

Folgerichtigkeit des neuen § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-Entwurf (i.S.d. JStG 2024)

Prof. Dr. Michael Asche

(Hochschule für Öffentliche Verwaltung Bremen)

14. HTW-Steuerseminar
Berlin, 21. November 2024

Agenda

I. Einführung in das Thema: Übertragung von Einzel-WG zwischen den Gesamthandsvermögen von (beteiligungsidentlichen) Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften)

- Typische Fallgestaltung(en)
- Problematik(en)

II. § 6 Abs. 5 EStG heute (mit historischer Entwicklung)

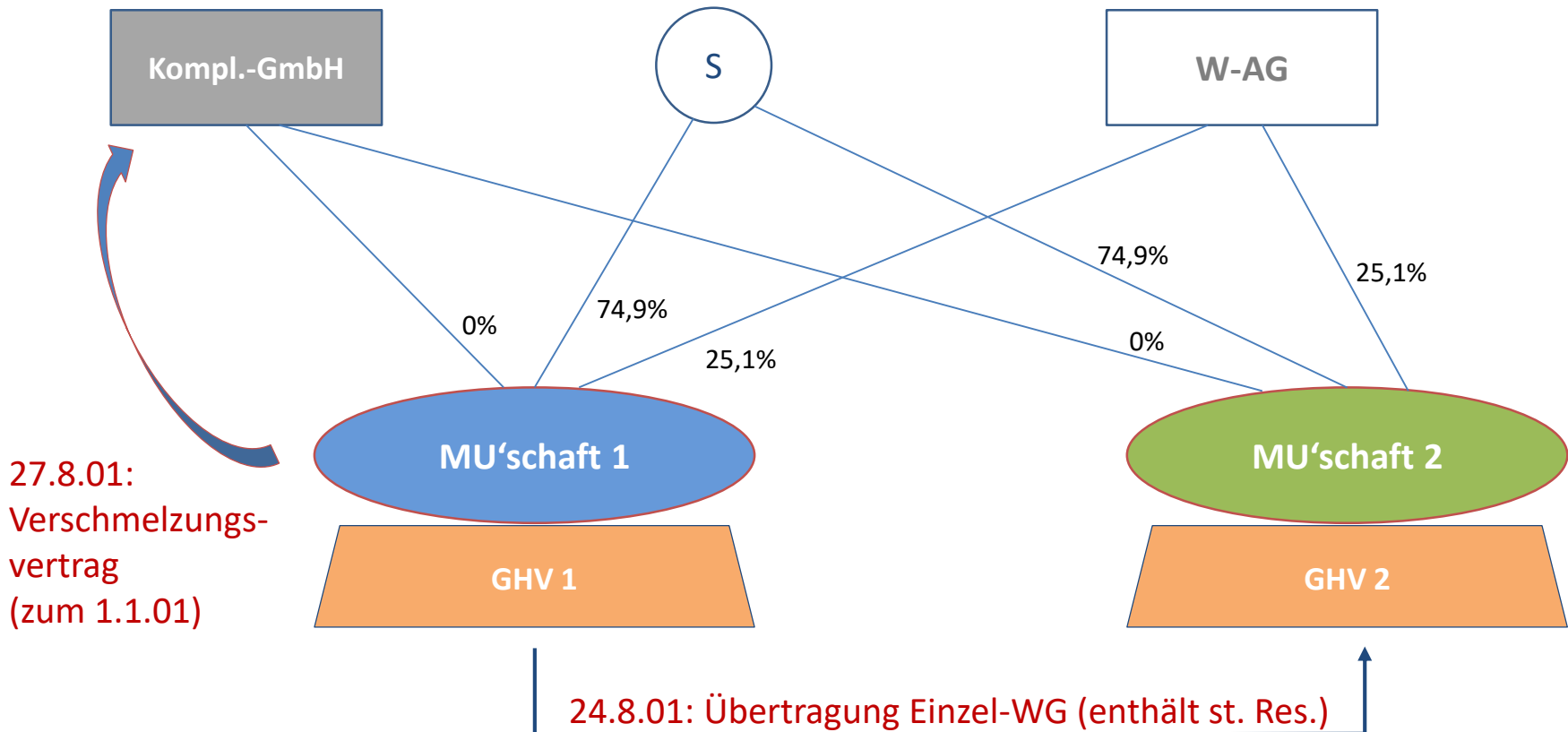
- Systematik des § 6 Abs. 5 EStG
- Anwendung auf die Problematik Übertragung zwischen Schwester-PersG
- die Vorlage BFH 10.4.2013 – I R 80/12 und die Entscheidung BVerfG 28.11.2023 – 2 BvL 8/13

III. Einführung § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-Entwurf durch JStG 2024

- Darstellung der Neuregelung
- Problematisierung der Folgerichtigkeit der Neuregelung
- Problem 1: nicht-beteiligungsidentliche PersG
- Problem 2: Übertragung gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten
- Problem 3: Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (Sperrfrist)

IV. Fazit

Typische Fallgestaltung(en)



- reine Schenkung
- Veräußerung zum Buchwert (= teilentgeltlich)
- Übertragung gg. Gewährung Gesellschaftsrechte
- Übertragung gegen Übernahme Verbindlichkeiten

Fragestellungen

1. Sind stille Reserven in dem übertragenen WG aufzudecken und zu versteuern?

- Entnahme (aus GHV) ist grds. Ersatzrealisationstatbestand (§ 4 I 2, § 6 I Nr. 4 EStG)
- Liegt Entnahme vor?
- Ist § 6 V EStG einschlägig? (wenn ja: Entnahme zum Buchwert)

2. Falls § 6 V EStG einschlägig: Inwieweit ist Übertragung unentgeltlich (= insoweit keine Aufdeckung der st. Reserven)?

- strenge vs. modifizierte Trennungstheorie (anh. BFH IV R 17/23)

3. Sind st. Reserven zumindest insoweit aufzudecken, wie sie auf W-AG entfallen (25,1%)?

- KSt-Klausel § 6 V 5, 6 EStG (teleologische Reduktion BFH 15.7.2021 – IV R 36/18: von KapG auf KapG)
- Erweiterung KSt-Klausel § 6 V 7 EStG durch BT-FinAuss im JStG 2024 („andere Körperschaft“)

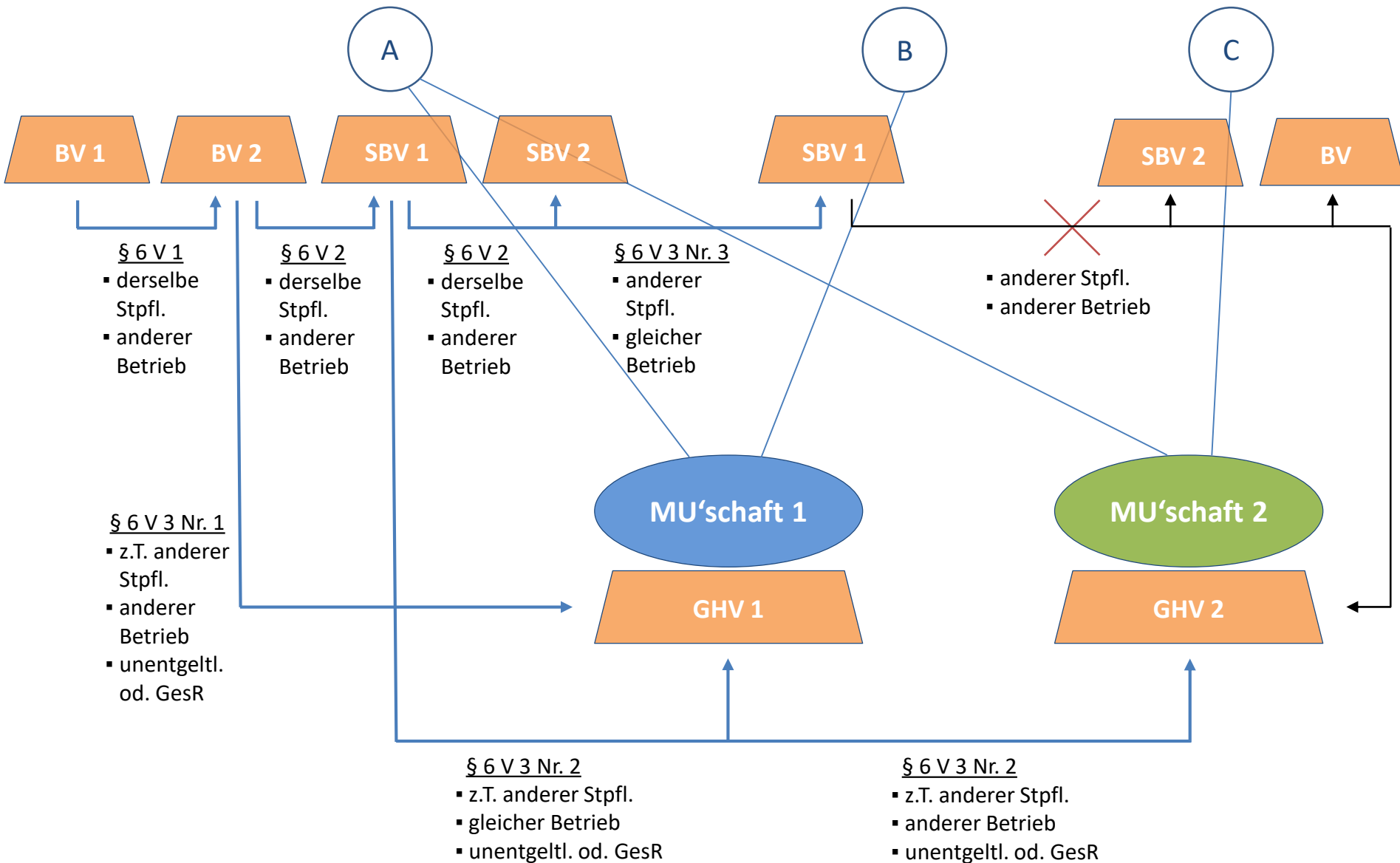
4. Falls § 6 V EStG einschlägig: Ist § 6 V 4 EStG (Sperrfrist 3 Jahre) anzuwenden?

- Satz 4 gilt generell für „Übertragungen i.S.d. Satz 3“ (aber teleologische Reduktion BFH 31.7.2013 – I R 44/12 und BFH 26.6.2014 – IV R 31/12, siehe auch H 6.15 „Einmann-GmbH & Co. KG“ EStH)

5. Steht Verschmelzung mit Rückwirkung der Anwendung des § 6 V EStG entgegen?

- Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum werden übernehmendem RT zugerechnet (Kompl.-GmbH)
- aber: Entnahmen nehmen nicht an Rückwirkung teil (§ 20 V 2 UmwStG)

§ 6 V EStG in seiner heutigen Fassung



Historische Entwicklung § 6 V EStG

vor 1999

- keine gesetzl. Regelung
- **MU-Erlass** (BMF-Schr. v. 20.12.1977):
Wahlrecht in (nahezu) allen „§ 6 V-Fällen“ zw. BW-Fortführung u. TW-Ansatz
- auch bei GHV
→ GHV von Schwester-PersG (BFH 6.9.2000 – IV R 18/99)

1999-2000

- **SteuerentlastungsG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999:**
§ 6 III-VII EStG neu eingefügt
- für § 6 V EStG:
 - Überführungen zu BW (S. 1, 2)
≈ **finale Entnahmetheorie** des BFH (GrS 1/73)
 - **Übertragungen zu TW** (S. 3)
 - keine Regelung für Übertragungen zw. Schwester-PersG

ab 2001

- **SteuersenkungsG v. 23.10.2000** und **UnternehmenssteuerfortentwicklungsgG v. 20.12.2001:**
§ 6 V EStG neugefasst
 - Überführungen unverändert zu BW (S. 1, 2)
 - **Übertragungen in genannten Fällen zu BW** (S. 3)
 - mit Sperrfrist (S. 4) u. KSt-Klausel (S. 5, 6)
- **Vorschläge für Erweiterung § 6 V EStG um Übertragungen zwischen Schwester-PersG**
 - Empfehlung FinAuss BRat v. 20.9.2001 (BR-Drs. 638/1/01): nicht berücksichtigt
 - Antrag BaWü im BRat v. 25.9.2001 (Br-Drs. 638/3/01): keine Berücksichtigung in Stellungnahme BRat v. 27.9.2001 (BR-Drs. 638/01)
 - Antrag CDU/CSU-Fraktion im FinAuss BT: nicht berücksichtigt in Beschlussempfehlung v. 7.11.2001 (BT-Drs. 14/7343)

Übertragung zwischen Schwester-PersG

1. **BFH 25.11.2009 – I R 72/08** (Streitjahr: 2001; Vorinstanz: FG Nds. 10.7.2008 – 11 K 239/08)
 - Übertragung ist Entnahme u. Einlage, § 6 V EStG weder direkt noch analog anwendbar (keine bewusst planwidrige Regelungslücke), Betonung der PersG als selbständiges Steuersubjekt mit eigenem BV [= GHV], „gute Gründe für BW-Übertragung“ nicht ausreichend
2. **BFH 15.4.2010 – IV B 105/09** (Streitjahr: 2006; Vorinstanz: FG Nds. 17.7.2009 – 1 V 54/09; Hauptsache: BFH IV R 28/12, unter IV R 2/24 Erledigung 21.8.2024, Vorinstanz: FG Nds. 31.5.2012 – 1 K 271/10)
 - nach summarischer Prüfung: § 6 V 1 EStG ist analog anzuwenden, Betonung des Transparenzprinzips, konsequente Anwendung des Subjektsteuerprinzips
3. **BMF v. 29.10.2010** (NAE zu BFH IV. Senat, aber AdV) **und v. 8.12.2011** (BMF-Schr. zu § 6 V EStG)
4. **BFH 10.4.2013 – I R 80/12** (Streitjahr: 2001; Vorinstanz: FG BaWü 19.7.2012 – 13 K 1988/09)
 - § 6 V EStG nach wie vor nicht direkt oder analog anwendbar, aber von Gleichheitsverstoß überzeugt (→ Vorlage zum BVerfG: konkrete Normenkontrolle)
5. **BVerfG 28.11.2023 – 2 BvL 8/13**
 - keine Auslegung und keine analoge Anwendung des § 6 V 3 EStG
 - Ausschluss BW-Übertragung zw. Schwester-PersG ist Ungleichbehandlung mit anderen Fällen des § 6 V EStG (Art. 3 I GG), für die kein Grund ersichtlich ist (= **willkürlicher Begünstigungsausschluss**)
 - Neuregelung erforderlich, Weitergeltung § 6 V 3 EStG mit Erstreckung auf „unentgeltliche Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen PersG seit 2001“

Reaktion: Einführung § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E

Wortlaut (RegE Art. 3 Nr. 4 JStG 2024, BT-Drs. 20/12780)

- Satz 1 gilt entsprechend [= BW-Übertragung gemäß § 6 V EStG], soweit ein WG ...
„4. unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ übertragen wird.
- unverändert in RefE (5.4.2024), RegE (5.6.2024) und Beschlussempfehlung FinAuss BT (16.10.2024)
- nach Wortlaut erfasste Übertragungen:
 - nur zwischen beteiligungsidentischen PersG (nicht: – ganz oder teilweise (?) – zwischen nicht personenidentischen und nicht beteiligungsidentischen PersG)
 - nur unentgeltliche Übertragungen (nicht: – ganz oder teilweise (?) – bei Übertragungen unter Minderung oder Gewährung von Gesellschaftsrechten)
- Geltung ab 1.1.2001 für alle noch offenen Fälle; auf gemeinsamen Antrag der beteiligten PersG verbleibt es bei Übertragung zum TW (§ 52 Abs. 12 Satz 12-15 EStG-E)

Begründung (RegE JStG 2024, BT-Drs. 20/12780, S. 121)

- Umsetzung Vorgabe BVerfG (→ Minimalumsetzung)
- neg. Def. Beteiligungsidentität: *„... liegt nicht vor, wenn ... eine nat. Person oder eine Körperschaft ... nur an einer der beiden MU'schaften beteiligt ist. ... Unschädlich sind 0%-Beteiligungen.“*

Frage: Folgerichtig?

Folgerichtigkeit (i.S.d. Rspr. BVerfG)

Warum Folgerichtigkeit?

- st. Rspr. BVerfG zu Art. 3 I GG: „Handlungsspielraum Steuergesetzgeber wird durch zwei Leitlinien begrenzt: (1.) Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und (2.) folgerichtige Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung
- BVerfG 2 BvL 8/13, Rn. 144: „... muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig i.S.v. belastungsgleich erfolgen“
- Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 2024, Rn. 3.122: „Gesetzgeber muss das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, konsequent umsetzen.“

steuerrechtlicher Ausgangs-TB („Prinzipien“) bei § 6 V EStG

- ESt ist Subjektsteuer (Leistungsfähigkeit jeder nat. Person individuell)
- st. Reserven begründen Leistungsfähigkeit, allerdings erst mit ihrer Realisation (i.S.v. Marktbestätigung)
- Realisation grds. mit Veräußerung, wegen der regelhaften Erfassung von Wertsteigerungen im BV (Reinvermögenstheorie) auch mit Entnahme aus BV
- **These:** Subjektsteuerprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip erzwingen die Nichtbesteuerung, solange st. Res. in einem BV desselben Stpfl. bleiben (Folge: § 6 V 1, 2 EStG ist m.E. verfassungsfest, solange ESt Subjektsteuer ist)
- MU'er und MU'schaft sind verschiedene Steuersubjekte (trotz Transparenz)
- § 6 V 3 EStG ist Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips
- **These:** aufgrund der Andersartigkeit ggü. § 6 V 1, 2 EStG (Historie, Wortlaut etc.) ist **§ 6 V 3 EStG** keine Ausnahme vom Prinzip, sondern hat **eigene Prinzipien**

Prüfung der These § 6 V 3 EStG als eig. Prinzip

- Überführungen und Übertragungen i.S.d. § 6 V EStG sind strikt zu unterscheiden (= mit oder ohne Rechtsträgerwechsel) (so auch BVerfG 2 BvL 8/13, Rn. 121: „Gegenbegriffe“)

Überführungen

(§ 6 V 1, 2 EStG)

- WG (und damit st. Res.) bleiben innerhalb eines BV desselben Stpfl.
- keine Steigerung der Leistungsfähigkeit u. keine Notwendigkeit zur Besteuerung (mangels Entstrickung)
- verwirklicht Subjektsteuerprinzip



Fiskalzwecknorm

§ 6 V 3 EStG ist verfassungsrechtlich nicht geboten (so BFH 20.5.2010 – IV R 42/08)

Übertragungen

(§ 6 V 3 EStG)

- WG (und damit st. Res.) gehen (ganz oder z.T.) auf anderen Stpfl. über und ggf. auch bei einer anderen MU'schaft
 - nicht erstrebt, nur akzeptiert (→ § 6 V 4 EStG)
- anders als Überführungen nur durch ein gewolltes Rechtsgeschäft des Stpfl. mögl.
 - daher hat es Stpfl. in der Hand, durch Veräußerung die st. Res. zu realisieren (Steigerung der Leistungsfähigkeit war möglich)
- durchbricht Subjektsteuerprinzip



Lenkungsnorm (= Begünstigungsnorm)

(so auch BVerfG 2 BvL 8/13, Rn. 136)

Folgerungen für § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E

- wenn man § 6 V 3 EStG „eigene Prinzipien“ zuerkennt (und nicht lediglich als Ausnahme zum Grds. des § 6 V 1, 2 EStG, z.B. Subjektsteuerprinzip, versteht)
 - ↓
- § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E ist bzgl. Folgerichtigkeit (allein) an den steuerrechtlichen Ausgangstatbeständen („Prinzipien“) des § 6 V 3 Nr. 1-3 EStG zu messen, es sei denn:
 - Gesetzgeber wollte mit § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E abweichende Regeln einführen (dafür ist nichts ersichtlich; es wäre nach BVerfG 2 BvL 8/13, Rn. 145 erforderlich gewesen, dass diese „Entscheidung für neue Regeln“ „die Orientierung an alternativen Prinzipien erkennen lässt“)
 - man erkennt zwischen übertragendem Einzelunternehmer (für § 6 V 3 Nr. 1-3 EStG) und übertragender PersG (für § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E) einen strukturellen Unterschied (so u.U. *Mitschke*, FR 2013, 1077) (dagegen: Gleichstellungsthese als Dogma bei § 15 I 1 Nr. 2 EStG)
- **„Prinzipien“ des § 6 V 3 Nr. 1-3 EStG**
 - Übertragung von st. Reserven auf andere nat. Personen (nicht Körperschaften, § 6 V 5-6 EStG) wird akzeptiert (vorbehaltlich Sperrfrist), sowohl (1.) innerhalb derselben MU'schaft als auch (2.) bei einer anderen MU'schaft, an der der Übertragende beteiligt ist
 - Weiterführung des betrieblichen Engagements des Übertragenden
 - Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten
 - Gesellschaftsrechte als akzeptierte Gegenleistung bei Umwandlungen (§ 16 III 2 EStG; § 3 II UmwStG, §§ 20 I, 24 I UmwStG)

Fazit: Folgerichtigkeit des § 6 V 3 Nr. 4 EStG-E

1. Übertragung auf nicht personenidentische PersG ausgeschlossen

- nicht folgerichtig (§ 6 V 3 Nr. 2 EStG lässt prinzipiell auch Übertragung von st. Res. auf andere Personen bei einer anderen MU'schaft zu)
- Wortlaut und Gesetzesbegründung sind eindeutig (keine Auslegung oder analoge Anwendung mögl.)
- aber: **anteilige BW-Übertragung**, soweit Personen- und Beteiligungsidentität besteht, **scheint** nach dem Wortlaut **möglich** („soweit“ bzgl. Unentgeltlichkeit als auch bzgl. Beteiligungsidentität)

2. Übertragung auf nicht beteiligungsidentische PersG ausgeschlossen

- nicht folgerichtig (siehe zuvor)
- Gesetzesbegründung unklar (neg. Definition Beteiligungsidentität abschließend?; m.E. nicht)
- aber: **anteilige BW-Übertragung**, soweit Beteiligungsidentität besteht (siehe zuvor)

3. Übertragung gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten ausgeschlossen

- nicht folgerichtig (§ 6 V 3 Nr. 1, 2 EStG und die meisten anderen Vorschriften betr. Umstrukturierung stellen unentgeltlich und gegen Gewährung/Minderung von Ges-Rechten gleich)
- Auslegung scheint möglich, m.E. aber wegen Wortlaut abzulehnen

4. § 6 V 4 EStG (Sperrfrist) stets anwendbar („Wird das nach Satz 3 übertragene WG ...“)

- nicht folgerichtig (BFH reduziert teleologisch, wenn keine st. Res. übertragen werden)
- teleologische Reduktion auch für § 6 V 3 Nr. 4 EStG

Literatur (Auswahl)

- *Brünning*, Karlsruhe locuta: Buchwertübertragung zwischen Schwester-PersG - hat das BVerfG den „Zoff im BFH“ nun beendet?, BB 2024, 1835 ff.
- *Burwitz/Storz*, BVerfG zur Buchwertfortführung bei Übertragungen zwischen Schwester-PersG, NZG 2024, 478 ff.
- *Intrau/van Lishaut*, Urteilsanmerkung zu BVerfG 2 BvL 8/13, FR 2024, 183 f.
- *Hüttemann*, Urteilsanmerkung zu BVerfG 2 BvL 8/13, NZG 2024, 415 f.
- *Krüger*, Buchwertübertragung nunmehr auch zwischen Schwester-PersG möglich – Auswertung des Beschlusses des BVerfG v. 28.11.2023 und Konsequenzen für die Beratungspraxis, FR 2024, 350 ff.
- *Lämmle*, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG verfassungswidrig – Wie reagiert der Gesetzgeber?, DStR 2024, 1389 ff.
- *Müller*, Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersG – § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, DStZ 2024, 749 ff.
- *Osterloh-Konrad*, in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Otto Schmidt Verlag, 1. Aufl. 2024, Rn. 4.316 ff.
- *Schiffers*, Aktuelle Steuergesetzgebung: Regierungsentwürfe JStG 2024 und Steuerfortentwicklungsgesetz – Ausgewählte ertragsteuerliche Aspekte ..., DStZ 2024, 655 ff.
- *Strahl*, Beratungsrelevantes rund um die PersG, KÖSDI 2024, 23675 ff.
- *Ungemach*, Aktuelles zur Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersG, DStZ 2024, 272 ff.
- *Weißbacher*, Mehr Rechtssicherheit für die ertragsteuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersG, StB 2024, 332 ff.

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung:

Zuckerbrote und Peitschen, Chancen und Schwächen - Auf dem Weg zu einer kooperativen und zeitnahen Außenprüfung

Zuckerbrote & Peitschen

C h a n c e n u n d S c h w ä c h e n

Auf dem **Weg** zu einer kooperativen und zeitnahen Außenprüfung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Beschluss des Bundestags vom 11.11.2022 gegen 3 Uhr früh



Auf dem Weg zu einer kooperativen und zeitnahen Außenprüfung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Beschluss des Bundestags vom 11.11.2022 gegen 3 Uhr früh

Inkrafttreten:

auf alle am 1. Januar 2023
anhängigen Verfahren

Buchführungs- und
Kommunikationsregeln

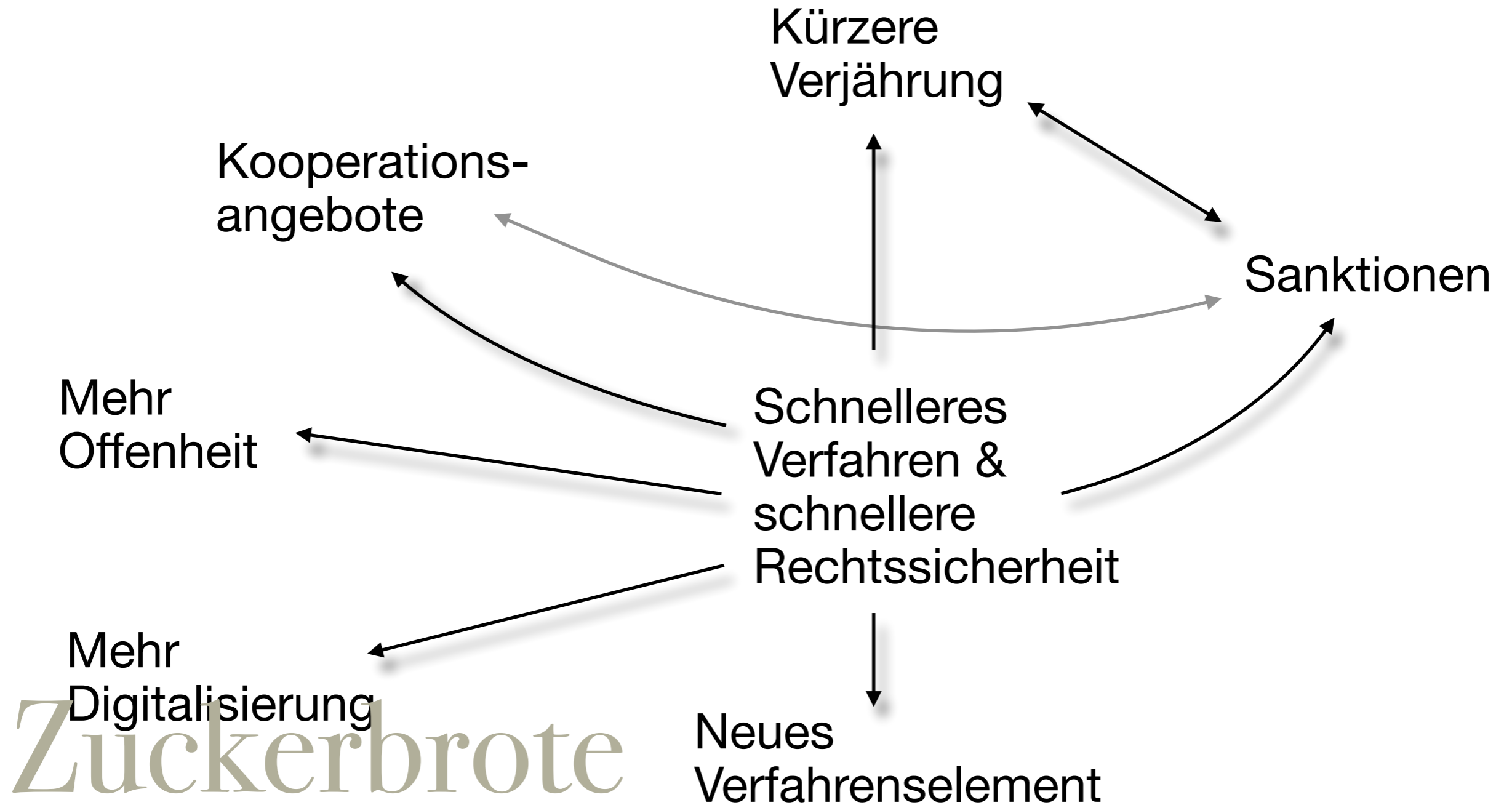
In einer Prüfungsanordnung, die
in 2025 bekanntgegeben wird

„Regelfall“

Steuern, die 2025 entstehen

Verjährungsrelevante
Regelungen

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung



§ 38 AEAO Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

(1) ¹Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

(2) Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
 2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.
- Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kooperations- angebote

Art. 97 § 38
EGAO

§ 38 AEAO Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

(1) ¹Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems **Wann wirksames IKS + kein oder nur unbeachtliches steuerliches Risiko, dann Zusage auf Verzicht weitere Prüfungshandlungen möglich** und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im **Veränderungen des IKS sind unverzüglich dem FA mitzuteilen** mit dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

(2) Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

1. die Besteuerungsgrundlagen **Gesetzliches Definition des IKS** zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.

Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kooperationsangebote

Wenn **wirksames IKS** + kein oder nur unbeachtliches steuerliches Risiko, dann **Zusage auf Verzicht** weitere **Prüfungshandlungen** möglich

Art. 97 § 38
EGAO

§ 38 AEAO Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

(1) 1Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. ...

„Prüfungs“-Prüfung



Gegenstand:
Wirksamkeit des IKS

Ergebnis:
kein Risiko



^e
Zusage
(mit Widerrufsvorbehalt)
- auf Antrag
- im Benehmen mit BZSt

„Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen“



für die
„Folge“-
Prüfung

„Aussparung eines Prüfungsfelds“

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kooperations- angebote

Art. 97 § 38
EGAO

§ 38 AEAO Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

(1) ¹Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. ...

„Prüfungs“-Prüfung

für die
„Folge“-
Prüfung



Auf dem Weg zu einer kooperativen und zeitnahen Außenprüfung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kooperations- angebote

§ 199 Absatz 2
Satz 3 AO

§ 199 Prüfungsgrundsätze

(2) ... ²Die Finanzbehörde kann ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

gemeinsame

Festlegung von Rahmenbedingungen für die Mitwirkung



Öffentlich-rechtlicher Vertrag?
Erkennen, aber die Verwaltung kann sich nicht einfach entziehen
§§ 54 ff VwVfG analog

z.B.

- Fristen für Nachfragen
- Ablauf der Prüfung
- Zwischenbesprechungen (Anlass, Vorbereitung, Ablauf)
- Aussparungen



Folge

- Transparente Prüfung
- Hohe Effizienz
- kein qMV

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kooperations- angebote

§ 199 Absatz 2
Satz 3 AO

§ 199 Prüfungsgrundsätze

(2) ... ²Die Finanzbehörde kann ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Nicht nur für Konzerne geeignet

Steuerberater kann Bedingungen aushandeln, die seine Mandanten tatsächlich erfüllen können

Eine funktionierende Vereinbarung, kann für die Prüfungen aller Mandanten gelten.

gemeinsame
Festlegung



Öffentlich-rechtlicher Vertrag?
Ermessen, aber
die Verwaltung
kann sich nicht
einfach entziehen
§§ 34 ff
VwVfG
analog

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kürzere
Verjährung

bisher § 171 Abs. 4
Verjährung spätestens 4 Jahre nach der Schlussbesprechung

nun **Steuern können während der Bp verjähren!**

sehr komplexe Grundregeln

- Ablaufhemmung (nur noch) fünf Jahre mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO)



5 Jahre
ab PA

- Ablaufhemmung beginnt unabhängig von der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist (§ 197 Abs. 5 Satz 2 AO)



Spätestens 6 Jahre
ab StB

- Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 endet grundsätzlich für alle Steuern einer Prüfungsanordnung einheitlich (§ 197 Abs. 5 Satz 3 AO),



Alle Steuern einer PA
verjähren zum
selben Zeitpunkt

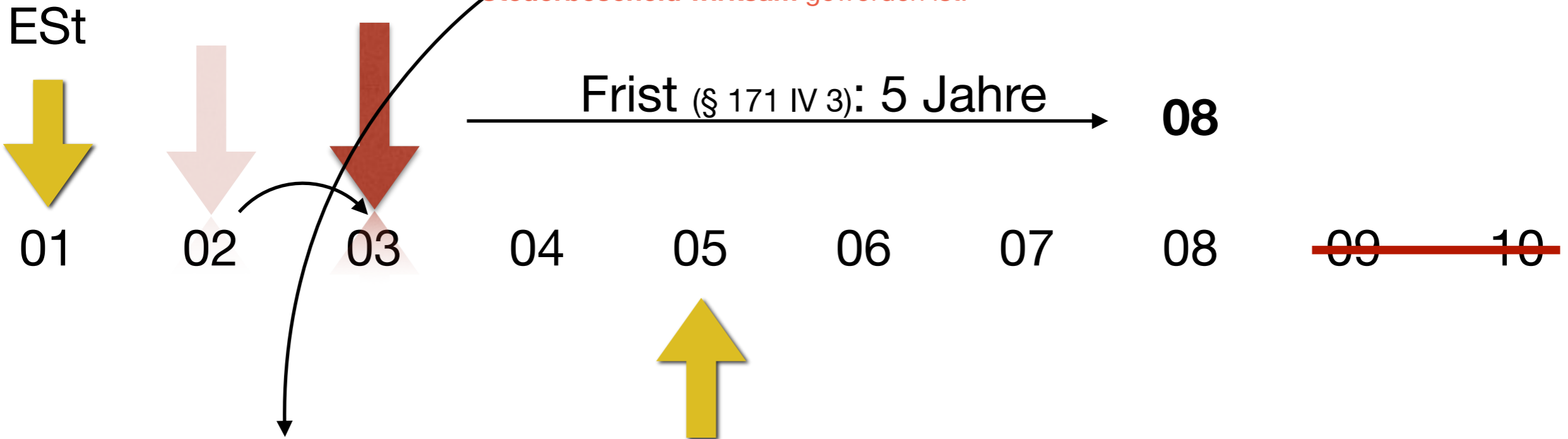
Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Fall: ESt 01, PA 05, EStB 02

§ 197 Abs. 5 Satz 2

..., beginnt die **Frist nach § 171 Absatz 4 Satz 3** erster Halbsatz mit **Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der in Satz 1 bezeichnete Steuerbescheid wirksam geworden ist.**

Steuerbescheid



§ 171 Abs. 4 Satz 3

Die Ablaufhemmung nach Satz 1 endet **spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde**

Prüfungsanordnung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Problem:

In einer PA sind idR mehrere Steuern und mehrere VZ

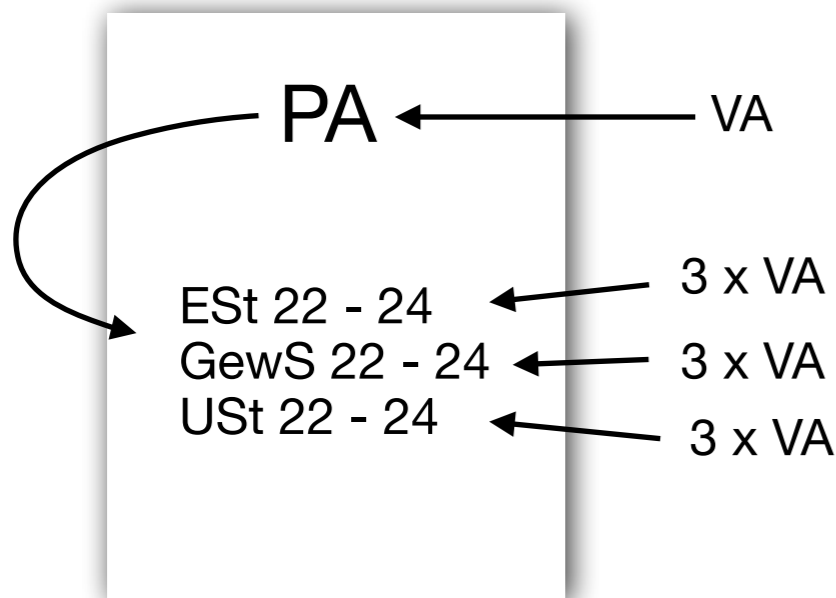
- Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 endet grundsätzlich für alle Steuern einer Prüfungsanordnung einheitlich (§ 197 Abs. 5 Satz 3 AO),



Alle Steuern einer PA verjähren zum selben Zeitpunkt

Zusammenfassung verändert Verjährung

Ist das ein VA-VA?



Bisher

Jede Steuer und jedes Jahr ist ein VA

PA ist nur Hülle

Jetzt

Jede Steuer und jedes Jahr ist ein VA ✓

PA ist nur Hülle ?

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kürzere
Verjährung

bisher § 171 Abs. 4
Verjährung spätestens 4 Jahre nach der Schlussbesprechung

nun **Steuern können während der Bp verjähren!**

sehr komplexe

Verlängerung der 5 Jahre

- Bp auf Antrag verschoben oder unterbrochen

- Inanspruchnahme zwischenstaatliche Hilfe

- Einleitung Strafverfahren während der Prüfung

+

Dauer
der

Verschiebung/
Unterbrechung

Amtshilfe

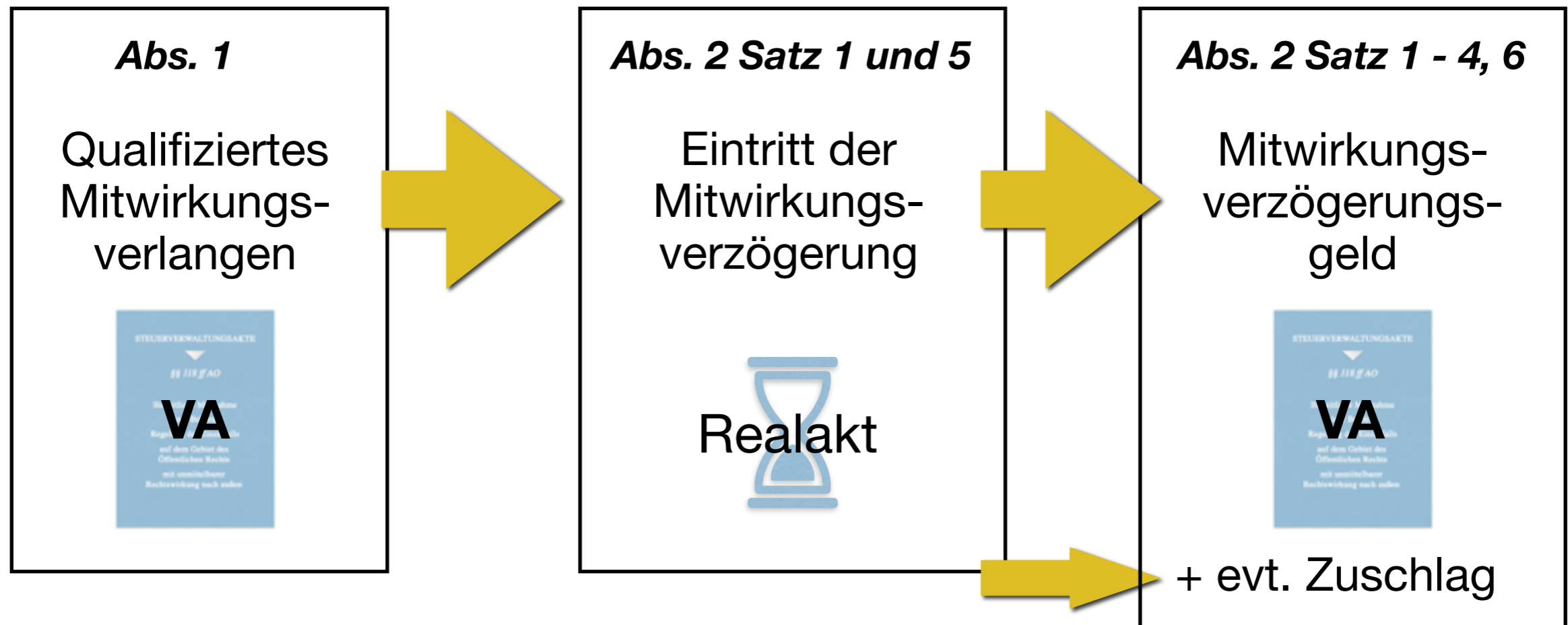
Keine Verjährung bis Festsetzung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Qualifizierte Mitwirkungsverlangen
& Mitwirkungsverzögerungsgeld

§ 200a AO



Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen



Innerhalb eines Monats (verlängerbar) zu erfüllen

§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(1) Nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung kann der Steuerpflichtige zur Mitwirkung nach § 200 Absatz 1 in einem schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Mitwirkungsverlangen mit Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 aufgefordert werden (qualifiziertes Mitwirkungsverlangen).

Tatbestandsvoraussetzungen

- Gegenstand ist Mitwirkungspflicht nach § 200
- Seit Bekanntgabe der PA 6 Monate vergangen
- Inhaltlich hinreichend konkret
- Form: schriftlich oder elektronisch
- Hinweis auf Rechtsfolgen
 - Mitwirkungsverzögerungsgeld
 - Zuschlag (falls geplant)
 - Verlängerung der Verjährungshemmung
- Begründung entfällt, wenn Stpfl. Mitwirkungspflicht nach § 200 nicht nachgekommen ist

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Mitwirkungs-
verzögerung

§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(2) ¹Kommt der Steuerpflichtige dem qualifi-zierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der Frist nach Absatz 1 Satz 4 nicht oder nicht hinreichend nach (Mitwirkungs-
verzögerung), ... ⁵Die Mitwirkungsverzögerung endet mit Ablauf des Tages, an dem das qualifizierte Mitwir-
kungsverlangen vollständig erfüllt wurde, spätestens mit Ablauf des Tages der Schlussbesprechung.



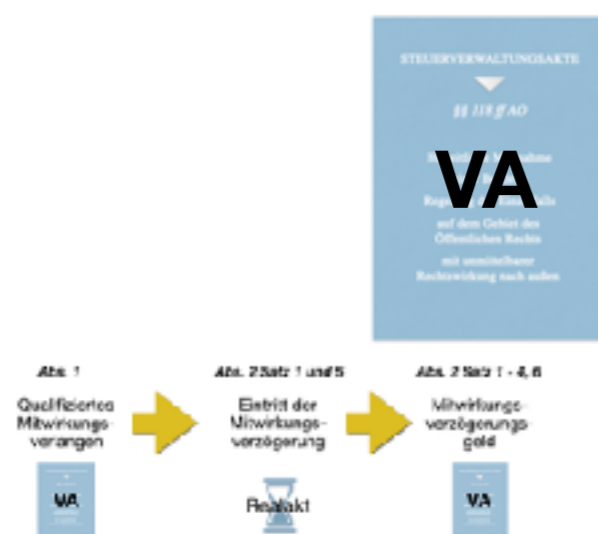
Tatbestandsvoraussetzungen

- Beginn:
 - Ablauf der Frist des qualifizierten Mitwirkungsverlangens
 - Mitwirkungsverlangen nicht oder „nicht hinreichend“ erfüllt
- Ende:
 - Mitwirkungsverlangen „vollständig“ erfüllt* *150 Tage Begrenzung betrifft nur MVzG
 - oder
 - Ablauf des Tages der Schlussbesprechung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Mitwirkungs- verzögerungs- geld



§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(2) ... ²Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt 75 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung. ³Es ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen. ... ⁶Von der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar ist;

Tatbestandsvoraussetzungen

- Mitwirkungsverzögerung eingetreten
- Mitwirkungsverzögerung nicht entschuldbar

Rechtsfolge

- Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes
 - Pro vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung 75 Euro
 - Maximal 150 Kalendertage

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Zuschlag zum MWzG

Eigener zusätzlicher



§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(3) Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn

1. ... (Wiederholungstäter) **und** zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt, oder
2. zu befürchten ist, (wie Nr. 1). Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse ... mindestens 12 Millionen Euro betragen haben oder ... Konzernabschluss ... mindestens 120 Millionen Euro ...

Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt höchstens 25 000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung und ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen; er kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden. Absatz 2 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.



Tatbestandsvoraussetzungen

- Wiederholungstäter + Befürchtung der Nichtbefolgung
- Befürchtung der Nichtbefolgung wegen Größe des Unternehmens (Konzerns)

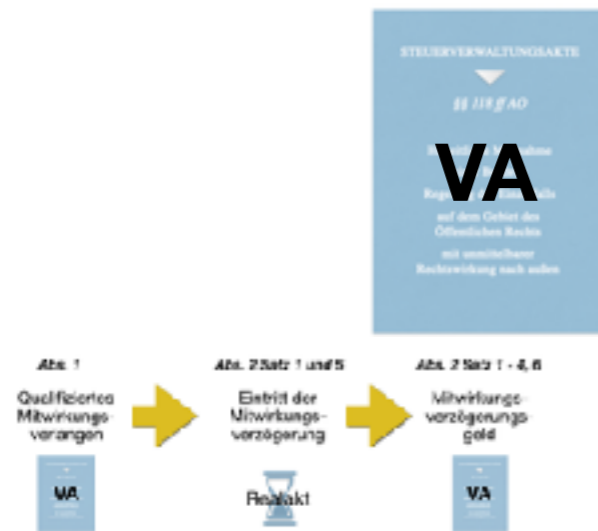
Rechtsfolge

- Pro vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung bis zu 25.000 Euro
- Maximal 150 Kalendertage

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Sanktionen

Mitwirkungs- verzögerungs- geld



§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(2) ... ²Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt 75 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung. ³Es ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen. ... ⁶Von der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar ist;

Tatbestandsvoraussetzungen

- Mitwirkungsverzögerung eingetreten
- Mitwirkungsverzögerung nicht entschuldbar

„Rechtsfolge der Rechtsfolge“

- Verlängerung der Verjährungshemmung (Abs. 4)
- Status „potentieller Wiederholungstäter“ für fünf Jahre ab Festsetzung (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2)

Rechtsfolge

- Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes
 - Pro vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung 75 Euro
 - Maximal 150 Kalendertage

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Kürzere
Verjährung

bisher § 171 Abs. 4
Verjährung spätestens 4 Jahre nach der Schlussbesprechung

nun **Steuern können nun während der Bp verjähren!**

sehr komplexe

Verlängerung der 5 Jahre

- Bp auf Antrag verschoben oder unterbrochen

- Inanspruchnahme zwischenstaatliche Hilfe

- Einleitung Strafverfahren während der Prüfung

- Festsetzung eines MVzG

Dauer
der

Verschiebung/
Unterbrechung

Amtshilfe

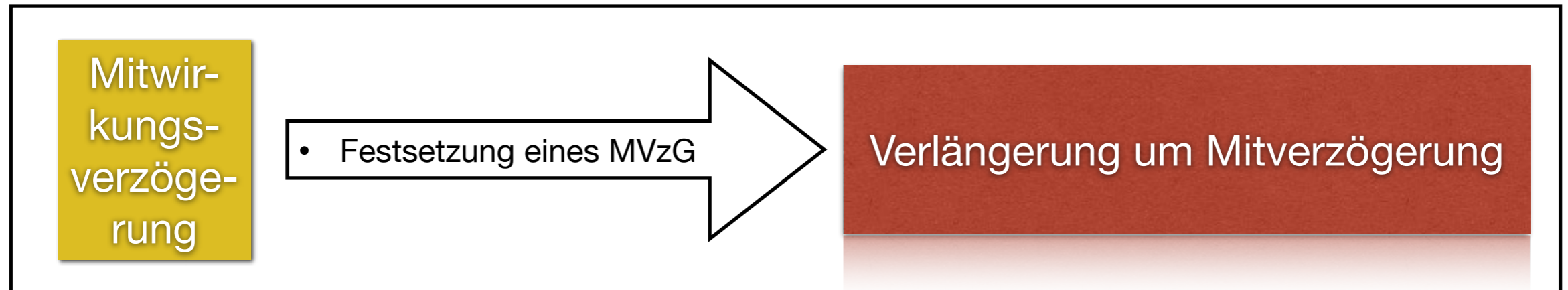
Mitwirkungsverzögerung

Wiederholungs-täter

Keine Verjährung bis Festsetzung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Schwächen



„ k l i n g t p a s s e n d “



Aber: **Gefahr für das gesamte Mehrergebnis**, wenn die Festsetzung des MvZG nicht wirksam bleibt (oder gar nicht geworden ist)

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Schwächen

Variante 1:

- Rechtsbehelf gegen qMV oder MVzG

Lösung des Gesetzes:

§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(5) Wird ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach Absatz 1, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach Absatz 2 oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 3 mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab.

Bei Anfechtung des qMV oder MVzG:

keine Verjährung bis 1 Jahr nach Unanfechtbarkeit der Rb-Entscheidung

Gilt sogar bei Anfechtung des Zuschlags, obwohl dessen Festsetzung keine Verjährungshemmung verursacht.

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Schwächen

Variante 1:

- Rechtsbehelf gegen qMV oder MVzG

Bei Anfechtung des qMV oder MVzG:

keine Verjährung bis 1 Jahr nach Unanfechtbarkeit der Rb-Entscheidung

Gilt sogar bei Anfechtung des Zuschlags, obwohl dessen Festsetzung keine Verjährungshemmung verursacht.

Wer sich gegen die Verlängerung der Verjährung durch Rechtsbehelf wehrt, dem wird die Verjährung auch dann noch viel länger verlängert, wenn er erfolgreich ist!



Art. 19 Abs. 4 GG

Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen.

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Variante 1:

- Rechtsbehelf gegen qMV oder MVzG

Variante 2:

- Das qMV ist nichtig
z.B. wegen objektiver Unmöglichkeit weil angefordertes Dokument nicht oder nicht mehr existiert

Lösung des Gesetzes:

§ 200a Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

(4) ¹Wurde wegen einer Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 2 festgesetzt, verlängert sich die Frist nach § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz ... ³Ist die Erfüllung der geforderten Mitwirkung unmöglich, gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend, wenn der Steuerpflichtige auf die Unmöglichkeit nicht unverzüglich hingewiesen hat.

Ist der Erfüllung unmöglich, ist unverzüglich auf die Unmöglichkeit hinzuweisen

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

Schwächen

Variante 1:

- Rechtsbehelf gegen qMV oder MVzG

Variante 2:

- Das qMV ist nichtig
z.B. wegen objektiver Unmöglichkeit weil angefordertes Dokument nicht oder nicht mehr existiert

Ist der Erfüllung unmöglich, ist unverzüglich auf die Unmöglichkeit hinzuweisen

Nichtige Verwaltungsakte sind **unwirksam**

Unwirksame Verwaltungsakte haben **keine Rechtswirkung** auf den Adressaten, auch wenn sie daran geknüpft sind, dass der VA unwirksam ist

Es gibt **keine Mitwirkungspflicht**, darauf **hinzuweisen**, dass ein **VA nichtig** ist

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung S c h w ä c h e n

Variante 1:

- Rechtsbehelf gegen qMV oder MVzG

Variante 2:

- Das qMV ist nichtig

Was ist zu tun? 🤔

- 1 Entscheidend ist immer die Festsetzung des MwVG
- 2 Die Festsetzung des MwVG ist „nur“ rechtswidrig, auch wenn das qMV nichtig ist
- 3 Der Weg zum BVerfG ist lang!
- 4 Kein Hinweis auf Unmöglichkeit notwendig
- 5 Statt Einspruch: Antrag auf Rücknahme des qMV und der Festsetzung des MVzG (innerhalb der Einspruchsfrist)

*Verstößt das gegen
Compliance-Grundsätze?*

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

C h a n c e n

Der Teilabschlussbescheid

§ 180 Abs. 1a AO

*Das „Schweizer
Messer“ der Reform*



Auf dem Weg zu einer kooperativen und zeitnahen Außenprüfung

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

TAB

Der Teilabschlussbescheid
§ 180 Abs. 1a AO

*Das „Schweizer
Messer“ der Reform*



TAB =
Feststellungs-
bescheid

§ 180 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(1a) ¹Einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen können gesondert festgestellt werden (Teilabschlussbescheid), solange noch kein Prüfungsbericht nach § 202 Absatz 1 ergangen ist. ²Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird.

Tatbestand:

- Im Rahmen der Außenprüfung
 - abgrenzbare Sachverhalte
 - Besteuerungsgrundlagen sind ermittelt
- und
- noch kein Prüfungsbericht ergangen

Auf Antrag, wenn

- erhebliches Interesse glaubhaft gemacht

?

Form:

- Vor Erlass ist ein Teilprüfungsbericht zu erstellen

TAB ist faktisch Prüfungsbericht als VA

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

TAB

Der Teilabschlussbescheid
§ 180 Abs. 1a AO

*Das „Schweizer
Messer“ der Reform*



Was verzögert die Prüfung oder das Entstehen von Rechtsfrieden?

Rechtlicher
Dissens in
einer Frage?

TAB

Streit kann vom der
restlichen Prüfung
getrennt werden

Warten auf einen
Prüfungsteil
(zB BZSt)?

TAB

Restprüfung kann
durch TAB
abgeschlossen
werden

Konsens bei bestimmten Sachverhalten
wird erst nach Abschluss der Prüfung
bestandskräftig?

TAB

TAB ist ein Erstbescheid!
auch möglich, wenn kein
Änderungsbedarf
(negativer TAB)

Vorabprüfung von
Teilbereichen (zB
Umwandlungs-
werte)

Die Bp nach der DAC7-Umsetzung

TAB

Der Teilabschlussbescheid
§ 180 Abs. 1a AO

*Das „Schweizer
Messer“ der Reform*



C h a n c e n u n d S c h w ä c h e n

Zuständigkeit für den TAB

§ 18 Gesonderte Feststellungen

(1) Für die gesonderten Feststellungen nach § 180 ist örtlich zuständig:

...

5. in den Fällen des § 180 Absatz 1a das Finanzamt, das für den Bescheid örtlich zuständig ist, für den der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet.

PA

ESt 22 - 24
GewS 22 - 24
USt 22 - 24

Wer erlässt den **TAB**, wenn für einzelne Steuern unterschiedliche FÄ zuständig sind?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



14. HTW-Steuerseminar

**Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2
Satz 2 UmwStG bei negativem Kapitalkonto**

Berlin, den 21.11.2024



Agenda

1

Problemstellung

2

Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

3

Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG

1 Problemstellung

Ausgangslage



A GmbH & Co. KG („A-KG“)

Gewerbe A-KG 31.12.

Kapital -100

Formwechsel in



GmbH

Steuerbilanz 31.12. 

+ 100 stille Reserven

Hinweis

„Aufdeckung stiller Reserven, soweit dies notwendig ist, um ein EK i.H.v. EUR 0,00 auszuweisen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).“

Fragestellung



Aufgrund neuer Erkenntnisse stellt die GmbH fest, dass tatsächlich **nur** ein negatives EK von **50** bestand.
Wie wird nun vorgegangen?

2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

- ▶ Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG gilt der Sechste bis Achte Teil des UmwStG (§§ 20 bis 25 UmwStG) für den **Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft** (sachlicher Anwendungsbereich).
- ▶ § 1 Abs. 4 UmwStG regelt den persönlichen Anwendungsbereich.
- ▶ Gemäß § 25 UmwStG sind in Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die §§ 20 bis 23 UmwStG und § 9 Satz 2 und 3 UmwStG entsprechend anzuwenden.
- ▶ Gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG gelten die Abs. 2 f. für die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft (übernehmende Gesellschaft).
- ▶ **§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** bestimmt, dass die übernehmende Gesellschaft das **eingebraachte Betriebsvermögen** mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen hat.
- ▶ Für die Bestimmung des **gemeinen Werts** gilt **§ 9 Abs. 2 BewG** („Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.“)



2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

Buchwert- oder Zwischenwertansatz gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

- ▶ § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG: Der **gemeine Wert** als **Grundsatz**.
- ▶ **Aber:** § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erlaubt das übernommene Betriebsvermögen **auf Antrag** einheitlich mit dem **Buchwert** oder einem **höheren Wert**, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, **soweit**

[...]

Nr. 2 **die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen**; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen

[...]

2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (1/2)

- ▶ Das Antragsrecht steht der Übernehmerin zu (hier i.R.d. Formwechsels der Kapitalgesellschaft).
- ▶ Der Antrag muss beim nach § 20 AO zuständigen Finanzamt gestellt werden.
- ▶ Der Antrag ist spätestens mit erstmaliger Abgabe der "steuerlichen Schlussbilanz" bei dem für die "übernehmende" Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Es handelt sich um eine Ausschlussfrist. Ein Antrag nach Fristablauf ist nicht zulässig.
- ▶ Bei der steuerlichen Schluss-Bilanz handelt es sich um die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende steuerliche Jahresschluss-Bilanz der übernehmenden Gesellschaft i.S.v. § 4 Abs. 1, § 5 EStG, in der das Wirtschaftsgut erstmals anzusetzen ist.
- ▶ Der Antrag ist an keine bestimmte Form gebunden. Es muss allerdings inhaltlich hinreichend und klar bestimmt sein. Die Angaben zum konkreten Sacheinlagevorgang und Einbringungsgegenstand sowie eine unmissverständliche Festlegung der Bewertungsmethode müssen gegeben sein. Der Antrag ist bedingungsfeindlich. Unklarheiten gehen zu Lasten der beteiligten Steuerpflichtigen.



2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (2/2)

- ▶ Nach überwiegender Meinung kann der Antrag auf Minderbewertung auch konkludent durch Abgabe der Steuererklärung nebst Steuerbilanz gestellt werden.
- ▶ Ein bestimmter (schriftlicher oder konkludent gestellter) Antrag, der teilweise nicht eindeutig oder widersprüchlich ist (d.h. auslegungsbedürftig und -fähig), muss gemäß den Regeln der §§ 133, 157 BGB nach dem wirklich Gewollten gedeutet werden.

2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

Wirkung des Antrags auf Buch- oder Zwischenwertansatz gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

- ▶ Mit (erstmaliger und wirksamer) Antragstellung auf Minderbewertung gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist ein weiterer Antrag auf einen geänderten Wertansatz verwirkt (wohl auch wenn dieser vor Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erfolgen sollte). Die Vorschriften der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) sind nicht anwendbar. (BMF vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.21 (UmwStE))
- ▶ Die **Rücknahme** des Antrags auf Minderbewertung des eingebrachten Betriebsvermögens gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist – ebenso wie die Änderung des Antrags – (wohl unabhängig von einer Zustimmung des Finanzamts) **unzulässig**.

2 Steuerliche Grundlagen zur Problemstellung

Wahlrechtsausschluss gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG

- ▶ Abweichend von Satz 1 **kann** das übernommene Betriebsvermögen **auf Antrag** einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, **soweit**

die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen.

- Das negative Kapital bezieht sich auf die jeweilige Sacheinlage, d.h. auf die WG des Sacheinlagegegenstands.
- Maßgebend sind (nur) die Ansätze in der Steuerbilanz.
- Der Überhang der Passiva im eingebrachten Betriebsvermögen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ist nach den Verhältnissen am (ggf. rückbezogenen) steuerlichen Einbringungsstichtag zu bestimmen.
- Auswirkung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum (str.) (BFH-Rechtsprechung überschreibende Regelung im Jahressteuergesetz 2024 vorgesehen).

3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Lösungsvarianten

1

Ja, aber nur
Zwischenwertansatz

2

Nein, gesetzliche
Zwangsaufstockung
auf 0.

Erst ab 0 liegen die
Voraussetzungen für
ein Wahlrecht vor.



BMF vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.19 (UmwStE):
„Zwang zum Ansatz von Zwischenwerten“ ?



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG

Systematik

Grundsatz
§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG
Ansatz mit dem gemeinen Wert

Ausnahme
§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG
auf Antrag Buch- oder Zwischenwertansatz

soweit

1. sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [...]

3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Auslegung - Historie

- ▶ Im Rahmen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der SE und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) ist das gesamte UmwStG, das in dieser Form seit 1995 Gültigkeit besaß, neu gefasst worden. Die Einschränkung wurde aus § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG a. F. wörtlich in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG übernommen.
- ▶ **Gesetzbeurteilung (BT-Drucks 16/2710, 43):** *Nach Satz 2 ist auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft der Ansatz eines Werts unter dem gemeinen Wert zulässig, soweit (kumulativ) das übernommene Betriebsvermögen kein negatives Kapital ausweist, [...]. Der Regelungsgehalt der bisherigen Sätze 4 und 5 wird teilweise in Satz 2 Nr. 1 und 3 überführt. In diesen Fällen kommt es auch weiterhin zwingend zum Zwischenwertansatz.*
- ▶ Vor SEStEG war als primärer Wertmaßstab der Buchwertansatz vorgesehen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Im geltenden Recht ist der Ansatz des gemeinen Werts die Regel (d.h. Vollaufdeckung der stillen Reserven); die Buchwertfortführung ist nur auf Antrag möglich, welcher eine Sicherstellung der ungeschmälerten Besteuerung zur Vorbedingung hat.
- ▶ In einer frühen Phase des Gesetzgebungsverfahrens war vorgesehen, das eingebrachte Betriebsvermögen entweder mit dem gemeinen Wert oder dem Buchwert anzusetzen; ein Zwischenwert sollte nicht zulässig sein.

3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Auslegung - Gesetzeswortlaut

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG

Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes. Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

[...]

2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,

[...]

➔ *„Wenn“ meint ein Entweder-Oder, ein Ganz-oder-gar-Nicht. Dagegen lässt „soweit“ Teillösungen zu. (Hartmann/Zanger, jus 2014, 829)*

3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Auslegung - Sinn und Zweck

▶ Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG, Tz. 216:

- *Durch die Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff UmwStG sollen Umstrukturierungen möglichst nicht durch eine Steuerentlastung erschwert oder verhindert werden. Dieser Grundsatz erfährt erst dann eine Einschränkung, wenn das inländische Steueraufkommen gefährdet ist. Die Beschränkung der Buchwert-Einbringung bei einem negativen Buchwert soll als Folge der Werteverknüpfung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG nur die Entstehung "negativer AK" der erhaltenen Anteile verhindern (bei ansonsten unberührtem Bewertungswahlrecht), um so eine entsprechende Besteuerungslücke auszuschließen. Hier sieht der Gesetzgeber zwingende steuerliche Belange angesprochen (nämlich: steuerneutrale Einbringung kontra Besteuerungsverzicht), die darin bestehen, dass negative AK von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die notwendig wären, eine Besteuerung der stillen Reserven des Einbringungsgegenstands in Gestalt der erhaltenen Anteile in der Zukunft zu sichern, nicht existieren.*



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Aussagen in der Literatur

▶ **Menner in H/M/B, UmwStG, § 20, Rz. 328:**

- *Denn das Bewertungswahlrecht wird bei Nichtvorliegen der in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG genannten Voraussetzungen nicht ausgeschlossen, sondern nur eingeschränkt, und dies auch nur, „soweit“ die Passivposten die Aktivposten übersteigen. Das bedeutet, dass die übernehmende Gesellschaft von dem Bewertungswahlrecht Gebrauch machen kann, soweit anteilig stille Reserven in den Aktivposten in einem Umfang aufgedeckt werden, dass Aktiv- und Passivposten sich ausgleichen. Die übernehmende Gesellschaft muss das begünstigte BV mindestens mit Null Euro ansetzen. Bei Vorhandensein stiller Reserven in den eingebrachten Wirtschaftsgütern, die höher sind als das negative Kapital, bleibt als Besteuerungsmaßstab unterhalb der gemeinen Werte der Zwischenwertansatz übrig.*



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Aussagen in der Literatur

▶ Patt in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG, Tz. 216a:

- *Hat das eingebrachte Vermögen höhere stille Reserven als das negative Kapital beträgt, bleibt als Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nur ein Zwischenwertansatz über (Bandbreite zwischen einem ausgeglichenen Kapital und dem höheren gemeinen Wert der Sacheinlage).*



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Aussagen in der Literatur

▶ Herlinghaus in R/H/vL, UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 289:

- *Mit anderen Worten wird für den in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG angesprochenen Fall (Einbringung eines steuerlich buchmäßig überschuldeten Betriebs/Teilbetriebs) die Buchwertfortführung ausgeschlossen, und es muss die übernehmende Gesellschaft die im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven einheitlich bezüglich aller Wirtschaftsgüter soweit aufdecken, als dies zum Ausgleich des auf die jeweilige Sacheinlage bezogenen Negativkapitals erforderlich ist (Wertaufstockung des steuerlichen Eigenkapitals auf Null).*



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG Aussagen in der Literatur

▶ Wöhrle in Frotscher/Drüen, UmwStG, § 20, Rz. 207:

- *Soweit die Passivposten die Aktivposten in der etwaigen Schlussbilanz des Einbringenden übersteigen, hat die übernehmende Gesellschaft die Aktivposten auf einen Zwischenwert aufzustocken. Im Ergebnis müssen sich die Bilanzansätze der Aktiv- und Passivposten in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft ausgleichen. Diese Tatbestandsvoraussetzung wirkt daher wie eine Einschränkung des Bewertungswahlrechts.*



3 Bestehen eines Wahlrechts i. R. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG

Aussagen in der Literatur

▶ Dürschmidt in D/M/W BeckOK, UmwStG, § 20, Rz. 1280:

- *Übersteigen die Passivposten die Aktivposten, d.h., ist das eingebrachte Betriebsvermögen negativ, ist das Wahlrecht zum Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit einem Wert unterhalb des gemeinen Werts nicht vollständig ausgeschlossen. Nach dem Gesetz besteht dieses Wahlrecht, "soweit" die erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. Dies hat zur Folge, dass der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens zwingend, um denjenigen Betrag aufzustocken ist, um den die Passivposten (unter Außerachtlassung des Eigenkapitals) die Aktivposten übersteigen. **Die übernehmende Gesellschaft kann somit nur einen Zwischenwert ansetzen.***





Ihr Ansprechpartner

Dr. Steffen Meining, LL.M. (UCT)



Dr. Steffen Meining, LL.M. (UCT)

Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für
Steuerrecht

Baker Tilly Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Am Kupfergraben 4-4a, 10117 Berlin

T: +49 30 209159-157

F: +49 30 885928-56

steffen.meining@bakertilly.de

www.bakertilly.de

Tätigkeitsschwerpunkte

- Rechtsberatung
- Steuerberatung
- Real Estate
- Transaction Tax

Branchen

- Real Estate
- Privat Equity

Weitere Informationen

- Lehrbeauftragter für Bilanzrecht im Masterstudiengang Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Potsdam
- Vortragstätigkeit an der Donau Universität Krems im Studiengang Real Estate Management

Berufliche Stationen

- Partner bei Bunzel Dr. Meining & Kollegen Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mbH
- Senior Manager bei RBS RoeverBroennerSusat GmbH & Co. KG, Berlin
- Ernst & Young (Transaction Tax)

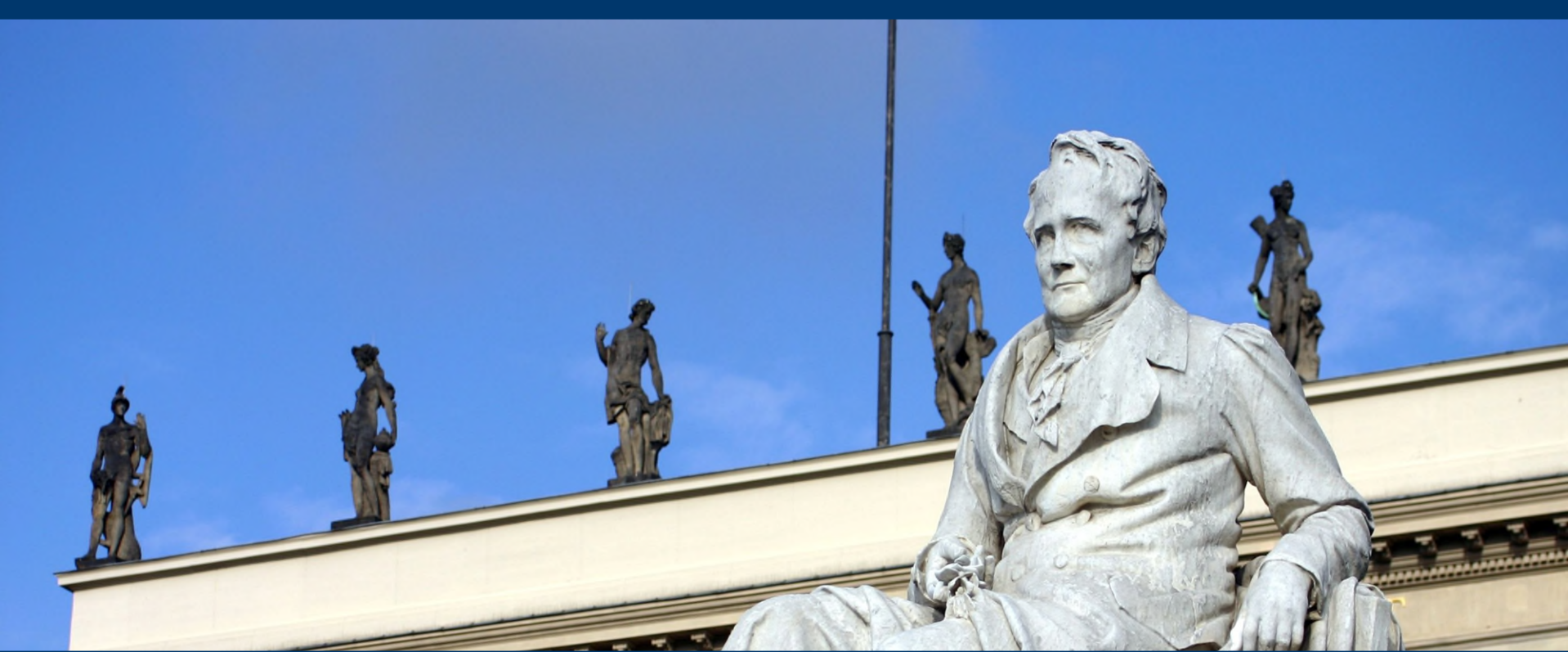


Baker Tilly
Am Kupfergraben 4-4a
10117 Berlin

info@bakertilly.de
www.bakertilly.de

© 2024 Baker Tilly

Follow us:      



14. HTW Steuerseminar

Neuregelung der Konzernfinanzierung durch
§ 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG

Prof. Dr. Tibor Schober



Agenda

- I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias**
- II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze**
- III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG**
- IV. Überlegungen der EU-Kommission**

Agenda

- I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias**
- II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze
- III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG
- IV. Überlegungen der EU-Kommission

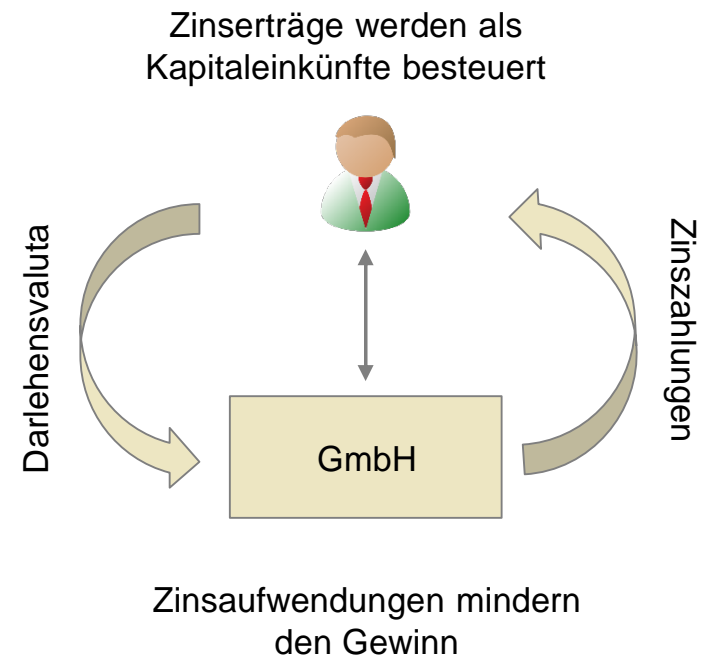
I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

- National und international üblich ist, dass das Gesellschaftsrecht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften unterscheidet, weil der typische Personengesellschafter haftet.
- Kapitalgesellschaften unterliegen bestimmten Gründungsanforderungen, auch zum Mindestkapital, das zur Gründung aufzubringen ist (§ § 5, 5a GmbHG; § 7 AktG).
- Im Übrigen gilt der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, der Gesellschafter kann seine Kapitalgesellschaft also nach eigener Entscheidung entweder durch Eigen- oder Fremdkapital finanzieren.

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Zins vs. Dividende

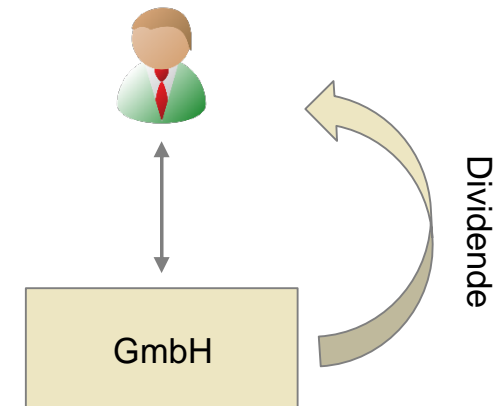
- Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital hinsichtlich der Vergütung
- Fremdkapitalgeber erhält Zins, der beim Darlehensnehmer den steuerlichen Gewinn mindert
- kein Quellensteuereinbehalt durch Darlehensnehmer



I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

- Eigenkapitalgeber ist am Gewinn nach Steuern des Unternehmensträgers beteiligt
- effektive Steuerbelastung ergibt sich im klassischen System aus zwei Teilbelastungen, weil Dividende aus versteuertem Gewinn gezahlt wird
- Quellensteuereinbehalt (Kapitalertragsteuer)

Dividende wird als Kapitalertrag besteuert; ggf. AbgeltungSt



Gewinn unterliegt der Besteuerung durch KSt / GewSt

Ausschüttung Nachsteuer-Gewinn abzüglich Quellensteuer

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

- OECD, Thin Capitalization - Ensuring Company Profits are Correctly Taxed, The OECD Observer No. 145 (April 1987), p. 31
- *"The broad effect of this differential tax treatment may make it more advantageous for a particular combination of company and fund provider (especially where one is the subsidiary of the other) to arrange financing in the form of loans rather than equity."*



I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting v. 19.7.2013
- *“Over time, the current rules have also revealed weaknesses that create opportunities for BEPS [...] where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away [...]”*
- <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>



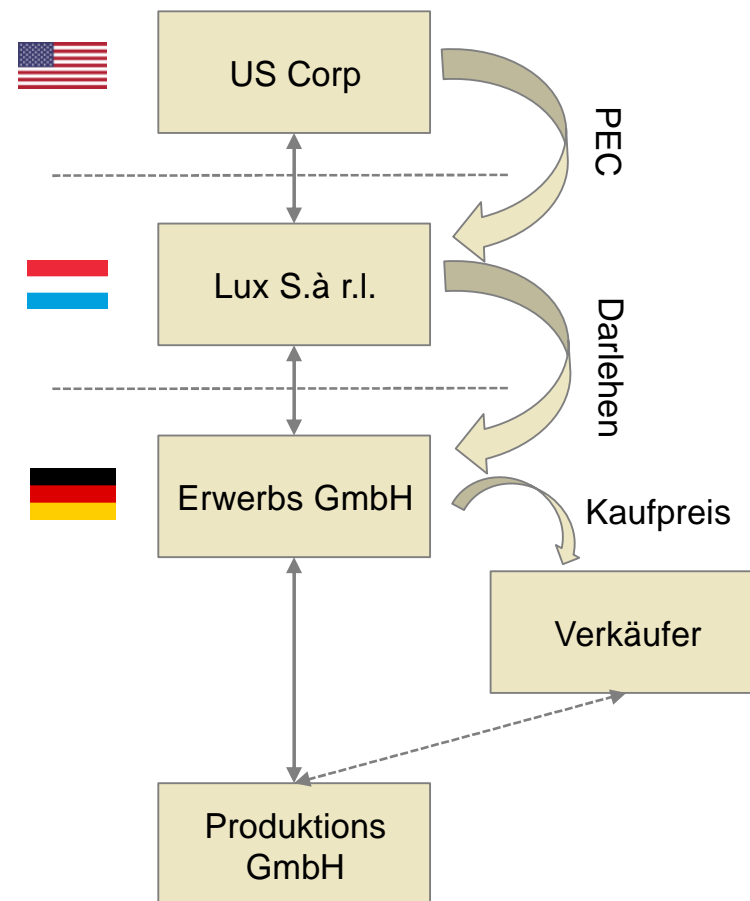
**Action Plan
on Base Erosion
and Profit Shifting**



I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Gestaltung bis 2007

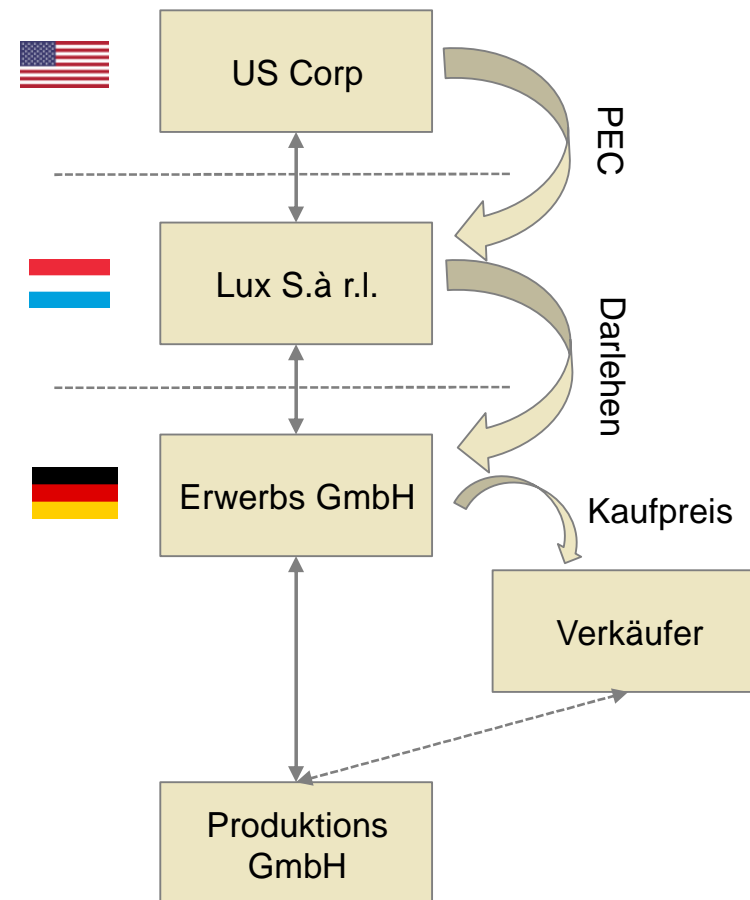
- US Corp will Produktions GmbH kaufen
- Steps: Gründung von zwei Gesellschaften in Lux & DE
- Finanzierung: PEC (preferred equity certificate) qualifiziert in USA als Eigen-, in Luxemburg als Fremdkapital
- Steuer: Zinsen an Lux sind bei Erwerbs-GmbH abziehbar
- Verschmelzung von Erwerbs-GmbH auf Produktions-GmbH führt zur Finanzierung des Kaufpreises durch den "Kaufgegenstand" selbst.



I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Ergebnis bis 2007

- P-GmbH erzielt weiter einen operativen Gewinn, der nun durch Darlehenszinsen gemindert ist
- Lux-Sarl erzielt Zinsen und zahlt an US-Corp Zinsen (geringe Marge in Lux erforderlich → LuxLeaks!)
- Bei US Corp. qualifiziert PEC als Eigenkapital, es kommt also erst zu einer Besteuerung in den USA bei Zufluss (deshalb oft noch BVI eingeschaltet) bzw. da Dividende nur geringe Steuerbelastung.



I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Frühere Lösungsansätze – Angriff Finanzierungsfreiheit:

- *„Ein solches Mißverhältnis ist in der Regel anzunehmen, soweit das Eigenkapital wesentlich geringer ist, als es der in dem Wirtschaftszweig üblichen Eigenkapitalausstattung entspricht. Hiervon ist grundsätzlich auszugehen, soweit das Eigenkapital 10 v.H. des Aktivvermögens nicht überschreitet.“*
BMF v. 16.03.1987, IV B 7-S 2742-3/87, BStBl. I 1987, 373.
- *„Eine steuerliche Gleichbehandlung von eigenkapitalersetzenden Darlehen mit Eigenkapital kann derzeit nicht erreicht werden, auch nicht mit Hilfe des § 42 AO 1977. Soweit das BMF-Schreiben vom 16. März 1987 [...] von einer anderen Rechtsauffassung ausgeht, fehlt ihm die Rechtsgrundlage.“*
BFH, Urteil vom 5. Februar 1992, I R 79/89, BFH/NV 1992, 629.

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Frühere Lösungsansätze – Angriff Finanzierungsfreiheit:

- § 8a KStG v. 13.09.1993: *„Vergütungen für Fremdkapital [...] gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen [...] soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Dreifache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, [...]“*
- Problem: beschränkt auf unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften („Inländer“) und Finanzierung durch nicht anrechnungsberechtigte wesentlich beteiligte Anteilseigner („Ausländer“)
- EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst → unionsrechtswidrig
- ab 2002 Ausdehnung auf sämtliche Anteilseigner, soweit Zinsertrag nicht im Inland erfasst

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Zinsschranke 2007 und ATAD 2016 – Schlusspunkt?

- Lösung? Die Zinsschranke als „radikale“ Idee.
- Vorbild: US earning stripping rules (Sec. 163 (j) Internal Revenue Code) → keine Gewinnminderung, wenn (alte Regelung!) das Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital das Verhältnis 1:1,5 und der Nettozinsaufwand 50 % einer Bemessungsgrundlage überstieg
- Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft aus 2005 mit entsprechendem Entwurf
- § 4h EStG v. 14.8.2007: Netto-Zinsaufwendungen einer Konzerngesellschaften sind nur bis 30 % des EBITDA abziehbar, Freigrenze, Konzernescape etc.

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Zinsschranke 2007 und ATAD 2016 – Schlusspunkt?

- Vorlage Normenkontrolle BFH v. 14.10.2015, I R 20/15, BStBl II 2017, 1240 = anh. BVerfG 2 BvL 1/16
- Nach Auffassung des BFH verstößt die Regelung gegen den Gleichheitssatz.
- Die Regelung verletze das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts, denn der Gesetzgeber habe die systematische Grundentscheidung der grundsätzlichen Abziehbarkeit von Betriebsausgaben durchbrochen und dies sei nicht gerechtfertigt.
- Eigene Auffassung? Nicht jedes rechtspolitisch zweifelhafte Gesetz ist verfassungswidrig; Überbetonung des einfachgesetzlichen objektiven Nettoprinzips → seit ATAD zudem Spannungsverhältnis zum EuGH

I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias

Zinsschranke 2007 und ATAD 2016 – Schlusspunkt?

- Problem: ATAD als Harmonisierungsauftrag gilt innerhalb der Europäischen Union
- das sog. Level-Playing-Field (gleiche Spielregeln für alle) besteht zunächst nur innerhalb der EU → profit shifting durch Zinsen als Gestaltung wird unterbunden
- weitergehende Maßnahmen auf OECD-Ebene: Pillar 2 - GloBE (Global-Base-Erosion) - Minimumtaxation von 15%
- Ziel: Ausnutzung von Besteuerungsgefälle kein Gestaltungsmodell
- Umsetzung: MindestSt-RL (2002/2523) v. 14.12.2022 – Umsetzung MindeststeuerG v. 21.12.2023
- Problem: Lösung des debt-equity-bias? Nein, nicht jenseits EU

Agenda

- I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias
- II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze**
- III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG
- IV. Überlegungen der EU-Kommission

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

Art. 9 OECD-MA 2017

(1) Wenn [nahestehende Personen] und in diesen Fällen die beiden Unternehmen **in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen** an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die **von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden**, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) **Werden** in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates **Gewinne zugerechnet** – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, **so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor.** ...

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

§ 1 Abs. 1 AStG

(1) Werden **Einkünfte** eines Steuerpflichtigen **aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland** mit einer ihm **nahestehenden Person** dadurch **gemindert**, dass er seiner Einkünfteermittlung **andere Bedingungen**, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), **sind seine Einkünfte** unbeschadet anderer Vorschriften **so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. ...**

(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person **nahestehend, wenn**

1. die Person

a) an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person **mindestens zu einem Viertel** unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten **Kapital**, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen **beteiligt** (wesentlich beteiligt) ist oder b) [...]

2.-4. [...]

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

BFH zu Verrechnungspreisen bei Konzernzinsen

- BFH: 18.5.2021 I R 4/17
- Zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen von Lieferungs- und sonstigen Leistungsverhältnissen zwischen verbundenen Unternehmen werden vorrangig die sog. transaktionsbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) angewendet
- Comparable Uncontrolled Price (CUP), Cost Plus und Resale Price
- ggf. auch weitere Methoden, bspw. Transactional Net Margin Method (TNMM)?

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

BFH zu Verrechnungspreisen bei Konzernzinsen

- Preisvergleichsmethode ist vorzugswürdig
- „Der steuerrechtlich maßgebliche Fremdvergleich muss nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden. Deshalb ist, wenn sich für eine bestimmte Leistung im Geschäftsverkehr des betreffenden Unternehmens mit Dritten (interner Preisvergleich) oder im allgemeinen Geschäftsverkehr (externer Preisvergleich) ein bestimmter Preis als üblich feststellen lässt, für Zwecke der Besteuerung auf diesen Preis abzustellen“
- „Fremdpreis ist der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten“

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

BFH zu Verrechnungspreisen bei Konzernzinsen

- Unter Verweis auf OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen Tz. 10.97 weiter: auch diese sehen eine Ermittlung des Verrechnungspreises für Konzerndarlehen nach den "Cost of funds" (Geldbeschaffungskosten) des darlehensgebenden Unternehmens nur für den Fall vor, dass keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle zur Verfügung stehen
- Key findings:
 - fehlende Besicherung ist durch Anpassungsrechnung auszugleichen
 - stand alone rating ist maßgebend
 - Konzernrückhalt ist zu berücksichtigen

II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze

Weitere Entscheidungen:

- BFH 18.5.2021 I R 62/17: Nachrangiges und unbesichertes Darlehen ist nicht zum „gleichen“ Preis zu gewähren wie besichertes und vorrangig zu bedienendes Darlehen
- BFH 9.6.2021 I R 32/17: Fremdvergleichskonformität eines unbesicherten Konzerndarlehens ist davon abhängig, ob auch fremder Dritter Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte
- BFH 13.1.2022 I R 15/21: Vorrangige Prüfung, ob das vereinbarte Darlehen als „ernstliche Abrede“ einer Kapitalüberlassung auf Zeit anzusehen ist

Agenda

- I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias
- II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze
- III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG**
- IV. Überlegungen der EU-Kommission

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Koalitionsvertrag 2021 als Ursprung

- *„Aus Deutschland abfließende Einkommen sollen angemessen besteuert werden. Sowohl eine Nicht- als auch eine Doppelbesteuerung ist zu vermeiden. Dazu werden wir die Quellenbesteuerung, insbesondere durch eine Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen, ausweiten, **und die Zinsschranke durch eine Zinshöhenschranke ergänzen**, um ungewünschte Steuergestaltung zu vermeiden.“*

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Erster Entwurf des Wachstumschancengesetzes

- § 4 I EStG: *„Zinsaufwendungen sind nicht abziehbar, soweit diese auf einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz beruhen. Höchstsatz ist der **um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz** nach § 247 BGB; [...]*
- *[folgten verschiedene Anwendungsvoraussetzungen und Escapes: MindeststeuerG, nur bei Nahestehenden, Substanz im Ausland und wenn Informationsaustausch mit dem Staat]“*
- Der Entwurf hat das Gesetzgebungsverfahren nicht überlebt.

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3d AStG

¹Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er
 - a) den Kapitaleinsatz für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
 - b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

²Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

Entwicklung

- 24.3.2020 RefE § 1a AStG
- 14.7.2023 RefE § 4I EStG
- 9.10.2023 Ablehnung BR FinA und Empfehlung § 1 Abs. 3d und 3e AStG
- 15.11.2023 Zustimmung BT FinA
- 17.11.2023 BT Beschluss
- 22.3.2024 BR Beschluss WChG
- 27.3.2024 BGBl. 2024 I Nr. 108
- Anpassung (Anwendung Alt-Finanzierungen?) durch JStG 2024 morgen im Bundesrat?

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3d AStG

¹Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden **Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe** resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der **Steuerpflichtige** nicht glaubhaft machen kann, dass er
 - a) den Kapitalsdienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
 - b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet

oder

2. soweit der seitens **des Steuerpflichtigen** zu entrichtende Zinssatz ...

Anwendungsbereich

- Finanzierungsbeziehung? Ein Darlehen oder wie bei Geschäftsbeziehung nach Absatz 1 ggf. entsprechend Absatz 4 „einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)“?
- Gruppendifinition gem. § 90 Abs. 3 Satz 4 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG: *„Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat.“*
- Steuerpflichtiger iSv § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG ist auch eine Mitunternehmerschaft, da diese Einkünfteerzielungssubjekt sein kann
- Betriebsstätte über § 1 Abs. 5 AStG?

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3d AStG

¹Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige **nicht glaubhaft machen** kann, dass er

a) den **Kapitaldienst** für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und

b) die Finanzierung **wirtschaftlich benötigt** und **für den Unternehmenszweck verwendet**

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den **Zinssatz übersteigt**, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. **Wird im Einzelfall nachgewiesen**, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

²Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

#1 – Kapitaldiensttest

- Problem: Abgrenzung FK-EK – verdeckte Einlage der Mittel im Konzern, wenn Kapitaldienstfähigkeit nicht glaubhaft gemacht? Die Rechtsfolge gibt die Norm aber nicht her. Wohl auch so AEASTG-E → Abgrenzung zu EK vorher; wenn von Anfang an keine Rückzahlungsfähigkeit/-willigkeit, liegt EK nach allg. Grds. vor → das ist keine Prüfung des § 1 Abs. 3d AStG, sondern des § 8 Abs. 3 KStG.
- Kapitaldienst = Zins und Tilgung
- Prognose ex ante = Glaubhaftmachung
- Dokumentation beim Darlehensnehmer
- Nur Beweislastumkehr damit?

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3d AStG

¹Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. **der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann**, dass er
 - a) den **Kapitaldienst** für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
 - b) die Finanzierung **wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet**

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den **Zinssatz übersteigt**, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. **Wird im Einzelfall nachgewiesen**, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

²Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

#2 – Verwendungstest

- Wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet sind noch zu konkretisieren
- Unternehmenszweck vs. Unternehmensgegenstand
- Gesetzesbegründung: Aussicht auf Rendite, die die Finanzierungskosten deckt → findet sich so nicht im Wortlaut
- Gesetzesbegründung sieht Tagesgeld/Cashpool kritisch → kurzfristige „Fehlverwendung“?
- Gesetzesbegründung will zudem BA-Begriff prüfen (§ 4 Abs. 4 EStG) → KapGes hat keine außerbetriebl. Sphäre → vGA Prüfung vorrangig?
- Darlehen zur Finanzierung der Ausschüttungsverbindlichkeit? Bsp. hohe Buchgewinne ohne Cash; durch Entwurf VerwGr 08/2024 wohl ausgeräumt.

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3d AStG

¹Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige **nicht glaubhaft machen** kann, dass er

a) den **Kapitaldienst** für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und

b) die Finanzierung **wirtschaftlich benötigt** und **für den Unternehmenszweck verwendet**

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den **Zinssatz übersteigt**, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. **Wird im Einzelfall nachgewiesen**, dass ein

aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

²Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

#3 – Zinssatzhöhe

- Gesetzesbegründung: der ordentl. Geschäftsleiter finanziert immer zu besten Konditionen
- Maßgeblich getroffen werden soll die Konstellation, dass Zinsen im Konzern > sind als Zinsen, die der Konzern an Banken zahlt
- Nachweise nach Satz 2 führt i.E. zu Wahlansatz: Gruppenrating oder Einzelnachweis.
- Problem: Abweichung zu bisheriger Rspr, die Stand-Alone-Ansatz befürwortet hat.
- Gruppenrating wird zwar im Konzernfall oft vorliegen, aber bei Nachweis müsste nun eine Ableitung aus dem Gruppenrating erfolgen, BMF VerwG-E will hier die strategische Bedeutung des Darlehens (Inland) für Gruppe untersuchen (integraler Bestandteil [=Gruppenrating] → sehr strategisch → strategisch wichtig → weniger strategisch → nicht strategisch [Einzelrating])

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

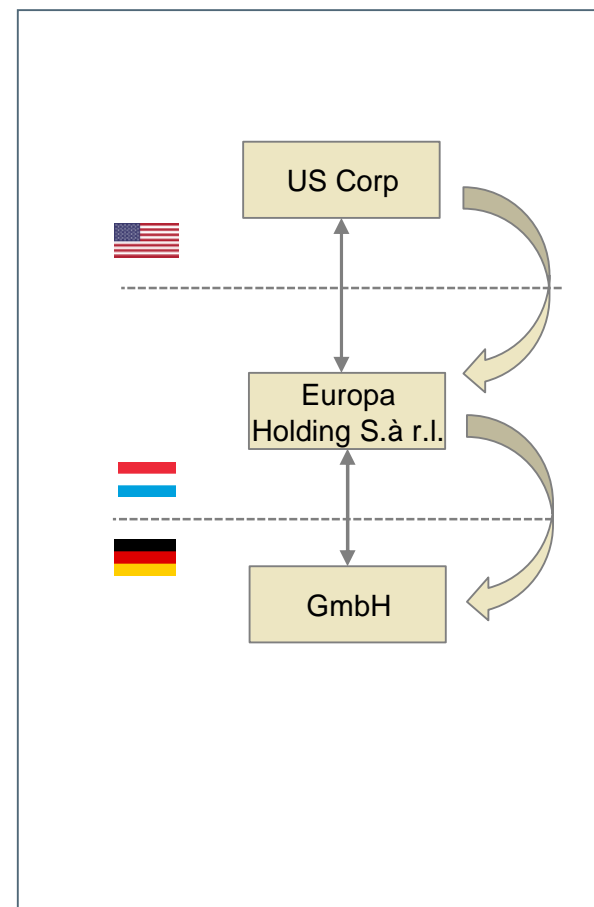
Rechtsfolge des § 1 Abs. 3d AStG?

- *„Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn [Tatbestand] ...“*
- m.E. liegt eine Modifizierung des Grundtatbestands von § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG vor:
- *„Werden Einkünfte ... vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“*
- Übrige Tatbestandsmerkmale unerheblich, weil selbst jeweils in § 1 Abs. 3d AStG umfasst.

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Beispielsfall zu § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 2 AStG

- US Corp finanziert EU-HoldCo 100m € zu 4,0%, EU-HoldCo finanziert GmbH 100m € zu 4,5%.
- Das Rating der Gruppe beträgt BBB+, das Rating der GmbH (Stand-alone) BBB-. Die operative GmbH ist strategisch nicht unverzichtbar für die Gruppe.
- Die Bandbreiten sind bei BBB+ 3,0-4,5% und bei BBB- 4,5-6,0%.
- Tatbestand: „soweit der seitens [GmbH] zu entrichtende Zinssatz (4,5%) für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit [HoldCo] den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte.“ → Abstellen auf Mittel der Bandbreite?
- Rechtsfolge: „entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz“ (+)
- Escape: „Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.“
- Hier: Ableitung aus Gruppenrating, wegen strategische wichtig → Frage der Dokumentation



III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

§ 1 Abs. 3e AStG

¹Es handelt sich regelmäßig um eine **funktions- und risikoarme Dienstleistung**, wenn

1. eine **Finanzierungsbeziehung** von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer **multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt** wird oder
2. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe **weitergeleitet** wird.

²Hiervon ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe **die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt**. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt.

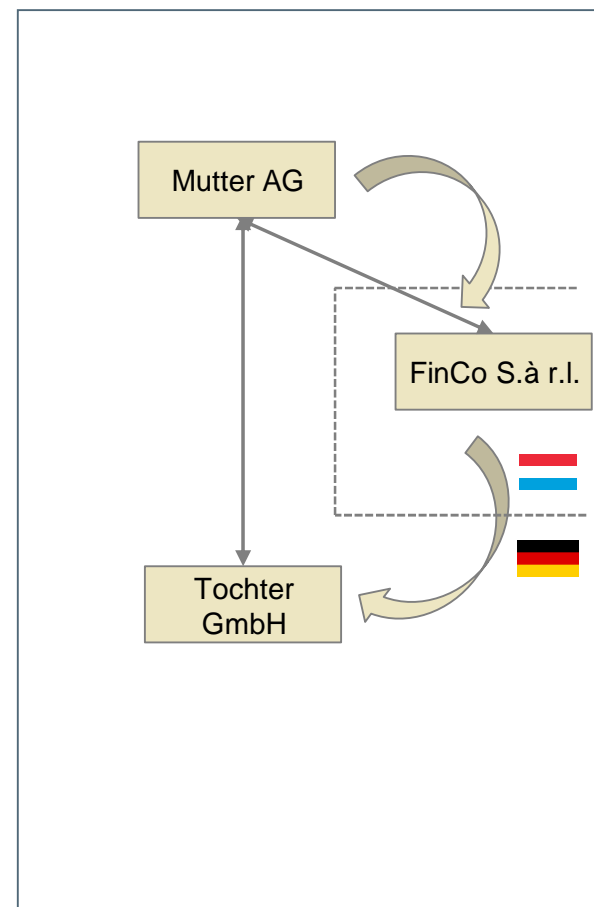
Anwendungsbereich

- Begriffsdefinition multinationale Unternehmensgruppe wie bei Abs. 3d
- Tz. 3.147 VWGr-E: „Sollte eine [FinCo], die nicht über die Fähigkeit und die Befugnis, das Risiko dieses Finanzierungsgeschäfts zu kontrollieren oder es zu tragen, dazwischen geschaltet sein, steht ihr als Vergütung für die Vermittlung, die Hingabe bzw. Weiterreichung des Kapitals und die damit verbundene funktions- und risikoarme Dienstleistung nur eine risikolose Rendite zu. Fallen demzufolge die Ausreichung des Darlehens und die tatsächliche Kontrolle der damit verbundenen Funktionen oder Risiken auseinander, liegt eine weitere Transaktion zwischen der Finanzierungsgesellschaft und der Gesellschaft, die die tatsächliche Kontrolle der mit der Ausreichung des Darlehens verbundenen Funktionen oder Risiken ausübt, vor.“

III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Beispielsfall zu § 1 Abs. 3e AStG

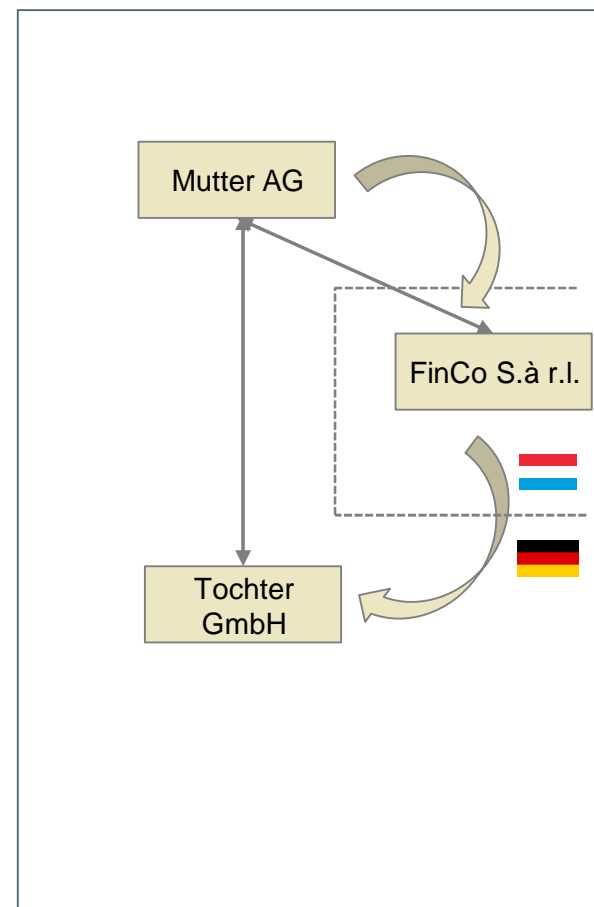
- Mutter AG hält u.a. operative Tochter GmbH sowie FinCo in Lux.
- Die FinCo hat kein eigenes Personal; Dienstleistungen werden entgeltlich (Kostenbasis) von Mutter AG für FinCo erbracht.
- FinCo refinanziert sich bei Mutter aber auch bei Banken. Es besteht Konzernrückhalt, weshalb FinCo kreditwürdig ist.
- FinCo gewährt Tochter Darlehen 100m € zu 3,0% (entspricht Rating der Mutter AG).
- Mutter gibt Patronatserklärung (Garantieerklärung) ggü. FinCo ab, dafür bezahlt Tochter 0,5% von 100m €.
- **Tatbestand Satz 1 Nr. 1/2:** vermitteln / weiterleiten innerhalb der Gruppe? Wohl (-), weil auch Refinanzierung der FinCo durch Bank.
- **Tatbestand Satz 2:** FinCo als Unternehmen, das „die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt“? Wohl (+)
- **Escape Satz 3:** Nachweis anhand einer Funktions- und Risikoanalyse, dass es nicht funktions- und risikoarme Dienstleistung? Wohl (-)
- **Rechtsfolge:** Es handelt sich um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung ...



III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG

Beispielsfall zu § 1 Abs. 3e AStG

- Was ist die tatsächliche Folge, der Annahme einer funktions- und risikoarme Dienstleistung durch FinCo?
- Wenn FinCo eine Dienstleistung erbringt, geht die FinVerw davon aus, dass FinCo nur Anspruch auf Cost-Plus für Dienstleistung hat, nicht aber auf Zins.
- Nichtabzugsfähigkeit Zins bei Tochter GmbH?
- Oder Nichtanerkennung Darlehen durch FinCo? Dann Darlehen von Mutter AG? Zins dann an Mutter 3,0% an Mutter und Nichtanerkennung Sicherungs-Fee? Also Kürzung nur 0,5%?
- Oder Annahme verdeckte Einlage von Mitteln durch Mutter (mittelbar über FinCo)? Dann kein Zins bei Tochter GmbH?
- Sinn und Zweck der Norm? Die FinVerw. will nur verhindern, dass mehr als Cost-Plus nach Lux geht, also eingeschränktes Verständnis der Rechtsfolgenbestimmung naheliegend.



Agenda

- I. Finanzierungsfreiheit vs. debt-equity-bias
- II. Finanzierungskosten als Verrechnungspreisthema und übrige Lösungsansätze
- III. Neuregelung durch § 1 Abs. 3d und 3e AStG
- IV. Überlegungen der EU-Kommission**

IV. Überlegungen der EU-Kommission

DEBRA

- *„Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke v. 11.5.2022, COM (2022) 216*
- Kommissionsidee: Ökonomische Probleme der Fremdfinanzierung durch steuerliche Lenkung angehen
- Englisch: DEBRA = debt-equity bias reduction allowance
- Steuerlicher Abzug von der Bemessungsgrundlage, als Anreizmechanismus gegen die Bevorzugung von Fremd- gegenüber Eigenkapital

IV. Überlegungen der EU-Kommission

DEBRA

- „Vorschlag für eine Richtlinie der Kommission über die Vorschriften für die steuerliche Behandlung der Eigenkapitalfinanzierung und die Abzugsfähigkeit der Zinsen“ (11.5.2022, COM(2022) 100 final)
- Kommissionsidee: Die Fremdfinanzierung durch steuerliche Lenkung angehen
- Englisch: **DEBRA = Donkey + Zebra** (Debt Equity Reduction allowance)
- Steuerlicher Abzug von der Bemessungsgrundlage, als Anreizmechanismus gegen die Bevorzugung von Fremdfinanzierung gegenüber Eigenkapital



IV. Überlegungen der EU-Kommission

Konsultationsverfahren der Kommission 2021

- Option 1: zeitlich unbegrenzter Abzug einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung
- Option 2: auf 10 Jahre begrenzter Abzug einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung auf Zuführungen
- Option 3: zeitlich unbegrenzter Abzug einer fiktiven Gesamtkapitalverzinsung unter Nichtabzugsfähigkeit tatsächlich gezahlter Schuldzinsen
- Option 4: vollständige Abschaffung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen ohne Abzug einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung
- Option 5: zeitlich befristeter Abzug der Eigenkapitalverzinsung nebst gleichzeitiger weiterer Beschränkung des Zinsabzugs für Fremdkapital

IV. Überlegungen der EU-Kommission

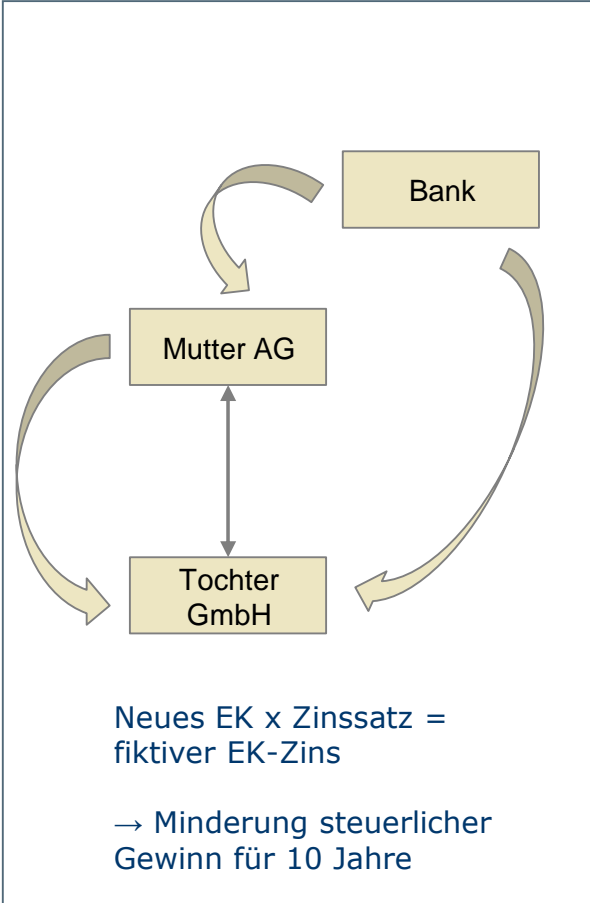
Konsultationsverfahren der Kommission 2021

- Optionen 1 und 2: „zu teuer“ für die Haushalte
- Optionen 3 und 4: zu erhebliche Einschnitte in das Steuerrecht, einschließlich abkommensrechtliche Probleme
- bleibt Option 2 + Nichtabzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen als Refinanzierung

IV. Überlegungen der EU-Kommission

DEBRA

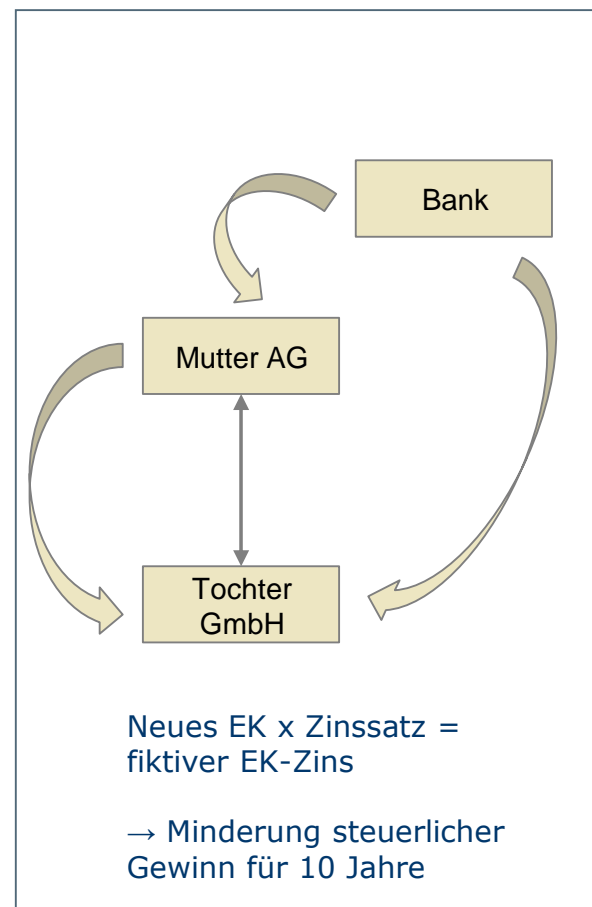
- „Option 2“
- Tochter GmbH soll refinanziert werden; die Bonität lässt aber nur eine Neuverschuldung von 70% zu, weshalb Bank 70m Darlehen an Tochter (4% = 2,8m € p.a.) und 30m Darlehen an Mutter (3% = 900T€ p.a.) gibt.
- FK-Zinsen bei Mutter und Tochter unterfallen nicht der Zinsschranke, weil Freigrenze (3m €).
- Mutter leitet 30m an Tochter als frisches EK weiter
- Idee von DEBRA: Die Nettoeigenkapitalzuführung (handelsbilanziell) löst für 10 Jahre fiktive Betriebsausgaben aus, nämlich i.H.v. risikofreier Zinssatz für Anleihen mit einer Laufzeit von 10 Jahren, wenn der bspw. 2% ist, kommt es zu fiktiven BA von $30m \times 2\% = 600T€$ p.a. x 10 Jahre
- Aber Beschränkung auf 30 % des EBITDA → fiktive Zinsen nur im Gewinnfall
- Eigenkapitalminderungen lösen spiegelbildlich steuerliche Erträge aus
- Aber: keine Versteuerung fiktiver Zinserträge bei Mutter!



IV. Überlegungen der EU-Kommission

DEBRA

- Refinanzierung?
- Vorschlag der Kommission: Zinsaufwendungen sind nur zu 85% abziehbar, auch wenn Zinsschranke der ATAD nicht eingreift
 - betrifft auch alleinstehende Körperschaften
 - keine Freigrenze
 - kein safe-haven
 - keine Beschränkung auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungen
 - Warum 15 %?
- damit wären dann n.abzf. bei
 - Tochter $900\text{T€} \times 15\% = 135\text{T€}$
 - Mutter $2,8\text{m €} \times 15\% = 420\text{T€}$
- Den n.abzf. BA (555T€) stehen dann 600T€ fiktive Zinsen bei Tochter gegenüber
- Aber: Wenn EK gemindert wird, wird der fiktive Zins korrigiert!



IV. Überlegungen der EU-Kommission

Ausblick?

- Vorlage des Kommissionsvorschlag an Europäisches Parlament (Ausschuss für Wirtschaft und Währung) → Annahme im Ausschuss
- Änderungsvorschläge: Freibetrag nur 7 statt 10 Jahre wenn große Unternehmensgruppe
- Zinsabzugsbeschränkung soll versetzt starten (2027?)
- Rat: Prüfung aber ausgesetzt → neue Kommission hat sich noch nicht positioniert
- Meine Vermutung: Die Richtlinie wird nicht kommen, weil die Minimallösung kaum Anreizwirkung haben wird.

Vielen Dank!



Viva la ViDA – Die digitale Zukunft der Mehrwertsteuer!?

Steuerseminar 2024, HTW Berlin



The better the question. The better the answer. The better the world works.



Agenda

1 Überblick ViDA & Zeitschiene

2 Die einzige
Mehrwertsteuerregistrierung

3 Elektronische Rechnungen & Digitales
Meldesystem

4 Fazit & Ausblick



Anna-Katharina Heidbüchel

Steuerberaterin, Senior Manager Platform, Solutions & Intelligence
anna-katharina.heidbuechel@de.ey.com



Überblick ViDA & Zeitschiene

Zielsetzungen des ViDA-Pakets

Die Initiative “VAT in the Digital Age” (ViDA) verfolgt die folgenden Ziele:

Anpassung der
Mehrwertsteuerregeln
an die digitale Realität



Vermeidung Mehrfach-
registrierung in der EU



Reduktion
Mehrwertsteuerlücke



Harmonisierung
digitaler Meldepflichten



Bestandteile des ViDA-Pakets

Das ViDA-Paket besteht aus drei zentralen Bestandteilen, die das Mehrwertsteuerrecht reformieren sollen.



Ab Inkrafttreten der RL

Möglichkeit zur
Einführung der
E-Rechnung in den
Mitgliedstaaten.

2027

Änderungen zur
Verbesserung des
rechtlichen Status
Quo.

2028

Inkrafttreten der
Maßnahmen zur
Umsetzung der
einzigen Mehrwert-
steuerregistrierung.

2030

Inkrafttreten des
grenz-
überschreitenden
Meldesystems.

2035

Harmonisierung
nationaler
Meldesysteme.

Die einzige Mehrwert-
steuerregistrierung

Status Quo im grenzüberschreitenden Internethandel mit Waren I

Vielfältige grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Internethandel mit Waren

Mehrwertsteuerrecht bildet diese Komplexität gegenwärtig nicht ab

Bestimmungslandprinzip führt zu vielfachen **Mehrwertsteuerpflichten** außerhalb des Ansässigkeitsstaates



Status Quo im grenzüberschreitenden Internethandel mit Waren II



OSS (BZSt)



Ig. Fernverkäufe



Sonstige Leistungen an
Nichtunternehmer



Lokales Finanzamt



Ig. Verbringungen



Lieferungen an
Unternehmer



Lieferungen an
Nichtunternehmer
innerhalb eines
Mitgliedsstaates



Vorsteuern

Herausforderungen

Aktuelle Herausforderungen im grenzüberschreitenden Internethandel mit Waren

1

One-Stop-Shop-Verfahren

ist nicht an die Realität im grenzüberschreitenden Handel angepasst

2

Bestimmungs-

landprinzip erfordert Kenntnis des nationalen Mehrwertsteuerrechts im Bestimmungsland

3

Keine ausreichende Harmonisierung des

Mehrwertsteuerrechts bei gleichzeitiger Umsetzung des Bestimmungslandprinzips

Umsetzung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung

Ab 1. Juli 2028

**Ausweitung OSS-
Verfahren**

**Einführung
besonderes
Besteuerungs-
verfahren für ig.
Verbringungen**

**Verpflichtendes Reverse-
Charge-Verfahren für
Lieferungen innerhalb
eines Mitgliedsstaates
an Unternehmer**

Umsetzung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung

Ab 1. Juli 2028

Ausweitung des One-Stop-Shop-Verfahrens Art. 369a ff. MwStSystRL-E

Art. 369a MwStSystRL-E

- ▶ Angepasste Regelung zur Festlegung des Verbrauchsorts

Art. 369aa MwStSystRL-E

- ▶ Sonderregelung für Lieferungen von Gas, Stromlieferungen (Art. 38 MwStSystRL), damit diese bereits vor 1. Juli 2028 über den OSS deklariert werden können

Art. 369b MwStSystRL-E

- ▶ Ausweitung des bestehenden OSS-Verfahrens auf folgende Lieferungen, sofern sie an **Nichtunternehmer** erbracht werden:
 - ▶ Gas- und Stromlieferungen,
 - ▶ Lieferungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen und Zügen,
 - ▶ Werklieferungen,
 - ▶ Ruhende Lieferungen,
 - ▶ Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates und
 - ▶ Spezielle Fälle im Zusammenhang mit Eigenverbrauch außerhalb des Ansässigkeitsstaates

Umsetzung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung

Ab 1. Juli 2028

Einführung eines besonderen Besteuerungsverfahrens für ig. Verbringungen Art. 369xa ff. MwStSystRL-E

Art. 369xa ff. MwStSystRL-E

- ▶ Einführung eines besonderen Besteuerungsverfahrens für ig. Verbringungen
- ▶ Monatliche Meldungen
- ▶ Steuerbefreiung des ig. Erwerbs im Bestimmungsland
- ▶ Klarstellung, dass der ig. Erwerb im Bestimmungsland keine Registrierungspflicht begründet

- ▶ Wegfall der Konsignationslagerregelung, da diese nicht mehr benötigt wird aufgrund des besonderen Besteuerungsverfahrens
- ▶ Zusätzliche Aufzeichnungspflichten
- ▶ Elektronische Bereitstellung auf Verlangen der Mitgliedstaaten



Marktplätze haben zukünftig die Pflicht Onlinehändler ausreichende Informationen zu den für sie ausgeführten Verbringungen bereitzustellen (Art. 242b MwStSystRL-E).

Umsetzung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung

Ab 1. Juli 2028

Verpflichtendes Reverse-Charge-Verfahren für nationale Lieferungen an Unternehmer Art. 194 MwStSystRL-E

Szenario 1:

- ▶ Verpflichtendes Reverse-Charge-Verfahren, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:
 - ▶ Leistender ist nicht im jeweiligen Mitgliedstaat ansässig
 - ▶ Leistender hat keine USt-ID im jeweiligen Mitgliedstaat
 - ▶ Leistungsempfänger hat eine USt-ID im jeweiligen Mitgliedstaat

Szenario 2:

- ▶ Optionales Reverse-Charge-Verfahren:
 - ▶ Leistender ist nicht im jeweiligen Mitgliedstaat ansässig
- ▶ Mitgliedstaaten können die Bedingungen festlegen

Herausforderungen bewältigt?

Aktuelle Herausforderungen im grenzüberschreitenden Internethandel mit Waren

1



One-Stop-Shop-Verfahren

ist nicht an die Realität im grenzüberschreitenden Handel angepasst

2



Bestimmungs-

landprinzip erfordert Kenntnis des nationalen Mehrwertsteuerrechts im Bestimmungsland

3



Keine ausreichende Harmonisierung des

Mehrwertsteuerrechts bei gleichzeitiger Umsetzung des Bestimmungslandprinzips

Elektronische Rechnungen & Digitales Meldesystem

Herausforderungen

Aktuelle Herausforderungen im Bereich der E-Rechnung und des Meldewesens

1

Mehrwertsteuerbetrug

2

**Zusammenfassende
Meldung** erschwert
datenbasierte Kontrollen
seitens der
Finanzbehörden

3

**Zahlreiche nationale
Meldesysteme** in der
Europäischen Union

Elektronische Rechnungen

Inkrafttreten der Richtlinie

Der Weg ist frei für nationale E-Rechnungspflichten

Art. 218 Abs. 2 MwStSystRL-E

- ▶ Mitgliedstaaten können unter von ihnen festzulegenden Bedingungen vorschreiben, dass E-Rechnungen für nationale Sachverhalte ausgestellt werden müssen

Art. 232 Abs. 2 MwStSystRL-E

- ▶ Zustimmungserfordernis bei der Ausstellung von E-Rechnungen entfällt

Elektronische Rechnungen

1. Juli 2030

Änderungen im Bereich der E-Rechnung

Art. 217 & 218 MwStSystRL-E

- ▶ E-Rechnung ist eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format
- ▶ E-Rechnungen müssen der europäischen CEN-Norm entsprechen
- ▶ Mitgliedstaaten können auch andere Standards für Leistungen festlegen, die nicht über das europäische transaktionale Meldesystem zu deklarieren sind

Art. 222 Abs. 1 MwStSystRL-E

- ▶ Frist zur Ausstellung der Rechnung grds. 10 Tage nachdem die Leistung ausgeführt wurde für ig. Lieferungen und dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Lieferungen
- ▶ Frist zur Ausstellung der Rechnung bei Vorauszahlungen im Fall von Reverse Charge grds. 10 Tage nach Eingang der Vorauszahlung

Art. 223 MwStSystRL-E

- ▶ Sammelrechnungen weiterhin erlaubt für Leistungen, bei denen die Steuer innerhalb desselben Kalendermonats eintritt
- ▶ Frist zur Ausstellung der Sammelrechnung 10 Tage nach Ablauf des Kalendermonats
- ▶ Sammelrechnungen können von den Mitgliedstaaten in bestimmten betrugsanfälligen Sektoren ausgeschlossen werden

Elektronische Rechnungen

1. Juli 2030

Korrekte E-Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Art. 168 MwStSystRL-E

- ▶ Für Umsätze, die einem Meldesystem unterliegen werden, können Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Vorsteuerabzug nur gewährt wird, wenn eine E-Rechnung vorliegt, die den Anforderungen entspricht
- ▶ Erhebliche Verschärfung

1. Juli 2030

Zusammenfassende Meldung wird durch ein transaktionales Meldesystem ersetzt Art. 262 MwStSystRL-E

Art. 262 MwStSystRL-E

- ▶ Folgende Leistungen sind zukünftig in einem transaktionalen Meldesystem zu deklarieren:
 - ▶ Ig. Lieferungen und ig. Verbringungen
 - ▶ Ig. Erwerbe
 - ▶ Leistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen (Eingangs- und Ausgangsseite)

Art. 262 MwStSystRL-E

- ▶ Mitgliedstaaten können ig. Erwerbe und die eingangsseitige Meldung von Reverse-Charge-Transaktionen von der Meldepflicht ausnehmen
- ▶ Keine Meldung der ig. Verbringungen, wenn diese im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens deklariert werden

Art. 263 MwStSystRL-E

- ▶ Meldung der relevanten Leistungen muss auf Transaktionsbasis erfolgen
- ▶ Zeitpunkt der Meldung:
 - ▶ Ausgangsseite: Ausstellung der Rechnung
 - ▶ Eingangsseite: 5 Tage nach Erhalt der Rechnung

Herausforderungen

Aktuelle Herausforderungen im Bereich der E-Rechnung und des Meldewesens

1



Mehrwertsteuerbetrug

2



**Zusammenfassende
Meldung** erschwert
datenbasierte Kontrollen
seitens der
Finanzbehörden

3



**Zahlreiche nationale
Meldesysteme** in der
Europäischen Union

4

Fazit & Ausblick

Fazit & Ausblick

Die ViDA-Reform wird fundamentale (notwendige) Änderungen mit sich bringen. Bei der Umsetzung in den Mitgliedstaaten sollten die Erfahrungen aus der Umsetzung des E-Commerce Package einbezogen werden.

VEREINFACHUNG

Für viele Unternehmen im elektronischen Geschäftsverkehr werden Registrierungen im Ausland überflüssig.

VOLLZUG

Bei Ausweitung der besonderen Besteuerungsverfahren muss die Sicherstellung des Vollzugs mitgedacht werden.

TECHNISCHE INVESTITIONEN

Die Umsetzung der Neuregelungen erfordert große IT-Investitionen bei allen Stakeholdern.

HARMONISIERUNG

Trotz besonderer Besteuerungsverfahren ist weitere Harmonisierung notwendig.

Notes to this presentation

By nature, the information made available within the context of this presentation can neither be exhaustive nor tailored to the circumstances of an individual case. This information does not constitute advice, any other form of legally binding information or a legally binding proposal on our part.

This presentation is based on the law as of the date of this presentation and reflects our interpretation of the applicable laws and regulations and the corresponding court rulings.

In the course of time, laws, their interpretation and court rulings may change. Such changes may necessitate a revision of this presentation.

Please note that we are not obliged to review and revise this presentation in the event of changes in the underlying facts, assumptions, laws or court rulings, unless we are engaged to do so.

We make no warranty, guarantee or representation as to the accuracy or completeness of the content of this presentation. To the extent legally permissible, we do not assume any liability for any action or omission that you have based solely on information provided herein. This also applies should the information prove to be imprecise or inaccurate.

EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.



EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights Individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2024 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

ED None

This presentation has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com