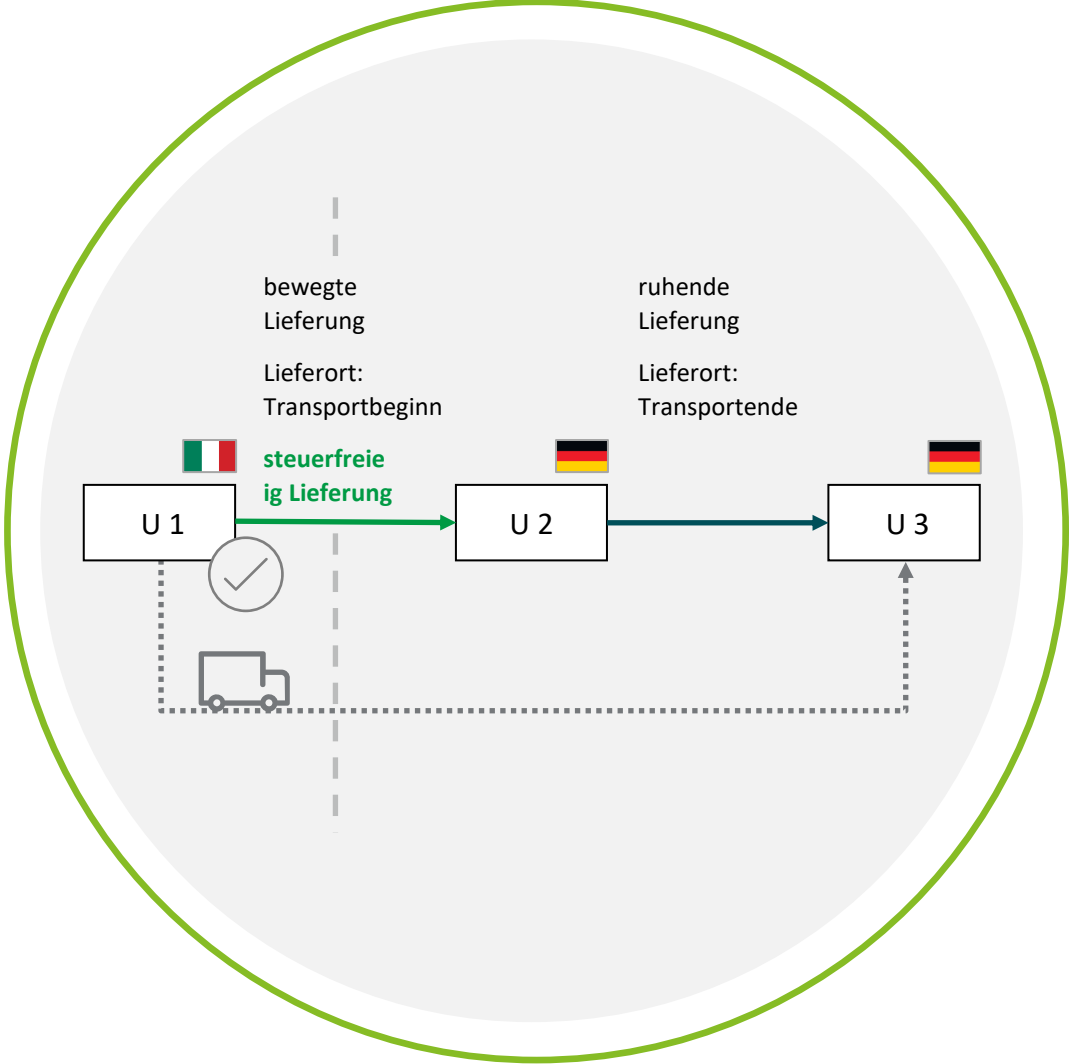
Nachzahlungen aufgrund
irrtümlich angenommener
Steuerfreiheit



Versagung des Vorsteuerabzugs
bei unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer
durch den Lieferanten

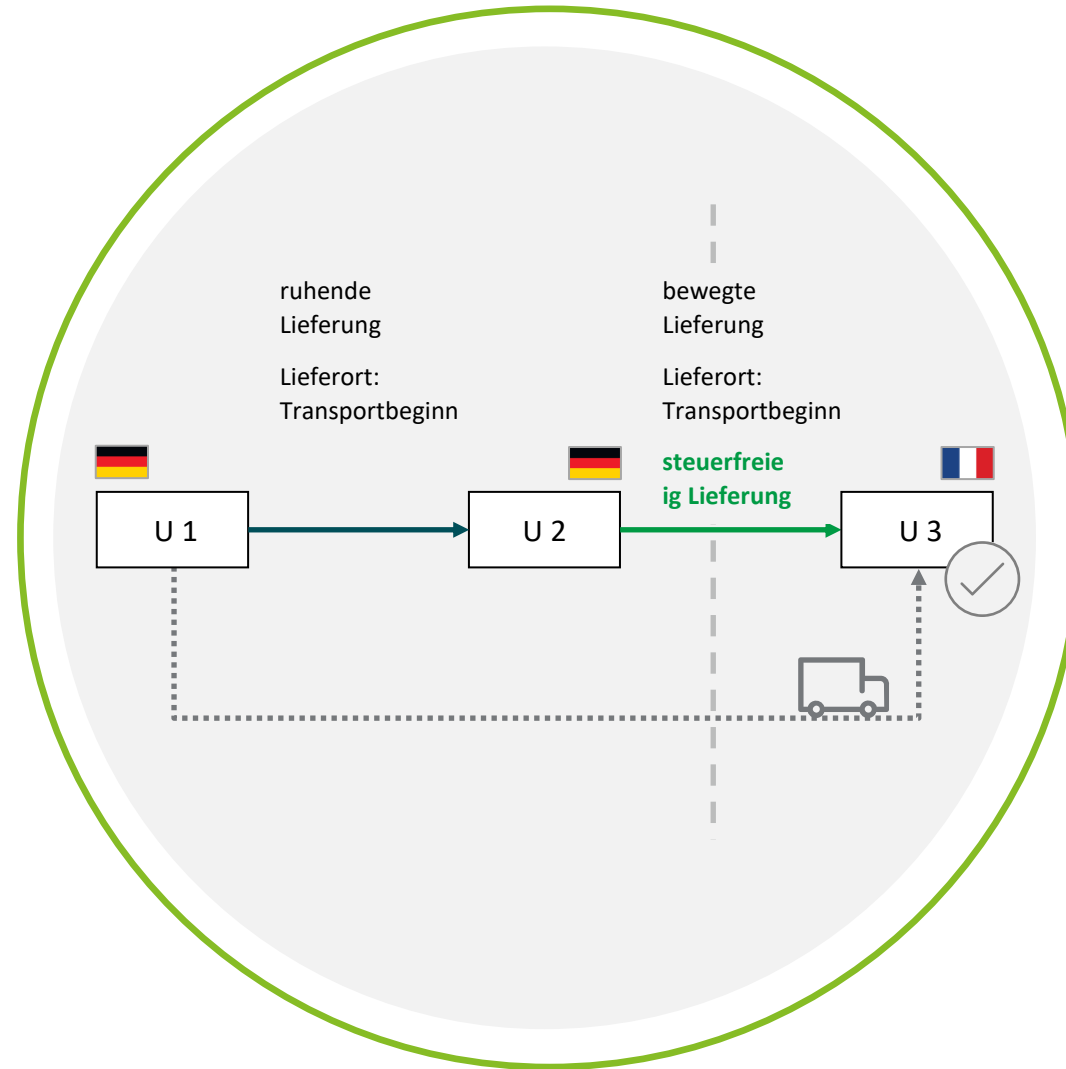
Reihengeschäfte

Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer



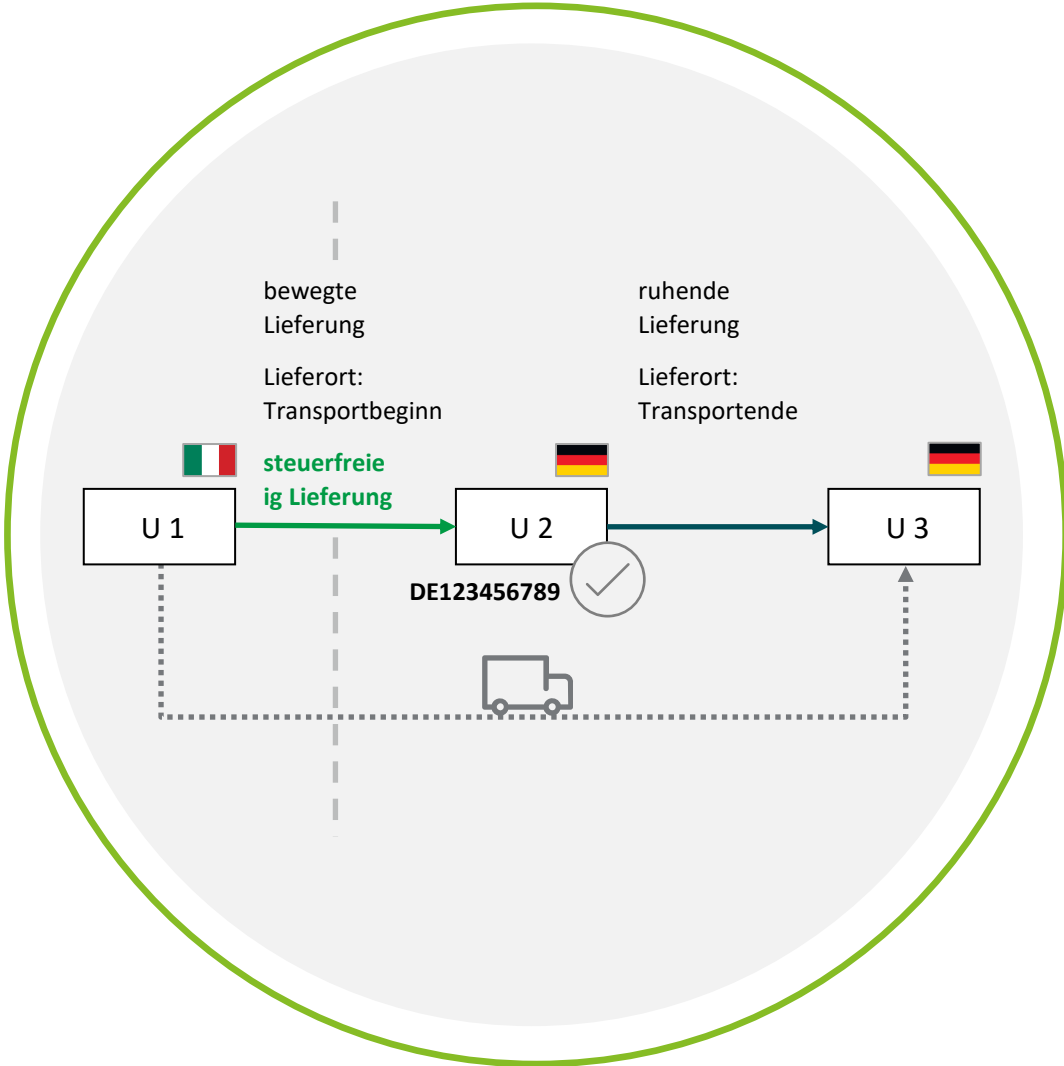
Reihengeschäfte

Abholfall



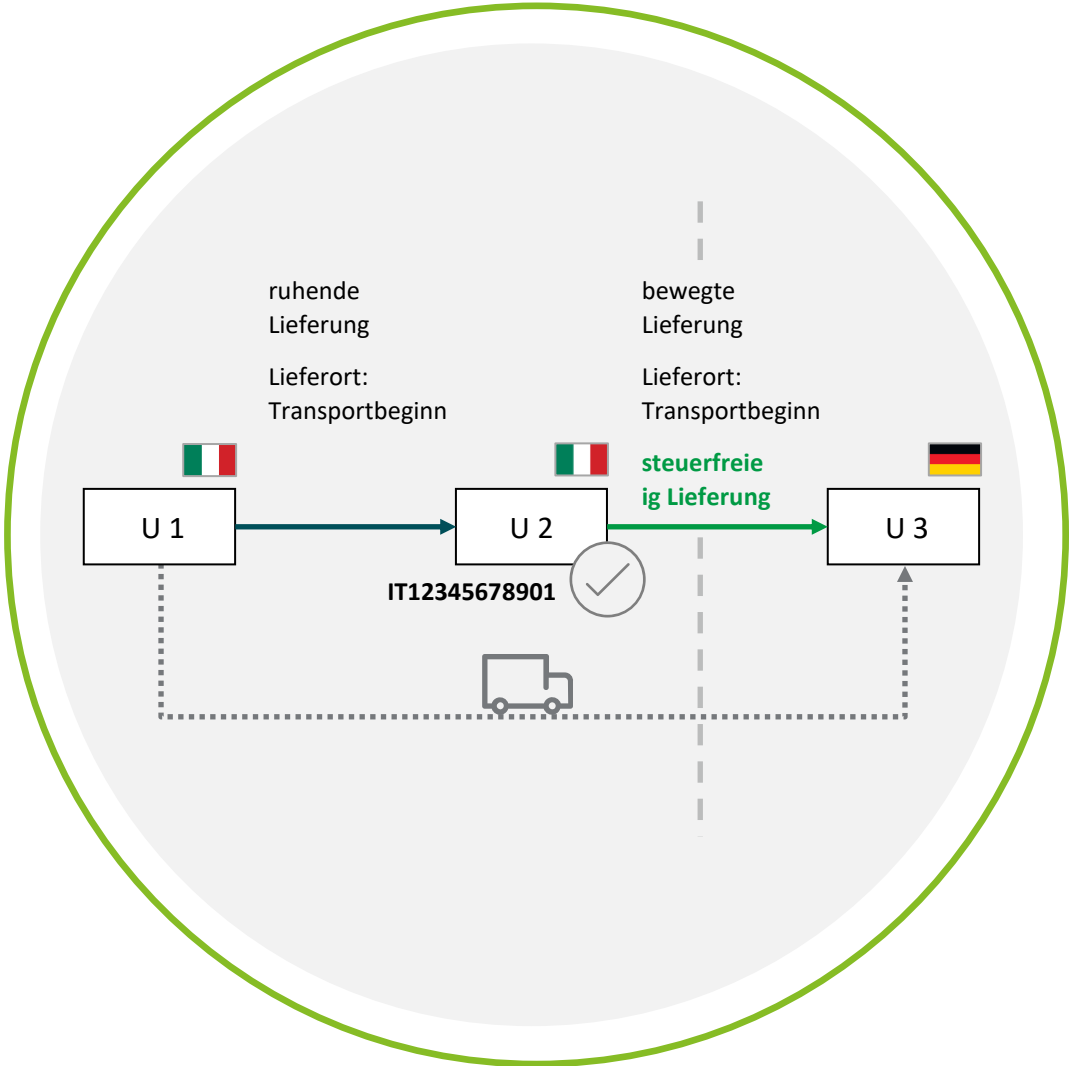
Reihengeschäfte

Gesetzliche Vermutung



Reihengeschäfte

Widerlegung der Vermutung



Reihengeschäfte

Verwenden der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer



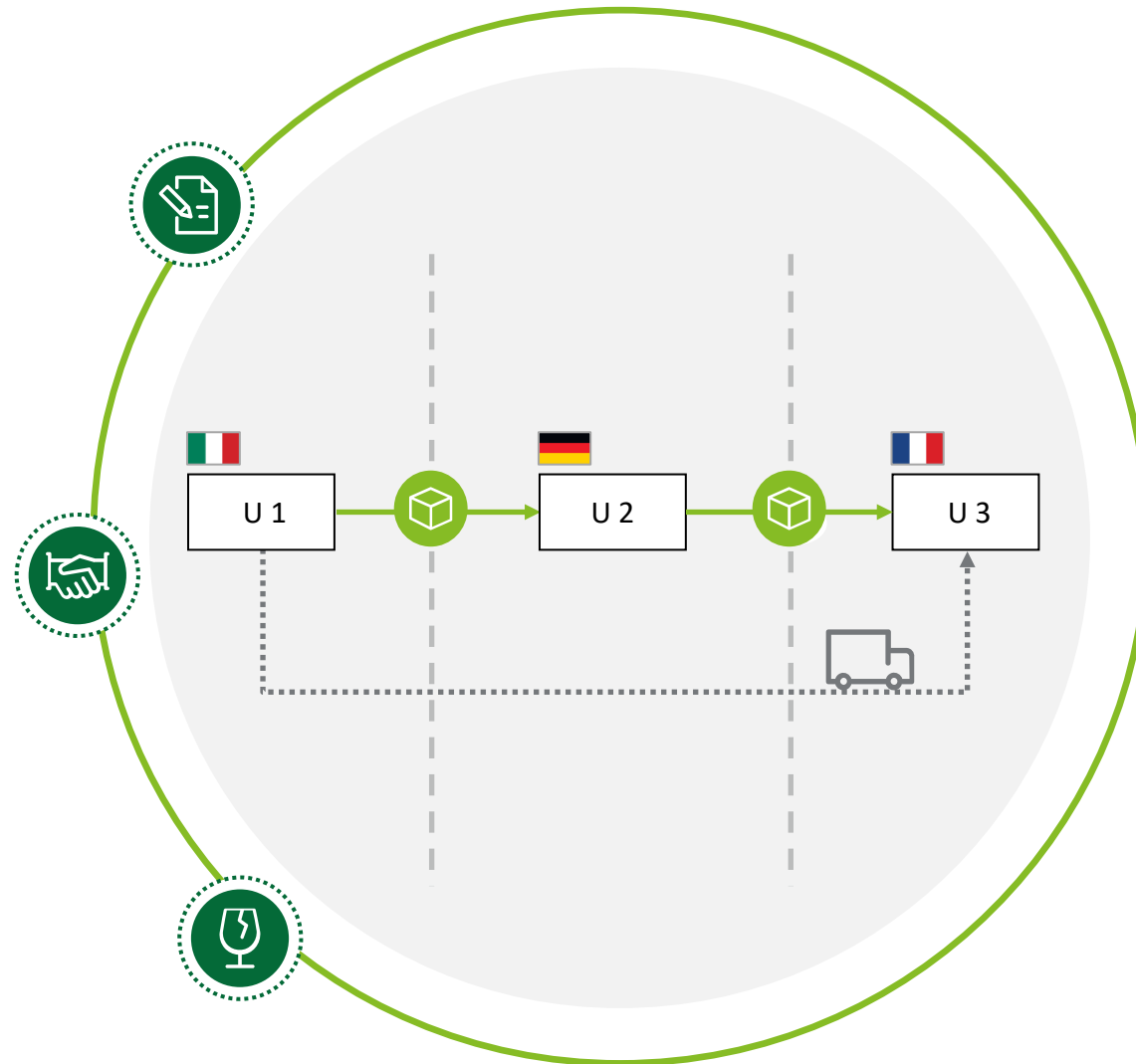
Reihengeschäfte

Transportverantwortlichkeit

Aus den Aufzeichnungen muss sich eindeutig ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat.

Bei der Versendung ist grundsätzlich auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen.

Eine abweichende Zuordnung ist nur zulässig, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Beförderung oder Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt ist und dieser die Gefahr des zufälligen Untergangs getragen hat.



Reihengeschäfte

BMF-Schreiben vom 25.04.2023



Spediteur als beauftragter Dritter

- Ein nicht in die Liefervorgänge eingebundener Spediteur kann beauftragter Dritter sein.



Transportverantwortlichkeit

- Bei der Versendung ist grundsätzlich auf die Auftragserteilung abzustellen.
- Eine abweichende Zuordnung ist zulässig, wenn der Unternehmer nachweist, dass der Transport auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt ist und dieser die Gefahr des zufälligen Untergangs getragen hat.



Verwendung einer USt-IdNr.: positives Tun

- Spätere Änderungen bei der Verwendung bleiben ohne Auswirkungen.
- Die USt-IdNr. soll im Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden.
- Ein positives Tun liegt auch dann vor, wenn die Beteiligten die Beurteilung einheitlich getroffen haben und ihre Erklärungspflichten erfüllt haben.



Inländische Warenbewegungen

- Die Verwendung der ausländischen USt-IdNr. führt nicht zu einer abweichenden Beurteilung, wenn keine grenzüberschreitende Warenbewegung erfolgt.



Keine Geltung für fiktive Lieferketten

- Die Grundsätze gelten nicht für fiktive Lieferketten unter Beteiligung elektronischer Schnittstellen.

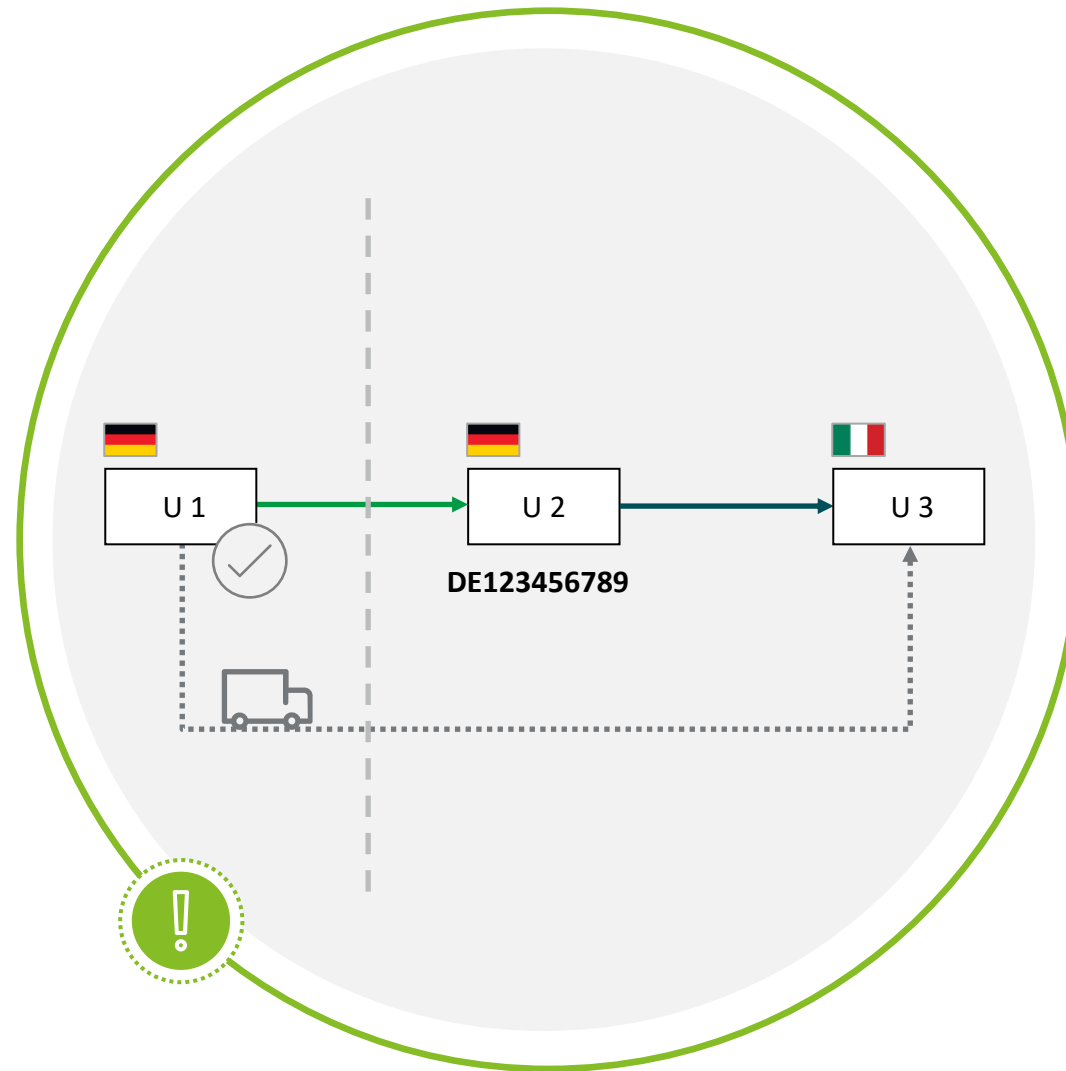


Anwendbarkeit

- Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden.
- Für Zeiträume vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn die Transportverantwortlichkeit einvernehmlich abweichend bestimmt wurde.

Reihengeschäfte

Kritik



U 2 verwirklicht im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Solange U 2 nicht nachweisen kann, dass der innergemeinschaftliche Erwerb zutreffend im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert worden ist, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland zu besteuern (ohne Vorsteuerabzug).

III. Gesetzgebung

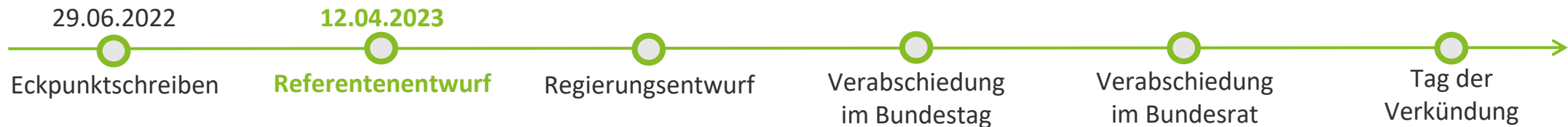
Zukunftsfinanzierungsgesetz (1/2)

Referentenentwurf

Hintergrund

Ziele

- Stärkung der Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts
- Erhöhung der Attraktivität des deutschen Finanzstandortes
- Erleichterung des Zugangs zum Kapitalmarkt und der Aufnahme von Eigenkapital, insbesondere für KMU und Start-Ups
- Verbesserte steuerliche Rahmenbedingungen für die **Mitarbeiterbeteiligung**



Ausgewählte Inhalte des Zukunftsfinanzierungsgesetzes

Steuerfreie Mitarbeiterkapitalbeteiligung

- **Anhebung des Freibetrags** für die unentgeltliche oder verbilligte **Überlassung von Vermögensbeteiligungen** von 1.440 Euro **auf 5.000 Euro** (vgl. § 3 Nr. 39 S. 1 EStG-E) ab 2024
- Beschränkung der steuerlichen Begünstigung auf Fälle, in denen die Vermögensbeteiligungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden (vgl. § 3 Nr. 39 S. 2 EStG-E)

Ermittlung von Veräußerungsgewinnen bei begünstigter Vermögensüberlassung

- Keine Berücksichtigung** des geldwerten Vorteils nach § 3 Nr. 39 EStG aus der Vermögensüberlassung **als Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung**, wenn
- Veräußerungen oder unentgeltliche Übertragung **innerhalb von 3 Jahren** (vgl. § 20 Abs. 4a EStG-E).
 - Auch bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG (vgl. § 17 Abs. 2a S. 6 EStG-E).

Zukunftsfinanzierungsgesetz (2/2)

Referentenentwurf

Ausgewählte Inhalte des Zukunftsfinanzierungsgesetzes

Ausweitung der
aufgeschobenen
Besteuerung aus
Vermögensbeteiligungen
von Arbeitnehmern

- Auch die Überlassung von Gesellschaftsanteilen an den Arbeitnehmer **durch Gesellschafter des Arbeitgebers** sollen begünstigt sein (vgl. § 19a Abs. 1 S. 1 EStG-E)
- Einführung einer **Konzernklausel** wie bei § 3 Nr. 39 EStG (Unternehmen, die dem gleichen Konzern im Sinne des § 18 AktG angehören, gelten als Unternehmen des Arbeitgebers) (vgl. § 19a Abs. 1 S. 3 EStG-E)
- Kreis der begünstigten Unternehmen wird **erweitert auf** (vgl. § 19 Abs. 3 EStG-E):
 - Unternehmen mit **weniger als 500 Mitarbeiter** (bisher 250) und **Jahresumsatz bis zu 100 Mio. Euro** (bisher 50 Mio. Euro) oder **Jahresbilanzsumme von höchstens 86 Mio. Euro** (bisher 43 Mio. Euro)
 - Schwellwert muss **im Jahr der Übertragung** oder in **einem der 6** Kalenderjahre (bisher 1 Kalenderjahr) **vor** der Übertragung erfüllt sein
 - Gründung des Unternehmens liegt **nicht länger als 20 Jahre** (bisher 12 Jahre) zurück
- Besteuerung **spätestens nach 20 Jahren** (bisher 12 Jahren) (vgl. § 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG-E)
- Bei **Rückwerb der Anteile** ist die vom Arbeitgeber **tatsächlich gezahlte Vergütung** für die Besteuerung maßgeblich, nicht der gemeine Wert (vgl. § 19a Abs. 4 S. 4 EStG-E)
- Möglichkeit der **Pauschalversteuerung (25%)** für die nachzuholende Lohnversteuerung (vgl. § 19a Abs. 4a EStG-E)
- Möglichkeit der **verschobenen Besteuerung** durch eine freiwillige Haftungserklärung des Arbeitgebers (vgl. § 19 Abs. 4b EStG-E).



erstmalig anwendbar **ab 1. Januar 2024**

Reformüberlegungen bei der Grunderwerbsteuer (1/2)

Modernisierungsmodell

Hintergrund

Das Grunderwerbsteuerrecht muss **spätestens zum 01.01.2024** an das **MoPeG** (Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts) angepasst werden.

Ziele

- Besteuerung vor allem von **Share Deals** im Rahmen der Grunderwerbsteuer zu modernisieren,
- **Rechtsformneutralität**,
- Unterbindung von steuerumgehenden **Gestaltungen**.

Überblick über das Modernisierungsmodell

Leitlinien

- Nur der Erwerb von **100%** der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft (**Share Deal**) soll der Grunderwerbsteuer unterliegen.
- **Rechtsformneutralität**
- Reine **Stichtagsbetrachtung** – keine Überwachungszeiträume mehr (sog. Fristenunabhängigkeit)
- **Keine** Doppel- oder Mehrfachbelastung durch die Verwirklichung desselben Anteilerwerbs
- **Vereinfachung** des Besteuerungsverfahrens
- **Rechtssicherheit** und Beseitigung von Vollzugsdefiziten

Reformüberlegungen bei der Grunderwerbsteuer (2/2)

Modernisierungsmodell

Kernelemente des Modernisierungsmodells

Steuerbarkeit/ Erwerbsvorgänge

- Modifikation der rechtlichen Anteilsvereinigung (bisher § 1 Abs. 3 GrEStG) dahingehend, dass alle Anteile (**100%**) einer grundbesitzenden Gesellschaft **bei einem Erwerber oder bei einer Erwerbergruppe** vereinigt werden müssen.
- Die Anteile von Beteiligten, die ihre Anteile **im dienenden Interesse** eines Erwerbers oder einer Erwerbergruppe halten, werden herausgerechnet. Im Ergebnis werden sie somit wie eigene Anteile der Kapitalgesellschaft behandelt (Gestaltungen sollen so unterbunden werden).
- **Streichung** aller sonstigen Anteilserwerbstatbestände (§ 1 Abs. 2a, 2b, 3a und 4 GrEStG) und der Börsenklausel (§ 1 Abs. 2c GrEStG)

Bemessungsgrundlage

- **Angleichung** der Bemessungsgrundlage **bei Asset Deal und Share Deal** bei reinen Grundstücksgesellschaften
- Bei Grundstücksübertragungen im Konzern bildet der Grundbesitzwert des Grundstücks die Mindestbemessungsgrundlage.
- Modifizierte Steueranrechnung bei aufeinanderfolgenden Erwerbsvorgängen

Konzernbefreiung

- **Streichung der Befreiungstatbestände (§§ 5, 6 und 6a GrEStG)**
- **Fristenunabhängige Befreiung**, wenn sich der sog. „**bestimmende Einfluss**“ über ein Grundstück nicht ändert.

Zeitliche Anwendung

- Inkrafttreten zum **01.01.2024** bzw. für alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2023 verwirklicht werden.



IV. Finanzverwaltung

Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel (§ 6a GrEStG) (1/2)

Ländererlasse

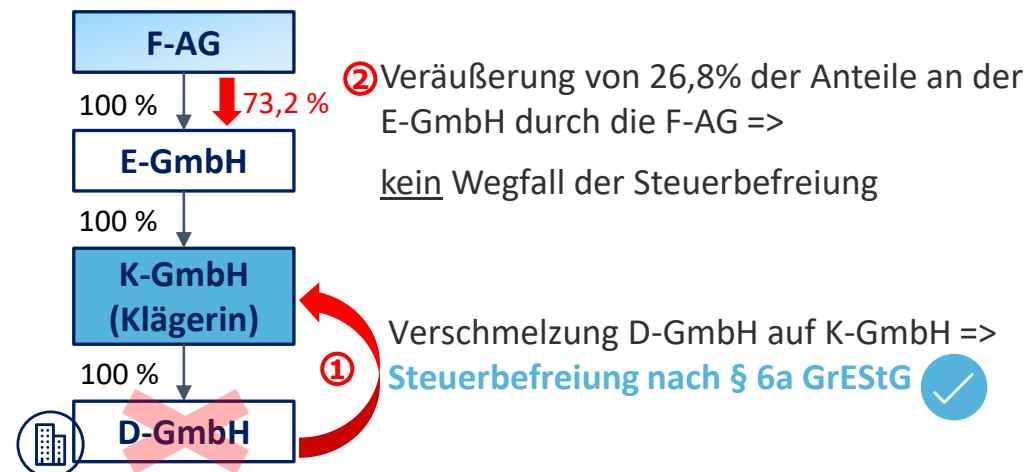
Hintergrund



- Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021

- BFH, Urteil vom 28.09.2022 (II R 13/20):

„**Herrschendes Unternehmen**“ i.S. des § 6a GrEStG ist das am Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen und nicht stets der an der Konzernspitze beteiligte Rechtsträger (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung).



Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 25.05.2023



Überarbeitung des bisherigen Anwendungserlasses zu § 6a GrEStG als Reaktion auf die neue Gesetzeslage und BFH-Rechtsprechung

Begriff des „herrschenden Unternehmens“

- Auch **reine Holdinggesellschaften** können „herrschende Unternehmen“ i.S. des § 6a GrEStG sein.
- Welches Unternehmen "**herrschendes Unternehmen**" ist, richtet sich **nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang**.
- „**Herrschendes Unternehmen**“ i.S. des § 6a GrEStG ist (soweit vorhanden) das am Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen.
- Sind mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften am Umwandlungsvorgang beteiligt, ist ausgehend von dem Umwandlungsvorgang der in der Beteiligungskette **am nächsten stehende (unterste) Rechtsträger**, der die Voraussetzungen nach § 6a S. 3 und 4 GrEStG erfüllt, das herrschende Unternehmen.

Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel (§ 6a GrEStG) (2/2)

Ländererlasse

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 25.05.2023

Fristen

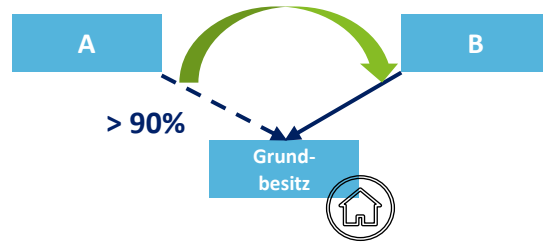
- **Einhaltung** der fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen i.S. des § 6a S. 4 GrEStG bei **Gesamtrechtsnachfolge in Fällen von Erbengemeinschaften**, soweit für die ungeteilte Erbengemeinschaft eine Rechtsnachfolge anzunehmen ist.
- **Kein Einhalten der Fristen** im Fall eines (Voraus-)Vermächtnisses bzw. der vorweggenommenen Erbfolge.

Anwendung

- Anwendung in allen offenen Fällen.
- Das Vorgängerschreiben vom 22.09.2020 wird ersetzt.

Praxistipps: Grunderwerbsteuer bei Share Deals

Hintergrund / Anwendungsbeispiel



- **Share Deal**: mind. 90% der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft gehen auf einen Neugesellschafter über
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellen das Signing (schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft) und das Closing (Übergang der Anteile) **zwei grunderwerbsteuerrechtliche Vorgänge** vor, wenn diese beiden Rechtsvorgänge zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfinden.

Jahressteuergesetz 2022 (vgl. § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG):

Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Grunderwerbsteuer desselben Lebenssachverhaltes:

Voraussetzungen:

- Antrag auf Aufhebung der Steuerfestsetzung,
- identischer Grundstücksbestand der Grundstücksgesellschaft im Zeitpunkt des Signing und des Closing *und*
- **fristgerechte und vollständige Grunderwerbsteuer-Anzeige des Signing und des Closing**

§§

Praxistipps

Vertragliche Regelungen zur Vorbereitung der Signing- und Closing-Anzeigen

(z.B. Aufnahme einer Signing-Anzeige – mit allen erforderlichen Informationen zum vorhandenen Grundbesitz – als Anlage zum Anteilskauf- und Abtretungsvertrag; Aufnahme der Verpflichtung des Verkäufers die Closing-Anzeige vorzubereiten)

Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

BMF-Schreiben

Hintergrund



BFH-Urteil vom 11.07.2018 (I R 44/16)

Neufassungen des OECD-Musterkommentars haben keine Auswirkungen auf die Auslegung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (sog. **statische Abkommensauslegung**).



- **Wie sind Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen?**
- **Welche Bedeutung kommt dabei dem OECD-Musterkommentar zu?**
- **Welche Fassung des OECD-Musterkommentars ist zu berücksichtigen?**

BMF-Schreiben vom 19.04.2023



Die Finanzverwaltung lehnt die o.g. Auffassung des BFH ab  und befürwortet eine **dynamische Abkommensauslegung**.

- Der **OECD-Musterkommentar** stellt (grundsätzlich) ein widerlegliches **Indiz für die Staatenpraxis der OECD-Mitgliedstaaten** bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen dar.
- Dem OECD-Musterkommentar kommt folglich eine erhebliche Bedeutung zu.
- Der **OECD-Musterkommentar** ist **in seiner jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltenden Fassung** – unter Beachtung von eingelegten Vorbehalten/ Bemerkungen der OECD-Mitgliedstaaten – bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen.
- Die Indizwirkung des OECD-Kommentars ist für die innerstaatliche Anwendung widerlegt, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt.

Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital (1/2)

BMF-Schreiben

Hintergrund

- §§ **Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital**
- Es gibt keine gesetzlichen Vorschriften zur handels- und steuerbilanziellen Behandlung von Genussrechtskapital.
- **Wie ist „Genussrechtskapital“ definiert? Wie ist Genussrechtskapital von anderen Kapitalüberlassungen abzugrenzen?**
 - **Handelt es sich um steuerliches Eigen- oder Fremdkapital?**
 - **Wie sind Zahlungen auf Genussrechtskapital bei der Einkommensermittlung für steuerliche Zwecke zu behandeln?**

Finales BMF-Schreiben vom 11.04.2023

Genussrechtskapital

- Genussrechtskapital umfasst **schuldrechtliche Gläubigerrechte**, durch die dem Rechteinhaber grundsätzlich Vermögensrechte zugestanden werden, die **typischerweise nur Gesellschaftern** zustehen.
- Der Genussrechtsinhaber besitzt einen schuldrechtlichen Anspruch gegen die Kapitalgesellschaft auf **Rückzahlung des überlassenen Kapitals** und in der Regel einen Anspruch auf Verzinsung.
- Eine Genussrechtsvereinbarung darf **keine** gesellschaftsrechtlich geprägten mitgliedschaftlichen Verwaltungsrechte vermitteln (kein Einflussnahmerecht auf die Geschäftsführung, kein Kontrollrecht, kein Stimmrecht und auch kein Anwesenheitsrecht in der Gesellschafterversammlung).

Abgrenzung von anderen Kapitalüberlassungen

- Stille Gesellschaft erfordert die **Förderung eines gemeinsamen Zwecks**. Der stille Gesellschafter ist grundsätzlich **nicht** an der Substanz und insbesondere **nicht** am Liquidationserlös beteiligt.
- Die Vergütung für ein partiarisches Darlehen beinhaltet (i.d.R.) eine **Erfolgsbeteiligung** (allerdings keine Verlustbeteiligung).

Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital (2/2)

BMF-Schreiben

Finales BMF-Schreiben vom 11.04.2023

Vorliegen von Fremdkapital

- Wird einer Kapitalgesellschaft von einem **fremden Dritten** Kapital im Rahmen eines schuldrechtlichen Kapitalüberlassungsverhältnisses zugeführt, handelt es sich steuerlich stets um Fremdkapital.
- Entscheidendes Abgrenzungskriterium für das Vorliegen von Fremdkapital ist (i.d.R.) eine bestehende **Rückzahlungsverpflichtung**.

Ansatz einer Verbindlichkeit in der Bilanz

- Sofern Fremdkapital vorliegt, ist dieses in der Steuerbilanz (grundsätzlich) als **Verbindlichkeit** auszuweisen.
- Ausnahmen:
 - **fehlende wirtschaftliche Belastung** am Bilanzstichtag (Einzelfallprüfung!),
 - **Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2 EStG**.

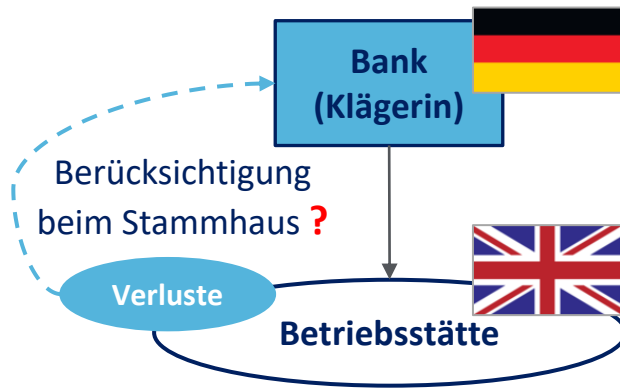
Zahlungen auf Genussrechtskapital bei der Einkommensermittlung

- Bei Fremdkapital stellen die gezahlten Vergütungen auf das Genussrechtskapital **Betriebsausgaben** dar.
- **Ausschüttungen** jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern **nicht** deren Einkommen (vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 2. Alt. KStG).

V. Rechtsprechung

„Finale“ Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte

Sachverhalt



Erfordert die Niederlassungsfreiheit eine Berücksichtigungspflicht finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte auf Ebene des deutschen Stammhauses?



EuGH, Urteil vom 22.09.2022, C-538/20 „W“:

- Nein, die finalen Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte müssen nicht beim deutschen Stammhaus berücksichtigt werden.
- Kein Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit

BFH, Urteil vom 22.02.2023, I R 35/22

Ergebnis:

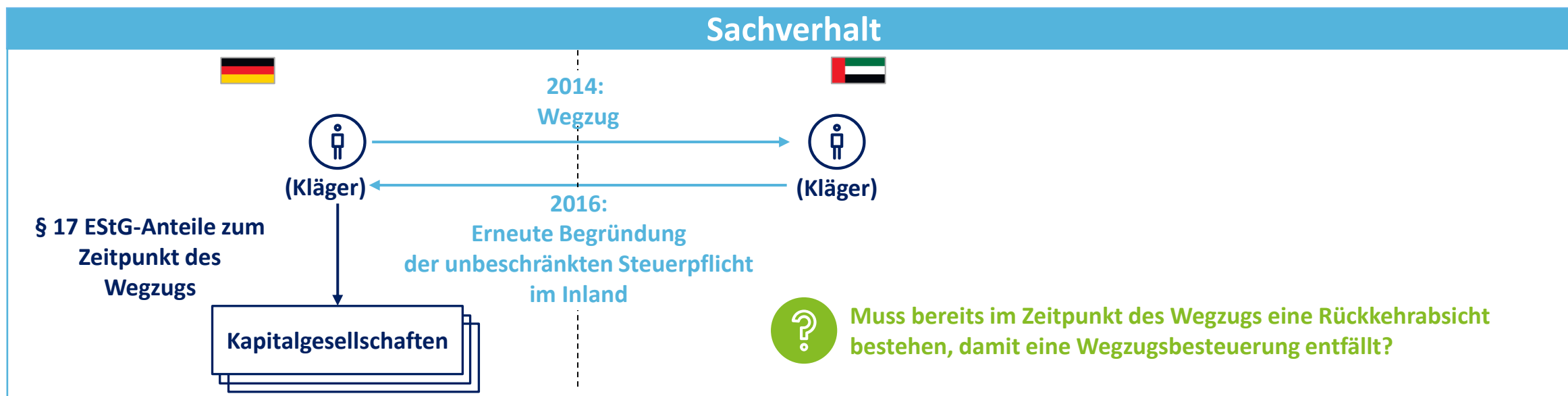
Der BFH setzt mit diesem Urteil die o.g. EuGH-Rechtsprechung um:



- keine Berücksichtigung der finalen Verluste der DBA-Freistellungsbetriebsstätte beim deutschen Stammhaus **für Zwecke der Körperschaftsteuer** und **für Zwecke der Gewerbesteuer**



Wegzugsbesteuerung und Rückkehrabsicht



BFH, Urteil vom 21.12.2022, I R 55/19

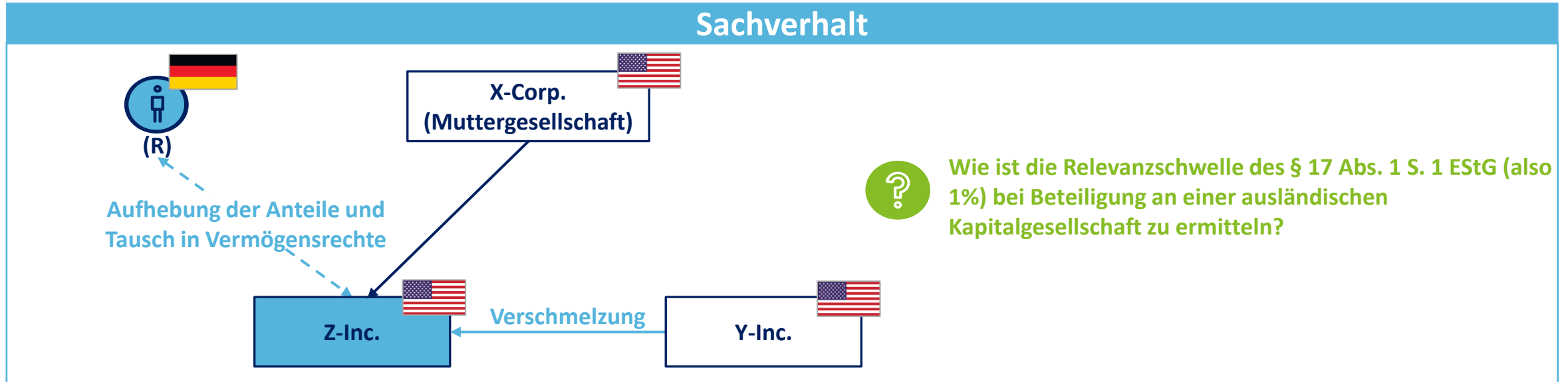


Ergebnis:

- Nein, im Zeitpunkt des Wegzugs muss eine Rückkehrabsicht **nicht** bestehen.
- Die **Wegzugsbesteuerung entfällt**, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens (aktuell: 7 Jahre) nach dem Wegzug **tatsächlich** wieder **zurückkehrt** und unbeschränkt steuerpflichtig wird (entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 14.05.2004).



Bestimmung der Höhe der prozentualen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft



BFH, Urteil vom 14.02.2023, IX R 23/21



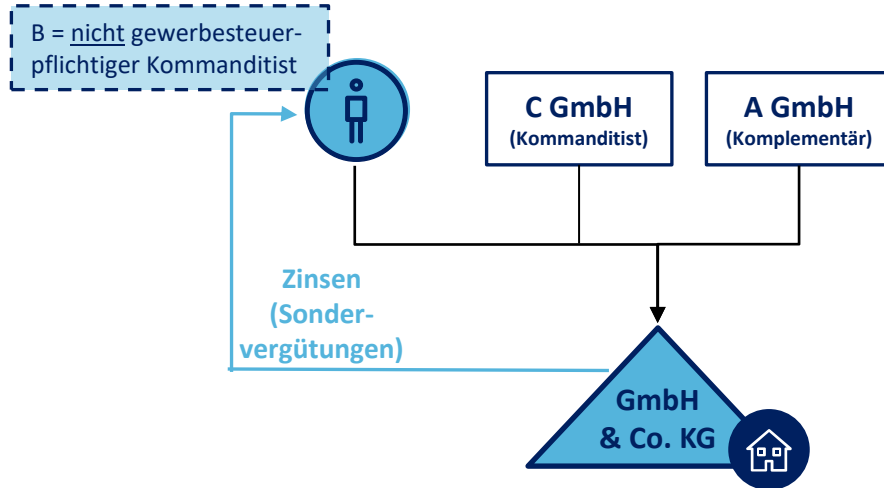
Ergebnis:

- Die Höhe der prozentualen Beteiligung eines Gesellschafters an einer ausländischen Kapitalgesellschaft entspricht seinem **Anspruch auf Beteiligung an der Substanz der Kapitalgesellschaft**. Maßgebend sind die **tatsächlich ausgegebenen Anteile**.
- Nicht** relevant sind genehmigte, aber nicht ausgegebene Anteile oder die in ein öffentliches ausländisches Register eingetragenen Anteile.



Erweiterte Grundstücks Kürzung und bestimmte Sondervergütungen

Sachverhalt



§ 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a S. 1 GewStG

§§

Inhalt: Keine erweiterte Grundstücks kürzung für bestimmte Sondervergütungen (für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern)

Zweck: Gestaltungen mit dem Ziel der Gewerbesteuerminimierung zu verhindern



Sind bestimmte Sondervergütungen aus der erweiterten Kürzung auch dann auszuschließen (vgl. § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG), wenn der Empfänger der Sondervergütungen nicht gewerbesteuerpflichtig ist?

BFH, Urteil vom 09.03.2023, IV R 25/20



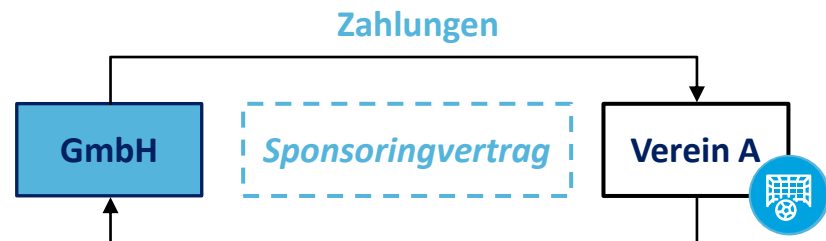
Ergebnis:

- Die **erweiterte gewerbesteuerliche Grundstücks kürzung** (i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG) kommt für bestimmte Sondervergütungen nach § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG auch dann **nicht** zur Anwendung, wenn der **Vergütungsempfänger nicht** der **Gewerbesteuer** unterliegt.
 - Der BFH orientiert sich eng am Gesetzeswortlaut.
 - Keine teleologische Reduktion der Norm.



Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei einem Sponsoringvertrag

Sachverhalt



Einräumung von Sponsorenrechten:

- Banden- und Trikotwerbung
- Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke



Unterliegen die Aufwendungen für das Sponsoring (teilweise) der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG?

BFH, Urteil vom 23.03.2023, III R 5/22



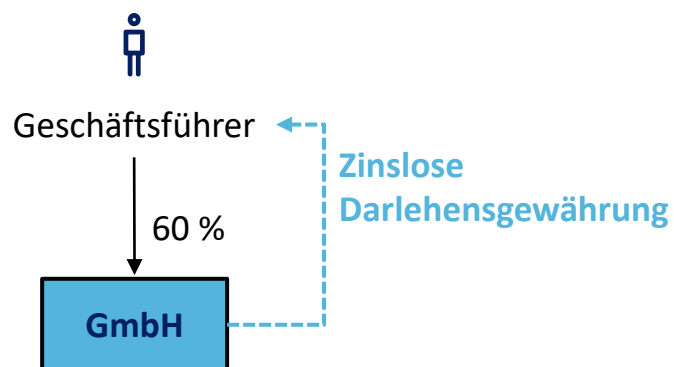
Ergebnis:

- Nein, die Aufwendungen für das Sponsoring unterliegen **nicht** der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG.
- Sponsoringverträge stellen regelmäßig gemischte **Verträge eigener Art** dar, deren einzelne Leistungspflichten sich rechtlich und wirtschaftliche nicht trennen lassen.



Fremdübliche Verzinsung einer Darlehensforderung

Sachverhalt



- Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor?
- Wie ist der angemessene fremdübliche Zinssatz zu bestimmen?

BFH, Urteil vom 22.02.2023, I R 27/20

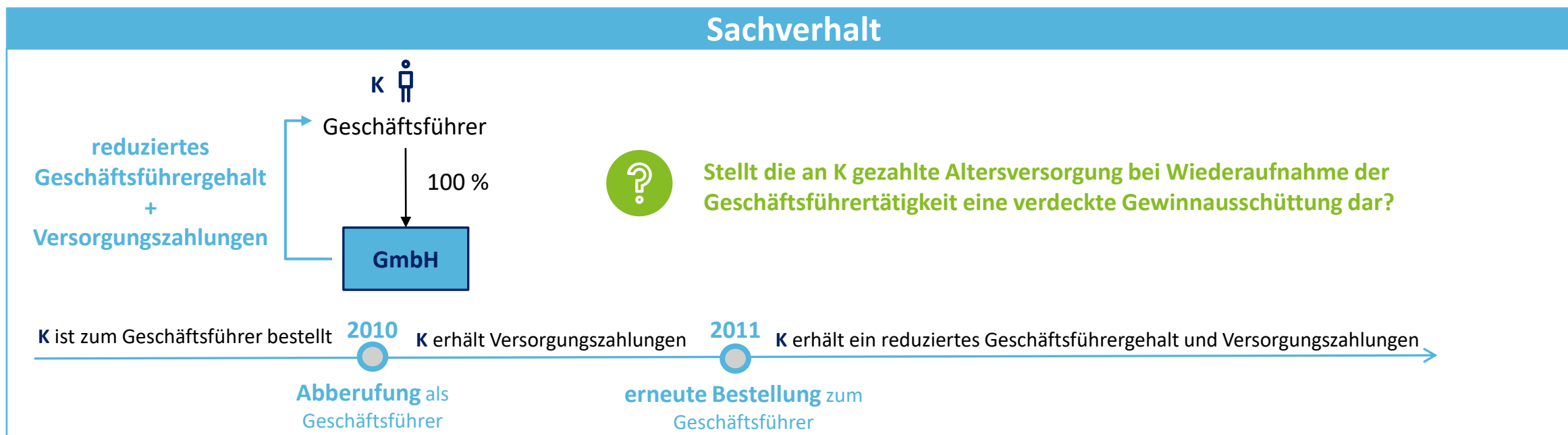


Ergebnis:

- Ja, die **zinslose Darlehensgewährung** der GmbH an ihren Gesellschafter stellt im Streitfall eine **verdeckte Gewinnausschüttung** dar.
- Das in den Streitjahren bestehende **Niedrigzinsniveau** (banküblicher Habenzins von fast Null) steht dem **nicht** entgegen.
- Der **angemessene fremdübliche Zinssatz** kann anhand des sog. **Margenteilungsgrundsatz** bestimmt werden, d.h. Zinssatz kann innerhalb der Marge zwischen banküblicher Soll- und Habenzinsen geschätzt werden.



Verdeckte Gewinnausschüttung – Versorgungszahlung und Geschäftsführergehalt



BFH, Urteil vom 15.03.2023, I R 41/19



Ergebnis:

- Nein, die Versorgungszahlungen stellen **keine** verdeckte Gewinnausschüttung dar.
- Wenn bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer neben den Versorgungszahlungen lediglich ein **reduziertes Gehalt** gezahlt wird, liegt **keine** verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die Gehaltszahlung die **Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen** nicht überschreitet (Fortentwicklung der bisherigen BFH-Rechtsprechung).



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.

Quartalswebcasts

Aufzeichnungen und Präsentationen aller vergangenen **Quartalswebcasts** 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.