

# novus

US-Inflation  
Reduction Act –  
Auswirkungen  
auf europäische  
Unternehmen

Risiken und  
Problembereiche  
im Zusammen-  
hang mit Energie-  
preisbremsen

Die Grundsatz-  
erklärung nach  
dem Lieferketten-  
sorgfaltspflichten-  
gesetz

EU-Initiative VAT  
in the Digital Age



# Inhalt

SEITE

## IM FOCUS

EU-Initiative VAT in the Digital Age	4
--------------------------------------	---

## IM GESPRÄCH

US-Inflation Reduction Act – Auswirkungen auf europäische Unternehmen	6
---	---

## STEUERRECHT

### Unternehmensbesteuerung

Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG durch Einlage	9
Keine Anwendbarkeit des § 8c KStG auf verrechenbare Verluste nach § 15a EStG	9
Entstehungszeitpunkt einer Anwartschaft auf den Bezug von GmbH-Anteilen	10
Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren teilweise verfassungswidrig	10
Besteuerung sperrfristverhafteter Anteile bei Formwechsel einer GmbH	11
Solidaritätszuschlag in 2020 und 2021 laut BFH verfassungskonform	12
Gewerbsteuerlich unbeachtliche vorweggenommene Betriebsausgaben auch bei Betriebsübergang	12
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen	13
Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Handel	13
Ebner Stolz Mittelstandstalk: Viele Betriebsprüfungen münden in Steuerstrafverfahren	14

### Arbeitnehmerbesteuerung

Lohnsteuerliche Abrechnung von Erstattungsbeträgen für Verdienstausschüttungen	14
--	----

### Umsatzsteuer

BMF zum Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit PV-Anlagen	15
Behandlung von Gebühren als durchlaufende Posten oder Leistungsentgelt	15
Kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von zum Verkauf bestimmten Luxusfahrzeugen	16
Pkw-Überlassung im Rahmen des sog. Ehegatten-Vorschaltmodells	16
Keine Mitteilung der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen erforderlich	17
Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft	17

### Versicherungsteuer – Brisant

Garantieverkäufe – Vorsicht vor der Versicherungsteuer!	18
---	----

### Internationales Steuerrecht

Anrechnung ausländischer Quellensteuer: Berechnung ausländischer Einkünfte	19
Stand der von Deutschland vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen	19
Mitteilungen nach § 138 Abs. 2 AO: Pflicht zur elektronischen Übermittlung	20
DAC6-Meldepflichten: Informationspflichten des Intermediärs	20
DAC6-Richtlinie teilweise unvereinbar mit den EU-Grundrechten	21
Keine Arbeitgeberbereitschaft der ausländischen Betriebsstätte einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft	21

### Erbschaftsteuer

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts für Grundstücksbewertungen	22
--	----

### Immobilienbesteuerung

Mieterabfindungen: Keine anschaffungsnahen Herstellungskosten	22
Renovierungskosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bei Vermietungseinkünften	23

### Besteuerung von Privatpersonen

Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale für 2023	23
Besteuerung des auf kurzzeitig vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns	24

# Inhalt

SEITE

## ■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Ausweis von Abschöpfungsbeträgen i. S. d. Strompreisbremsegesetzes in HGB und IFRS-Abschlüssen von Betreibern von Stromerzeugungsanlagen	25
--	----

## ■ GRÜNE SEITE

Risiken und Problembereiche im Zusammenhang mit Energiepreisbremsen	26
EU-Verordnung über entwaldungsfreie Lieferketten	28

## ■ ZIVILRECHT

### **Legal Compliance – Brisant**

Die Grundsatzklärung nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz	29
--	----

### **Vertragsrecht**

Zweiter Lockdown: Leistungspflicht einer Betriebsschließungsversicherung	30
Anpassung der Miete von gewerblich genutzten Räumen in Pandemie-Zeiten	30

### **Gesellschaftsrecht**

Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie verabschiedet	31
--	----

### **Arbeitsrecht**

Vorzeitiges Ende der Corona-Arbeitsschutzverordnung	31
Lohnleichheit bei Teilzeitbeschäftigung	32
Dienstliche SMS müssen in Freizeit nicht gelesen werden	32

### **Insolvenzrecht**

Maßgeblicher Zeitpunkt für Insolvenzanfechtung einer Lohnsteuerzahlung bei Lastschriftverfahren	33
---	----

### **IT-Recht**

DSGVO: Offenlegung der Empfänger von weitergegebenen Daten	33
--	----

### **Wirtschaftsstrafrecht**

Bundesrat stoppt Hinweisgeberschutzgesetz	34
---	----

## ■ INTERN

BDI / Ebner Stolz: Steuer- und Wirtschaftsrecht 2023 in zehnter Auflage erschienen	34
Neue Partnerin in Stuttgart	35
Das moderne Persönlichkeitsprofil eines Aufsichtsrats oder Beirats	35





## EU-Initiative VAT in the Digital Age

**Die Europäische Kommission hat Ende 2022 im Zuge der Initiative „VAT in the Digital Age“ einen umfangreichen Vorschlag zur Anpassung des europäischen Mehrwertsteuersystems an die Herausforderungen und Möglichkeiten der digitalen Wirtschaft veröffentlicht. Die Änderungen sollen schrittweise beginnend ab dem 01.01.2024 bis zum 01.01.2028 umgesetzt werden.**

Ziel der Initiative zur Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (VAT in the Digital Age bzw. ViDA-Initiative) ist es, das Mehrwertsteuersystem einerseits zu vereinfachen und andererseits durch die zunehmende Digitalisierung widerstandsfähiger gegen Betrug zu machen. Die geplanten Änderungen beinhalten vor allem auch die Einführung digitaler Meldepflichten in „Echtzeit“ im Zusammenhang mit einer verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung, Vereinfachungen bei der einheitlichen EU-Mehr-

wertsteuerregistrierung und umfangreiche Änderungen für die elektronische Plattformwirtschaft.

### **Einführung digitaler Meldungen auf Grundlage elektronischer Rechnungen**

In einem ersten Schritt ist geplant, dass die Mitgliedstaaten ab 2024 elektronische Rechnungen nur noch in Form einer Übermittlung strukturierter Datensätze zulassen können. Damit wäre bspw. eine elektronische Rechnung im pdf-Format aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht mehr zulässig. Stufenweise soll dann bis 2028 die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie so abgeändert werden, dass alle Rechnungen über grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen innerhalb der EU in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt werden müssen (sog. E-Invoicing). Rechnungen in Papierform oder anderen Formaten dürfen dann im Wesentlichen nur

noch für Lieferungen und Leistungen im Inland sowie in Drittländer ausgestellt werden.

**Hinweis:** Abzuwarten bleibt, inwiefern die Mitgliedstaaten auch für die nicht von der EU-Regelung umfassten Transaktionen nationale Regelungen beschließen werden, die eine Ausstellung von elektronischen Rechnungen vorschreiben.

Aufbauend auf dem verpflichtenden E-Invoicing plant die EU-Kommission, die Zusammenfassenden Meldung durch ein digitales Meldepflichtensystem (DMP-System) für innergemeinschaftliche Umsätze und Umsätze mit Steuerschuldübergang zu ersetzen. Eingeführt werden soll ein solches System bis 2028.

**Hinweis:** Die Einführung eines DMP-Systems wird weitreichende Folgen für die Rechnungsstellung mit sich bringen. Bspw.

ist geplant, dass Rechnungen für Umsätze, die im DMP-System zu melden sind, innerhalb von zwei Arbeitstagen nach Ausführung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ausgestellt werden. In dem neuen DMP-System sollen neben den derzeitigen Rechnungspflichtangaben noch weitere Informationen, wie etwa Angaben zu dem Bankkonto, auf das der Rechnungsbetrag bezahlt wird, zu übermitteln sein.

### **Vereinfachung der einheitlichen EU-Mehrwertsteuerregistrierung**

Mit dem Richtlinienvorschlag zur einheitlichen EU-Mehrwertsteuerregistrierung (Single VAT Registration) soll das Verfahren der Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke ab 2025 dahingehend vereinfacht werden, dass nur noch eine einzige Registrierung im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers notwendig sein soll.

Um die nur einmalige Registrierung zu ermöglichen, ist vorgesehen, für sämtliche Leistungen, die von einem Unternehmer in einem anderen als seinem Ansässigkeitsstaat erbracht werden, den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger einzuführen, sofern dieser in dem entsprechenden Land umsatzsteuerlich registriert ist.

Zudem soll der Anwendungsbereich des One-Stop-Shop-Verfahrens erweitert werden. Bislang ermöglicht dieses OSS-Verfahren, die umsatzsteuerlichen Pflichten für bestimmte unter eine Sonderregelung fallende Umsätze, für die eigentlich eine Registrierung in einem anderen Staat notwendig wäre, über das Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg zu erfüllen. Der Anwendungsbereich soll im Zuge der ViDA-Initiative dahingehend erweitert werden, dass sämtliche Lieferungen an private Abnehmer in der EU (z. B. auch lokale Lieferungen innerhalb eines anderen Mitgliedsstaates der EU) über das OSS-Verfahren gemeldet werden können, sofern die Lieferung andernfalls eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht für den in der EU ansässigen leistenden Unternehmer auslösen würde.

Zudem soll auch das innergemeinschaftliche Verbringen von Waren über das OSS-Verfahren abgewickelt werden können.

### **Änderungen für Plattformbetreiber**

Veräußert ein Händler mit Sitz in einem Drittland Waren über einen in der EU ansässigen Online-Marktplatz an private Abnehmer in der EU, wird für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Vorgangs derzeit eine Lieferkette fingiert: So erfolgt eine fiktive Lieferung des Händlers an den Betreiber der Plattform und eine Lieferung des Plattformbetreibers an den Kunden. Dabei ist die fiktive Lieferung des Händlers an die Plattform umsatzsteuerfrei. Die Lieferung des Plattformbetreibers an den Kunden wird hingegen regulär besteuert.

Der Kommissionsvorschlag sieht vor, diese Lieferkettenfiktion ab dem 01.01.2025 auf sämtliche Lieferungen innerhalb der EU, bei denen eine Plattform eingebunden ist, auszuweiten. Dies betrifft sowohl Lieferungen an unternehmerische als auch an private Kunden.

Außerdem soll diese Lieferkettenfiktion auch für Beherbergungs- und Personenbeförderungsplattformen gelten, sodass diese grundsätzlich dazu verpflichtet werden, die Mehrwertsteuer für ihre Leistungen zu erheben und an die Steuerbehörden abzuführen.

### **Nächste Schritte**

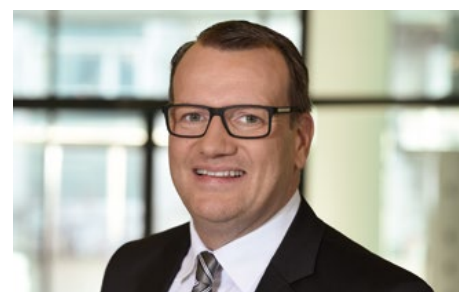
Die Vorschläge der EU-Kommission müssen nun von den einzelnen EU-Mitgliedstaaten geprüft werden. Für die Umsetzung der Regelungen müssen alle EU-Mitgliedstaaten dem Richtlinienentwurf zustimmen.

Die geplanten Änderungen dürften eine Vielzahl von Unternehmen betreffen und zu umfangreichen Anpassungen von Prozessen und Systemen führen. Zudem sind erste Umsetzungsschritte schon in weniger als einem Jahr geplant. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Entwicklungen im Blick zu behalten und sich frühzeitig auf ggf. notwendige Umstellungen vorzubereiten.

**Hinweis:** Ausführliche Informationen zu den Inhalten der ViDA-Initiative finden Sie in unserem Umsatzsteuer Newsletter.



Zudem werden wir voraussichtlich **am 08.05.2023** eine **(hybride) Veranstaltung** zu dieser Thematik durchführen, in der wir auch vor allem die praktischen Auswirkungen der doch recht umfassenden Änderungen beleuchten werden. Nähere Informationen hierzu folgen in Kürze. Bei Interesse hieran sowie an weiteren Informationen, Workshops und einem gezielten Austausch zur später notwendigen Umsetzung in der Praxis schreiben Sie uns einfach eine E-Mail mit Ihren Kontaktdaten an [vida@ebnerstolz.de](mailto:vida@ebnerstolz.de).



**Alexander Michelutti**  
Steuerberater, Ebner Stolz in Stuttgart



**Robert Backes**  
Steuerberater, Ebner Stolz in Köln

# US-Inflation Reduction Act – Auswirkungen auf europäische Unternehmen

Im vergangenen Jahr wurde der Inflation Reduction Act (kurz IRA) vom US-Kongress verabschiedet. Doch lässt der Name nicht unmittelbar auf den Regelungsinhalt dieses Gesetzespakets schließen. Denn eine Inflationsreduzierung spielt darin nur eine kleinere Rolle. Vielmehr kann US-Präsident Biden seine Pläne u. a. für einen umfassenden Klimaschutz und für eine höhere Energiesicherheit umsetzen. Es werden schätzungsweise etwa 369 Mrd. US-Dollar in den kommenden zehn Jahren zur Verfügung gestellt, um den Ausbau der erneuerbaren Energien voranzutreiben, die Energieeffizienz in Privathaushalten zu verbessern, Emissionen von Gas- und Kohlekraftwerken sowie landwirtschaftlichen Betrieben etc. zu reduzieren. Finanziert werden soll der IRA u. a. durch eine Kombination aus neuen Unternehmenssteuern und einem verstärkten Steuervollzug. In der EU wird das Gesetz hingegen ganz anders aufgenommen. Es hat Sorgen über die Zukunft des Investitionsstandorts Europa ausgelöst. Wir sprechen mit Julia Howald, stellvertretende Abteilungsleiterin Außenwirtschaftspolitik, und Anna Kantrup, Referentin Außenwirtschaftspolitik beim BDI, über den IRA und dessen Auswirkungen auf die deutsche und europäische Wirtschaft.

**Die USA bekennen sich zum Klimaschutz – ein doch durchaus zu begrüßender Schritt, der mit dem IRA getan werden soll. Weshalb aber sind dann zahlreiche Stimmen in der EU zu vernehmen, die den IRA kritisch bewerten?**

Grundsätzlich ist es natürlich zu begrüßen, dass die USA endlich mehr für den Klimaschutz tun, so wie es regelmäßig auch von der EU gefordert wurde. Für die Biden-Administration ist der IRA ein äußerst wichtiges Element zur Erreichung ihrer Klimaziele.

Die deutsche Industrie sieht aber auch einige Aspekte des Gesetzes kritisch: und zwar diejenigen, die europäische und andere ausländische Unternehmen benachteiligen und eine Diskriminierung darstellen. Das sind insb. die

viel diskutierten Kriterien für Steuergutschriften für Elektroautos, aber auch Buy-American- oder local-content-Anforderungen in anderen Bereichen. Diese verstoßen gegen die WTO-Regeln zur Nichtdiskriminierung und Subventionierung.

Die Diskriminierung gegenüber Partnern wie der EU, aber auch anderen Partnern wie zum Beispiel Japan oder Südkorea, entspricht auch nicht der von den USA erklärten Politik des „Friendshoring“. Wenn die USA und ihre Verbündeten internationale Wertschöpfungsketten mit Blick auf geopolitische Herausforderungen umstrukturieren möchten, sollten sie stattdessen eng zusammenarbeiten.

**Welche Regelungen im Einzelnen wirken sich nachteilig für die deutsche bzw. europäische Wirtschaft aus?**

Im Mittelpunkt der Debatte um den IRA steht in Deutschland und der EU bisher vor allem die Neuregelung der Förderung von Elektroautos. Neue Elektroautos erhalten eine Steuergutschrift von bis zu 7.500 US-Dollar. Die Vorteile betreffen nur Limousinen mit einem Verkaufspreis von bis zu 55.000 US-Dollar und SUVs/Pickups mit einem Verkaufspreis von bis zu 80.000 US-Dollar. Um (bis zunächst 2032) in den Genuss dieser Steuervorteile zu kommen, müssen E-Autos jedoch eine Reihe von Anforderungen erfüllen: So muss die Endmontage des Fahrzeugs in Nordamerika erfolgt sein. Zudem müssen ab 2023 (bzw. sobald das US-Finanzministerium und die US-Steuerbehörde ihre Umsetzungsrichtlinien veröffentlicht haben) 40 % der verwendeten kritischen Batterie-Rohstoffe, wie z. B. Lithium, aus Nordamerika oder einem Land kommen, mit welchem die USA ein Freihandelsabkommen hat. Diese Quote steigt jährlich um 10 % bis auf 80 % im Jahr 2027. Ab 2025 dürfen sie zudem nicht mehr aus Russland, China oder einer anderen „foreign entity of concern“ kommen. Ist diese Voraussetzung erfüllt, erhält die Käuferin oder der Käufer eine Steuergutschrift in Höhe von 3.750 US-Dollar. Um eine weitere Gutschrift von

3.750 US-Dollar zu bekommen, müssen die Batteriekomponenten eines Elektroautos ab 2023 (bzw. sobald die Umsetzungsrichtlinien vorliegen) zu 50 % in Nordamerika hergestellt oder dort zusammengebaut werden. Dieser Anteil steigt bis 2029 auf 100 %. Ab 2024 dürfen auch die Batteriekomponenten nicht mehr aus Russland, China oder einer anderen „foreign entity of concern“ kommen. Diese Anforderungen sind sehr problematisch für Hersteller aus der EU, u. a. deshalb, weil die EU kein Freihandelsabkommen mit den USA hat. Es laufen Gespräche, inwiefern der Begriff „Freihandelsabkommen“ in diesem Fall breiter definiert werden könnte, damit Europa einbezogen ist. Es gibt durchaus europäische Hersteller, die Elektroautos in den USA montieren, aber auch die Bedingung zur Endmontage in Nordamerika ist ein Problem. Europäische Hersteller sollen nun von einer weiteren Steuergutschrift unter dem IRA für geleaste Geschäftswagen profitieren können, bei der nicht die strengen Anforderungen an Endmontage, Batterierohstoffe und -komponenten gelten. Das kann jedoch die Nachteile beim Verkauf neuer Elektroautos nicht kompensieren.

Der IRA umfasst aber nicht nur Kriterien für Steuergutschriften für Elektroautos. Es werden auch erneuerbare Energien und grüne Technologien massiv gefördert. Indirekt betrifft das in der EU bspw. die Wettbewerbsposition der Branchen, die dringend den europäischen Hochlauf von Wasserstoff und erneuerbarem Strom für die Dekarbonisierung benötigen.

Insgesamt hat der IRA das Potenzial, den globalen Wettlauf um die Produktion von grünen Technologien zulasten des Industriestandorts Europa und Deutschland zu beschleunigen. Dies ist möglich durch erhebliche Kostensenkungen bei der Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien und auch bei der Herstellung der dafür notwendigen Anlagen und Technologien.





Julia Howald, stellvertretende Abteilungsleiterin Außenwirtschaftspolitik, und Anna Kantrup, Referentin Außenwirtschaftspolitik beim BDI

Die Europäische Kommission schätzt in ihrer Stellungnahme, die im Rahmen einer öffentlichen Konsultation des US-Finanzministeriums im vergangenen Herbst abgegeben wurde, fünf im Gesetz enthaltene Bestimmungen zu Steuergutschriften als besonders problematisch ein, da sie klar diskriminierende und gegen WTO-Regeln verstoßende „domestic content requirements“ enthalten (Extension and Modification of Credit for Electricity from Certain Renewable Resources Tax Credit, Extension and Modification of Energy Tax Credit, Clean Vehicle Tax Credit, Clean Electricity Production Tax Credit und den Clean Electricity Investment Tax Credit). Aus Sicht der EU-Kommission kommt beim „Clean Vehicle Tax Credit“ noch die Bedingung zur Endmontage in Nordamerika hinzu, die gegenüber Importen diskriminiere. Gegenüber vier weiteren Steuergutschriften werden ebenfalls Bedenken geäußert (Sustainable Aviation Fuel Tax Credit, Tax Credit for Production of Clean Hydrogen, Advanced Manufacturing Production Tax Credit, Clean Fuel Production Tax Credit).

**Wie gehen deutsche Unternehmen mit dem amerikanischen Protektionismus um? Wandern sie schon ab in die Staaten oder sehen Sie dadurch einen Trend zu mehr Investitionen in den Heimatmarkt?**

Gesamtwirtschaftlich zeichnen sich durchaus Investitionsumlenkungen aus dem Ausland in die USA ab. Das gilt insb. für Bereiche, in denen die steuerliche Differenz und andere

relevante Standortfaktoren, bspw. pragmatische und konsistente Regularien und unbürokratischer Zugang zu Fördermitteln, zusammenfließen. Ein ernstzunehmendes Risiko besteht für Wasserstoff, erneuerbare Energien, nachhaltige Kraftstoffe und Elektromobilität.

Die genauen und branchenspezifischen Effekte auf Investitionsverlagerungen durch den IRA sind derzeit allerdings noch schwer abzuschätzen. Bisher gibt es vor allem eine anekdotische Evidenz. In jedem Fall waren die USA schon vor Verabschiedung des IRA ein wichtiges Ziel für Investitionen aufgrund verschiedener wichtiger Standortfaktoren. Dazu gehören u. a. die niedrigen Energiepreise, die Größe des Binnenmarktes, die Kundennähe und die Verfügbarkeit von Fachkräften.

Die Anreizregelungen für Klimaschutzinvestitionen bieten kurzfristig aber auch für deutsche und europäische Anbieter bestimmter Technologien zusätzliche Geschäftsmöglichkeiten, z. B. über Exporte aus Deutschland beziehungsweise der EU und über das lokale Geschäft vor Ort. Zudem können sich indirekt weitere Exportmöglichkeiten auch in nicht geförderten Feldern ergeben, da entsprechend komplementär notwendige Ausrüstungsinvestitionen erforderlich werden, etwa in Stromnetze.

Zudem gilt es zu bedenken, dass der IRA Steueranreize für zehn Jahre, also nicht endlos, schafft. Das berücksichtigen sicherlich auch die Unternehmen in ihren Investitions-

entscheidungen. Gleichzeitig kann die IRA-Förderung aber auch langfristige Effekte haben, gerade dann, wenn geförderte Anbieter First-Mover-Vorteile erlangen und die neuen Märkte dann aufgrund schneller Skaleneffekte dominieren können.

Wir in Europa können am Beispiel des IRA sicherlich auch viel von den USA lernen. Denn durch die Steuergutschriften wird ein pragmatischer Ansatz verfolgt, der klimafreundliche Technologien schnell und unbürokratisch fördert und für eine hohe Investitionssicherheit sorgt. Das macht die USA besonders wettbewerbsfähig. So wird der Handlungsdruck in Europa und Deutschland nochmal erhöht, den Wasserstoff-Hochlauf voranzutreiben.

**Wie sollte Ihrer Meinung nach die EU bzw. Deutschland auf die Entwicklungen in den USA reagieren?**

Sowohl ein Handelskonflikt als auch ein Subventionswettbewerb sollten unbedingt vermieden werden. Insgesamt sollten Deutschland und die EU eine behutsame handelspolitische Antwort auf den IRA wählen und auf Kooperation statt Konfrontation setzen. Zunächst sollten wir in Europa genau identifizieren, wie groß die durch den IRA entstandene Förderlücke tatsächlich ist. Dabei muss man auch die US-Fördersumme für grüne Technologien, 369 Mrd. US-Dollar über zehn Jahre, ins Verhältnis zum jährlichen BIP der USA, etwa 23 Billionen US-Dollar, setzen. Auch in der EU

gibt es bereits zahlreiche Förderinstrumente und -initiativen für die grüne Transformation. Förderungen in den einzelnen Mitgliedstaaten kommen noch hinzu. In der EU belaufen sich die Mittel auf über 600 Mrd. Euro bis 2027 aus dem Haushalt, dem Programm Next GenerationEU und anderen Quellen. Dies umfasst vor allem die Förderung öffentlicher Investitionen. Die gezielte Förderung privater Investitionen ist über IPCEIs für Batterien und Wasserstoff und für erneuerbare Energieanlagen aber allgemein deutlich niedriger als in den USA.

Generell muss es für Unternehmen in der EU auf jeden Fall leichter werden, Förderungen zu beantragen und zu erhalten. Auch die Planungs- und Genehmigungsverfahren in Deutschland und der EU für neue Industrieanlagen, für Anlagen zur Energieerzeugung und für die dafür benötigten Infrastrukturen dauern meist viel zu lange. Das stellt eine hohe Hürde für die rasche Hochskalierung alternativer Technologien dar.

Die USA verfolgen durch die Steuergutschriften einen pragmatischen Ansatz, schnell und unbürokratisch klimafreundliche Technologien zu fördern und für eine hohe Investitionssicherheit zu sorgen. Der umfassende Ansatz des IRA in Kombination mit der unkomplizierten, verlässlichen und vorhersehbaren Struktur zeigt, wie eine unbürokratische Verzahnung von Industrie- und Klimapolitik dazu beitragen kann, industrielle Wertschöpfungsketten in der Klimatransformation in die erforderliche Dimension zu bringen.

Im Vergleich dazu ist Europas Industriepolitik im Feld der Klimapolitik insb. von komplexer Regulierung, umständlichen Planungs- und Genehmigungsverfahren, geringer Förderung privater Investitionen und einer mangelnden Integration mit nationalen Maßnahmen geprägt. Insofern stehen dringende grundsätzliche Entscheidungen in der EU an, den Rechtsrahmen, die Förderverfahren, den Beihilferahmen und die Infrastruktur besser, schneller und wirksamer auszugestalten.

### **Abschottung und Schutz von Märkten durch Subventionen jenseits des Atlantiks, die mit Subventionen in Europa beantwortet werden – das klingt nach möglichen Anfängen eines Handelskriegs. Ist das denn mit den Regeln der Welthandelsorganisation vereinbar?**

Die EU und die USA sollten unbedingt sicherstellen, dass der Streit um Subventionen nicht zu einem Handelskrieg führt. Europäische Vergeltungsmaßnahmen in Form von Zöllen würden den Konflikt nur weiter anfachen. „Buy European“-Regelungen – also das zu tun, was wir nicht nur in Bezug auf den IRA, sondern bereits seit Jahren gegenüber den USA kritisieren – können nicht die Lösung sein. Die Trump-Jahre haben deutlich gezeigt, dass es immer besser ist, miteinander zu reden statt übereinander. Handelskriege kennen keine Gewinner.

Auch ein Subventionswettbewerb sollte unbedingt vermieden werden. Er würde zulasten der Steuerzahler und des Wettbewerbs insgesamt gehen. Stattdessen sollten beide Seiten eng zusammenarbeiten und gemeinsam die Märkte auf beiden Seiten des Atlantiks stärken.

Auch wenn einige Regelungen im IRA gegen die Regeln der WTO zur Nichtdiskriminierung und Subventionierung verstoßen, sollten wir realistisch auf die Möglichkeiten der WTO blicken. Mit einer schnellen und tatsächlich wirksamen Entscheidung durch die WTO ist leider nicht zu rechnen, insb. in einer Zeit, in der es keinen vollfunktionsfähigen Streit-schlichtungsmechanismus gibt. Das Risiko einer protektionistischen Spirale, in der andere mit ähnlichen Anforderungen an lokale Inhalte oder Subventionen reagieren, ist hoch. Um eine Spirale von nicht-WTO-konformen Subventionen zur Förderung von grünen oder Übergangstechnologien zu verhindern, sollten die EU und die USA gemeinsam mit Japan die Arbeit der Trilateralen Initiative zur Reform des WTO-Übereinkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, SCM-Übereinkommen) intensivieren. Die Partner sollten hier auch die WTO-konforme Förderung grüner Technologien in die Diskussion einfließen lassen.

### **Was ist aus der Sicht des BDI der richtige Weg, um hier zu einer einvernehmlichen Lösung zu gelangen – und wie stehen die Chancen?**

Es ist gut und wichtig, dass eine eigene EU-US-Taskforce zwischen Kommission (Kabinettschef von der Leyen) und Weißem Haus aufgesetzt wurde, um Lösungen und Ausnahmen für europäische Unternehmen zu verhandeln, um negative Auswirkungen des IRA für die europäische Industrie so gering wie möglich zu halten. Ziel sollte sein, dass die Durchführungsrichtlinien der US-Behörden zur Umsetzung des Gesetzes so großzügig wie möglich ausfallen. Gleichzeitig sollten wir uns aber auch bewusst sein, dass sich hier nur noch kleinere Stellschrauben zur Entschärfung der diskriminierenden Aspekte drehen lassen. US-Regierungsvertreter und Politiker haben immer wieder deutlich gemacht, dass das Gesetz an sich nicht mehr geändert werden wird.

Auf beiden Seiten des Atlantiks können durch die Etablierung internationaler Märkte für nachhaltige Energieträger wie grünem Wasserstoff und kohlenstoffarme Kraftstoffe Gewinne für Industrie und Klima erreicht werden. Die Transformation zu einer klimaneutralen Industrie bietet Chancen für die EU und die USA. Transatlantische Kooperation statt Konfrontation muss im Bereich des Klimaschutzes, aber auch in anderen Bereichen, das Leitprinzip bleiben.



## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

# Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG durch Einlage

**Das Verlustausgleichsvolumen eines Kommanditisten lässt sich laut BFH durch eine freiwillige Einlage erhöhen, sofern hierfür eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage besteht.**

Der auf einen Kommanditisten entfallende Anteil am Verlust kann nicht mit seinen anderen Einkünften ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG). Um das Volumen des ausgleichsfähigen Verlusts zu erhöhen, kann der Kommanditist allerdings im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung eine Einlage tätigen.

Unter den Begriff der Einlage i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG fällt laut Urteil des BFH vom 10.11.2022 (Az. IV R 8/19, DStR 2023, S. 80) neben der geleisteten bedungenen Einlage (Pflichteinlage) auch eine geleistete freiwillige Einlage eines Kommanditisten in das Gesellschaftsvermögen. Allerdings setze dies voraus, dass die Zuführung von Sacheinlagen oder Geldmittel das Gesellschaftsvermögen erhöhe und den Kommanditisten wirtschaftlich belaste. Davon sei im Fall einer freiwilligen Einlage nur auszugehen, wenn eine solche gesellschaftsrechtlich, insb. nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig sei. Ohne eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Grundlage sei die Leistung rechtsgrundlos erbracht und könne nicht zu einer Mehrung des bilanziellen Unternehmenswerts führen.

Nur im Falle einer gesellschaftsrechtlich zulässigen freiwilligen Einlage des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen führe die Buchung dieser Einlage auf dem variablen (Eigen-)Kapitalkonto II zu einer Einlage i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG.

**Hinweis:** Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage sieht der BFH u. a. gegeben, wenn freiwillige Einlagen des Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich gestattet sind oder sich dies aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung ergibt. Zudem kann ein entsprechender wirksamer Gesellschafterbeschluss eine solche gesellschaftsrechtliche Grundlage darstellen.

## Keine Anwendbarkeit des § 8c KStG auf verrechenbare Verluste nach § 15a EStG

**Laut FG Köln kann die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG nicht auf verrechenbare Verluste aufgrund beschränkter Haftung an einer Kommanditgesellschaft angewendet werden. Diese sind keine „nicht genutzten Verluste“ i. S. d. Vorschrift.**

Gemäß § 8c KStG gehen nicht genutzte Verluste bei einem schädlichen Beteiligungserwerb, also einem Wechsel von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 50 %, unter. Nach Auffassung des FG Köln (Urteil vom 28.10.2021, Az. 1 K 2563/17, EFG 2022, S. 700) gilt dies nicht für die verrechenbaren Verluste eines beschränkt haftenden Mitunternehmers einer Kommanditgesellschaft und widerspricht damit der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben

vom 28.11.2017, BStBl. I 2017, S. 1645, Rn. 2). Im Streitfall war eine Kapitalgesellschaft als Kommanditistin an einer KG beteiligt. Hierzu wurde für die Kapitalgesellschaft ein verrechenbarer Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellt.

Die Verlustuntergangsvorschrift des § 8c KStG sei – so das FG Köln – lediglich auf „nicht genutzte Verluste“ anwendbar. Da verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG im Entstehungszeitpunkt nicht zur Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft gelangen, lägen solche in diesem Fall jedoch nicht vor. Ein schädlicher Beteiligungserwerb auf Ebene der Kapitalgesellschaft lasse deren (negatives) Kapitalkonto bei der Mitunternehmerschaft unberührt. Erst bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils seien die verrechen-

baren Verluste wirtschaftlich von der Kapitalgesellschaft als Kommanditistin zu tragen und würden zu diesem Zeitpunkt als „neue Verluste“ entstehen.

**Hinweis:** Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. IV R 27/21).

## Entstehungszeitpunkt einer Anwartschaft auf den Bezug von GmbH-Anteilen

**Die Anwartschaft auf den Bezug von Kapitalgesellschaftsanteilen entsteht erst in dem Zeitpunkt, in dem das Bezugsrecht selbständig übertragbar ist.**

Der Veräußerungsgewinn aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften ist den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, wenn der Anteilseigner innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung mindestens 1 % der Anteile gehalten hat. Davon sind auch Anwartschaften auf den Bezug von durch eine Kapitalerhöhung entstehende Anteile umfasst (§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Laut Urteil des BFH vom 14.09.2022 (Az. I R 47/19, DStR 2023, S. 143) entsteht eine solche Anwartschaft auf den Bezug von Kapitalgesellschaftsanteilen erst dann, wenn

das Bezugsrecht selbständig übertragbar ist. Hierfür sei der Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Kapitalerhöhung bzw. die Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister erforderlich. Eine Gesellschaftervereinbarung, wonach die Möglichkeit einer Kapitalerhöhung besteht, ohne verpflichtend eine solche vorzunehmen, genüge nicht.

Im Streitfall wurde zwar bereits 1998 eine Vereinbarung zu einer möglichen Kapitalerhöhung getroffen, jedoch erst in 2001 der Beschluss der Gesellschafterversammlung zur Erhöhung des Stammkapitals der Kapitalgesellschaft gefasst. Dabei war zur Übernahme des neuen Geschäftsanteils jedoch nur ein neuer Gesellschafter zugelassen. Die von diesem zu erbringende Bareinlage war allerdings geringer als der gemeine Wert der

damit erlangten Anteile. Durch den Verzicht auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung hat laut BFH der Altgesellschafter wirtschaftlich über seine Anwartschaft zugunsten des neuen Gesellschafters, einer Enkelkapitalgesellschaft, im Wege einer verdeckten Einlage verfügt und damit einen Veräußerungsgewinn erzielt.

## Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren teilweise verfassungswidrig

**Der Gesetzgeber beschloss im Jahr 2000 einen Systemwechsel in der Ertragsbesteuerung von Körperschaften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Soweit durch die dazu erforderliche Zusammenfassung und Umgliederung von nach dem Anrechnungsverfahren unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten und nicht belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals in bestimmten Fällen ein Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial eintreten konnte, sind die Übergangsregelungen laut BVerfG nicht mit dem Grundgesetz vereinbar.**

Im Rahmen des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 waren die bislang bestehenden „Eigenkapitaltöpfe“ in mehreren Schritten zusammenzufassen sowie umzugliedern und daraus das Körperschaftsteuererminderungspotenzial zu ermitteln. Mit Beschluss vom 17.11.2009 (Az. 1 BvR 2192/05) erklärte das BVerfG die Übergangsregelungen bereits als teilweise verfassungswidrig. Der Gesetzgeber passte daraufhin die Regelungen mit dem JStG 2010 an. Nun kommt das BVerfG mit Beschluss vom 24.11.2022 (Az. 2 BvR 1424/15) auch hinsichtlich dieser überarbeiteten Über-

gangsregelungen zu dem Ergebnis, dass diese verfassungswidrig sind, soweit durch die Nichtberücksichtigung von unbelastetem „EK 04“ Körperschaftsteuererminderungspotenzial verloren geht. Zudem kommt das BVerfG mit dem Beschluss vom 06.12.2022 (Az. 2 BvL 29/14) hinsichtlich einer weiteren Übergangsregelung zu dem Schluss, dass diese nicht verfassungskonform ist.

**Hinweis:** Der Gesetzgeber wird verpflichtet, die Verfassungsverstöße bis 31.12.2023 rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen zu beseitigen.



## Besteuerung sperrfristverhafteter Anteile bei Formwechsel einer GmbH

**Ein Formwechsel ist als tauschähnlicher Vorgang einer Veräußerung i. S. d. Umwandlungssteuergesetzes gleichzustellen. Ein unmittelbar nach einem qualifizierten Anteilstausch erfolgter Formwechsel einer GmbH in eine KG führt damit zu einer Besteuerung der sperrfristverhafteten Anteile.**

Werden Kapitalgesellschaftsanteile zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts in eine weitere Kapitalgesellschaft eingebracht (qualifizierter Anteilstausch), unterliegen die eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile bei einer binnen sieben Jahre erfolgten Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft der Besteuerung (sog. Einbringungsgewinn II; § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), sofern die

Einbringung zu einer Statusverbesserung geführt hat. In einem Streitfall, über den das FG Münster zu entscheiden hatte, ging es um die Frage, ob ein unmittelbar nach dem qualifizierten Anteilstausch erfolgter Formwechsel der Kapitalgesellschaft, deren Anteile sperrfristverhaftet waren, zu einer Besteuerung des Einbringungsgewinn II führt.

Das FG Münster bejaht dies in seinem Urteil vom 30.12.2021 (Az. 4 K 1512/15 F, EFG 2022, S. 538). Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sei ein tauschähnlicher Vorgang und somit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile gleichgestellt. Die Einordnung der Transaktion als Tausch erfordere keinen „vollwertigen“ Austausch von Leistung und Gegenleistung. Es

reiche damit aus, wenn der Anteilseigner im Zuge des Formwechsels die eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile „hingibt“ und „im Gegenzug“ Anteile an einer Personengesellschaft erhalte.

Eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist, so das Finanzgericht, unter diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt, auch wenn die Wirtschaftsgüter der formgewechselten Kapitalgesellschaft weiterhin im Körperschaftsteuerregime verstrickt bleiben und eine Statusverbesserung aufgrund des Formwechsels nicht (mehr) gegeben ist.

**Hinweis:** Gegen das Urteil ist derzeit die Revision beim BFH anhängig (Az. I R 10/22).

## Solidaritätszuschlag in 2020 und 2021 laut BFH verfassungskonform

**Der BFH entschied zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags in 2020 und 2021 – und verwarf dabei verfassungsrechtliche Bedenken.**

In dem mit Urteil vom 17.01.2023 (Az. IX R 15/20) entschiedenen Revisionsverfahren vertraten die Kläger die Rechtsauffassung, die Erhebung des Solidaritätszuschlags sei ab 2020 verfassungswidrig. Der 1995 eingeführte Solidaritätszuschlag diene als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer der Finanzierung der Wiedervereinigung. Mit dem Auslaufen des Solidarpakts II und der Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen ab 2020 entfalle – so die Kläger – die Rechtfertigung für die weitere Erhebung des Zuschlags.

Dieser Argumentation widersprach der BFH und kommt zu dem Ergebnis, dass die Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig war.

Es handele sich in beiden Jahren weiterhin um eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe. Das Auslaufen des Solidarpakts II und die Neuregelung des Länderfinanzausgleichs zum Jahresende 2019 stünden nicht zwingend in rechtstechnischer Verbindung zum Solidaritätszuschlag. Vielmehr bestünde in den Jahren 2020 und 2021 auch weiterhin ein wiedervereinigungsbedingter Finanzbedarf des Bundes.

Einer zu erwartenden Verringerung der Kosten im Laufe der Zeit habe der Gesetzgeber mit der Beschränkung des Solidaritäts-

zuschlags auf die Bezieher höherer Einkommen ab 2021 bereits Rechnung getragen. Daraus werde auch deutlich, dass der Gesetzgeber den Zuschlag nicht unbegrenzt erheben will, sondern nur für einen Übergangszeitraum. Die ab 2021 geltende Beschränkung durch Anhebung der Freigrenzen verstoße auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da die Ungleichbehandlung von Beziehern höherer Einkommen mit von den Freigrenzen Begünstigten durch das Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes gerechtfertigt sei.

**Hinweis:** Derzeit ist noch eine Verfassungsbeschwerde beim BVerfG (Az. 2 BvR 1505/20) anhängig, mit der sich Bundestagsabgeordnete gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlagsgesetzes wenden.

## Gewerbesteuerlich unbeachtliche vorweggenommene Betriebsausgaben auch bei Betriebsübergang

**Der BFH versagt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben für gewerbesteuerliche Zwecke auch dann, wenn ein bestehender Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, die Ausgaben aber vor (Wieder-)Eröffnung des Ladenlokals entstanden sind.**

Im Streitfall pachtete ein Einzelunternehmer einen Imbissbetrieb einschließlich Inventar von der bisherigen Betreiberin ab dem 01.12.2017 an. Im Dezember 2017 renovierte er die angepachteten Räume und eröffnete erst im Januar 2018 den Imbissbetrieb für Gäste.

Der BFH versagt mit Urteil vom 30.08.2022 (Az. X R 17/2, DStR 2023, S. 216) die Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben, so dass für 2017 ein Gewerbeertrag von 0 Euro zugrunde zu legen ist. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung seien bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorweggenommene Betriebsausgaben, die vor der Annahme eines Gewerbebetriebs im gewerbesteuerlichen Sinne entstehen bzw. anfallen, nicht beim Gewerbeertrag zu berücksichtigen. Ein Gewerbebetrieb könne erst angenommen werden, wenn alle Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen, so auch die (aktuelle) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Diese Grundsätze seien auch im Fall des Betriebsübergangs im Ganzen i. S. v. § 2 Abs. 5 GewStG anzuwenden. Die Regelung zu vorübergehenden Unterbrechungen im Betrieb nach § 2 Abs. 4 GewStG erfasse nicht den Fall eines Betriebsübergangs.

Bei einem Imbissbetrieb – wie hier im Streitfall – sei eine Teilnahme am Marktgeschehen und damit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erst mit der Eröffnung für die Kundschaft zu bejahen. Geschäfte, die zuvor ausschließlich auf der Erwerbsseite getätigt werden, führten somit zu zwar einkommensteuerlich als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbaren, gewerbesteuerlich aber nicht zu berücksichtigenden Ausgaben.

**Hinweis:** Bei Kapitalgesellschaften sind hingegen nach § 2 Abs. 2 GewStG bereits Vorbereitungshandlungen dem Gewerbebetrieb im gewerbesteuerlichen Sinne zuzurechnen.



# Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen

**Werden Wartungskosten für geleaste Wirtschaftsgüter vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt, sind diese laut BFH gewerbsteuerlich hinzuzurechnen. Diese Auffassung beruht auf einem wirtschaftlichen Verständnis des Begriffs „Leasingrate“.**

Im Streitfall schloss die Steuerpflichtige als Leasingnehmerin Leasingverträge über Kraftfahrzeuge ab und übernahm hierfür, wie vertraglich vereinbart, die anfallenden Wartungskosten. Mit Urteil vom 20.10.2022 (Az. III R 33/21, DStR 2023, S. 147) entschied der BFH, dass die Wartungskosten der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Ebenso wie Miet- und Pachtzinsen

sei der Begriff „Leasingrate“ wirtschaftlich zu verstehen. Vom Leasingnehmer übernommene Kosten für Instandhaltung seien demnach Bestandteil der hinzuzurechnenden Leasingaufwendungen, sofern diese nicht bereits aufgrund der gesetzlichen Vorschriften durch den Leasingnehmer zu tragen sind.

Da aber nach den zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts der Leasinggeber gleich einem Vermieter oder Verpächter die Miet-/Leasingsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten habe, seien die gesetzlich vom Leasinggeber zu tragenden Kosten vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt worden.

**Hinweis:** Auch wenn in der gängigen Leasing-Vertragspraxis hinsichtlich der Durchführung von Erhaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen von dieser gesetzgeberischen Lastenverteilung abgewichen werden sollte, ändert dies laut BFH nichts daran, dass Wartungskosten wirtschaftlich einen Teil des Leasingentgelts darstellen.

# Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Handel

**Mietaufwendungen, die für die wiederholte Anmietung einer bestimmten Art eines beweglichen Wirtschaftsguts und bei andauernder Geschäftsbeziehung anfallen, sind für gewerbsteuerliche Zwecke hinzuzurechnen. In solchen Fallkonstellationen ist fiktives Anlagevermögen anzunehmen.**

Im Streitfall wurden der Klägerin mittels zwei unterschiedlicher Vertragskonstellationen sog. Mehrwegsteigen zur Nutzung überlassen. Während in der ersten Konstellation ein umfassender Vertrag über die Bereitstellung, Reinigung und den Transport von Gemüseboxen abgeschlossen wurde, beschränkte sich der zweite, mündlich abgeschlossene Vertrag lediglich auf die Nutzungsüberlassung eines bestimmten Steigentyps, der ständig von Lieferanten eingesetzt wurde.

Mit Urteil vom 01.06.2022 (Az. III R 56/20, DStR 2023, S. 26) entschied der BFH, dass eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter ausscheide, wenn das Mietvertragsselement dem gesamten Vertrag nicht das Gepräge gibt. Die im Rahmen der ersten Vertragskonstellation angefallenen Mietaufwendungen waren aufgrund der vereinbarten Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertragsselemente damit für gewerbsteuerliche Zwecke nicht hinzuzurechnen.

Hinsichtlich des mündlich abgeschlossenen Vertrags bejahte der BFH hingegen eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz können Wirtschaftsgüter bereits dann dem (fiktiven) Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn gleichartige Wirtschaftsgüter zwar jeweils

kurzfristig aber wiederholt beim selben Geschäftspartner angemietet werden. Als Begründung brachte der BFH vor, dass in diesem Fall ein wirtschaftlicher Eigentumserwerb ebenso sinnvoll gewesen wäre.

**Hinweis:** Zur Frage des fiktiven Anlagevermögens als Voraussetzung für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen hat die Finanzverwaltung zuletzt mit gleich lautenden Erlassen vom 06.04.2022 (Az. G 1422, BStBl. I 2022, S. 638) Stellung genommen und auf die bereits ergangene umfassende Rechtsprechung des BFH verwiesen.

## Ebner Stolz Mittelstandstalk: Viele Betriebsprüfungen münden in Steuerstrafverfahren

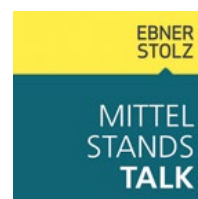
**Die Finanzverwaltung legt in Betriebsprüfungen ein zunehmend aggressives Verhalten an den Tag. Unternehmen werden vielfach unter Generalverdacht gestellt und Betriebsprüfer werten bloße Fehler, die in jedem Unternehmen und angesichts der Komplexität des Steuerrechts vorkommen können, schnell als Steuerverkürzung. Betriebsprüfungen münden so häufig in Steuerstrafverfahren.**

Gerade bei größeren mittelständischen Unternehmen sind steuerrechtliche Betriebsprüfungen fester Bestandteil des Besteue-

rungsverfahrens. In erster Linie dienen sie dazu, zu prüfen, ob Unternehmen ihre Steuern ordnungsgemäß gezahlt haben. Um dies sicherzustellen, scheut die Finanzverwaltung oftmals nicht davor zurück, strafrechtliche Ermittlungsverfahren einzuleiten. Unternehmen werden dann zusätzlich mit einem Steuerstrafverfahren konfrontiert.

Wie die Betriebsprüfungspraxis aussieht und wie betroffene Unternehmen mit dem Damoklesschwert eines steuerstrafrechtlichen Vorwurfs umgehen sollten, hören Sie in der aktuellen Folge des Ebner Stolz Mittelstandstalk mit Dr. Sven Christian Gläser,

Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart, sowie Dr. Detlev Heinsius, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner bei Ebner Stolz in Hamburg.



### ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

## Lohnsteuerliche Abrechnung von Erstattungsbeträgen für Verdienstaussfallentschädigungen

**Die Finanzverwaltung konkretisiert den lohnsteuerlichen Umgang mit unzutreffend ausgezahlten und abgerechneten Verdienstaussfallentschädigungen nach § 56 IfSG.**

Müssen Arbeitnehmer sich – ohne krank zu sein – in Quarantäne begeben oder unterliegen einem Tätigkeitsverbot, erhalten sie für einen Zeitraum von bis zu sechs Wochen eine Entschädigung für den Verdienstaussfall (§ 56 IfSG). Dies gilt grundsätzlich auch für Arbeitnehmer, die aufgrund von temporären Schließungen öffentlicher Betreuungseinrichtungen die Beaufsichtigung von Kindern oder behinderten Menschen übernehmen müssen. Die Entschädigung ist vom Arbeitgeber auszuführen und wird diesem auf Antrag von der Entschädigungsbehörde erstattet.

Mit Schreiben vom 25.01.2023 (Az. IV C 5 – S 2342/20/10008 :003, DStR 2023, S. 153) stellt das BMF u. a. klar, dass nach der Über-

mittlung bzw. Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung bekanntgewordene Abweichungen der Entschädigungsbehörde von der ursprünglichen Berechnung des Arbeitgebers für sich genommen keine Änderung der Lohnsteuerbescheinigung rechtfertigen. Abhängig davon, ob es sich um einen Fall der unzutreffenden Lohnbesteuerung oder der unzutreffenden Steuerfreistellung handelt, sei daher wie folgt zu verfahren:

Werde vom Arbeitgeber zunächst Arbeitslohn versteuert und erhält dieser nachträglich Erstattungsbeiträge für die lohnsteuerfreie Verdienstaussfallentschädigung, handele es sich um eine unzutreffende Lohnbesteuerung. In diesem Fall könne der Arbeitnehmer die zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer nur im Rahmen der Einkommensteueranmeldung geltend machen (Rn. 9f.).

Im umgekehrten Fall der unzutreffenden Steuerfreistellung ist die Rückforderung der zu viel gezahlten Verdienstaussfallentschädi-

gung als Minderungsbetrag unter der Nr. 15 der Lohnsteuerbescheinigung einzutragen (Rn. 11ff.). Bei Verzicht auf die Rückforderung erfolge die Richtigstellung im Rahmen der Einkommensteueranmeldung oder über eine Lohnsteuer-Nachforderung beim Arbeitnehmer. Für diese Zwecke unterliegt der Arbeitgeber einer Anzeigepflicht (§ 41c Abs. 4 EStG). Sofern die zu viel gezahlte Verdienstaussfallentschädigung einen Betrag von 200 Euro pro Quarantänefall nicht übersteigt, beanstandet es die Finanzverwaltung jedoch nicht, wenn der Arbeitgeber von einer Anzeige absieht. In diesem Fall werden auch die weiteren, gemäß dem BMF-Schreiben grundsätzlich erforderlichen Korrekturmaßnahmen nicht vorgenommen (Rn. 14f.).

**Hinweis:** Das BMF-Schreiben ist anzuwenden, wenn eine für die Kalenderjahre 2020 bis 2023 vorzunehmende Änderung des Lohnsteuerabzugs nicht mehr zulässig ist.

# BMF zum Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit PV-Anlagen

**Seit 01.01.2023 unterliegt die Lieferung von PV-Anlagen einem Umsatzsteuersatz von 0 %, wenn diese auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Dem Nullsteuersatz unterliegt zudem die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Installation solcher Anlagen. Das BMF geht auf die Anwendungsvoraussetzungen ein.**

In dem Schreiben in der Fassung des Entwurfs vom 26.01.2023 äußert sich das BMF u. a. dahingehend, dass der Nullsteuersatz nur die Lieferung von PV-Anlagen samt wesentlicher Komponenten und deren Installation erfasst, nicht hingegen die Vermietung von PV-Anlagen als sonstige Leistung. Bei Leasing- und Mietkaufverträgen ist somit auf die konkrete Ausgestaltung zu achten, ob daraus umsatzsteuerlich eine Lieferung oder sonstige Leistung resultiert.

Daneben nimmt die Finanzverwaltung zur Wertabgabenbesteuerung bei privater Nutzung der begünstigten PV-Anlagen Stellung. Zu begrüßen ist, dass der für die Anwendung des Nullsteuersatzes maßgebliche Betreiberbegriff durch die Finanzverwaltung weit gefasst wird und es für das Vorliegen der Betreibereigenschaft ausreichend sein soll, wenn eine Registrierungspflicht im Marktstammdatenregister besteht.

Auch geht das BMF auf die Vereinfachungsregelung ein, wonach von einer dem Nullsteuersatz unterfallenden PV-Anlage stets ausgegangen werden kann, wenn die installierte Bruttoleistung der Anlage nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Dabei ist zu beachten, dass diese Regelung wohl nur eine Vereinfachung im Hinblick auf die Gebäudeart, nicht jedoch auf die Betreibereigenschaft des Leistungsempfängers darstellt.

**Hinweis:** Die BStBK hat mit einer ausführlichen Eingabe auf den Entwurf reagiert, zu der im Vorfeld das Umsatzsteuer-Team von Ebner Stolz Gelegenheit hatte, Themen aus der Praxis zu platzieren. Die Eingabe der BStBK kann unter folgendem Link abgerufen werden:



## Behandlung von Gebühren als durchlaufende Posten oder Leistungsentgelt

**Die Finanzverwaltung nimmt Stellung zur Definition von durchlaufenden Posten und stellt klar, dass ein BFH-Urteil aus 2014 zur Behandlung von Gebühren teilweise nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist.**

Mit Urteil vom 03.07.2014 (Az. V R 1/14, DStR 2014, S. 2126) entschied der BFH, dass Gebühren durchlaufende Posten sind, auch wenn sie gesamtschuldnerisch vom Unternehmer und Leistungsempfänger geschuldet werden. Ferner führte der BFH in seinem Urteil aus, dass Beträge, die ein Steuerpflichtiger in fremdem Namen und für fremde

Rechnung vereinnahmt hat, nur dann als durchlaufende Posten zu behandeln sind, wenn sie auch in der Buchführung als durchlaufende Posten verbucht worden sind.

Die Finanzverwaltung schließt sich nun im Hinblick auf die Anerkennung von Gebühren als durchlaufende Posten auch im Falle der Gesamtschuldnerschaft an und ändert mit BMF-Schreiben vom 11.01.2023 (Az. III C 2 – S 7200/19/10004 :005, DStR 2023, S. 46) den entsprechenden Absatz im UStAE. Allerdings muss in diesen Fällen der Unternehmer nachweisen, dass er lediglich die Funktion der Mittelsperson innehat.

Im Hinblick auf die Anerkennung von durchlaufenden Posten nur bei entsprechender Verbuchung in der Buchführung durch den Unternehmer folgt die Finanzverwaltung dem BFH nicht und will insoweit das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwenden.

**Hinweis:** Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sich bei Umsätzen, die bis zum 31.12.2022 ausgeführt worden sind, auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft.

## Kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von zum Verkauf bestimmten Luxusfahrzeugen

**Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines Pkw steht einem Unternehmer laut BFH nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder seine wirtschaftliche Haupttätigkeit unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird.**

In seinem Urteil vom 08.09.2022 (Az. V R 26/21, DStR 2023, S. 30) hatte der BFH über den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von zwei hochpreisigen Fahrzeugen zu entscheiden. Bei dem Erwerber handelte es sich um eine Gesellschaft, deren Haupttätigkeit die Übernahme der Geschäftsführung und Haftung als Komplementär-GmbH einer KG bildet. Die Fahrzeuge wurden nach dem Erwerb ohne Zulassung in einer Halle abgestellt.

Nach Auffassung des BFH steht der Gesellschaft kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge zu, da diese mit dem Erwerb der Fahrzeuge keine wirtschaftliche Tätigkeit im Hinblick auf diese Gegenstände begründete und diese dem außerunternehmerischen Bereich der GmbH zuzuordnen waren. Der Erwerb von Gegenständen als Wertanlagen mit einer möglichen Veräußerungsabsicht genügt im Streitfall dem BFH nicht für die Begründung einer eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeit. Insofern stand der Klägerin auch kein Zuordnungswahlrecht zu. Ebenfalls könnten die Fahrzeugenerwerbe nicht als unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der originären Unternehmenstätigkeit eingeordnet werden, durch die ebenfalls ein

Handeln als Unternehmer begründet werden könnte. Damit unterscheidet sich die Tätigkeit der Klägerin in Bezug auf die Fahrzeuge nicht von der eines privaten (und damit nichtunternehmerisch tätigen) Sammlers, der Vermögenswerte privat erwirbt und ggf. nach einem Zeitablauf zum gleichen Preis oder gewinnbringend veräußert. Eine unternehmerische Tätigkeit kann insoweit nicht begründet werden.

**Hinweis:** In einer Parallelenentscheidung wurde der Vorsteuerabzug mit nahezu gleich lautender Begründung im Fall eines Einzelkaufmannes versagt (BFH-Urteil vom 08.09.2022, Az. V R 27/21).

## Pkw-Überlassung im Rahmen des sog. Ehegatten-Vorschaltmodells

**Der Erwerb eines Pkw zur langfristigen Überlassung an den freiberuflich tätigen Ehegatten kann nach Auffassung des BFH eine unternehmerische Tätigkeit begründen und damit den Vorsteuerabzug ermöglichen.**

In dem Urteilsfall (BFH-Urteil vom 29.09.2022, Az. V R 29/20, DStR 2023, S. 33) ging es um die Überlassung eines Pkw an einen freiberuflich tätigen Arzt durch seine Ehefrau im Rahmen eines sog. Ehegatten-Vorschaltmodells: Die Ehefrau begehrte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw, den sie auf Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung ihrem Ehemann entgeltlich zur Nutzung überlies.

In seinem Urteil kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung durch die Ehefrau um eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit als Unternehmer handelt. Dem steht insb. nicht

entgegen, dass die Überlassung nur an einen einzigen Kunden erfolgt, da eine Tätigkeit am allgemeinen Markt nicht erforderlich ist. Außerdem hebt der BFH hervor, dass die Überlassung an den Ehemann nicht auf familienrechtlicher Grundlage erfolgte, sondern aufgrund eines tatsächlich durchgeführten, marktüblichen Leasingvertrags. Ferner bestand bereits bei Erwerb des Pkw die Absicht, diesen nicht für den Familienbedarf zu nutzen, sondern dem freiberuflich tätigen Ehegatten als umsatzsteuerlichen Unternehmer zu überlassen.

In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH bei der Beurteilung, ob es sich bei Ehegatten-Vorschaltmodellen um rechtsmissbräuchliche Gestaltungen handelt, darauf abgestellt, ob der Vermieter-Ehegatte die Mittel für den Erwerb und den Unterhalt des überlassenen Gegenstands aus eigenem Einkommen bzw. Vermögen leisten kann. Danach liegt bei einem finanziell unabhängigen

Vermieter-Ehegatten selbst dann kein Rechtsmissbrauch vor, wenn dessen Vorschaltung den Vorsteuerabzug erst ermöglicht, weil der Ehegatte als Nichtunternehmer oder als Unternehmer mit steuerbefreiten Umsätzen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (s. BFH-Urteil vom 04.05.1994, Az. XI R 67/93, BStBl. II 1994, S. 829). Auch insoweit liegt im Streitfall keine unangemessene Gestaltung vor, da die Ehefrau ihre Vermieterstellung unstreitig aus eigener finanzieller Kraft wahrgenommen hat.

**Hinweis:** Im Hinblick auf die private Nutzung durch die Klägerin ändert dies zwar nichts am Vorsteuerabzugsrecht der Klägerin; jedoch hat sie eine unentgeltliche Wertabgabenbesteuerung nachzuholen. Mangels Feststellungen zum Umfang der Privatnutzung konnte der BFH hierüber nicht entscheiden und hat die Entscheidung insoweit an das Finanzgericht zurückverwiesen.



# Keine Mitteilung der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen erforderlich

**Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsauffassung zur Dokumentation der Zuordnungsentscheidung gemischt-genutzter Wirtschaftsgüter zum Unternehmen und stellt klar, dass eine zusätzliche Mitteilung der Zuordnungsentscheidung an die Finanzverwaltung nicht erforderlich ist.**

Mit Urteil vom 29.09.2022 (Az. V R 4/20, DStR 2023, S. 91) bestätigt nunmehr auch der V. Senat des BFH, dass die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung keine fristgebundene Mitteilung dieser erfolgten Zuordnung gegenüber der Finanzverwaltung erfordert und schließt sich damit der Rechtsprechung des XI. BFH-Senats und des EuGH an (s. novus August/September 2022, S. 17, zum BFH-Urteil vom 04.05.2022, Az. XI R 29/21 (XI R 7/19), DStR 2022, S. 1307, und Az. XI R 28/21 (XI R 3/19), BFH/NV 2022, S. 878, sowie EuGH-Urteil vom 14.10.2021, Rs. C-45/20 und C-46/20, E/FA N und Z/FA G, DStR 2021, S. 2404).

Im Streitfall errichtete der Kläger ein Wohn- und Bürogebäude, welches er nach Fertigstellung umsatzsteuerpflichtig an die vom ihm gehaltene GmbH vermietete. Den anteiligen Vorsteuerabzug für die Jahre 2015 und 2016 begehrte er in mit der im Dezember 2017 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2016.

**Hinweis:** Die Sache war insoweit nicht spruchreif, als der Kläger in seiner Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2016 auch den Vorsteuerabzug für die in 2015 angefallene Vorsteuern begehrte. Für das Streitjahr besteht jedoch nur die Berechtigung zum Abzug der 2016 angefallenen Steuern. Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung von BFH und EuGH betont der BFH, dass der Unternehmer die Vorsteuer in dem Besteuerungszeitraum abziehen muss, in dem er sein Recht aus Vorsteuerabzug ausüben kann, eine Geltendmachung in späteren Veranlagungszeiträumen ist ausgeschlossen. Zur Feststellung der tatsäch-

lichen Höhe der angefallenen Vorsteuer wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, dem zudem aufgetragen wurde, Feststellungen zur Organschaft und zur Verwendung der Gebäudeteile durch die GmbH nachzuholen.

## Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

**Das BMF hat das Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft (USt M 2) aktualisiert und mit Stand Januar 2023 herausgegeben.**

Mit BMF-Schreiben vom 27.01.2023 (Az. III C 2 – S 7270/20/10002 :001) hat die Finanzverwaltung ihr zuletzt im Jahr 2009 herausgegebenes Merkblatt und den UStAE aktualisiert. Das Merkblatt ist in erster Linie für Bauunternehmer bestimmt, die Umsätze ausführen, für die die Steuerschuld nicht nach § 13b Abs. 2 UStG auf den Leistungs-

empfänger übergeht. In dem Merkblatt sind detaillierte Ausführungen zu Teilleistungen, insb. ein Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen, enthalten.

**Hinweis:** Die Anpassungen sind überwiegend redaktioneller Natur (Aktualisierung der Verweise). Zudem wurde der Begriff der Werklieferung aufgrund der geänderten Verwaltungsauffassung neu definiert und setzt nunmehr die Bearbeitung oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes unter Verwendung von selbst beschafften Haupt-

stoffen voraus. Mehr zum Verständnis der Finanzverwaltung zum Begriff der Werklieferung unter folgendem Link:



## VERSICHERUNGSTEUER – BRISANT

# Garantieverkäufe – Vorsicht vor der Versicherungsteuer!

**Die Finanzverwaltung hat ihre Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von entgeltlich verkauften Garantiezusagen geändert. Garantien, die zusätzlich zum veräußerten Produkt verkauft werden, unterliegen seit dem 01.01.2023 grundsätzlich der Versicherungsteuer. Anders als ursprünglich durch das BMF angekündigt, gilt dies nicht nur für die Kfz-Branche, sondern für alle Branchen. Für Unternehmer birgt diese Änderung ein hohes Risikopotential. Unternehmer, die ihre Prozesse nicht bereits umgestellt haben, sollten nun schnell handeln.**

Mit Schreiben vom 11.05.2021 (BStBl. I 2021, S. 781) hatte das BMF angekündigt, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers als eigenständige Leistung einzustufen sei. Die Änderung erfolgte im Anschluss an ein Urteil des BFH aus dem Jahr 2018 (Urteil vom 14.11.2018, Az. XI R 16/17, BStBl. II 2021, S. 461), in dem er entschied, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers eine eigenständige Leistung sei. Diese Leistung sei ein Versicherungsverhältnis i. S. d. Versicherungsteuergesetzes (VersStG), die umsatzsteuerfrei ist.

Dementsprechend stellte das BMF in seinem Schreiben vom 11.05.2021 klar, dass die Verkäufe von entgeltlichen Garantiezusagen nun umsatzsteuerfrei seien. Umfasst sind die Gewährung des Versicherungsschutzes und die Leistung des Verkäufers an den Käufer im Schadensfall. Stattdessen unterliegt der Verkauf der Garantiezusage der Versicherungsteuer.

Sehr unauffällig und weitgehend unbemerkt legte das BMF mit Schreiben vom 18.06.2021 (BStBl. I 2021, S. 871) fest, dass diese Grundsätze über den Kfz-Bereich hinaus und branchenunabhängig anzuwenden seien.

Die tatsächliche Einführung dieser Grundsätze hatte das BMF mehrfach verschoben. Mit Schreiben vom 18.10.2021 (BStBl. I 2021, S. 2142) legte das BMF dann fest, dass die Grundsätze ab dem 01.01.2023 anzuwenden sind.

Von dieser Regelung ist typischerweise der Fall umfasst, in dem ein Unternehmer zunächst ein Produkt und darüber hinaus gegen zusätzliches/gesondertes Entgelt eine Garantie oder Garantieverlängerung verkauft.

**Beispiel 1:** Der Unternehmer verkauft Maschinen. Gegen Zahlung eines zusätzlichen Betrags verkauft der Unternehmer seinem Kunden eine Garantie von drei Jahren gegen Schadens- oder Mängelfälle.

**Beispiel 2:** Der Unternehmer verkauft Computer. Im Kaufpreis ist standardmäßig eine Garantie von drei Jahren inbegriffen. Gegen Zahlung eines zusätzlichen Betrags verkauft der Unternehmer dem Kunden eine Garantieverlängerung um weitere zwei Jahre.

Diese Garantieverkäufe unterliegen zukünftig grundsätzlich der Versicherungsteuer. Dies hat weitreichende Konsequenzen für den Vorsteuerabzug. Für eingekaufte Leistungen, die für den Garantiefall verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Hiervon betroffen sind z. B. eingekaufte Leistungen für den Abschluss der Garantie oder für den Einkauf von Material für die Reparatur im Rahmen der Garantiezusage.

Betroffen sind auch die ERP- und Buchhaltungssysteme: Der Unternehmer muss nun aufzeichnen, welche Waren er für die Garantiefälle einkauft und verwendet und welche nicht.

Vor allem aber muss sich der Unternehmer für Zwecke der Versicherungsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) registrieren, Versicherungsteuer auf die Garantieverkäufe abführen und die Versicherungsteuer in den Rechnungen an die Kunden ausweisen. Dies bedeutet auch, dass der Unternehmer Versicherungsteuererklärungen abzugeben hat.

Je nach Einzelfall kann die Versicherungsteuer durch entsprechende Vertragsgestaltungen vermieden und die Leistung weiterhin der Umsatzsteuer unterworfen werden. So sollen z. B. Garantiezusagen, die im Rahmen von Vollwartungsverträgen abgegeben wer-

den, nach Auffassung des BMF keine Versicherungsteuer auslösen. Die für den betroffenen Unternehmer beste Lösung hängt aber auch von der Bedeutung ab, die der Garantieverkauf für sein Geschäft hat. Eine Lösung kann auch sein, nur noch bestimmte Garantien anzubieten, die nicht unter die Versicherungsteuer fallen. Im Einzelfall sollten die angebotenen Garantien zunächst analysiert werden, um dann eine wirtschaftlich sinnvolle Lösung zu finden.

Die o.g. Grundsätze sind auf alle Garantiezusagen anzuwenden, die ab dem 01.01.2023 abgegeben werden.

**Hinweis:** Verkaufen Unternehmer Garantien an Kunden mit Sitz im Ausland, kann auch im Ausland Versicherungsteuer anfallen und dort Versicherungsteuer abzuführen sein. Dies muss im Einzelfall geprüft werden.



**Dr. Sandro Nücken**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner



**Laura Schittner**

Rechtsanwältin und Senior Consultant, beide bei Ebner Stolz in München

# Anrechnung ausländischer Quellensteuer: Berechnung ausländischer Einkünfte

**Im Fall der Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer ist bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte der Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen durch einen spezifischen Veranlassungsbezug in sachlicher und zeitlicher Hinsicht begrenzt.**

Zu diesem Ergebnis kommt der BFH in seinem Urteil vom 17.08.2022 (Az. I R 14/19, DStR 2023, S. 131), dem folgender Sachverhalt zugrunde lag: Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige GmbH erzielte im Streitjahr aus der Überlassung von Entwicklungsergebnissen an ihre chinesische Tochtergesellschaft Lizenzentnahmen, auf die in China Quellensteuer einbehalten wurde. Neben mit diesen Lizenzentnahmen im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben fielen bei der GmbH im Streitjahr zudem Aufwendungen an, die aus laufenden und noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsarbeiten resultierten, die erst in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizenzentnahmen aus China geführt haben.

Die Anrechnung ausländischer Quellensteuer ist auf die inländische Körperschaftsteuer begrenzt, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (sog. Anrechnungshöchstbetrag gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG). Für die Ermittlung der maßgeblichen Einkünfte und damit des Anrechnungshöchstbetrags ist laut BFH aus dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG zu folgern, dass ein spezifisch zweckgerichteter Veranlassungsbezug zwischen den Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen und den dem Quellensteuerabzug unterliegenden Einnahmen erforderlich ist. Zudem sei der Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen zeitlich dahingehend begrenzt, dass nur die berücksichtigt werden, denen Einnahmen eines konkreten Veranlassungszeitraums in derselben Zeitspanne gegenüberstehen. Im Ergebnis waren damit Aufwendungen für laufende Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzentnahmen geführt haben, nicht bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen.

**Hinweis:** In der Fachliteratur wurde schon seit geraumer Zeit ein solcher nun vom BFH bestätigter spezifischer Veranlassungszusammenhang gefordert, so u. a. auch von Dr. Daniel Zöller und Dr. Sven Christian Gläser, beide Partner bei Ebner Stolz, in ihrem Aufsatz „Anrechnungshöchstbetrag: Der Veranlassungszusammenhang in § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG – praxisrelevante Überlegungen im Lichte aktueller finanzgerichtlicher Rechtsprechung“ (ISR 2019, S. 313).

## Stand der von Deutschland vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen

**Das BMF gibt alljährlich, so auch zum 01.01.2023, den Stand der DBA bekannt. Änderungen im Vergleich zum vorgehenden Stand werden dabei optisch hervorgehoben. Zudem wird über künftige Abkommen und laufende Verhandlungen informiert.**

Der Stand der aktuell geltenden DBA kann dem BMF-Schreiben vom 18.01.2023 (Az. IV B 2 - S 1301/21/10048 :002) entnommen werden. In 2022 wurden zudem u. a. Änderungsabkommen mit Bulgarien, Lettland und Litauen unterzeichnet, die jedoch noch der Umsetzung in den Vertragsstaaten und der Ratifizierung bedürfen.

**Hinweis:** Zudem weist das BMF auf das Mehrseitige Übereinkommen vom 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MÜ) hin, das mit den teilnehmenden Staaten allerdings erst nach Abschluss eines nachfolgenden Anwendungsgesetzgebungsverfahrens und entsprechender Notifizierung gegenüber der OECD wirksam wird.

## Mitteilungen nach § 138 Abs. 2 AO: Pflicht zur elektronischen Übermittlung

**Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) weist darauf hin, dass im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Übergangsregelung, wonach die Abgabe von Mitteilungen über Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 AO mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck, also in Papierform, noch möglich ist, nach dem 28.02.2023 nicht mehr zur Anwendung kommt.**

Nach § 138 Abs. 2 AO haben inländische Steuerpflichtige dem für sie zuständigen Finanzamt u. a. mitzuteilen, wenn sie eine Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft erwerben oder veräußern und die Beteiligung mindestens 10 % beträgt oder

die Anschaffungskosten 150.000 Euro übersteigen. Ungeachtet der Höhe der Anschaffungskosten besteht jedoch keine Mitteilungspflicht, wenn die Beteiligung weniger als 1 % beträgt und Aktien der ausländischen Gesellschaft an einer Börse im EU-/EWR-Raum gehandelt werden.

Grundsätzlich sind dem zuständigen Finanzamt entsprechende Informationen zu meldepflichtigen grenzüberschreitenden Sachverhalten nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz über die amtlich bestimmten Schnittstellen elektronisch zu übermitteln. Bislang sah jedoch eine Übergangsregelung vor, dass in allen Bundesländern weiterhin eine Abgabe der Mitteilungen in Papierform möglich war.

Diese Übergangsregelung konnte nun letztmals am 28.02.2023 angewendet werden, worauf das BZSt auf seiner Homepage hinweist. Ab 01.03.2023 sind damit stets Mitteilungen elektronisch zu übermitteln.

**Hinweis:** Mitteilungen nach § 138 Abs. 2 AO können der Finanzverwaltung über ELSTER übermittelt werden.

## DAC6-Meldepflichten: Informationspflichten des Intermediärs

**Durch das DAC7-Umsetzungsgesetz wurde das Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre leicht verändert. Die Finanzverwaltung hat das zugehörige BMF-Schreiben hinsichtlich der Meldepflichten der Intermediäre gegenüber den Nutzern der Steuergestaltungen angepasst.**

Seit 01.07.2020 sind bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen dem BZSt zu melden (sog. DAC6-Meldepflichten). Konkret durchzuführen sind die Meldungen dabei regelmäßig von sog. Intermediären, die u. a. die Gestaltung konzipieren oder deren Umsetzung verwalten.

Bei der Meldung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch einen Intermediär nach § 138f Abs. 4 Satz 1 AO war bisher eine nachträgliche Information des Nutzers

der Steuergestaltung im Anschluss an die Meldung zulässig. Seit dem 01.01.2023 muss der Intermediär den Nutzer vor Übermittlung der Meldung an das BZSt über die betreffenden Angaben informieren.

Mit Schreiben vom 23.01.2023 (Az. IV A 3 – S 0304/19/10006 :013, DStR 2023, S. 156) passt das BMF das ursprüngliche Anwendungsschreiben entsprechend an (BMF-Schreiben vom 29.03.2021, BStBl. I 2021, S. 582, Rn. 248).



# DAC6-Richtlinie teilweise unvereinbar mit den EU-Grundrechten

**Die Verpflichtung des Rechtsanwalts, andere Intermediäre über die Meldepflicht einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung zu informieren, verletzt das Recht auf Achtung der Kommunikation mit seinem Mandanten. Laut EuGH verstößt die entsprechende Vorschrift in der DAC6-Richtlinie damit gegen die EU-Grundrechtecharta.**

Mit der sog. DAC6-Richtlinie wurden die EU-Mitgliedstaaten zur Einführung von Meldepflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen verpflichtet. Die Meldungen haben dabei über sog. Intermediäre zu erfolgen, die bei der Konzeption, Umsetzung und Nutzung von Steuergestaltungen beteiligt sind.

Dazu sieht Art. 8ab Abs. 5 DAC6-Richtlinie konkret vor, dass ein Intermediär, der sich aufgrund seiner berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht auf eine Befreiung von der Meldepflicht für grenzüberschreitende

Steuergestaltungen beruft, andere ggf. vorhandene Intermediäre unverzüglich über die Meldepflicht unterrichten muss. Der EuGH sieht darin eine Verletzung des in Art. 7 der EU-Grundrechtecharta garantierten Rechts auf vertrauliche Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant (Urteil vom 08.12.2022, Rs. C-694/20, Belgian Association of Tax Lawyers). Die Richtlinienvorschrift hätte zur Folge, dass dadurch den anderen Intermediären das Bestehen der Mandatsbeziehung und die rechtliche Einschätzung der meldepflichtigen Gestaltung offengelegt werde. Darüber hinaus würden mittelbar auch die Steuerbehörden von dem Mandatsverhältnis Kenntnis erlangen.

Zwar sei eine Einschränkung der Ausübung dieses Grundrechts grundsätzlich zulässig, die in Frage stehende Unterrichtungspflicht sei jedoch nicht unbedingt erforderlich, um zur Bekämpfung von aggressiven Steuerplanungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug beizu-

tragen. Damit kommt der EuGH zu dem Schluss, dass Art. 8ab Abs. 5 DAC6-Richtlinie ungültig ist, soweit die Anwendung der Vorschrift in den Mitgliedstaaten dazu führt, dass Rechtsanwälte dazu verpflichtet werden, andere Intermediäre über die Meldepflichten zu unterrichten.

**Hinweis:** In Deutschland wurde die Richtlinienvorschrift in abgewandelter Form umgesetzt. Anstatt eines Übergangs der Meldepflichten auf einen weiteren Intermediär, sieht die Abgabenordnung für den Fall der Meldepflicht eines Intermediärs mit Verschwiegenheitspflicht ein auf den Intermediär und den Nutzer verteiltes Meldeverfahren vor, sofern der Intermediär nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird (§ 138f Abs. 6 AO).

Es bleibt abzuwarten, ob und wie die Richtlinienangaben angepasst werden, die dann ggf. auch in deutsches Recht zu transformieren wären.

# Keine Arbeitgeberbereiensehaft der ausländischen Betriebsstätte einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft

**Auch wenn ein Arbeitnehmer für eine ausländischen Zweigniederlassung einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber und hat Lohnsteuer für im Inland geleistete Arbeitstage einzubehalten.**

Das FG Niedersachsen hatte in einem Streitfall zu entscheiden, in dem eine im Inland ansässige Aktiengesellschaft Arbeitnehmer in ausländischen Zweigniederlassungen beschäftigte. Die zivilrechtlichen Arbeitsverhältnisse bestanden jeweils mit der Aktiengesellschaft. Streitig war, ob diese für unregelmäßig erfolgende kurzfristige Dienstreisen im Inland von Arbeitnehmern ihrer ausländischen Zweigniederlassungen Lohnsteuer einzubehalten hatte.

Dies bejahte das FG Niedersachsen mit Urteil vom 16.12.2021 (Az. 11 K 14196/20, EFG 2022, S. 405). Dass der Arbeitslohn von den ausländischen Zweigniederlassungen getragen wurde, ist nach Auffassung des FG Niedersachsen insofern unerheblich. Auch wenn nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtete Arbeitgeber diejenige Person sei, die den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt, könnten die ausländischen Zweigniederlassungen nicht als ein solcher wirtschaftlicher Arbeitgeber betrachtet werden.

Für die Arbeitgeberbereiensehaft in diesem Sinne sei eine rechtlich selbständige Person erforderlich. Dies begründe sich u. a. aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 OECD-MA.

**Hinweis:** Einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) von ausländischen Arbeitnehmern ausländischer Zweigniederlassungen im Vergleich zu Arbeitnehmern ausländischer Tochtergesellschaften sowie einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verneinte das Finanzgericht mangels Vergleichbarkeit der Sachverhalte.

## ERBSCHAFTSTEUER

# Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts für Grundstücksbewertungen

**Die Finanzverwaltung äußert sich in gleich lautenden Ländererlassen zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts bei Grundstücksbewertungen für Bewertungsstichtage nach dem 22.07.2021.**

Bei der Bedarfsbewertung von Grundstücken für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer besteht die Möglichkeit, von den gesetzlich vorgeschriebenen typisierten Bewertungsverfahren abzuweichen und einen niedrigeren gemeinen Wert, also den Verkehrs- oder Marktwert, nachzuweisen.

In den gleich lautenden Erlassen vom 07.12.2022 (Az. S 3229; S 3014, BStBl. I 2022, S. 1671) stellen die obersten Finanzbehörden der Länder zunächst klar, dass den Steu-

erpflichtigen, der die Feststellung des niedrigeren gemeinen Werts begehrt, dazu die Nachweislast und nicht eine bloße Darlegungslast trifft. Der Nachweis kann entweder durch ein Sachverständigengutachten oder durch einen stichtagsnahen Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück erbracht werden; die bloße Vorlage von Auszügen aus der Kaufpreissammlung genügt nicht. Im Falle des Nachweises durch ein Sachverständigengutachten umfasst dabei die Nachweislast des Steuerpflichtigen laut Finanzverwaltung auch den Qualifikationsnachweis des Gutachters. Für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch einen sog. stichtagsnahen Kaufpreis ist ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommener Kauf-

preis heranzuziehen. Ist sowohl ein Sachverständigengutachten als auch ein stichtagsnaher Kaufpreis vorhanden, gibt die Finanzverwaltung der Bewertung durch den stichtagsnahen Kaufpreis den Vorrang, da dieser den sichersten Anhaltspunkt für den gemeinen Wert liefert.

**Hinweis:** Die Regelungen zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes sind auf Bewertungsstichtage nach dem 22.07.2021 für alle offenen Fälle anzuwenden. Für frühere Bewertungsstichtage sind weiterhin R B 198 ErbStR 2019 und die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.12.2020 (BStBl. I 2021, S. 146) heranzuziehen.

## IMMOBILIENBESTEUERUNG

# Mieterabfindungen: Keine anschaffungsnahen Herstellungskosten

**Abfindungen, die der Vermieter innerhalb von drei Jahren nach dem Immobilienerwerb für die vorzeitige Kündigung des Mietvertrags und die Räumung der Wohnung zur Durchführung von Renovierungsmaßnahmen an seinen Mieter zahlt, sind keine anschaffungsnahen Herstellungskosten.**

Dies entschied der BFH mit Urteil vom 20.09.2022 (Az. IX R 29/21, DStR 2023, S. 20). Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und netto 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, sind als sog. anschaf-

fungsnahen Herstellungskosten nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, sondern erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage. Dazu gehören jedoch nur Aufwendungen für bauliche Maßnahmen an Einrichtungen des Gebäudes oder am Gebäude selbst. Insofern sei der sachliche Anwendungsbereich begrenzt. Das Bestehen eines (un-)mittelbaren Zusammenhangs zwischen den angefallenen Kosten, wie hier den Mieterabfindungen, und den Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen reiche, so der BFH, dafür nicht aus.

Da nach diesen Grundsätzen die Mieterabfindungen nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören, sind sie

sogleich als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Der BFH verneinte eine Anwendung der Rechtsprechung zu Mieterabfindungen, wonach diese bei einem beabsichtigten Gebäudeabbruch und Neubau eines Gebäudes den Herstellungskosten zuzurechnen sind (BFH v. 09.02.1983, Az. I R 29/79, BStBl. II 1983, S. 451), mit der Begründung, dass der originäre Herstellungskostenbegriff im Gegensatz zum Begriff der anschaffungsnahen Herstellungskosten weit auszuliegen sei.

# Renovierungskosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bei Vermietungseinkünften

**Die Berücksichtigung von Renovierungskosten, die nach dem Auszug des Mieters getätigt werden, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfordert den Nachweis von ernsthaften und nachhaltigen Bemühungen um einen Nachmieter. Eine Beurteilung ist stets unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen.**

Renovierungskosten, die nach dem Auszug des Mieters getätigt werden, können bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie aufgrund einer hinreichend nachgewiesenen Absicht zur Anschlussvermietung getätigt werden.

Daran mangelte es laut Urteil des FG Hamburg vom 05.11.2021 (Az. 2 K 163/19, EFG 2022, S. 838) in dem der Entscheidung zugrundeliegenden Streitfall. Nach Beendigung des langjährigen vorgehenden Mietverhältnisses waren vereinbarungsgemäß vom Vermieter Renovierungsarbeiten durchzuführen. Nach Auffassung des Vermieters müsse dabei grundsätzlich von der Fortsetzung der Vermietungstätigkeit ausgegangen werden. Vermietungsinserate o. ä. habe er nicht veranlasst, da bislang eine Weitervermietung stets über den Bekannten- oder Familienkreis erfolgte. Die einige Monate darauf erfolgte Selbstnutzung der Wohnung sei damit für den Werbungskostenabzug unschädlich.

Das FG Hamburg vertrat hingegen die Auffassung, dass auch in einer begehrten Wohnlage zielgerichtete, ernsthafte und nachhal-

tige Bemühungen um einen Nachmieter für einen hinreichenden Nachweis der Vermietungsabsicht erforderlich seien. Die vom Vermieter vorgetragene Anstrengungen würden hingegen ein Mindestmaß für solche Bemühungen nicht erreichen.

Ein Abzug als nachträgliche Werbungskosten käme ebenfalls nicht in Betracht. Hierfür fehlt es laut dem Finanzgericht an einem Veranlassungszusammenhang zur beendeten Vermietung. Dieser sei regelmäßig anhand einer wertenden Gesamtschau unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Im konkreten Fall läge zwar eine kausale Mitverursachung der Abnutzung durch den Vormieter vor, diese würde jedoch davon überlagert, dass die Renovierungsarbeiten vornehmlich dazu dienten, die Wohnung zukünftig selbst zu nutzen.

## BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

### Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale für 2023

**Das BMF hat den Basiszins für die Berechnung der Vorabpauschale für 2023 nach dem Investmentsteuergesetz im Bundessteuerblatt veröffentlicht.**

Der vom BMF mit Schreiben vom 04.01.2023 (Az. IV C 1 – S 1980-1/19/10038 :007, DStR 2023, S. 45) veröffentlichte Basiszins i. H. v. 2,55 % gilt für die Berechnung der Vorabpauschale, die Anlegern eines Invest-

mentfonds am 02.01.2024 als zugeflossen gilt. Diese ist durch die Anleger als Investortrag zu versteuern (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG).

Der Basiszins leitet sich aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen ab, welche die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet.

**Hinweis:** Für die Jahre 2022 und 2021 war aufgrund eines jeweils negativen Basiszinsatzes keine Vorabpauschale zu versteuern.



## Besteuerung des auf kurzzeitig vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns

**Bereits eine tageweise Wohnraumvermietung an Dritte reicht aus, dass bei Veräußerung einer sonst zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist anteilig ein Veräußerungsgewinn zu versteuern ist.**

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Wohngebäudes innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung ist von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Gebäude mindestens im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Dies gilt auch dann, wenn die Wohnimmobilie nur zeitweilig durch den Steuerpflichtigen bewohnt wird, ihm in der übrigen Zeit aber als Wohnung zur Verfügung steht. Dem steht allerdings die (un-)entgeltliche Wohn-

raumüberlassung an einen Dritten entgegen, sofern die Wohnräume nicht zugleich selbst bewohnt werden.

Diesbezüglich hat der BFH in seinem Urteil vom 19.07.2022 (Az. IX R 20/21, DStR 2023, S. 23) entschieden, dass das Gesetz keine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze vorsehe. Bereits eine kurzzeitige, auch tageweise Wohnraumvermietung an einen fremden Dritten reiche aus, dass keine ausschließliche Nutzung für eigene Wohnzwecke gegeben sei.

Sofern dies jedoch nicht für das gesamte Veräußerungsobjekt, sondern lediglich für einzelne Wohnräume zutrifft, sei die Tatbestandsausnahme des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht gänzlich zu versagen. Insofern liegt ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft nach Auffassung des BFH damit nur

für diejenigen Räume vor, die an Dritte überlassen wurden. Als Aufteilungsmaßstab für die Ermittlung des steuerbaren Anteils am Veräußerungsgewinn gelte dabei das Verhältnis der Wohnflächen zueinander.

**Hinweis:** Die Nutzung eines Raums in der selbstgenutzten Wohnung als Arbeitszimmer schließt hingegen laut BFH die Steuerbefreiung eines Veräußerungsgewinns nicht aus, da hier anders als im Fall der Vermietung an einen Dritten die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht notwendig ausgeschlossen sei.

# Ausweis von Abschöpfungsbeträgen i. S. d. Strompreisbremsegesetzes in HGB und IFRS-Abschlüssen von Betreibern von Stromerzeugungsanlagen

**Am 16.12.2022 wurde das Strompreisbremsegesetz (StromPBG) verabschiedet. Das Gesetz verpflichtet Betreiber von Stromerzeugungsanlagen, 90 % der im jeweiligen Abrechnungszeitraum mit der Stromerzeugungsanlage erwirtschafteten Überschusserlöse (sog. Abschöpfungsbetrag) an den Netzbetreiber, an dessen Netz ihre Stromerzeugungsanlagen unmittelbar angeschlossen ist (sog. Übererlösabschöpfung), zu zahlen. Die Abschöpfungsbeträge kommen über bestimmte Verteilungsmechanismen den Energieversorgungsunternehmen zugute und finanzieren die im Jahr 2023 auf 40 ct/kWh bzw. 13 ct/kWh gedeckelten Strompreise.**

Die Pflicht zur Zahlung von Abschöpfungsbeträgen gilt vom 01.12.2022 bis zum 30.06.2023. Die Bundesregierung kann den Abschöpfungszeitraum jedoch bis zum 30.04.2024 verlängern.

Die Betreiber von Stromerzeugungsanlagen müssen die Abschöpfungsbeträge selbst berechnen und bis spätestens 4 Monate und 15 Tage nach Ablauf des jeweiligen Abrechnungszeitraums an den Netzbetreiber zahlen.

**Exkurs:** Der erste Abrechnungszeitraum begann am 01.12.2022 und endet am 31.03.2023. Danach erfolgt eine quartalsweise Abrechnung.

Stromerzeuger sollten im Vorfeld im Detail prüfen, ob das StromPBG für ihre Stromerzeugungsanlage einschlägig ist oder ggf. auch Ausnahmeregelungen (§ 13 Abs. 3 StromPBG), bspw. im Zusammenhang mit Biogasanlagen, sonstigen EE-Anlagen mit niedriger Leistung oder im Falle einer Nichtinanspruchnahme von Netzen, in Betracht kommen können.

Für die Betreiber von Stromerzeugungsanlagen stellt sich daher für auf den 31.12.2022 aufzustellende (Zwischen-)Abschlüsse erstmals die Frage nach dem Ausweis der Übererlösabschöpfung in den einzelnen Abschlussbestandteilen.

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) und der Energiefachausschuss (EFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) unter Mitwirkung der Arbeitskreise „HGB-Rechnungslegung“ und „IFRS-Rechnungslegung“ kamen in der gemeinsamen Berichterstattung vom 25.01.2023 zu folgenden Ergebnissen:

## Ausweis in der (Konzern-)Bilanz

Der Ausweis des Abschöpfungsbetrags hat, sofern am Abschlussstichtag noch Unsicherheiten bzgl. der Höhe der Schuld bestehen, in HGB- oder IFRS-Abschlüssen im Regelfall unter den sonstigen Rückstellungen, ansonsten unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu erfolgen. Der Abschöpfungsbetrag stellt weder nach HGB noch nach IFRS eine Steuerschuld dar, so dass ein Bilanzausweis unter den Steuerrückstellungen bzw. Steuerverbindlichkeiten ausscheidet.

## Ausweis in der (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung

Der mit der Erfassung einer Rückstellung oder Verbindlichkeit korrespondierende Aufwand ist sowohl nach HGB als auch nach IFRS innerhalb des operativen Ergebnisses unter den sonstigen (betrieblichen) Aufwendungen auszuweisen. Eine Kürzung der Umsatzerlöse oder ein Ausweis unter den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag bzw. unter den sonstigen Steuern ist nicht zulässig.

Das IDW sieht im HGB-Abschluss den Ausweis eines Davon-Vermerks für den Teil der sonstigen betrieblichen Aufwendungen, der auf den Abschöpfungsbetrag entfällt,

zur Ermöglichung eines besseren Einblicks in die Ertragslage als sachgerecht an. Alternativ kommt auch eine freiwillige Angabe im Anhang in Betracht. Nach IFRS ist dagegen ein zusätzlicher Posten aufzunehmen, wenn dies für das Verständnis der Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens relevant ist.

## Ausweis in der (Konzern-)Kapitalflussrechnung

Gezahlte Abschöpfungsbeträge sind dem Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit (HGB) bzw. den Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit (IFRS) zuzuordnen. Ggf. kommt ein gesonderter Ausweis bei wesentlicher Bedeutung in Betracht.

## Ausweis im (Konzern-)Anhang

Der mit der Erfassung einer Rückstellung oder Verbindlichkeit korrespondierende Aufwand wird i. d. R. von außergewöhnlicher Bedeutung sein. Soweit der Betrag nicht von untergeordneter Bedeutung ist, hat im handelsrechtlichen Anhang eine Angabe nach § 285 Nr. 31 Alt. 2 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 23 Alt. 2 HGB zu Betrag und Art zu erfolgen.

Nach IFRS können in Abhängigkeit von der Bedeutung und Wesentlichkeit der Übererlösabschöpfung ggf. weitere Unterposten bzw. Untergliederungen in Bilanz und/oder Gewinn- und Verlustrechnung und/oder weitergehende Angaben im (Konzern-)Anhang notwendig sein.



# Risiken und Problembereiche im Zusammenhang mit Energiepreisbremsen

**Mit den Energiepreisbremsen entlastet der Gesetzgeber innerhalb bestimmter Schwellenwerte von März 2023 an Unternehmen und Privathaushalte von den hohen Kosten für Strom, Gas und Fernwärme. Für bestimmte Unternehmen wird diese Entlastung zusätzlich auch rückwirkend für die Monate Januar und Februar 2023 gewährt. Zwar erfolgt die Entlastung ohne eine separate Antragstellung, Unternehmen sind aber bei höheren Entlastungsbeträgen zur Meldung beihilferelevanter Informationen an ihre Energielieferanten oder die zuständige Behörde verpflichtet. Unsicherheiten bei der Erhebung der relevanten Daten im Unternehmensverbund und der Ermittlung der beihilferechtlichen Höchstgrenzen erschweren die Einhaltung von Mitteilungspflichten sowie die Berücksichtigung von Energiepreisbremsen in Liquiditätsplanungen.**

Die Entlastung im Rahmen der Energiepreisbremsen ermittelt sich wie nachfolgend dargestellt. Somit werden die ab Januar 2023 bis Dezember 2023 geschuldeten Preise für Gas, Strom und Fernwärme auf ein bestimmtes Preisniveau gedeckelt. Die Entlastung ist die Differenz zwischen dem geschuldeten Preis und dem Entlastungspreis und erfolgt für eine Entlastungsmenge, die je nach Entlastungsberechtigtem 70 % oder 80 % des Verbrauchs im Jahr 2021 oder der aktuellen Verbrauchsprognose entspricht. Die Entlastung wird direkt über eine Verrechnung auf den jeweiligen Strom- und Gasrechnungen gewährt. Die Entlastung im Rahmen der Preise für Fernwärme orientiert sich an der Gaspreisbremse.

Entlastung im Rahmen der Strompreisbremse nach dem Strompreisbremsengesetz (StromPBG):

Entnahmestelle	Entlastungskontingent	Entlastungspreis
bis 30.000 kWh/Jahr	> 80 % des Vorjahresverbrauchs / der aktuellen Verbrauchsprognose	> 40 Cent/kWh incl. Netzentgelte, Messstellenentgelte, staatlich veranlasste Preisbestandteile und USt.
> 30.000 kWh/Jahr	> 70 % des (Vor-)Jahresverbrauchs / der aktuellen Verbrauchsprognose	> 13 Cent/kWh vor Netzentgelte, Messstellenentgelte, staatlich veranlasste Preisbestandteile und USt.

Entlastung im Rahmen der Gaspreisbremse nach dem Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz (EWPBG):

Entnahmestelle	Entlastungskontingent	Entlastungspreis
bis 1,5 GWh/Jahr	> 80 % des Vorjahresverbrauchs / der Verbrauchsprognose aus September 2022	> 12 Cent/kWh incl. Netzentgelte, Messstellenentgelte, staatlich veranlasster Preisbestandteile und USt.
> 1,5 GWh/Jahr	> 70 % des (Vor-)Jahresverbrauchs / der Verbrauchsprognose aus September 2022	> 7 Cent/kWh vor Netzentgelte, Messstellenentgelte, staatlich veranlasster Preisbestandteile und USt.

Im Rahmen der Energiepreisbremsen ergeben sich insbesondere die folgenden wesentlichen Problembereiche:

► **Beihilferechtliche Obergrenzen beachten**

Da es sich bei der Preisdeckelung für Energiekosten um staatliche Beihilfen handelt, sind im Rahmen der Förderung die durch die EU-Kommission definierten Obergrenzen einzuhalten. Diese bestimmen sich anhand der krisenbedingten Energiemehrkosten im Zeitraum zwischen Februar 2022 und Dezember 2023, sowie anhand einer absoluten Höchstgrenze, welche für nicht besonders betroffene Unternehmen bei maximal 4 Mio. Euro liegt. Für besonders betroffene Unternehmen sind höhere Entlastungen möglich. Die beihilferechtlichen Obergrenzen beziehen sich immer auf den gesamten Unternehmensverbund und es muss ggf. eine Aufteilung der Höchstgrenze auf die Unternehmen im Verbund erfolgen.

► **Meldepflichten nach § 22 EWPBG und § 30 StromPBG**

Eine Meldepflicht hinsichtlich verschiedener beihilfenrelevanter Sachverhalte besteht zunächst für Unternehmen, deren monatliche Entlastung für Strom, Gas und Fernwärme insgesamt 150.000 Euro übersteigt. Des Weiteren sind auch Unternehmen, die – ggf. unter Einbeziehung ihres zugehörigen Unternehmensverbunds – eine Gesamtförderung von mehr als 2 Mio. Euro erhalten, zu verschiedenen Mitteilungen verpflichtet. Eine Meldung muss bis zum 31.03.2023 erfolgen. Bei einer Nichteinhaltung der Meldepflichten droht schlimmstenfalls ein anteiliger Verlust der Entlastung.

► **Sachgerechte Datenerhebung und Abbildung der Energiepreisbremsen in Unternehmensplanungen**

Um eine zuverlässige Liquiditätsplanung aufstellen und die beihilferechtliche Obergrenze ermitteln zu können, muss eine Erhebung der maßgeblichen Daten je Entnahmestelle über den Gesamtverbund erfolgen. Die isolierte Betrachtung einzelner Unternehmen birgt die Gefahr, dass beihilferechtliche Wechselwirkungen unberücksichtigt bleiben. Gerade für energieintensive Unternehmen kommt einer sachgerechten Abbildung in der Liquiditätsplanung, insb. auch hinsichtlich der Fortführungsprognose, eine hohe Bedeutung zu.

Neben den vielen rechtlichen Fragestellungen zur Auslegung der maßgeblichen Gesetze zeigt sich in der Praxis, dass die Datenerhebung und Auswertung hinsichtlich der Meldepflichten und des Beihilferechts im Unternehmensverbund einen echten Problembereich darstellen.

Für die Datenerhebung und Aggregation der Daten haben wir ein Excel-basiertes Tool entwickelt, welches bei der Erhebung der Daten unterstützt, ein zuverlässiges Monitoring der einschlägigen Meldepflichten ermöglicht und Entlastungsbeträge planbar macht.

Bei der Vielzahl an rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Zweifelsfragen steht Ihnen folgendes professionsübergreifendes Team zur Verfügung:



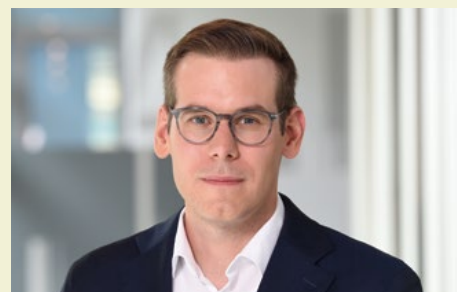
**Patrick Huhn**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart



**Christoph Germer**

Rechtsanwalt und Counsel bei Ebner Stolz in Hamburg



**Jan Rossel**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Senior Manager bei Ebner Stolz in Stuttgart



**Henrik Steffan**

Senior Consultant bei Ebner Stolz in Stuttgart

## EU-Verordnung über entwaldungsfreie Lieferketten

**Die Europäische Union einigte sich im Ausschuss der Ständigen Vertreter der Mitgliedstaaten auf die sog. Verordnung für entwaldungsfreie Agrarlieferketten. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass bestimmte Waren, die in der EU gehandelt werden, nicht mehr zur Entwaldung und Waldschädigung sowohl in der EU als auch weltweit beitragen.**

Rodung, Entwaldung und generell Waldschädigung stellen neben dem Ausstoß von CO<sub>2</sub> eine der Hauptursachen für den Klimawandel und insb. den Verlust biologischer Vielfalt dar. Die Landwirtschaftsorganisation der Vereinten Nationen (FAO) schätzt, dass von 1990 bis 2020 ca. 420 Mio. Hektar Wald abgeholzt wurden und dabei bis zu 90 % der Entwaldung auf nicht-nachhaltige landwirtschaftliche Nutzung zurückzuführen ist. Die EU bildet einen der größten Wirtschaftakteure in diesem Sektor. Mit der Einführung der Verordnung soll ein erheblicher Beitrag zur Beendigung der globalen Schädigung und Ausrottung von Wäldern geleistet werden.

Die Verordnung für entwaldungsfreie Agrarlieferketten baut auf einem Ansatz der EU-Holzhandelsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 995/2010) auf und normiert verbindliche Sorgfaltspflichten für Unternehmen, die relevante Produkte in der EU in Verkehr bringen oder exportieren wollen. Der Regelungsbezug umfasst dabei folgende sieben Rohstoffe:

- ▶ Soja,
- ▶ Palmöl,
- ▶ Rinder,
- ▶ Kaffee,
- ▶ Kakao,
- ▶ Kautschuk,
- ▶ Holz sowie
- ▶ alle daraus hergestellten Erzeugnisse.

Diese Rohstoffe wurden auf der Grundlage einer gründlichen Folgenabschätzung ausgewählt, in der sie als Hauptursache für die Entwaldung aufgrund der Ausweitung der Landwirtschaft ermittelt wurden.

Unternehmen müssen zukünftig nachweisen, dass die Produkte und ihre Erzeugnisse sowohl entwaldungsfrei (d. h. auf Flächen erzeugt, die nicht nach dem 31.12.2020 entwaldet wurden) als auch rechtmäßig (im Einklang mit allen im Erzeugerland geltenden einschlägigen Rechtsvorschriften) sind. Dafür muss das Unternehmen u. a. genaue geografische Informationen über die landwirtschaftliche Nutzung erheben und regelmäßig Berichte abgeben, in denen alle relevanten Daten dokumentiert sind.

Darüber hinaus möchte die EU-Kommission ein Benchmarking-System einführen, bei dem die einzelnen Länder und ihr Risiko für Entwaldung und Waldschädigung unter Berücksichtigung der Ausweitung der Landwirtschaft bei der Erzeugung der sieben Rohstoffe und ihrer Folgeprodukte bewertet werden. Die Risikohöhe soll dann den Maßstab für die jeweiligen Verpflichtungen der Unternehmen bilden.

Der Vorschlag der EU-Kommission zum Erlass einer solchen Verordnung aus dem Jahr 2021 wurde im Dezember 2022 durch das Europäische Parlament und den Rat vorläufig genehmigt. Beide Institutionen müssen die Verordnung nunmehr förmlich annehmen, bevor sie in Kraft treten kann. Dies soll voraussichtlich Mitte dieses Jahres erfolgen.

Sobald die Verordnung in Kraft tritt, haben die Unternehmen 18 Monate Zeit, um die neuen Vorschriften umzusetzen. Für Kleinst- und Kleinunternehmen werden ein längerer Anpassungszeitraum sowie andere spezifische Bestimmungen gelten.



**Daria Madejska**

LL.M., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Medizinrecht, Fachanwältin für Verwaltungsrecht und Counsel bei Ebner Stolz in Köln

## LEGAL COMPLIANCE – BRISANT

# Die Grundsatzerklärung nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

**Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (kurz LkSG) gilt seit Januar 2023 für Unternehmen ab 3.000 Arbeitnehmern. Ab 2024 sind Unternehmen mit einer Arbeitnehmerzahl ab 1.000 ebenfalls umfasst. Aufgrund dessen ergeben sich praxisrelevante Fragestellungen, etwa zu den Themen Grundsatzerklärung zur Menschenrechtsstrategie, Meldesystem und Berichtspflichten.**

Nach dem LkSG müssen Unternehmen für Verstöße gegen Menschenrechte und Umweltstandards im eigenen Unternehmen und innerhalb der Lieferkette geradestehen, wenn gegen die im Gesetz definierten Sorgfaltspflichten verstoßen wird. Dazu bedarf es gemäß § 3 Abs. 1 LkSG u. a. der Einrichtung eines entsprechenden Risikomanagementsystems, der Durchführung regelmäßiger Risikoanalysen, der Abgabe einer Grundsatzerklärung und der Verankerung von Präventionsmaßnahmen. Weiter müssen Abhilfemaßnahmen im Falle eines Verstoßes ergriffen und ein Beschwerdeverfahren eingerichtet werden.

Im Rahmen der Sorgfaltspflichten muss ein vom LkSG direkt betroffenes Unternehmen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 LkSG eine Grundsatzerklärung abgeben, die in § 6 Abs. 2 LkSG inhaltlich konkretisiert wird. Im Wesentlichen wird

- ▶ eine Beschreibung der Verfahren zur Erfüllung definierter Pflichten unter dem LkSG,
- ▶ eine Darstellung der eigenen analysierten prioritären Risiken sowie
- ▶ die Festlegung der konkreten Erwartungshaltung an die eigenen Beschäftigten und die Lieferkette verlangt.

Wie detailliert und tiefgehend diese Erklärung abgefasst werden muss, wird sich in der Praxis noch zeigen müssen. Das Gesetz erfordert eine „angemessene Weise“ für die Erfüllung der Sorgfaltspflichten, die sich u. a. nach Art und den Umfang der Geschäftstätigkeit richtet. Entsprechend unterschiedlich sind die bislang von betroffenen Unternehmen veröffentlichten Grundsatz-erklärungen abgefasst. Lediglich allgemeingültige Aussagen und Appelle, wie sie häufig in Verhaltenskodizes formuliert werden, werden diesen Anforderungen allein nicht genügen. Wohl kann die Beschreibung zur Festlegung der konkreten Erwartungshaltung durch die Bezugnahme auf veröffentlichte Leitlinien dennoch ergänzt werden.

Bei der Darstellung der drei Themenbereiche in der Grundsatzerklärung sollte darauf geachtet werden, dass eine konkrete Bezugnahme auf die im Unternehmen zur Menschenrechtsstrategie identifizierten prioritären Risiken, vorhandenen Verfahren und Maßnahmen vorgenommen wird. Sie kann daher sinnvollerweise erst veröffentlicht werden, wenn die Risikoanalyse abgeschlossen und die Umsetzung der Sorgfaltspflichten konkret festgelegt ist.



**Christine Diener**  
Rechtsanwältin und Counsel



**Yvonne Hundsdörfer**  
Rechtsanwältin und Senior Associate, beide  
Ebner Stolz in Stuttgart

## VERTRAGSRECHT

# Zweiter Lockdown: Leistungspflicht einer Betriebsschließungsversicherung

**Verweisen Versicherungsbedingungen nur auf im Infektionsschutzgesetz namentlich genannte Krankheiten und Krankheitserreger, ohne diese konkret aufzuzählen oder auf eine konkrete Gesetzesfassung Bezug zu nehmen, beschränkt sich das Leistungsversprechen gemäß Urteil des BGH vom 18.01.2023 (Az. IV ZR 465/21) nicht auf den Rechtszustand im Zeitpunkt des Vertragsschlusses.**

In seiner Begründung beruft sich der BGH auf die sog. Unklarheitenregel gemäß § 305c Abs. 2 BGB. Danach gehen Auslegungszweifel zu Lasten des Verwenders. Zu Recht könne die Klägerin wegen der teilweisen Einstellung ihres Hotelbetriebs ab

dem 02.11.2020 die Versicherung in Anspruch nehmen. Zu diesem Zeitpunkt wurde die Krankheit COVID-19 und der Krankheitserreger SARS-CoV-2 bereits in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. t und § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 44a IfSG namentlich genannt.

Dagegen ist der Versicherer nach Auffassung des BGH zu keiner Entschädigungszahlung anlässlich der Betriebsschließung während des sog. ersten Lockdowns verpflichtet. Damals habe es an der namentlichen Nennung der Krankheit oder des Krankheitserregers in den §§ 6 und 7 IfSG, d. h. im Gesetz selbst, gefehlt.

**Hinweis:** Unerheblich ist laut BGH, dass zu diesem Zeitpunkt die Meldepflichten nach dem IfSG auf den Verdacht einer Erkrankung, die Erkrankung sowie den Tod in Bezug auf eine Infektion mit COVID-19 und auf den direkten oder indirekten Nachweis einer Infektion mit SARS-CoV-2 bereits durch Rechtsverordnung ausgedehnt wurden. Für den Versicherungsnehmer sei erkennbar, dass der Versicherer den Versicherungsschutz auf die im Gesetz selbst benannten Krankheiten begrenzen wollte.

# Anpassung der Miete von gewerblich genutzten Räumen in Pandemie-Zeiten

**Der BGH stellt klar, dass bei auf einer hoheitlichen Maßnahme zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie beruhenden Betriebsbeschränkungen grundsätzlich ein Anspruch des Mieters von gewerblich genutzten Räumen auf Anpassung der Miete wegen Störung der Geschäftsgrundlage in Betracht kommt.**

Der BGH kommt in seinem Urteil vom 23.11.2022 (Az. XII ZR 96/21) zu dem Ergebnis, dass bei der Prüfung des normativen Tatbestandsmerkmals des Wegfalls der Geschäftsgrundlage gemäß § 313 Abs. 1 BGB entscheidend sei, ob deren Folgen den Mieter so erheblich belasteten, dass ein Festhalten an der vereinbarten Regelung zu einem nicht mehr tragbaren Ergebnis für ihn führt. Maßgeblich sei eine Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Situation des Mieters.

**Hinweis:** Im Streitfall hatte der Mieter nur einen Umsatzrückgang und das Fehlen staatlicher Unterstützungsleistungen vorgebracht. Offen blieb, ob Einsparungen vorgenommen werden konnten und wie sich der Umsatzrückgang auf sein Geschäftsergebnis ausgewirkt hat. Aus diesem Grund war es nicht möglich, die wirtschaftliche Situation des Mieters in den streitgegenständlichen Zeiträumen in der erforderlichen Weise beurteilen zu können, sodass der Anspruch auf Herabsetzung der Miete verneint wurde.



## GESELLSCHAFTSRECHT

# Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie verabschiedet

**Der Bundestag hat am 20.01.2023 das Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UmRUG) und zur Änderung weiterer Gesetze verabschiedet. Der Gesetzentwurf war am 15.12.2022 an den Rechtsausschuss zurücküberwiesen worden. Am 18.01.2023 hatte der Rechtsausschuss eine zweite Beschlussempfehlung vorgelegt.**

Zur Umsetzung der sog. Umwandlungsrichtlinie (Richtlinie (EU) 2019/2121 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.11.2019) in Deutschland legte das Bundeskabinett am 05.10.2022 den Regierungsentwurf des UmRUG sowie den Regierungs-

entwurf zur Umsetzung der Bestimmungen der Umwandlungsrichtlinie über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (UmRMitbestG) vor (vgl. novus Mandanteninformationen Januar, Februar/2023, S. 26). Letzterer war am 01.12.2022 vom Bundestag verabschiedet worden.

Dagegen war der Entwurf des UmRUG vom Bundestag am 15.12.2022 überraschenderweise einstimmig an den federführenden Rechtsausschuss zurücküberwiesen worden. Am 20.01.2023 hat der Bundestag nunmehr das UmRUG mit einigen Änderungen

beschlossen. Am 10.02.2023 passierte es den Bundesrat, sodass es nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten wird.

**Hinweis:** Mit dem Gesetz wird ein europaweit kompatibles Verfahren für grenzüberschreitende Verschmelzungen, Spaltungen und Formwechsel von Kapitalgesellschaften eingeführt, bei dem die beteiligten Handelsregister digital miteinander kommunizieren. Zudem werden u. a. für grenzüberschreitende, aber auch innerstaatliche Umwandlungen die Rechte der Minderheitsgesellschafter vereinheitlicht.

## ARBEITSRECHT

# Vorzeitiges Ende der Corona-Arbeitsschutzverordnung

**Die Bundesregierung hat am 25.01.2023 die vorzeitige Aufhebung der SARS-CoV-2-Arbeitsschutzverordnung beschlossen.**

Durch die zunehmende Immunität in der Bevölkerung fällt derzeit die Anzahl der Neuerkrankungen an SARS-CoV-2 deutlich, weswegen bundesweit einheitliche Vorgaben zum betrieblichen Infektionsschutz nicht mehr nötig sind. Aus diesem Grund hat die Bundesregierung die Aufhebung der SARS-CoV-2 Arbeitsschutzverordnung zum 02.02.2023 beschlossen. Deren Aufhebung erfolgt damit zeitgleich zur Aufhebung der Maskenpflicht im Personenfernverkehr.

**Hinweis:** In Einrichtungen der medizinischen Versorgung und Pflege sind allerdings weiterhin corona-spezifische Regelungen des Infektionsschutzgesetzes zu beachten. In allen anderen Bereichen können Arbeitgeber und Beschäftigte künftig eigenverantwortlich festlegen, ob und welche Maßnahmen zum Infektionsschutz am Arbeitsplatz erforderlich sind.

## Lohnleichheit bei Teilzeitbeschäftigung

**Geringfügig Beschäftigte, die in Bezug auf Umfang und Lage der Arbeitszeit keinen Weisungen des Arbeitgebers unterliegen, jedoch Wünsche anmelden können, denen dieser allerdings nicht nachkommen muss, dürfen bei gleicher Qualifikation für die identische Tätigkeit keine geringere Stundenvergütung erhalten als vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer, die durch den Arbeitgeber verbindlich zur Arbeit eingeteilt werden.**

Im Streitfall machte eine nebenamtliche – geringfügig beschäftigte – Rettungsassistentin ihre geringere Stundenvergütung als Benachteiligung ohne sachlichen Grund geltend, § 4 Abs. 1 TzBfG. Zu Recht, wie das BAG mit Urteil vom 18.01.2023 (Az. 5 AZR 108/22) entschied. Die haupt- und nebenamtlichen Rettungsassistenten seien gleich qualifiziert und übten die gleiche

Tätigkeit aus. Der vom Arbeitgeber pauschal behauptete erhöhte Planungsaufwand bei der Einsatzplanung der nebenamtlichen Rettungsassistenten bilde keinen sachlichen Grund zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung. Es sei bereits nicht erkennbar, dass dieser Aufwand unter Berücksichtigung der erforderlichen „24/7-Dienstplanung“ und der öffentlich-rechtlichen Vorgaben zur Besetzung der Rettungs- und Krankenwagen signifikant höher ist. Selbst wenn man unterstellen würde, dass der Arbeitgeber durch den Einsatz hauptamtlicher Rettungsassistenten mehr Planungssicherheit hat, weil er diesen einseitig Schichten zuweisen könne, sei er hierbei nicht frei, sondern habe u. a. die durch das Arbeitszeitgesetz vorgegebenen Grenzen in Bezug auf die Dauer der Arbeitszeit und die Einhaltung der Ruhepausen zu beachten. Die nebenamtlichen Rettungsassistenten bildeten inso-

weit seine Einsatzreserve. Unerheblich sei, dass diese frei in der Gestaltung der Arbeitszeit sind.

Der beklagte Arbeitgeber lässt laut BAG insoweit unberücksichtigt, dass die nebenamtlichen Rettungsassistenten weder nach Lage noch nach zeitlichem Umfang einen Anspruch auf Zuweisung der gewünschten Dienste hätten. Dass sich ein Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers zu bestimmten Dienstzeiten einfinden muss, rechtfertige in der gebotenen Gesamtschau keine höhere Stundenvergütung gegenüber einem Arbeitnehmer, der frei ist, Dienste anzunehmen oder abzulehnen.

## Dienstliche SMS müssen in Freizeit nicht gelesen werden

**Ein Arbeitnehmer muss sich in seiner Freizeit nicht erkundigen, ob sein Dienstplan geändert worden ist. Auch muss er in seiner Freizeit keine Mitteilung des Arbeitgebers – etwa per Telefon – entgegennehmen oder eine SMS lesen.**

Mit der Änderung des Dienstplans eines Mitarbeiters, im Streitfall eines Notfallsanitäters, übt der Arbeitgeber sein Direktionsrecht aus. Dabei handelt es sich um ein Gestaltungsrecht, das durch Gestaltungserklärung ausgeübt wird. Die Änderung des Dienstplans

muss dem Mitarbeiter zugehen. Dabei ist der Mitarbeiter nach einem Urteil des LAG Schleswig-Holstein vom 27.09.2022 (Az. 1 Sa 39öD/22) nicht verpflichtet, sich in seiner Freizeit zu erkundigen, ob sein Dienstplan geändert worden ist. Auch ist er nicht verpflichtet, eine Mitteilung des Arbeitgebers – etwa per Telefon – entgegenzunehmen oder eine SMS zu lesen. Nimmt er eine Information über eine Dienstplanänderung nicht zur Kenntnis, gehe ihm diese erst bei Dienstbeginn zu.

**Hinweis:** Da der Arbeitgeber den Zugang der Dienstplanänderung nicht nachweisen konnte, befand er sich mit der Annahme der Dienste des Arbeitnehmers im Verzug und war zur Entgeltzahlung nach § 615 Satz 1 BGB verpflichtet. Gegen das Urteil wurde Revision beim BAG eingelegt (Az. 5 AZR 349/22).

## INSOLVENZRECHT

# Maßgeblicher Zeitpunkt für Insolvenzanfechtung einer Lohnsteuerzahlung bei Lastschriftverfahren

**Eine Zahlung im Wege der SEPA-Lastschrift ist erst mit ihrer vorbehaltlosen Einlösung durch die Schuldnerbank insolvenzanfechtungsrechtlich vorgenommen worden. Dies stellte der BGH mit Urteil vom 13.10.2022 (Az. IX ZR 70/21, DStR 2023, S. 103) klar.**

Im Streitfall hatte die in Insolvenz geratene Schuldnerin dem Beklagten ein SEPA-Lastschriftmandat erteilt, auf dessen Grundlage am 12.11.2019 die Lohnsteuer für Oktober 2019 eingezogen und dem Konto der Schuldnerin am 14.11.2019 belastet wurde. Am selben Tag ordnete das Insolvenzgericht die vorläufige Eigenverwaltung an. Hierüber unterrichtete die Schuldnerin die Beklagte am

15.11.2019. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nebst Anordnung der Eigenverwaltung erfolgte am 01.02.2020.

Gemäß § 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO ist eine Rechtshandlung, die einem Insolvenzgläubiger eine Sicherung oder Befriedigung gewährt hat, anfechtbar, wenn sie nach dem Eröffnungsantrag vorgenommen wurde und der Gläubiger zur Zeit der Handlung die Zahlungsunfähigkeit oder den Eröffnungsantrag kannte. Die insolvenzanfechtungsrechtlichen Wirkungen des Forderungseinzugs nach dem SEPA-Lastschriftverfahren treten im Verhältnis des Lastschriftschuldners zum Lastschriftgläubiger mit der vorbehaltlosen Einlösung der Lastschrift durch die Schuldnerbank

ein. Dabei kommt es nicht auf die Erfüllung der Forderung im Valutaverhältnis an, sondern darauf, wann der Schuldner endgültig verfügt und wann der Zahlungsempfänger eine gesicherte Rechtsposition erlangt hat. Für die Bestimmung des insolvenzanfechtungsrechtlich maßgeblichen Zeitpunkts ist allerdings nicht (alleine) die vorbehaltlose Gutschrift auf dem Konto des Zahlungsempfängers maßgeblich, sondern zusätzlich die Einlösung durch die Schuldnerbank und der Ablauf der in den AGB-Banken/AGB-Sparkassen vorgesehenen und vereinbarten zweitägigen Stornierungsfrist erforderlich.

## IT-RECHT

# DSGVO: Offenlegung der Empfänger von weitergegebenen Daten

**Laut EuGH hat jeder das Recht zu erfahren, an wen seine personenbezogenen Daten weitergegeben wurden.**

Im Rahmen des Auskunftsrechts des Betroffenen nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) hat der EuGH in seinem Urteil vom 12.01.2023

(Rs. C-154/21, Österreichische Post, GRUR-RS 2023, S. 89) klargestellt, dass der Verantwortliche verpflichtet ist, der betroffenen Person konkret die Identität der jeweiligen Empfänger mitzuteilen, wenn die Daten des Betroffenen gegenüber den Empfängern offengelegt worden sind oder noch offengelegt werden.

Nur wenn es (noch) nicht möglich ist, diese Empfänger zu identifizieren, oder wenn der Verantwortliche nachweist, dass der Auskunftsantrag offenkundig unbegründet oder exzessiv ist, darf sich der Verantwortliche laut EuGH darauf beschränken, lediglich die Kategorien der betreffenden Empfänger mitzuteilen.

## WIRTSCHAFTSSTRAFRECHT

## Bundesrat stoppt Hinweisgeberschutzgesetz

Ende 2021 hätte Deutschland die Richtlinie zum Hinweisgeberschutz umsetzen müssen. Dazu hatte der Bundestag am 16.12.2022 das Hinweisgeberschutzgesetz verabschiedet. Die Zustimmung des Bundesrates blieb am 10.02.2023 jedoch aus. Das Gesetz wird nun voraussichtlich im Vermittlungsausschuss verhandelt.

Der Bundesrat hat am 10.02.2023 das sog. Whistleblower-Gesetz gestoppt. Moniert wird, dass das Gesetz in der vorliegenden Fassung weit über die EU-Vorgaben hinausgeht. Kleine und mittlere Unternehmen würden dadurch zu stark belastet.

**Hinweis:** Deutschland hätte die EU-Whistleblower-Richtlinie bereits bis spätestens Ende 2021 umsetzen müssen. Weitere Informationen finden Sie hier.



## NOVUS INTERN

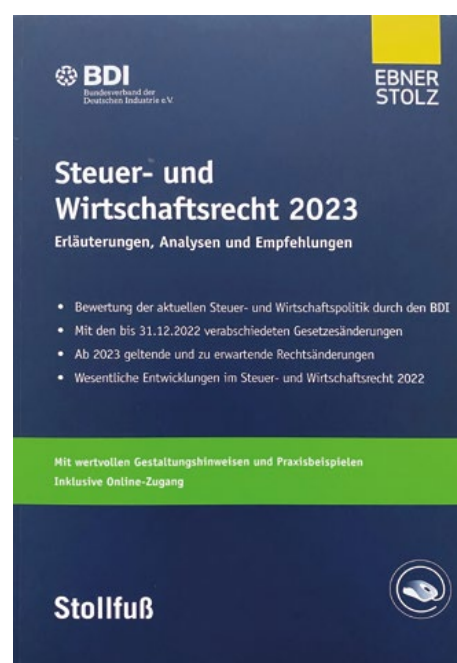
## BDI / Ebner Stolz: Steuer- und Wirtschaftsrecht 2023 in zehnter Auflage erschienen

Anfang Februar ist die zehnte Auflage unseres gemeinsam mit dem BDI verfassten Ratgebers „Steuer- und Wirtschaftsrecht 2023“ im Stollfuß Verlag erschienen.

In der zehnten Auflage dieses Ratgebers bewertet der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI) die aktuellen Entwicklungen im Steuerrecht und zeigt Handlungsbedarf aus Sicht der Wirtschaft auf. Autoren von Ebner Stolz skizzieren die ab 2023 anstehenden Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht in praxisnaher Darstellung. Darüber hinaus vermittelt eine thematisch sortierte Auswertung der aktuellen Rechtsprechung, wesentlicher Verlautbarungen der Finanzverwaltung und Vorgaben der

berufsständischen Organisationen der Wirtschaftsprüfer ein Gesamtbild über die wichtigsten Entwicklungen des Jahres 2022. Auf daraus resultierenden Handlungsbedarf, etwa in Bezug auf die Steuererklärungen 2022 und den Jahresabschluss 2022, wird praxisnah hingewiesen.

**Hinweis:** Weitere Informationen zum Ratgeber finden Sie hier.



## Neue Partnerin in Stuttgart

Dr. Manuela Martin verstärkt seit 01.02.2023 Ebner Stolz am Standort Stuttgart als neue Partnerin im Bereich Commercial Litigation. Sie ist spezialisiert auf Zivilprozesse, Massen- und Schiedsverfahren. Einer ihrer Tätigkeitsschwerpunkte liegt in der Verteidigung und Koordination von komplexen internationalen Produkthaftungsstreitigkeiten für namhafte Hersteller und Zulieferer aus der Automobilindustrie. Darüber hinaus berät sie in allen Fragen des Produkthaftungs- und Produktsicherheitsrechts sowie im Umgang mit Produktwarnungen, Produktrückrufen und Krisenkommunikation. Nach Stationen bei CMS

Hasche Sigle und Luther war Dr. Manuela Martin zuletzt Partnerin bei Squire Pattons im Böblinger Büro. Durch ihren Branchenfokus in der Automobilindustrie sieht Frau Dr. Martin vielfältige Anknüpfungspunkte zu den Mandanten von Ebner Stolz.



## Das moderne Persönlichkeitsprofil eines Aufsichtsrats oder Beirats

**Im Rahmen eines Dialogabends der Governance Akademie für Beiräte und Aufsichtsräte in Starnberg tauschten sich Benedikt Schell, Vorstandsvorsitzender der Mercedes-Benz Bank AG, und Prof. Dr. Thomas Zinser, Partner bei Ebner Stolz, zu den Anforderungen an Aufsichtsräte und Beiräte aus.**

Klimawandel, Digitalisierung, veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen: Unternehmen stehen vor gewaltigen Transformationsaufgaben. Es müssen Investitionen in neue Technologien und Geschäftsmodelle getätigt werden – wobei heute manchmal noch nicht klar ist, ob sie sich durchsetzen werden.

Vor diesem Hintergrund war Thema eines Dialogabends der Einfluss der Persönlichkeit des Aufsichtsrats auf eine nachhaltig erfolgreiche Unternehmensführung: Besonders wichtig sind in der Zukunft soziale Kompetenzen, wie eine empathische und reflektierte Persönlichkeit, gepaart mit einer authentischen Transparenzfähigkeit und klaren Ergebnisorientierung. Aufsichtsräte sind in der Entwicklung von Unternehmen besonders gefordert, damit sich die Fähigkeiten und Potenziale einer Organisation dynamisch entfalten können. Angesichts der derzeitigen Wirtschaftskrise gilt es dabei, zuversichtlich zu bleiben, ein gewisses Maß an Mutlosigkeit abzulegen, sich Innovationen zu öffnen und die eingefahrenen Pfade zu verlassen.

Ebner Stolz geht diesen Weg gemeinsam mit den Aufsichtsräten und Beiräten und engagiert sich seit vielen Jahren in deren Weiterentwicklung.

---

### PUBLIKATIONEN

---

**Prof. Dr. Katja Gabius / Alexander Glöckner**  
Green and more: Zusammenarbeit von Prüfer und Aufsichtsrat, WPg 2023, S. 193

**Dr. Nücken, Sandro**  
Die umsatzsteuerliche Organschaft nach den EuGH-Urteilen – Wie geht es jetzt weiter?, AG 2023, S. 78

**Teresa Maria Urban / Svenja Lindtner**  
Besteuerung von Photovoltaikanlagen nach dem JStG 2022: The New Easy?, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 5/2023, S. 344



---

**TERMINE**


---

**MÄRZ****12. Leipziger Klima-Tag**

01.03.2023 // Leipzig

**Internal Investigations – Rahmenbedingungen für die Aufklärung von Compliance-Vorfällen in Unternehmen**

01.03.2023 // Webinar

**Bedeutung und Risiken der Russland-sanktionen aus der Perspektive des Aufsichtsrats**

01.03.2023 // Webinar

**Mitteldeutscher Steuertag für die Kommunen – Teil 2**

07.03.2023 // Webinar

**Fokus Recht: Aktuelle Rechtsprechung zum Wettbewerbsrecht**

22.03.2023 // Webinar

**Fokus IT: TIBER-DE – Wie widerstandsfähig ist Ihr Finanzsystem?**

23.03.2023 // Webinar

**Konsolidierung mit LucaNet**

23.03.2023 // Webinar

**Ebner Stolz China & Asia Day 2023**

28.03.2023 // Köln

**State-of-the-art Dashboarding mit LucaNet**

29.03.2023 // Webinar

**Unternehmen Zukunft – Mitarbeitergewinnung und -bindung, Digitalisierung und Nachhaltigkeit im Fokus**

29.03.2023 // Köln

**Ebner Stolz China & Asia Day 2023**

30.03.2023 // Stuttgart

**APRIL****Gegenüberstellung der Meldewege nach dem Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz und dem Hinweisgeberschutzgesetz**

04.04.2023 // Webinar

**Fokus Recht: Microsoft 365 & Co. – Können Unternehmen Cloud-Dienste rechtssicher einsetzen?**

25.04.2023 // Webinar

**Integrierte Planung mit LucaNet**

26.04.2023 // Webinar

**Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Verbrauchsteuern und deren Verknüpfung zum Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht**

26.04.2023 // Webinar

**MAI****Konsolidierung mit LucaNet**

04.05.2023 // Webinar

**Umsatzsteuer-Impuls – VAT in the Digital Age – Ist Ihr Unternehmen für die digitale Zukunft vorbereitet?**

08.05.2023 // Stuttgart und online

**Ebner Stolz Online-Anwendungsschulungen LucaNet**

11./12./15.05.2023 // Webinar

**State-of-the-art Dashboarding mit LucaNet**

24.05.2023 // Webinar

---

**IMPRESSUM**


---

**Herausgeber:**

Ebner Stolz Mönning Bachem  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
Partnerschaft mbB  
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg  
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln  
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart  
Tel. +49 711 2049-0

**Redaktion:**

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535  
Martina Büttner, Tel. +49 711 2049-1325  
novus@ebnerstolz.de

**novus** enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

**novus** unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newsletter oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.

**Fotonachweis:**

©www.gettyimages.com  
©www.stock.adobe.com

