



Steuern und Recht im Überblick
Quartalswebcast

18. Dezember 2020

Überblick über die Referenten



Dr. Alexander Linn
Partner – Business Tax
Steuerberater
München

E: allinn@deloitte.de



Georg Trischberger
Director – Business Tax
Steuerberater
Mannheim

E: gtrischberger@deloitte.de



Christoph A. Gach
Senior Manager – Indirect Tax
Hamburg

E: cgach@deloitte.de



Ulrike Freise
Director - Tax
Steuerberaterin/ Wirtschaftsprüferin
Hannover

E: ufreise@deloitte.de

Agenda

Steuern und Recht im Überblick (IV. Quartal 2020)

I. Aktuell

- Überlassung von Rechten bei beschränkter Steuerpflicht/ Referentenentwurf zum Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
- Brexit-Update
- Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

II. Gesetzgebung

- Jahressteuergesetz 2020
- ATAD-Umsetzungsgesetz?

III. Rechtsprechung

- Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall
- Finale Verluste
- Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung in grenzüberschreitendem Dreiecksverhältnis
- Betriebsaufspaltung trotz Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB
- Kein Vorabgewinn für Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung einer KG
- Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung
- Zur Änderung eines im Rahmen einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts

IV. Finanzverwaltung

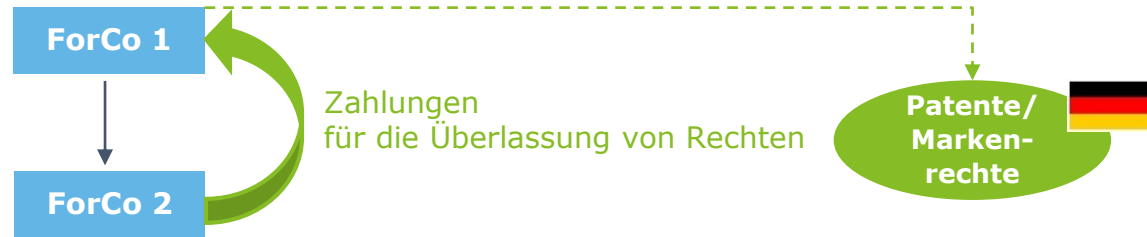
- Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen
- Anwendung des § 6a GrEStG
- Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften
- Verdeckte Einlagen in Dreiecksverhältnissen

I. Aktuell

Beschränkte Steuerpflicht bei der Überlassung von Rechten

BMF-Schreiben

Hintergrund



§§

Beschränkte Steuerpflicht bei der Überlassung von Rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG):

Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht.

BMF-Schreiben vom 06.11.2020



BMF bestätigt den Gesetzeswortlaut, äußert sich allerdings nicht zu den zahlreichen Zweifelsfragen in diesem Zusammenhang:

Kein zusätzlicher
Inlandsbezug erforderlich

- Die befristete oder unbefristete Überlassung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind, begründet die beschränkte Steuerpflicht.



Hinweis:

- BMF-Referentenentwurf (AbzStEntModG) sieht Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht bei Rechteüberlassung vor.

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

BMF-Referentenentwurf

Hintergrund

Ziele

- Vorbeugen von Missbrauchs- und Betrugsfällen
- Effizienzsteigerung des Erstattungsverfahrens
- Anpassung der Anti-Treaty-Shopping-Regel des § 50d Abs. 3 EStG an die EuGH-Rspr.

20.11.2020

BMF: Referentenentwurf

Regierungsentwurf

Verabschiedung
Bundestag

Zustimmung
Bundesrat

Verkündung

AbzStEntModG

Wesentliche Änderungen

- Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht bei Überlassung von Rechten
- Anpassung der Sonderregelung für die Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschafter (§ 50d Abs. 3 EStG)
- Verlustverrechnungsverbot bei missbräuchlichen Gestaltungen in Umwandlungsfällen
- Überarbeitung des Verfahrens zur Entlastung von Abzugsteuern
- Zentrale Rolle des BZSt bei Erhebung der Kapitalertragsteuer

Betroffene Gesetze

- Einkommensteuergesetz
- Investmentsteuergesetz
- Umwandlungssteuergesetz
- Abgabenordnung



Inkrafttreten **am Tag nach der Verkündung**

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

Ausgewählte mögliche Gesetzesänderungen

Einkommen- und Umwandlungsteuer

Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht
§ 49 Abs. 1 Nr. 2 f oder Nr. 6 EStG-E

- Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht bei Rechteüberlassungen auf Fälle mit substantiellem Inlandsbezug (insbesondere Nutzung/ Verwertung der Rechte in einer Betriebsstätte in Deutschland)



Anwendung in **allen noch offenen Fällen**

Sonderregelung für Entlastungsberechtigung
§ 50d Abs. 3 EStG-E

- Definition des (widerlegbaren) Anfangsverdachts einer missbräuchlichen Struktur:
 - Kein Anspruch des Begünstigten auf Entlastung aus derselben Norm (DBA, MTRL) und
 - Erzielung der abzugssteuerbelasteten Einkünfte nicht aus der eigenen Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft
- Ausschluss für börsennotierte Gesellschaften
- Entlastungsberechtigung der Gesellschafter nur im Rahmen des Gegenbeweises



Inkrafttreten **am Tag nach der Verkündung**

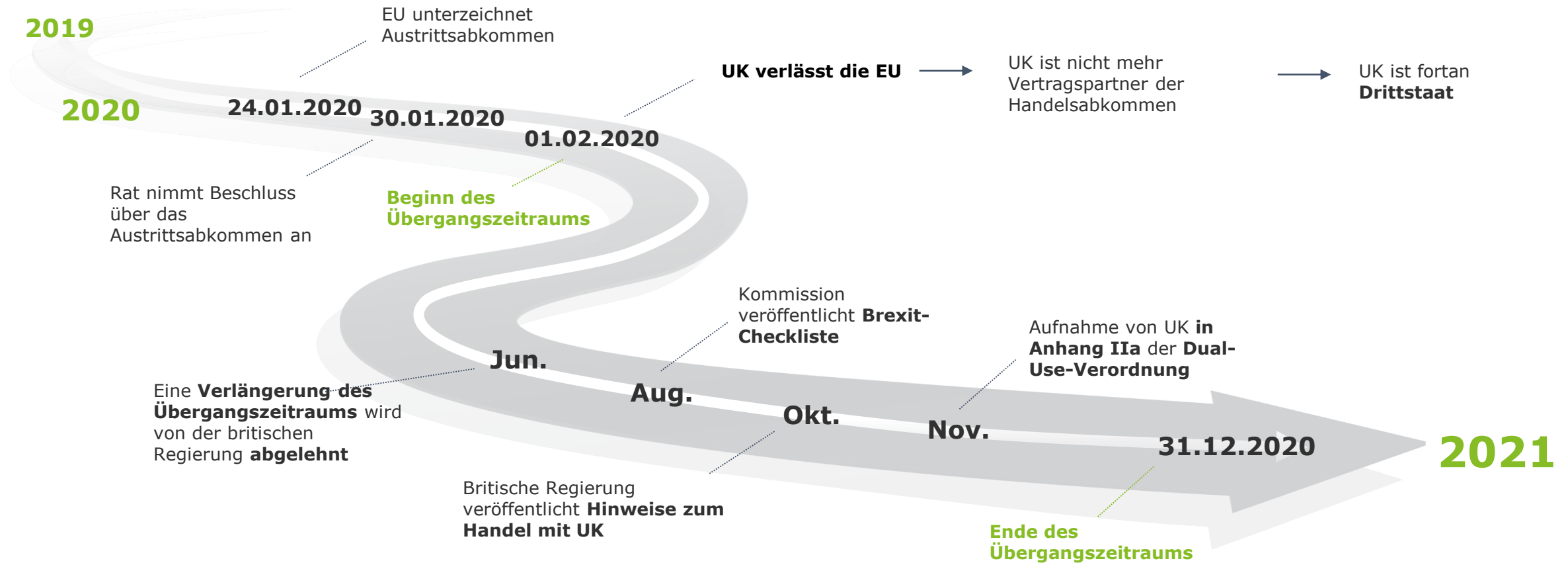
Verlustverrechnungsverbot
§ 2 Abs. 5 UmwStG-E

- Verrechnungsverbot für Wertverluste von Wirtschaftsgütern, die
 - dem übernehmenden Rechtsträger nur aufgrund der steuerlichen Rückwirkung zugerechnet werden und
 - die wirtschaftlich bereits bei dem übertragenden Rechtsträger eingetreten sind



für Umwandlungen **nach dem 19.11.2020**

Brexit-Update



➔ **Ab dem 01.01.2021 kommt es zu einer erheblichen Veränderung der Beziehungen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich (UK)**

Hinweise:



- Auswirkungen auf Indirekte Steuern/ Zoll: siehe [Deloitte Tax News](#)
- Auswirkungen auf Mitarbeiterereinsätze in Großbritannien aus Sicht der Sozialversicherung: siehe [Deloitte Tax News](#)
- Brexit-Steuerbegleitgesetz: siehe [Deloitte Tax News](#)

II. Gesetzgebung

Jahressteuergesetz 2020

Jahressteuergesetz 2020

Überblick

Hintergrund



- Notwendige Anpassungen an die EuGH-Rechtsprechung
- Reaktionen auf die Rechtsprechung des BFH
- Notwendige Umsetzung technischen Regelungsbedarfs

Jahressteuergesetz 2020

**Gesetzesänderungen
in folgenden
Bereichen:**

- Umsatzsteuerrecht
- Einkommensteuerrecht
- Abgabenordnung
- Erbschaftsteuerrecht
- weitere Gesetze

17.07.2020

02.09.2020

09.10.2020

09.12.2020

16.12.2020

18.12.2020

Referentenentwurf
vom BMF

Regierungsentwurf des
Bundeskabinetts

Stellungnahme des
Bundesrats

Beschlussfassung FA
Bundestag

2./3. Lesung
Bundestag

Zustimmung
Bundesrat

Verkündung

Einkommensteuer

§ 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG Homeoffice-Pauschale

- Einführung der Homeoffice-Pauschale in Höhe von **5 Euro pro Arbeitstag, max. 600 Euro im Kalenderjahr**; vorausgesetzt kein Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer



Für Remote-Tätigkeiten vom 01.01.2020 bis **31.12.2021**

§ 7g EStG Investitionsabzugs- betrag

- Erweiterung auf betriebliche Wirtschaftsgüter, die **(auch langfristig) vermietet** werden
- **Einheitliche Gewinngrenze von 200.000 Euro** als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen
- Umfang der begünstigten Investitionskosten von 40% auf **50%** angehoben



Anwendung in **nach dem 31.12.2019** bzw. in **nach dem 17.07.2020 endenden Wirtschaftsjahren**

§ 8 Abs. 4 EStG Zusatzleistungen

- Einführung der Definition von Zusatzleistungen:
 - Leistung wird nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet
 - Anspruch auf Arbeitslohn wird nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt
 - Verwendungs- oder zweckgebundene Leistung wird nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und



In-Kraft-Treten am **Tag nach der Verkündung**

§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG Sachbezugsfreigrenze

- Anhebung der **monatlichen Freigrenze für Sachbezüge von 44 Euro auf 50 Euro**



In-Kraft-Treten am **01.01.2022**

Jahressteuergesetz 2020

Weitere ausgewählte Gesetzesänderungen

Einkommensteuer

§ 3 Nr. 19 EStG Weiterbildungs- und Beratungsleistungen des Arbeitgebers

- Steuerfreistellung der Beratungsleistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung von einem Dritten erbrachte Beratungsleistungen **zur beruflichen Neuorientierung** („Outplacement“-Beratung, „Newplacement“-Beratung) für ausscheidende Arbeitnehmer

§ 20 Abs. 6 S. 5 u. 6 EStG Verluste aus Termingeschäften

- Anhebung der Verrechnungsbeschränkung von 10.000 Euro auf **20.000 Euro**



Anzuwenden auf Verluste, die **nach dem 31.12.2020 bzw. nach dem 31.12.2019** entstehen

§ 21 Abs. 2 EStG Verbilligte Wohnungsüberlassung

- Herabsetzung der Grenze für die Aufteilung der Wohnungsüberlassung (in einen entgeltlich und in einen unentgeltlich vermieteten Teil) von bisher 66% auf **50%** der ortsüblichen Miete



Anwendung ab dem **Veranlagungszeitraum 2021**

Umsatzsteuer

§§ 18i – 18k UStG

- Umsetzung eines Mehrwertsteuer-Digitalpakets auf der Grundlage der EU-Richtlinie
- Ausdehnung des bisherigen Besteuerungsverfahrens für in EU ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen, auf Online-Verkäufe



Anwendung auf **Lieferungen nach dem 30.06.2021**

Jahressteuergesetz 2020

Weitere ausgewählte Gesetzesänderungen

Gewerbesteuer

§ 10a S. 10 ff GewStG Gewerbeverlust

- Einführung einer Regelung zur entsprechenden Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge



Anwendung bereits für **Erhebungszeiträume vor 2020**

Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

§ 57 AO Unmittelbarkeits- grundsatz

- Ausweitung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes



In-Kraft-Treten am **Tag nach der Verkündung**

§ 58 AO Zulässige Mittelweitergabe

- Vereinheitlichung der zulässigen Mittelweitergabe



In-Kraft-Treten am **Tag nach der Verkündung**

§ 52 Abs. 2 S. 1 AO Gemeinnützige Zwecke

- Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke, z.B. Förderung der Hilfe für Menschen, die auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden

§ 68 AO Zweckbetriebe

- Erweiterung der Liste der Zweckbetriebe, z.B. Einrichtungen zur Versorgung von Flüchtlingen

§ 55 AO/ § 64 AO Bagatellgrenzen

- Einführung und Erhöhung von Bagatellgrenzen

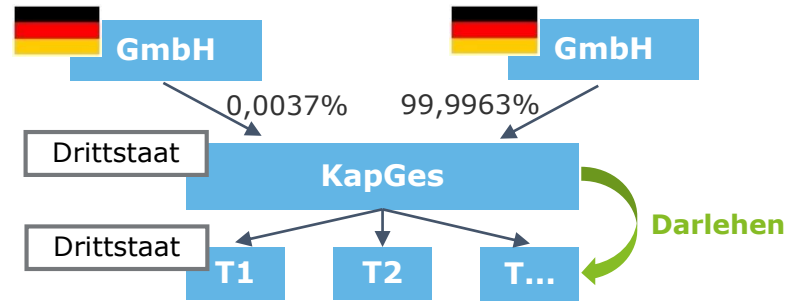
§ 50 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStDV Zuwendungsnachweis

- Anhebung der Grenze für den vereinfachten Zuwendungsnachweis von 200 Euro auf **300 Euro**

III. Rechtsprechung

Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall

Sachverhalt



Finanzamt/ Finanzgericht:

- Die Einkünfte aus der Darlehensvergabe gelten als passive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) und sind folglich der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen.

BFH, Urteil vom 18.12.2019 (I R 59/17)



Frage:

Ist auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG im Drittstaatenfall an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen?

Ergebnis:



- neu:** Auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG ist im Drittstaatenfall an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen.
- Nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, da es den deutschen Finanzbehörden im Rahmen der EU-Amtshilferichtlinie möglich war zu überprüfen, dass die Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.



Hinzurechnungsbesteuerung hat zu unterbleiben, da nicht mit dem Unionsrecht vereinbar

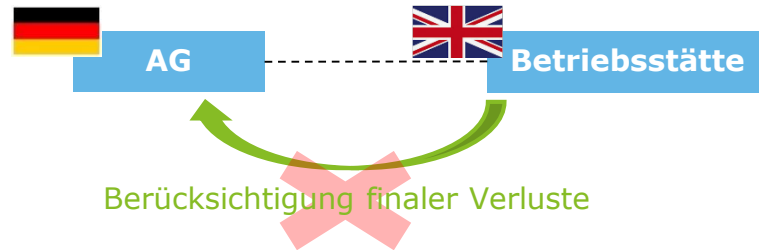


Hinweis:

- „Allgemeine“ Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG könnte nach erfolgter ATAD Umsetzung in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen und folglich im Drittstaatenfall mit dem Unionsrecht vereinbar sein.

EuGH-Vorlage zu finalen Verlusten (1/2)

Sachverhalt



Finanzamt:

Die der Freistellungsbetriebsstätte zuzuordnenden Verluste sind als finale Verluste bei der Gewinnermittlung des deutschen Stammhauses nicht zu berücksichtigen.

BFH, Urteil vom 06.11.2019 (I R 32/18)



Frage:

Kann sich eine Pflicht Deutschlands zur Berücksichtigung der „finalen“ Verluste der Freistellungsbetriebsstätte nach Unionsrecht ergeben?



Hintergrund:

- Nach nationalem Recht sind die in der britischen Zweigniederlassung der Klägerin entstandenen Verluste nicht zu berücksichtigen.
- Ob sich eine Pflicht Deutschlands zur Berücksichtigung der „finalen“ Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte aus der unionsrechtlich gewährleisteten Niederlassungsfreiheit ergeben könnte, ist trotz mehrerer Entscheidungen des EuGH zu dieser Problematik noch nicht hinreichend geklärt.
- Gleiches gilt für einige mit der Beurteilung der Kriterien der Finalität und der Höhe der ggfs. zu berücksichtigenden Verluste zusammenhängenden Fragen.



Ergebnis:

- Vor diesem Hintergrund hat der BFH dem EuGH diverse Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

EuGH-Vorlage zu finalen Verlusten (2/2)

BFH, Urteil vom 06.11.2019 (I R 32/18)

Erste Vorlagefrage

Erfordert die Niederlassungsfreiheit eine Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte nach DBA auf Ebene des deutschen Stammhauses?

Zweite Vorlagefrage

Erstreckt sich die möglicherweise aus der Niederlassungsfreiheit abzuleitende Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte auch auf die deutsche Gewerbesteuer?

Dritte Vorlagefrage

Können finale Verluste im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte auch dann vorliegen, wenn zumindest die theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten?

Vierte Vorlagefrage

Können als zu berücksichtigende finale Verluste auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht kommen, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?

Fünfte Vorlagefrage

Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden finalen Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?

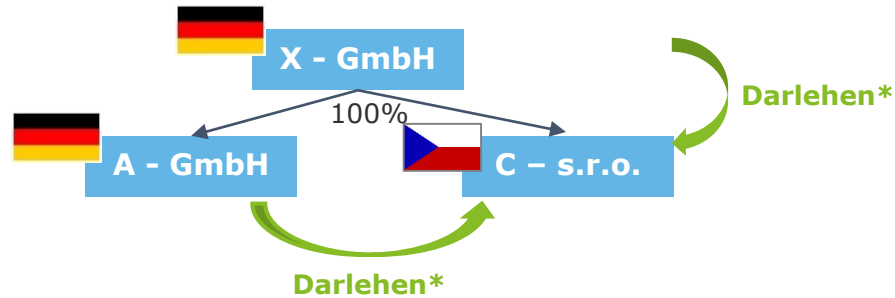


Praxishinweis:

- Bis zur abschließenden Entscheidung des EuGH sollten Fälle von DBA-Freistellungsbetriebsstätten mit „finalen“ Verlusten offen gehalten werden.

Verzicht auf Darlehenszinsen durch inländische Kapitalgesellschaft gegenüber ausländischer Tochtergesellschaft bzw. Schwestergesellschaft

Sachverhalt



Finanzamt/ Finanzgericht:

Außerbilanzielle Hinzurechnung von fiktiven Zinseinnahmen auf Ebene der X-GmbH

***Darlehen mit fremdüblicher Verzinsung wurden später rückwirkend und für die Zukunft zinsfrei gestellt**

BFH, Urteil vom 27.11.2019 (I R 40/19)



Frage:

Wie ist das Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG im Fall eines grenzüberschreitenden Dreiecksverhältnisses?

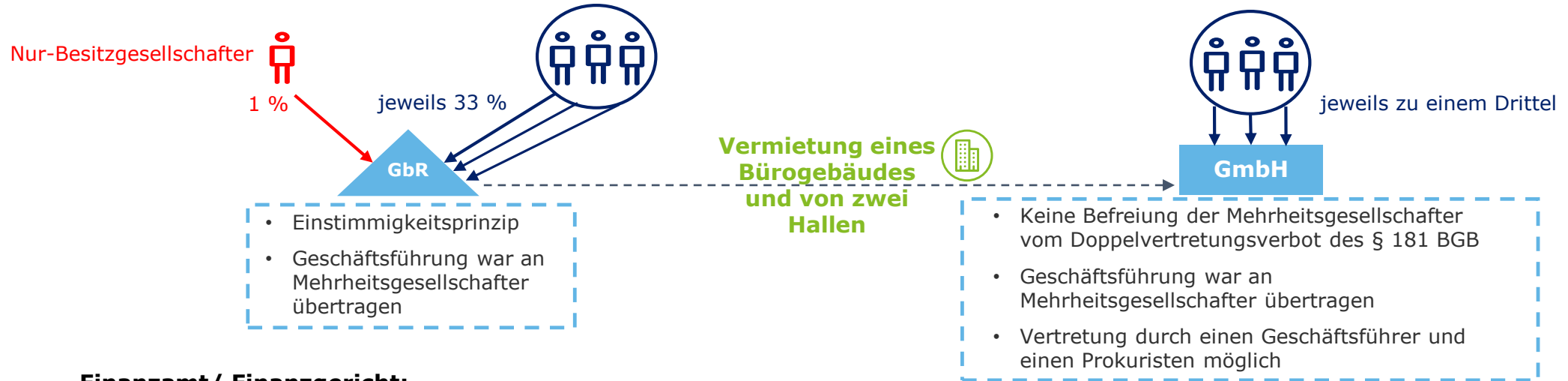


Ergebnis:

- Nebeneinander der beiden Vorschriften ohne Vorrangverhältnis (entgegen BFH-Urteil vom 9.11.1988, I R 335/83); jetzt: § 1 Abs. 1 S. 4 AStG
- Im Streitfall Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG, da Hinzurechnung nach AStG im Vergleich zur vGA weitergehende Gewinnberichtigung nach sich zieht.
- Anwendung der EuGH-Rechtsprechung (Hornbach-Baumarkt, Urteil vom 31.05.2019, C-381/16) bei Darlehenszinsen im Konzern: Keine Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG, wenn Steuerpflichtiger im EU-Fall Nachweis für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des (nicht fremdüblichen) Geschäfts erbringt.

Betriebsaufspaltung trotz Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB

Sachverhalt



Finanzamt/ Finanzgericht:



Finanzamt: Gewerbliche Einkünfte infolge einer Betriebsaufspaltung

Finanzgericht: Keine Betriebsaufspaltung, da es den Mehrheitsgesellschaftern aufgrund des Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB nicht möglich war, das Nutzungsverhältnis mit der GmbH ohne Zustimmung des Nur-Besitzgesellschafters zu beherrschen.

BFH, Urteil vom 28.05.2020 (IV R 4/17)



Frage:

Liegen gewerbliche Einkünfte auf Grundlage einer Betriebsaufspaltung vor?

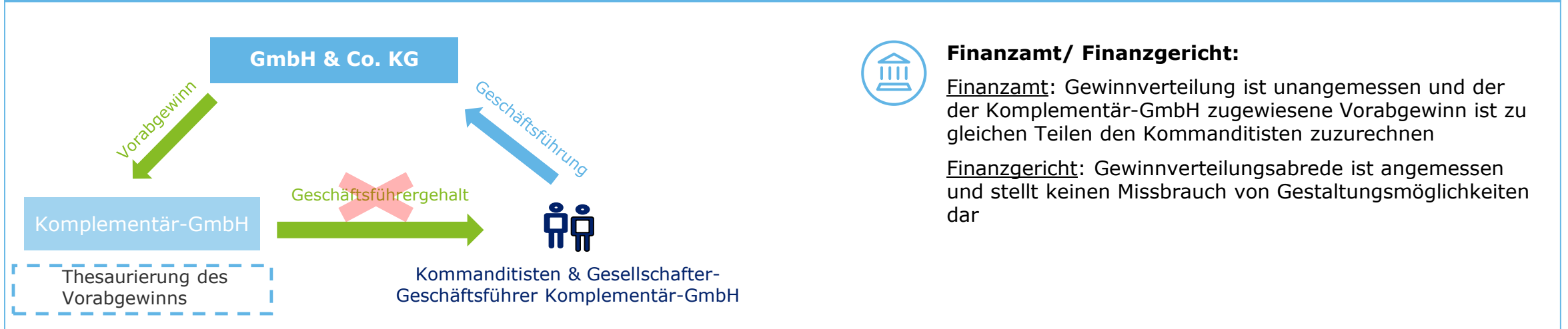


Ergebnis:

- Betriebsaufspaltung liegt vor.
- Auch das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB steht der personellen Verflechtung nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umgehung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person (z.B. Prokurist) ermöglichen.

Kein Vorabgewinn für Komplementär-GmbH für vom Kommanditisten geleistete Geschäftsführung einer KG

Sachverhalt



BFH, Urteil vom 28.05.2020 (IV R 11/18)



Frage:

Kann der Komplementär-GmbH für die Führung der Geschäfte der GmbH & Co. KG durch die Kommanditisten ein Vorabgewinn gewährt werden?

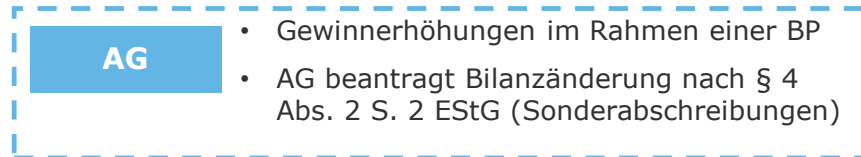


Ergebnis:

- Vorabgewinn für die Komplementär-GmbH stellt eine unangemessene Gewinnverteilung dar.
- Vorabgewinn ist den Kommanditisten nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und nicht der Komplementär-GmbH zuzurechnen.
- **Neu:** Dies gilt auch, wenn der Kommanditist – zugunsten einer Thesaurierung des der Komplementär-GmbH zugewiesenen Vorabgewinns bei der GmbH – auf ein Entgelt verzichtet.

Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG

Sachverhalt



Umfang einer zulässigen Bilanzänderung?

1

2

Zweistufige Gewinnermittlung

./. Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung

= **Bilanzgewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG**

+ außerbilanzielle Korrektur (§ 10 S. 1 InvZulG a.F.)

= **steuerlicher Gewinn**

Finanzamt/ Finanzgericht:



1

Finanzamt: Maßgebend für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG. Beantragte Bilanzänderung überschreitet den zulässigen Rahmen.

2

Finanzgericht: Umfang einer zulässigen Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist die Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerlichen Gewinnauswirkung.

BFH, Urteil vom 27.05.2020 (XI R 8/18)



Frage:

Kann eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG ausgelöst wird, den Rahmen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG erweitern?



Ergebnis:

- Auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG ausgelöst wird, kann den Rahmen für eine Bilanzänderung nicht erweitern.
- Maßgebend für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn.

Änderung eines Wahlrechts in der Überleitungsrechnung

Sachverhalt

09.12.2013

Abgabe der Steuererklärungen 2013 einschließlich Handelsbilanz und Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV

14.04.2014

Abgabe der **korrigierten Überleitungsrechnung** nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV:

- reduzierte Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F.

04.07.2014

Finanzamt erlässt Bescheide



Finanzamt/ Finanzgericht:

- Begehrte Kürzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. stellt eine unzulässige Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG dar.

BFH, Urteil vom 27.05.2020 (XI R 12/18)



Frage:

Gelten die restriktiven Voraussetzungen für eine Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG auch, wenn die Ausübung eines Wahlrechts in einer Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV noch vor der Veranlagung geändert wird?

Ergebnis:



- Bei dem Wahlrecht gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. handelt es sich um eine „innerbilanzielle Maßnahme“. Folglich gelten die restriktiven Voraussetzungen für eine Bilanzänderung.
- Dies gilt auch bei einer Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV.
- ➔ Keine Kürzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F.



Hinweis:

- Ausführung des BFH müssten auch für die aktuelle Rechtslage gelten.

III. Finanzverwaltung

BMF-Schreiben vom 02.11.2020 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Abschn. 3.17 UStAE¹

Definition

Gutscheine § 3 Abs. 13 UStG

- Instrumente, die vom Berechtigten **ganz** oder **teilweise** anstelle einer regulären Geldzahlung **als Gegenleistung zur Einlösung gegen Gegenstände** oder **sonstige Leistungen** verwendet werden können
- **verkörpert** oder **elektronisch**
- **Kennzeichnung** als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein („Soll“-Vorschrift)
- **Vertrauensschutz** für gutgläubige Aussteller und nachfolgende Unternehmer

Einzweck-Gutschein § 3 Abs. 14 UStG

- **Leistungsort, Unternehmereigenschaft** des **Leistungsempfängers**, wenn für Ortsbestimmung maßgeblich, geschuldete **USt stehen** zum Übertragungs- oder Ausgabezeitpunkt **fest**
- Angabe der Identität des **Leistenden** und der **Gattung des Leistungsgegenstandes** auf dem Gutschein
- Berechtigung zum Bezug **mehrerer**, genau bezeichneter **Einzelleistungen** möglich

Mehrzweck-Gutschein § 3 Abs. 15 UStG

- **Leistungsort, Leistender, Leistungsgegenstand stehen** zum Übertragungs- oder Ausgabezeitpunkt **nicht fest**
- geschuldete **USt** noch **nicht bestimmbar**

Abgrenzung

Keine Gutscheine i.S.d. § 3 Abs. 13 UStG

- Preisnachlass- oder Preiserstattungsinstrumente
- Gutscheine für Warenproben oder Muster
- Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten
- Guthabekarten
- Zahlungsdienste

¹Anwendung auf nach dem **31.12.2018** ausgestellte Gutscheine, Nichtbeanstandung für vor dem **02.02.2021** ausgestellte Gutscheine.

Rechtsfolgen

Abschn. 3.17 UStAE

Einzweck-Gutscheine

Entstehung der USt

- **Ausgabe** oder **Übertragung** bei Übertragung vor Ausgabe
- Die tatsächliche Lieferung oder Leistungserbringung gilt nicht als unabhängiger Umsatz.

Leistungsort

- **Lieferung**, Ort der fiktiven Lieferung, entsprechend § 3 Abs. 7 S. 1 UStG
- **sonstige Leistung**, §§ 3a Abs. 1, 3b, 3e UStG
- **Vermittlungsleistung**, § 3a Abs. 2 UStG

Bemessungsgrundlage

- **entgeltliche** Übertragung oder Ausgabe, § 10 Abs. 1 UStG
- **unentgeltliche** Übertragung oder Ausgabe: unentgeltliche Wertabgabe, § 10 Abs. 4 S. 1 UStG
- **Mindestbemessungsgrundlage**, § 10 Abs. 5 UStG

Nichteinlösung

- keine umsatzsteuerlichen Folgen, da die Leistung bei Übertragung bzw. Ausgabe als erbracht gilt
- **Änderung** der **Bemessungsgrundlage**, wenn das **Entgelt zurückgezahlt** wird, § 17 Abs. 1 UStG

Remonetarisierbarkeit

- Wird dem Kunde der Gutscheinwert bei Rückgabe des Gutscheins erstattet, wird der Umsatz rückgängig gemacht.
- **Berichtigung** der USt. beim Aussteller, leistenden Unternehmer und ggf. Kommissionär, § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG

Rechnung

- Bezeichnung der **Gutscheinart** und kurze **Beschreibung** der **Lieferung** oder **sonstigen Leistung**, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, in der Rechnung über die Gutscheinübertragung oder -ausgabe

Rechtsfolgen

Abschn. 3.17 UStAE

Mehrzweck-Gutscheine

Entstehung der USt

- **tatsächliche** Lieferung oder **tatsächliche** Erbringung der sonstigen Leistung bei der Einlösung
- Ausgabe und Übertragung des Mehrzweck-Gutscheins unbeachtlich

Leistungsort

- **Lieferung**, § 3 Abs. 5a UStG
- **sonstige Leistung**, §§ 3a Abs. 1, 3b, 3e UStG
- **Vermittlungsleistung**, § 3a Abs. 2 UStG

Bemessungsgrundlage

- für den Gutschein gezahlte **Gegenleistung**, § 10 Abs. 1 S. 2 UStG
- **Gutscheinwert** bei fehlender Kenntnis des leistenden Unternehmers über die Höhe der vom Kunden an den letzten Unternehmer in der Vertriebskette gezahlten Gegenleistung, § 10 Abs. 1 S. 6 UStG,
- **Gutscheinausgabepreis abzüglich Einkaufspreis** mangels Vergütungsvereinbarung für Vermittlungsleistung
- **unentgeltliche** Übertragung oder Ausgabe: unentgeltliche Wertabgabe, § 10 Abs. 4 Satz 1 UStG
- **Mindestbemessungsgrundlage**, § 10 Abs. 5 UStG

Nichteinlösung

- **keine umsatzsteuerlichen Folgen**, da die Leistungserbringung im Zeitpunkt der Einlösung erfolgt
- Auswirkung auf die **Bemessungsgrundlage** einer **Vermittlungsleistung**

Remonetarisierbarkeit

- Rückgabe und Erstattung **ohne umsatzsteuerliche Folgen**, da Rücktausch von Zahlungsmitteln

Rechnung

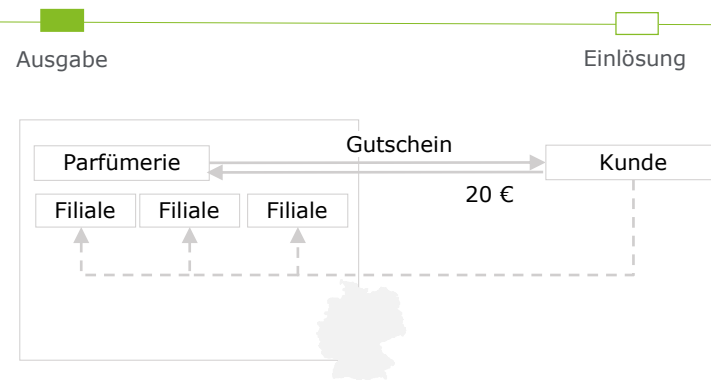
- Rechnung über die tatsächliche Leistungserbringung nach den **allgemeinen Vorschriften**

BMF-Schreiben vom 02.11.2020 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Kennzeichnung und Vertrauensschutz

Einzweck-Gutschein § 3 Abs. 14 UStG

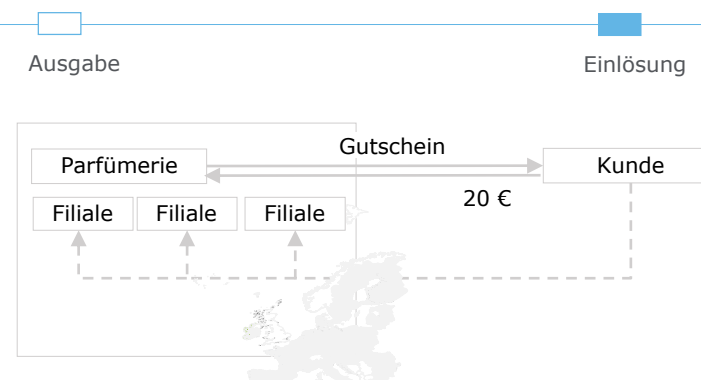
- ✓ **Ort** der Lieferung oder sonstigen Leistung
- ✓ **Unternehmereigenschaft** des **Leistungsempfängers**, wenn für Ortsbestimmung maßgeblich
- ✓ geschuldete **USt** stehen zum Zeitpunkt der Ausgabe/Übertragung fest



Nein →

Mehrzweck-Gutschein § 3 Abs. 15 UStG

Auffangtatbestand



Preisnachlass Preiserstattung

kein Recht auf Leistungsbezug

Briefmarken Fahrscheine Eintrittskarten

über die Annahmeverpflichtung hinausgehende Ansprüche

Guthabenkarten

voraussetzungslos
remonetarisierbar

Zahlungsdienste

RL (EU) 2015/2366

Gutscheine für Warenproben und Muster

kein Entgelt

Anwendung des § 6a GrEStG im Hinblick auf aktuelle Rechtsprechung (1/2)

Hintergrund



BFH, Urteile vom 21.08.2019 (II R 15/19, II R 16/19, II R 19/19, II R 20/19, II R 21/19) und vom 22.08.2019 (II R 17/19, II R 18/19):

Weite Auslegung der Regelungen der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a GrEStG sowohl für den in der Norm verwendeten Begriff des herrschenden Unternehmens als auch für die von der Steuerbegünstigung erfassten Umwandlungsvorgänge.

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 22.09.2020



Überarbeitung der bisherigen Erlasse zur Anwendung des § 6a GrEStG als Reaktion auf aktuelle Rechtsprechung

Begriff „Verbund“

An der bisherigen Verwaltungsauffassung zu dem Begriff „Verbund“ (vgl. gleich lautende Erlasse vom 19.06.2012 und vom 09.10.2013) wird nicht weiter festgehalten.

Begünstigungsfähige Erwerbsvorgänge

Die Steuervergünstigung in § 6a GrEStG erfasst u.a. die Fälle,

- dass eine abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen wird
- dass eine abhängige Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen verschmolzen wird und
- dass eine abhängige Gesellschaft durch Ausgliederung aus dem herrschenden Unternehmen neu entsteht.

Es erfolgt keine Differenzierung, in welche Richtung (sidestream-, upstream- oder downstream-Merger) eine Gesellschaft verschmolzen wird.

Anwendung des § 6a GrEStG im Hinblick auf aktuelle Rechtsprechung (2/2)

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 22.09.2020

Begriff des „herrschenden Unternehmens“

Es reicht aus, wenn das herrschende Unternehmen über eine Beteiligung an einer abhängigen Gesellschaft am Markt teilnimmt.

Es ist nicht erforderlich, dass der an der Umwandlung als herrschendes Unternehmen beteiligte Rechtsträger ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist.

Unerheblich ist auch, ob das herrschende Unternehmen die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen hält.

Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG sein.

Einhaltung von Vor- und Nachbehaltensfristen

Die in § 6a S. 4 GrEStG genannten fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch rechtlich eingehalten werden können.

Anwendung

Anwendung in allen offenen Fällen.

Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften (1/2)

Hintergrund



BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 20/16:

Gewinne aus Währungssicherungsgeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden sind, sind gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei.

BMF-Schreiben vom 05.10.2020



BMF bestätigt die o.g. Rechtsprechung

Erforderlicher Veranlassungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft

- Gewinne aus Währungskurssicherungsgeschäften sind gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei, wenn der Steuerpflichtige **nachweisbar** bei Abschluss des Sicherungsgeschäftes **ausschließlich** den späteren **konkret** erwarteten Veräußerungserlös aus Anteilen vor Währungskursschwankungen absichern wollte.
- Eindeutige und nachträglich nicht veränderbare Dokumentation erforderlich.

Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften (2/2)

BMF-Schreiben vom 05.10.2020

Abweichungen zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft

- Aus Vereinfachungsgründen ist es unschädlich, wenn der abgesicherte Betrag die Höhe des tatsächlichen Veräußerungspreises (sog. **Sicherungsüberhang**) um **weniger als 10 Prozent** übersteigt.

Ausbleiben der Anteilsveräußerung

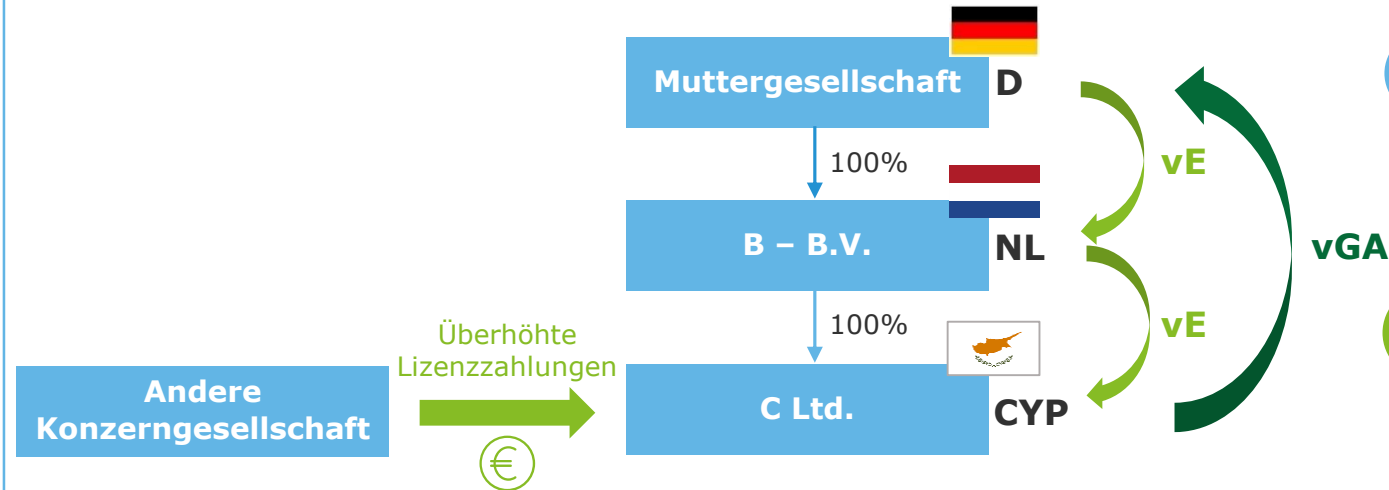
- Im Fall eines Scheiterns der Anteilsveräußerung ist die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auch für den Gewinn aus dem Sicherungsgeschäft ausgeschlossen.

Verluste aus Währungssicherungsgeschäften

- Verluste aus Währungssicherungsgeschäften, die ausschließlich zum Ausschluss bzw. zur Minderung des Währungskursrisikos einer konkret geplanten, in Fremdwährung abzuwickelnden Anteilsveräußerung abgeschlossen worden sind, mindern als Bestandteil der Veräußerungskosten im Sinne von § 8b Abs. 2 S. 2 KStG den (steuerfreien) Veräußerungsgewinn bzw. erhöhen einen gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigenden Veräußerungsverlust.

Verdeckte Einlagen in Dreiecksverhältnissen

Hintergrund



Gesetzesvorschrift § 8 Abs. 3 S. 5 KStG:

Eine verdeckte Einlage, die auf der vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde (...), erhöht nach Maßgabe von § 8 Abs. 3 S. 5 KStG das Einkommen der empfangenden Körperschaft.



BFH-Urteil vom 13.06.2018, I R 94/15:

Keine Nichtberücksichtigung i.S. von § 8 Abs. 3 S. 5 KStG liegt vor, wenn die vGA bei der Veranlagung des Gesellschafters zwar nicht erfasst worden ist, jedoch nach Maßgabe von § 8b Abs. 1 KStG ohnehin hätte außer Ansatz bleiben müssen.

BMF-Schreiben vom 18.11.2020



BMF wendet die o.g. Rechtsprechung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein an:

Begriff der „Nichtberücksichtigung“ i.S. von § 8 Abs. 3 S. 5 KStG

- VGA ist bei der Besteuerung eines Gesellschafters als nicht berücksichtigt anzusehen, wenn sie im Rahmen seiner Veranlagung bei der Einkommensermittlung tatsächlich nicht angesetzt worden ist.
- Bei dieser Prüfung habe unberücksichtigt zu bleiben, ob die vGA in einem folgenden Schritt unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG freigestellt werden würde.

Fragen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

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

Service:

- In der Fußzeile der Folien finden Sie unter [Deloitte Tax News](#) den Link zum vertiefenden Beitrag in den Deloitte Tax News.
- Aufzeichnungen und Präsentationen der [Quartalswebcasts](#) in 2020 finden Sie [hier](#).



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

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

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