

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungs- gesetz

Übersicht

Stand: Gesetzesbeschluss des Bundestags vom
05.05.2021



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Einkommensteuer	1
2.1	Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen, § 50c EStG.....	1
2.2	Änderung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen § 50a Abs. 5 S. 3 und S. 4 EStG 4	
2.3	Reform der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG	4
2.4	Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (§§ 45a ff. EStG)	7
3.	Verlustabzugsverbot für Verlustpotenzial aus Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 5 UmwStG)...	8
4.	Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG	9
5.	Änderungen der Grundsätze zu Verrechnungspreisen	9
5.1	Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes	10
5.1.1	Legaldefinition des Fremdvergleichspreises, § 1 Abs. 3 AStG	10
5.1.2	Bandbreite bei eingeschränkter Vergleichbarkeit, § 1 Abs. 3a AStG	10
5.1.3	Anpassung bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung, § 1 Abs. 3b AStG.....	11
5.1.4	Gesetzliche Aufnahme einer Definition immaterieller Werte einschließlich des DEMPE Konzepts, § 1 Abs. 3c AStG	11
5.2	Preisanpassungsklauseln bei wesentlichen immateriellen Werten oder Vorteilen (§ 1a AStG) 12	
5.3	Regelungen zum Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO).....	12
6.	Weitere Änderungen in der Abgabenordnung	13
7.	Investmentsteuer.....	14
8.	Sonstige Änderungen.....	15

1. Einleitung

Mit dem am 05.05.2021 vom Bundestag beschlossenen Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) wendet sich die Große Koalition zum Ende der Legislaturperiode einigen anspruchsvollen Aufgabenstellungen zu. Im Zentrum steht die Neuordnung des Quellensteuer-Entlastungsverfahrens für ausländische Steuerpflichtige, wobei auch Spezialvorschriften für Investmentfonds erfasst werden. In diesem Zusammenhang passt der Gesetzgeber auch die Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG an die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) an. Hinzu kommen eine Umstellung und Erweiterung des Verfahrens und der Bescheinigung zur Abführung von Kapitalertragsteuer.

Außerhalb der Quellen- bzw. Abzugsteuern umfasst das AbzStEntModG insbesondere eine Ergänzung im Umwandlungssteuerrecht, mit der ein Verlustabzugsverbot für im steuerlichen Rückwirkungszeitraum aus noch nicht realisierten stillen Lasten „geschaffenes Verlustpotenzial“ eingeführt wird. Hinzu gekommen sind seit dem Regierungsentwurf vom 20.01.2021 einige Maßnahmen im Bereich der Verrechnungspreise, die Ende 2019 erstmals im ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) untergebracht werden sollten. Über zahlreiche Änderungsanträge wurden zudem einige Petiten des Bundesrats aus seiner Stellungnahme vom 05.03.2021 und weitere kleinere Änderungen umgesetzt.

Die vom Bundesrat geforderten und von der Bundesregierung mit einer Prüfusage versehenen Verrechnungspreisregelungen bei Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen sind jedoch nicht darunter. Diese könnten stattdessen wieder in das derzeit noch im Gesetzgebungsverfahren befindliche ATADUmsG aufgenommen werden, sofern Bundestag und Bundesrat den Ausschussempfehlungen des Bundesrats folgen.

Die Zustimmung des Bundesrats zum AbzStEntModG ist für den 28.05.2021 vorgesehen. Diese Übersicht stellt die wesentlichen Bestandteile des AbzStEntModG dar.

2. Einkommensteuer

2.1 Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen, § 50c EStG

In den neu eingefügten § 50c EStG werden diejenigen Regelungen des § 50d EStG überführt, welche das Verfahren zur Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG auf der Grundlage der §§ 43b, 50g EStG oder DBA außerhalb des Veranlagungsverfahrens regeln. Die materiell-rechtliche Vorschriften (§ 50d Abs. 3, sowie 7 bis 13 EStG) verbleiben in § 50d EStG.

Anordnung des Steuerabzugs § 50c Abs. 1 EStG

In § 50c Abs. 1 EStG wurde die Vorschrift des § 50d Abs. 1 S. 1 und S. 12 EStG zum Steuerabzug überführt und redaktionell gestrafft. Hieraus werden sich keine materiellen Änderungen ergeben.

Freistellungsverfahren (§ 50c Abs. 2 EStG)

Mit der geplanten Einführung des § 50c Abs. 2 EStG werden die bislang in den Absätzen 2 (Freistellungsverfahren), 5 und 6 (Kontrollmeldeverfahren) des § 50d EStG geregelten Möglichkeiten einer Abstandnahme vom Steuerabzug neu gefasst. § 50c Abs. 2 S. 1 EStG regelt zwei Tatbestände (Nr. 1 und Nr. 2), die dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Möglichkeit eröffnen, auf die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer bzw. der Steuer nach § 50a EStG zu verzichten.

Freistellungsbescheinigung (§ 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG)

Der erste Tatbestand des neuen § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG regelt die Freistellung im Steuerabzugsverfahren aufgrund einer Freistellungsbescheinigung. Danach kann im Umfang des nach § 43b, § 50g EStG oder einem DBA fehlenden deutschen Besteuerungsrechts auf eine Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet werden, sofern das Bundeszentralamt für Steuern eine entsprechende Bescheinigung erteilt hat. Auf die Regelung des bislang geltenden § 50d Abs. 2 S. 5 EStG, nach welchem Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug das Vorliegen der Freistellungsbescheinigung bei dem Schuldner der Vergütung ist, wurde laut Gesetzesbegründung bewusst verzichtet.

Im Gegensatz zur derzeit noch geltenden Rechtslage setzt künftig die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nicht voraus, dass die Einkünfte dem Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 EStG unterliegen. Demnach kann – sofern ein deutsches Besteuerungsrecht nicht besteht – zukünftig eine Freistellungsbescheinigung auch in Fällen erteilt werden, in denen die beschränkte Steuerpflicht zweifelhaft ist (vgl. Gesetzesbegründung zu Satz 1 Nr. 1).

Freistellung bei Vergütungen für Rechteüberlassungen (§ 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG)

Der zweite Tatbestand des § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG ermöglicht die Freistellung im Steuerabzugsverfahren, ohne dass es hierfür einer Freistellungsbescheinigung bedarf. Gleichwohl ist diese Möglichkeit nur für Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Rechteüberlassung und vergleichbare Sachverhalte) vorgesehen, die nach einem DBA im Inland durch komplette oder teilweise Freistellung (Beschränkung der Höhe des Steuersatzes) der Einkünfte nicht besteuert werden dürfen. Weiterhin darf die Einzelleistung an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger den Bruttobetrag in Höhe von 5.000 Euro nicht übersteigen und die während eines Kalenderjahres geleisteten gesamten Zahlungen je beschränkt steuerpflichtigem Vergütungsgläubiger nicht den Bruttobetrag von 5.000 Euro übersteigen. Im Ergebnis wäre somit die mehrfache Inanspruchnahme der Freistellungsgrenze für unterschiedliche Vergütungsgläubiger möglich.

Im Gegenzug fällt das Kontrollmeldeverfahren für Vergütungen für Rechteüberlassungen durch Freistellungsgrenze (bisher § 50d Abs. 5 EStG) weg. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird mit der Neuregelung, wie auch schon mit dem Kontrollmeldeverfahren, das Ziel einer erleichterten Freistellungsmöglichkeit verfolgt, um Schuldner mit einer großen Zahl an wechselnden Gläubigern (wie. z.B. Bildagenturen) bei der Rechteüberlassung von der Belastung der herkömmlichen Freistellungs- und Erstattungsverfahren zu befreien. Ferner soll die Neuregelung dem Bürokratieabbau und der Entlastung des BZSt vom Kontrollmelde-Antragsverfahren dienen.

Detailregelung zum Freistellungsverfahren (§ 50c Abs. 2 S. 2 ff EStG)

Die geplante Gesetzesanpassung des § 50c Abs. 2 S. 2 EStG stellt klar, dass – wie bisher – selbst bei Vorliegen der Freistellungsvoraussetzungen (Nr. 1 oder Nr. 2) eine „null“ Steueranmeldung abzugeben ist.

Gem. § 50c Abs. 2 S. 3 EStG ist eine vorgenommene Steueranmeldung aufgrund von S. 1 zukünftig nicht mehr zu ändern.¹

Wie bereits unter der aktuellen Gesetzeslage ist die Freistellungsbescheinigung auch zukünftig von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung abhängig; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen versehen werden (§ 50c Abs. 2 S. 4 EStG). Des Weiteren wird die Freistellungsbescheinigung zukünftig Bedingungen enthalten müssen, die während ihres gesamten Geltungszeitraums die Einhaltung der Voraussetzungen der Freistellungsbescheinigung sicherstellen. Laut der Gesetzesbegründung kann die Freistellungsbescheinigung etwa mit der Bedingung versehen werden, dass der Gläubiger die Ansässigkeitsvoraussetzungen erfüllt. Weitere Bedingungen müssen sich an den Anspruchsvoraussetzungen der jeweiligen Freistellung orientieren. Im Gegenzug entfällt die Mitteilungspflicht über den Wegfall der Voraussetzungen der Freistellung gem. § 50d Abs. 2 S. 4 letzter HS EStG. Für die Praxis wichtig ist der Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass ein Vergütungsschuldner bei Zweifeln, ob die genannten Bedingungen eingehalten werden, trotz vorliegender Freistellungsbescheinigung einen Steuerabzug vornehmen kann, um einer potenziellen Haftung zu entgehen.

Die maximale Gültigkeitsdauer der Freistellungsbescheinigung beträgt weiterhin 3 Jahre. Im Gegensatz zum geltenden § 50d Abs. 2 S. 4 zweiter HS EStG ist keine Mindestgültigkeit von einem Jahr mehr vorgeschrieben. Dies ermöglicht im Interesse des Steuerpflichtigen die Ausstellung von Freistellungsbescheinigungen auch dann, wenn ihre Voraussetzungen nur für einen kürzeren Zeitraum als den eines ganzen Jahres vorliegen. Hierbei ist insbesondere zu beachten, dass der Gesetzentwurf – in Abkehr von der aktuellen Gesetzeslage – ursprünglich vorsah, die Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung frühestens auf den Zeitpunkt der Ausstellung zu begrenzen, § 50c Abs. 2 S. 4 EStG. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wurde die geplante Gesetzesänderung jedoch verworfen. Demnach beginnt die

¹ Im Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes (KöMoG) wird der Bundestag voraussichtlich eine Nachbesserung des § 50c Abs. 2 S. 3 EStG ergänzen. Danach kann die Steueranmeldung künftig – so wie bereits in der derzeit geltenden Fassung – im Zeitraum zwischen Antragsingang und Ausstellung der Freistellungsbescheinigung geändert werden, wenn die Freistellungsbescheinigung zum Zeitpunkt der Anmeldung der Steuer noch nicht erteilt worden ist.

Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung auch zukünftig – wie bereits unter der aktuellen Gesetzesregelung gem. § 50d Abs. 2 S. 4 EStG – frühestens ab dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingeht.

Erstattung entrichteter Steuer (§ 50c Abs. 3 EStG)

Die reguläre Frist von 4 Jahren für Rückerstattungsanträge bleibt unverändert. Allerdings wird die zusätzliche Möglichkeit, Rückerstattungen nach Ablauf der Vierjahresfrist zu beantragen von derzeit sechs Monaten auf ein Jahr verlängert. Eine Erstattung kommt allerdings nicht in Frage, wenn die Steuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die ESt/KSt angerechnet werden kann (z.B. inländische Betriebsstätte des ausländischen Vergütungsgläubigers). In diesem Fall erfolgt die Anrechnung durch das zuständige Finanzamt. Zukünftig ist die Vorlage einer Bescheinigung gem. § 45a Abs. 2 oder 3 EStG oder die Übermittlung der Bescheinigungsdaten nach § 45a Abs. 2a EStG für die Erstattung der Kapitalertragsteuer zwingend notwendig. Für die Erstattung der nach § 50a EStG entrichteten Steuer ist die Bescheinigung gem. § 50a Abs. 5 S. 6 EStG beizufügen.

Verzinsung des Erstattungsbetrags (§ 50c Abs. 4 EStG)

Die Sätze 1 bis 7 des bisherigen Abs. 1a des § 50d, der die Verzinsung des Erstattungsbetrags in den Fällen eines Anspruchs nach § 50g regelt, werden in Abs. 4 redaktionell gestrafft und inhaltlich im Wesentlichen unverändert übernommen. Auch zukünftig sind lediglich Erstattungsansprüche auf Grundlage von § 50g EStG zu verzinsen.

Verfahrensbedingungen für Freistellungs- und Erstattungsanträge (§ 50c Abs. 5 EStG)

Abs. 5 enthält gemeinsame Verfahrensvorschriften für den Freistellungsantrag nach Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und den Erstattungsantrag gem. Abs. 3 S. 1 EStG.

Die Anträge sind zukünftig verpflichtend in elektronischer Form zu stellen. Damit soll das Datenträgerverfahren laut Gesetzesbegründung entbehrlich sein. Freistellungsbescheinigung und Freistellungsbescheid werden zukünftig ebenfalls elektronisch bereitgestellt. Auch hat der Antragsteller gem. § 50c Abs. 5 S. 2 EStG zukünftig seine Ansässigkeit durch Bescheinigung nachzuweisen. Im Gegensatz zur derzeitigen Rechtslage (§ 50d Abs. 4 EStG), ist der Nachweis auch bei Zufluss an eine ausländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen in den Fällen des § 43b Abs. 1 S. 1 2. Alternative oder des § 50g Abs. 1 S. 1 letzte Alternative EStG zu erbringen.

Für die Erfüllung des Ansässigkeitsnachweis bedarf es nicht mehr zwingend der Verwendung des deutschen amtlichen Vordrucks (§ 50c Abs. 5 S. 2 EStG).

Erstmalige Anwendung:

Die geplante Änderung des § 50c EStG tritt am Tag nach der Verkündung des AbzStEntModG in Kraft (Art. 15 AbzStEntModG) und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des 2. FamEntlastG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

Gem. § 52 Abs. 47a S. 1 EStG ist § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die dem beschränkt Steuerpflichtigen nach dem 31.12.2021 zufließen. Das Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 5 und 6 EStG) endet spätestens mit Ausfertigung des Gesetzes (keine Neuansträge ab Inkrafttreten); Unternehmen die bereits am Kontrollmeldeverfahren teilnehmen, können dieses bis zum 31.12.2021 weiterhin anwenden.

Gem. § 52 Abs. 47a S. 2 EStG ist § 50c Abs. 5 S. 1, 3 und 4 EStG erstmals auf Anträge, die nach dem 31.12.2022 gestellt werden anzuwenden; für Anträge, die gem. § 50c Abs. 2 oder 3 EStG bis zu diesem Zeitpunkt gestellt werden, ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck zu verwenden und § 50d Abs. 1 S. 7 und 8 EStG i.d. alten Fassung anzuwenden.

2.2 Änderung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen § 50a Abs. 5 S. 3 und S. 4 EStG

Neben redaktionellen Änderungen ist es in § 50a Abs. 5 S. 3 und S. 4 EStG zu einer wesentlichen materiellen Änderung gekommen. In § 50a Abs. 5 EStG ist nun auch die Verpflichtung zur Abgabe von Steueranmeldungen gesetzlich geregelt.

Bislang regelt § 50a Abs. 5 S. 3 EStG nur die Pflicht zur Abführung der Steuer. Die Pflicht zur Abgabe der Steueranmeldung ergibt sich aus § 73e S. 2 EStDV. Der BFH hat hieraus gefolgert, dass für pflichtwidrig weder einbehaltene noch abgeführte Steuer zwar eine Abführungsverpflichtung besteht, aber keine Verpflichtung zur Abgabe einer Steueranmeldung (BFH-Beschluss vom 25.11.2002, I B 69/02). Eine solche Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ist aber insbesondere relevant für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen gem. § 152 Abs. 1 AO.

Laut Gesetzesbegründung würde die Änderung dem BZSt in Fällen des § 50a Abs. 1 EStG ermöglichen, nicht nur dann Verspätungszuschläge zu erheben, wenn der Vergütungsschuldner tatsächlich einbehaltene Steuerabzugsbeträge nicht anmeldet und abführt, sondern auch, wenn er zusätzlich die Steuerabzugsbeträge gar nicht erst einbehalten hat.

Erstmalige Anwendung:

Die geplante Änderung des § 50a Abs. 5 S. 3 und S. 4 EStG tritt am Tag nach der Verkündung des AbzStEntModG in Kraft, Art. 15 AbzStEntModG. Mangels gesonderter Anwendungsregelung ist die Vorschrift entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des 2. FamEntlastG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

2.3 Reform der Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG

Nachdem der EuGH die bisherige Anti-Treaty-Shopping-Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG sowohl i.d.F. 2007 als auch 2012 für nicht mit dem Unionsrecht vereinbar erklärt hat (EuGH-Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 und EuGH-Beschluss vom 14.06.2018, C-440/17), war der Gesetzgeber in der Pflicht, diese unionsrechtsgemäß auszugestalten. Der Gesetzentwurf sieht nun eine umfassende Reform des § 50d Abs. 3 EStG vor.

Positiv formuliert hat gem. der Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse einen Anspruch auf Entlastung der Abzugsteuer, soweit

1. Personen an ihr beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen dieser Anspruch auch bei Direktbezug zustünde (persönliche Entlastungsberechtigung) oder
2. die Einkunftsquelle einen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweist (sachliche Entlastungsberechtigung); das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt werden, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit.
3. Sofern weder Nr. 1 noch Nr. 2 erfüllt sind, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit der Exkulpation über den Nachweis, dass keiner der Hauptzwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils war (Gegenbeweis). Weiterhin enthält die Vorschrift eine Exkulpation durch die Börsenklausel.

Zwar gilt die Änderung des § 50d Abs. 3 EStG anders als die geltende Regelung unmittelbar nur noch für Ansprüche auf Entlastung von Kapitalertragsteuer oder vom Steuerabzug nach § 50a, die sich aus DBA ergeben. Aufgrund der Ergänzungen in § 43b Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 EStG (betreffend Mutter-Tochter-Richtlinie), in § 50g Abs. 4 S. 2 EStG (betreffend Zins- und Lizenz-Richtlinie) sowie in § 44a Abs. 9 EStG ist § 50d Abs. 3 EStG - wie auch schon in der aktuellen Fassung - bei den dort geregelten Entlastungsansprüchen in gleicher Weise zu beachten.

Eventuelles treaty override

Laut der Gesetzesbegründung findet § 50d Abs. 3 EStG auch dann Anwendung, wenn das jeweilige DBA eine eigene, abschließende Missbrauchsvermeidungsnorm enthält (z.B. die LOB Klausel gem. Art. 28 DBA USA). Laut Gesetzesbegründung beruhen die zusätzlichen Bedingungen des § 50d Abs. 3 S. 1 EStG für das Entstehen eines Entlastungsanspruchs auf den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 6 ATAD. Aufgrund des grundsätzlichen Vorrangs des Unionsrechts müssen diese Regelungen unabhängig etwaiger DBA-Regelungen gelten. Dieser eventuelle treaty override komme im Wortlaut der neuen Fassung deutlich zum Ausdruck, da Ansprüche „auf der Grundlage eines Abkommens“ versagt würden.

Körperschaftsteuerpflichtiger anstelle einer ausländischen Gesellschaft

Die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG schränkt den Entlastungsanspruch einer „ausländischen Gesellschaft“ ein. Der Begriff der „ausländischen Gesellschaft“ wird künftig durch „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ (nachfolgend Körperschaftsteuerpflichtiger) ersetzt. Hierdurch soll klargestellt werden, dass unter „Gesellschaften“ sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen. Der Wegfall des Wortes „ausländisch“ basiert laut Gesetzesbegründung darauf, dass es in Fällen der Doppelansässigkeit eines Körperschaftsteuerpflichtigen, der von einem DBA profitiert, zu Missverständnissen kommen könne.

Persönliche Entlastungsberechtigung

Im Rahmen der persönlichen Entlastungsberechtigung des § 50d Abs. 3 EStG ist zu prüfen, ob dem Körperschaftsteuerpflichtigen Anspruch auf Entlastung von der Abzugsteuer zustünde, soweit Personen an ihm beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung /begünstigt sind, denen dieser Anspruch auch bei Direktbezug zustünde (sog. „look through approach“).

Anders als bisher ist jedoch die persönliche Entlastungsberechtigung nur dann zu bejahen, wenn die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten einen Entlastungsanspruch aus derselben Rechtsgrundlage (z.B. dasselbe DBA) haben, wie der Körperschaftsteuerpflichtige selbst („dieser Anspruch“). Ein betragsmäßig identischer Anspruch, welcher sich aber aus einer anderen Rechtsgrundlage (z.B. anderes DBA) ergibt, ist laut der Begründung des Regierungsentwurfs nicht mehr ausreichend. Insoweit kommt es zu einer erheblichen Verschärfung.

Auch sog. Mäanderstrukturen (Zwischenschaltung ausländischer Tochtergesellschaft zwischen inländischer Enkel- und Muttergesellschaft) werden per se als missbräuchlich eingestuft. Denn die deutsche Muttergesellschaft wird sich stets nicht auf dieselbe Rechtsgrundlage wie die ausländische Tochtergesellschaft berufen können. Bei der Muttergesellschaft würde sich ein Entlastungsanspruch durch Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ergeben. Die ausländische Tochtergesellschaft wird hingegen einen Anspruch auf Entlastung gem. eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie innehaben.

Des Weiteren ist zu beachten, dass § 50d Abs. 3 EStG nunmehr als Anteilseigner explizit Personen erfasst, die durch die Satzung des Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt sind. Demnach werden zukünftig auch Personen erfasst, die zwar zivilrechtlich keine Gesellschafter sind (z.B. Destinatäre einer Stiftung), denen aber gleichwohl die Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen.

Sachliche Entlastungsberechtigung

Für das Erfüllen der sachlichen Entlastungsberechtigung fordert das Gesetz künftig einen wesentlichen Zusammenhang zwischen der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen. Sofern ein wesentlicher Zusammenhang zur eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen nur teilweise festzustellen ist, kommt eine anteilige Versagung der Entlastung in Betracht („soweit“). Die Wesentlichkeit im Hinblick auf die wirtschaftliche Funktion fehlt laut Gesetzesbegründung bspw., wenn die Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen allein darin besteht, einer oder mehreren Tochtergesellschaften unterstützende Dienstleistungen zu erbringen (z.B. im Bereich der Buchhaltung oder Rechtsberatung). Im Ergebnis muss wirtschaftlich nachvollziehbar sein, warum der Körperschaftsteuerpflichtige die Einkunftsquelle hält. Dies kann sowohl der Fall sein, wenn die Einkunftsquelle seiner aktuellen Wirtschaftstätigkeit dient, als auch dann, wenn sie lediglich seiner früheren Wirtschaftstätigkeit gedient hat oder aus ihr entstanden ist, indem aus der eigenen Wirtschaftstätigkeit entstandene Mittel in eine Beteiligung investiert wurden.

Das Erzielen von Einkünften und das reine Weiterleiten gilt nicht als Wirtschaftstätigkeit. Der Gesetzgeber orientiert sich hier an der EuGH Rechtsprechung zu den sog. Danish Beneficial Ownership Cases (EuGH vom 26.02.2019, C-116/16 und C-117/16). Keine Wirtschaftstätigkeit stellt laut Gesetzesbegründung die passive Beteiligungsverwaltung dar (entgegen BMF-Schreiben vom 04.04.2018 für Fälle des § 43b EStG). Sofern jedoch der Körperschaftsteuerpflichtige als aktive Managementholdinggesellschaft die Geschicke ihrer Tochtergesellschaft planmäßig steuert (sog. aktive Beteiligungsverwaltung), ist nach der Gesetzesbegründung von einer Wirtschaftstätigkeit auszugehen. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte ausschließlich aus Dividenden der Tochtergesellschaften resultieren.

Soweit ein Körperschaftsteuerpflichtiger nicht über einen für seinen Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt, spricht dies ebenfalls gegen die Annahme einer Wirtschaftstätigkeit (§ 50d Abs. 3 S. 1 zweiter HS EStG).

Gegenbeweis

Während die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG nur im Rahmen der sachlichen Entlastungsberechtigung einen Gegenbeweis für den Steuerpflichtigen ermöglicht, wird nun ein eigenständiger Gegenbeweis eingeführt (§ 50d Abs. 3 S. 2 EStG).

Sofern weder die persönliche noch die sachliche Entlastungsberechtigung gegeben sind, wird dennoch eine Entlastung gewährt, soweit der Körperschaftsteuerpflichtige nachweist, dass keiner der Hauptzwecke seiner Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Dabei sind laut Gesetzesbegründung sämtliche außersteuerliche Gründe zu berücksichtigen, auch solche, die sich aus einem Konzernverhältnis ergeben. Analog zur sachlichen Entlastungsberechtigung ist auch eine nur teilweise Entlastung im Rahmen des Gegenbeweises möglich („soweit“). Die Gesetzesbegründung enthält keine klarstellende Erläuterung zu den verwendeten Begrifflichkeiten „keiner der Hauptzwecke“ und „steuerlicher Vorteil“. Laut Gesetzesbegründung ist jedoch die Verhinderung von Missbrauch nicht auf das nationale Steuerrecht begrenzt. Damit wäre jeder steuerliche Vorteil, auch ein ausländischer Steuervorteil, im Rahmen des Gegenbeweises zu berücksichtigen. Dies würde in der Praxis die Führung des Gegenbeweises für Steuerpflichtige erheblich erschweren und zu einer verstärkten Einzelfallprüfung führen.

Börsenklausel

§ 50d Abs. 3 S. 2 EStG sieht ähnlich wie die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 S. 5 EStG eine Exkulpation für börsennotierte Gesellschaften, die wesentlichen und regelmäßigen Handel an einer anerkannten Börse betreiben, vor (sog. Börsenklausel). Allerdings findet laut Begründung die Börsenklausel nach der Gesetzesänderung ausschließlich für den unmittelbaren Gesellschafter Anwendung. Auf Ebene nachgeschalteter Gesellschaften (mittelbare Gesellschafter) wird die Börsenklausel damit nicht mehr greifen.

Des Weiteren sieht das Gesetz eine ersatzlose Streichung der Ausnahme für Investmentfonds (bisheriger § 50d Abs. 3 S. 5 Alt. 2 EStG) vor. Nach bisherigem Recht konnten ausländische Investmentfonds bei Nichtvorlage einer Statusbescheinigung die Kapitalertragsteuer auf inländische Beteiligungseinkünfte (insbesondere inländische Dividenden) auf 15,825 Prozent reduzieren (§ 44a Abs. 9 S. 1 EStG). Zwar war § 50d Abs. 3 EStG auf einen Erstattungsanspruch nach § 44a Abs. 9 S. 1 EStG grundsätzlich anzuwenden (§ 44a Abs. 9 S. 2 EStG). Bei ausländischen Investmentfonds war aber die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG wegen der Ausnahme für Investmentfonds nach § 50d Abs. 3 S. 5 EStG ausgeschlossen. Entsprechendes galt sowohl bei Vorlage als auch Nichtvorlage einer Statusbescheinigung für weitergehende Erstattungsansprüche aufgrund eines DBA (§ 50d Abs. 1 EStG) oder der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG) (§ 44a Abs. 9 S. 3 EStG).

Nach neuem Recht müssen nun ausländische Investmentfonds bei Nichtvorlage einer Statusbescheinigung bei einem Erstattungsanspruch nach § 44a Abs. 9 S. 1 EStG und sowohl bei Vorlage als auch Nichtvorlage einer Statusbescheinigung bei weitergehenden Erstattungsansprüchen aufgrund eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllen.

Keine Verdrängung von § 42 AO durch § 50d Abs. 3 EStG

Gem. § 50d Abs. 3 S. 3 EStG bleibt die allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO neben § 50d Abs. 3 EStG anwendbar. Laut der Gesetzesbegründung handelt es sich hierbei lediglich um eine Klarstellung.

Erstmalige Anwendung:

Die Änderung des § 50d Abs. 3 EStG ist in allen offenen Fällen anzuwenden, es sei denn, § 50d Abs. 3 in der Fassung, die zu dem Zeitpunkt galt, in dem die Einkünfte zugeflossen sind, steht dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen, § 52 Abs. 47b EStG.

2.4 Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (§§ 45a ff. EStG)

Neben der Digitalisierung des Prozesses zur Anmeldung, Bescheinigung und Entlastung von Kapitalertragsteuer (KESt) bezwecken die Änderungen insbesondere in §§ 45a ff. EStG, das KESt-Verfahren weniger missbrauchs- und betrugsanfällig auszugestalten.

Die Vorschriften über Anmeldung und Bescheinigung der KESt nach § 45a EStG werden dafür u.a. um eine Neuregelung für Steuerausländer in § 45a Abs. 2a EStG ergänzt. Danach tritt an die Stelle der Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 EStG die elektronische Übermittlung der Angaben an das BZSt, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtig ist (§ 45a Abs. 2a EStG i.V.m. § 45b Abs. 5 EStG). Die Angaben werden zu jedem Zufluss separat und nur auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge elektronisch übermittelt. Dabei ist die elektronische Übermittlung die Voraussetzung für die Erstattung bzw. Anrechnung der KESt (vgl. § 50c Abs. 3 S. 3 EStG bzw. § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 EStG).

Darüber hinaus erweitert ein neu eingefügter § 45b EStG den Umfang der in Steuerbescheinigungen nach § 45a Abs. 2 EStG (unbeschränkt Steuerpflichtige) und in elektronischen Übermittlungen nach § 45b Abs. 5 i.V.m. § 45a Abs. 2a EStG (beschränkt Steuerpflichtige) auszuweisenden Pflichtangaben.

Neu hinzu gekommen sind z.B. die verpflichtende Vergabe einer individuellen Ordnungsnummer pro Bescheinigung/Datensatz nach amtlichem Muster i.S.v. § 45b Abs. 1 EStG und weitere ergänzende Angaben nach § 45b Abs. 2 EStG, insbesondere zu den Kapitalerträgen, einbehaltenen und abgeführten KESt, Begleitumständen des Erwerbs und der jeweiligen Verwahrkette - jeweils pro Wertpapiergattung. Eine Bagatellgrenze für geringfügige Kapitalerträge ist nicht vorgesehen, so dass die ergänzenden Pflichtangaben unabhängig von der Höhe der Kapitalerträge greifen. Weiterhin werden erweiterte elektronische Meldepflichten in Bezug auf die o.g. Informationen bis zum 31.07. des Folgejahres eingeführt (§ 45b Abs. 4 EStG) sowie für Fälle der Abstandnahme und Nichtbescheinigung (§ 45b Abs. 6 EStG).

Für börsennotierte Gesellschaften wird eine Meldepflicht nach § 45b Abs. 9 EStG i.V.m. § 67d AktG (Informationsanspruch der börsennotierten Gesellschaft gegenüber einem Intermediär, der Aktien der Gesellschaft verwahrt) eingeführt. Danach sind insbesondere die Aktiengesellschaften verpflichtet, bereits zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Informationen über die Identität der Aktionäre einzuholen und an das BZSt zu übermitteln. Mit der Mitteilung wird damit bereits zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Person benannt, die bei Dividendenausschüttung Aktionär war und für die die Kapitalertragsteuer abgeführt wird. Damit wird der Kreis der Aktionäre als mögliche Antragsteller für eine Erstattung der Kapitalertragsteuer eingegrenzt.

Zudem werden durch den neuen § 45c EStG zusätzliche Meldepflichten im Rahmen von sog. „Zusammengefassten Mitteilungen“ der auszahlenden Stellen für Steuerin- und -ausländer eingeführt. Die „Zusammengefassten Mitteilungen“ enthalten demnach u.a. Informationen über die auf die Kapitalerträge einbehaltene und abgeführte bzw. nicht einbehaltene (Abstandnahme) KESt und sind bis zum 31.07. des Folgejahres an das BZSt zu übermitteln. Durch die „Zusammengefassten Mitteilungen“ werden der Umfang der insgesamt pro Wertpapiergattung und Kalenderjahr einbehaltenen und bescheinigten KESt transparent.

Daneben wird u.a. die Haftung der inländischen auszahlenden Stellen verschärft (§ 45a Abs. 7 EStG) und Bußgeldtatbestände mit einer Geldbuße bis zu 20.000 Euro eingeführt (§ 50e Abs. 2 ff. EStG).

Darüber hinaus wird die Dauerüberzahlerbescheinigung aus dem Katalog der eine Abstandnahme vom Steuerabzug begründenden Bescheinigungen durch Aufhebung des § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 EStG ausgenommen.

Erstmalige Anwendung:

Aufgrund der umfangreichen EDV-technischen Vorbereitungen und Umstellungen bei Banken und Finanzverwaltung, sieht das Gesetz eine erstmalige Anwendung der Neuregelungen der §§ 45a, 45b, 45c und 50e EStG auf Kapitalerträge vor, die ihrem Gläubiger nach dem 31.12.2024 zufließen, § 52 Abs. 44a S. 3, Abs. 44b, Abs. 44c und Abs. 47c Satz 2 EStG. Die Regelung des § 45a Abs. 7 Satz 3 EStG in der bisherigen Fassung ist letztmals für Kapitalerträge anzuwenden, die vor dem 01.01.2024 zufließen, § 52 Abs. 44a Satz 4 EStG.

3. Verlustabzugsverbot für Verlustpotenzial aus Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 5 UmwStG)

Negative Einkünfte aus Finanzinstrumenten und aus Anteilen an Kapitalgesellschaften, die wirtschaftlich bei dem übertragenden Rechtsträger eingetreten sind (bzw. diesem zugerechnet würden), aber aufgrund der steuerlichen Rückwirkungsfiktion vom übernehmenden Rechtsträger erzielt werden, dürfen nicht mit Gewinnen des übernehmenden Rechtsträgers ausgeglichen oder verrechnet werden (Abzugsverbot). Zielobjekt der Regelung sind Gestaltungen, die darauf abzielen, einem Dritten im steuerlichen Rückwirkungszeitraum geschaffenes Verlustpotenzial zur Verrechnung mit positiven Einkünften nach einer Umwandlung zur Verfügung zu stellen.

Der in der Gesetzesbegründung dargestellte "Grundfall", soll Konstellationen erfassen, bei denen negative Einkünfte aufgrund der Veräußerung, Einlösung, Rückzahlung, Abtretung, Entnahme, verdeckten Einlage oder einem sonstigen ertragsteuerlich einer Veräußerung gleichgestellten Vorgang von Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft im steuerlichen Rückwirkungszeitraum entstehen, die dem übernehmenden Rechtsträger aufgrund des § 2 Abs. 1 UmwStG zugerechnet werden (§ 2 Abs. 5 S. 1 i.V.m. S. 3 UmwStG). Für diese Konstellationen dürfen die betreffenden negativen Einkünfte nach § 2 Abs. 5 S. 1 UmwStG nicht ausgeglichen oder verrechnet werden.

Darüber hinaus werden auch solche Fälle erfasst, bei denen das im Rückwirkungszeitraum geschaffene Verlustpotenzial (z.B. durch Übertragung von stillen Lasten) erst außerhalb des Rückwirkungszeitraums durch den übernehmenden Rechtsträger realisiert wird. In diesen Fällen sind die entsprechenden Wirtschaftsgüter nach § 2 Abs. 5 S. 4 UmwStG beim übernehmenden Rechtsträger im Wege einer Veräußerungs- und Wiederanschaffungsfiktion mit dem gemeinen Wert anzusetzen (neue Anschaffungskosten), wenn sie nicht bereits bis zum Ablauf des nach der Umwandlung endenden Gewinnermittlungszeitraums veräußert wurden oder als veräußert gelten. Eine Realisierung der stillen Lasten durch Veräußerung, Teilwertabschreibung o.ä. ist somit nicht mehr möglich.

Abweichend hiervon darf das Verlustpotenzial nach § 2 Abs. 5 S. 5 und S. 6 UmwStG doch genutzt werden, wenn das Finanzinstrument oder der Anteil an einer Körperschaft beim übertragenden Rechtsträger ohne Anwendung der steuerlichen Rückwirkung über dem gemeinen Wert angesetzt werden könnte, oder ein Nachweis erbracht werden kann, dass die Verrechnung negativer Einkünfte kein Haupt- oder Nebenzweck der Umwandlung war.

Die Regelungen gelten sinngemäß auch auf mittelbar oder unmittelbar über Personengesellschaftsstrukturen gehaltene Finanzinstrumente oder Anteile an Körperschaften (§ 2 Abs. 5 S. 7 UmwStG).

Erstmalige Anwendung:

Die erstmalige Anwendung erfolgt nach § 27 Abs. 16 UmwStG auf Umwandlungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung bzw. bei Einbringungen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Tag nach der Veröffentlichung des Referentenentwurfs (Veröffentlichung am 20.11.2020) erfolgt. Abweichend davon ist die Neuregelung auch in anderen offenen Fällen anzuwenden, in denen die äußeren Umstände darauf schließen lassen, dass die Verrechnung übergelagerter stiller Lasten wesentlicher Zweck der Umwandlung oder Einbringung war und der Steuerpflichtige dies nicht widerlegen kann.

4. Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG unterliegen Einkünfte aus der Überlassung (Lizensierung oder Veräußerung) von im Inland verwerteten oder in ein inländisches Register eingetragenen Rechten der beschränkten Steuerpflicht. Nach geltender Rechtslage besteht somit auch dann eine beschränkte Steuerpflicht, wenn keine Verwertung der Rechte in Deutschland erfolgt und kein sonstiger, über die Registereintragung hinausgehender Bezug zu Deutschland besteht. Somit sind grundsätzlich auch Konstellationen mit nur im Ausland ansässigen Personen von der Besteuerung in Deutschland betroffen.

Verfahrensrechtlich ist bei zeitlich befristeten Nutzungsüberlassungen grds. der Vergütungsschuldner (Lizenznehmer) zum Einbehalt, zur Anmeldung und Abführung der Steuerschuld für den Vergütungsgläubiger verpflichtet. Dies soll laut BMF-Schreiben vom 06.11.2020 auch für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Lizenznehmer, also in rein extraterritorialen Fällen gelten. Zudem soll in Fällen einer zeitlich unbefristeten Rechteüberlassung, welche das BMF mit einer Rechteveräußerung gleichsetzt, der Empfänger der Lizenzgebühr eine Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt einzureichen haben.

Der Referentenentwurf des AbzStEntModG vom 20.11.2020 sah eine Beschränkung des Besteuerungstatbestands dahingehend vor, dass allein die Eintragung eines Rechts „in ein inländisches öffentliches Buch oder Register“ nicht mehr zu einer beschränkten Steuerpflicht führen sollte. Laut Gesetzesbegründung sollte hierdurch angesichts bestehender DBA, nach welchen Deutschland in Fällen, in denen der Zahlungsempfänger in einem DBA-Staat ansässig ist, ohnehin kein Besteuerungsrecht zuteilwird, unnötiger Verwaltungsaufwand vermieden werden.

Diese Neuregelung entfiel jedoch im Regierungsentwurf des AbzStEntModG vom 20.01.2021 wieder komplett. Ein weiteres Schreiben des BMF vom 11.02.2021 sieht stattdessen in allen noch offenen, materiell unstreitigen DBA-Fällen eine Vereinfachungsregelung vor. So ist für bereits zugeflossene und bis 30.09.2021 noch zufließende Lizenzvergütungen weder eine Steueranmeldung noch ein Steuerabzug vorzunehmen, wenn der Vergütungsgläubiger (Lizenzgeber) oder der von ihm bevollmächtigte Vergütungsschuldner spätestens bis zum 31.12.2021 entsprechende Freistellungsanträge stellt.

Im Rahmen der abschließenden Sitzung des Bundestags-Finanzausschusses wurde eine Protokollerklärung in den Bericht des Finanzausschusses aufgenommen, welche die Zusage des BMF gegenüber den Parlamentariern dokumentiert, zum 30.06.2022 eine Evaluation der Besteuerung von Registerfällen vorzunehmen. Dabei sollen die bis zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Erfahrungen mit der praktischen Anwendung des geltenden Rechts berücksichtigt werden, insbesondere die Auswirkungen des BMF-Schreibens vom 11.02.2021 auf den administrativen Aufwand. Das BMF hat demnach zugesagt, sich gegenüber den Obersten Finanzbehörden der Länder dafür einzusetzen, dass die im BMF-Schreiben gewährte Frist für ein vereinfachtes Verfahren beim Steuerabzug (30.09.2021) entsprechend auf Vergütungen verlängert wird, die bis zum 30.06.2022 zufließen.

5. Änderungen der Grundsätze zu Verrechnungspreisen

Die ursprünglich im Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes (ATADUmsG) vorgesehenen umfangreichen Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 AStG und die geplante Einführung einer Preisanpassungsklausel wurden in den Regierungsentwurf des AbzStEntModG überführt. Die im ATADUmsG geplante Einführung eines § 1a Abs. 1 AStG-E „Finanzierungsbeziehungen“ und eines § 1a Abs. 2 AStG-E „Finanzierungsdienstleistungen“ wie auch die darin geplante Änderung der Dokumentationsvorschriften im § 90 AO-E wurden dagegen nicht aufgenommen.²

² Die im AbzStEntModG gescheiterte Forderung des Bundesrats, die Verrechnungspreisregelung zu Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen als § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E in das Gesetz aufzunehmen, wird nun in den Empfehlungen des Finanz- und Wirtschaftsausschusses an den Bundesrat für dessen Stellungnahme am 07.05.2021 zum ATADUmsG wieder aufgegriffen. Ob die Punkte letztlich in das ATADUmsG aufgenommen werden, gilt aber als fraglich.

5.1 Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes

Mit der Änderung des § 1 AStG werden umfangreiche Anpassungen an der deutschen Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 und BEPS Action 8-10 (Angleichung der Verrechnungspreisergebnisse an die Wertschöpfung) vorgenommen.

5.1.1 Legaldefinition des Fremdvergleichspreises, § 1 Abs. 3 AStG

Das Gesetz sieht in § 1 Abs. 3 AStG eine erstmalige Legaldefinition des Fremdvergleichspreises vor. Für die Fremdvergleichsprüfung ist künftig auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen.

Grundsätzlich werden für die Beurteilung der Fremdüblichkeit zwei Ansätze unterschieden, zum einen der „price setting approach“ (Festlegung des Verrechnungspreises zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auf Basis von bis zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen) und zum anderen der „outcome testing approach“ (Informationen, die erst nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und bis zu einem bestimmten Tag, bspw. der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses oder der Steuererklärung, vorliegen). Bereits in der Vergangenheit hat sich Deutschland für die Anwendung des „price setting approach“ ausgesprochen, weshalb die Gesetzesänderung vielfach als Versuch der Einführung eines „price setting approach“ interpretiert wurde.

Auf Nachfragen der FDP im Zusammenhang mit der Einführung des inhaltsgleichen Satzes im ATADUmG hat die Bundesregierung jedoch betont, dass nicht beabsichtigt ist, damit den „price setting approach“ einzuführen³. Trotz der bestehenden Unsicherheiten nimmt die Gesetzesbegründung diese Diskussion nicht explizit auf, auch sonst wurden keine Änderungen vorgenommen⁴. Die Gesetzesbegründung betont vielmehr den dreistufigen Prozess der Einkommensermittlung, d.h. Verrechnungspreisermittlung, Fremdvergleichsprüfung zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles und zusätzlich Fremdvergleichsprüfung zum Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung. Für diese Fremdvergleichsprüfung sind nach der Gesetzesbegründung die Informationen zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles vorhanden bzw. objektiv vorhersehbar waren.

Auch kommt für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises weiterhin der Funktions- und Risikoanalyse eine besondere Bedeutung zu. So hat der Steuerpflichtige insbesondere festzustellen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden. Die Verhältnisse bilden den Maßstab für die Vergleichbarkeit des konkret zu untersuchenden Geschäftsvorfalles zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse).

Auch sieht das Gesetz die Abschaffung der bisher in § 1 Abs. 3 S. 1-4 AStG enthaltenen sog. Methodenhierarchie vor.⁵ Bislang ordnet § 1 Abs. 3 S. 1 AStG an, dass der Fremdvergleichspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist. Künftig ist hingegen der Fremdvergleichspreis grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zu bestimmen (§ 1 Abs. 3 S. 5 AStG).

5.1.2 Bandbreite bei eingeschränkter Vergleichbarkeit, § 1 Abs. 3a AStG

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt grundsätzlich nicht dazu, dass ein einziger Wert ermittelt wird. Unter Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden ergibt sich in der Praxis in der Regel eine Bandbreite von Werten, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind.

³ [Drucksache 19/18585 \(bundestag.de\)](https://www.bundestag.de/Drucksache19/18585)

⁴ Lediglich die Referenz auf § 153 AO wurde entfernt.

⁵ Hinweis in der Gesetzesbegründung auf Vorrang der Preisvergleichsmethode bei gleicher Zuverlässigkeit.

Sind daher mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, schreibt der neue Absatz 3a nun gesetzlich fest, dass die sich ergebende Bandbreite einzuengen ist. Dadurch sollen nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am geeignetsten sind. Für die Einengung der Bandbreite ist regelmäßig gem. § 1 Abs. 3a S. 5 AStG die Interquartilmethode zu verwenden.

Liegt der verwendete Wert jedoch außerhalb der Bandbreite oder der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. Dies gilt allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

5.1.3 Anpassung bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung, § 1 Abs. 3b AStG

Die bisherige Vorschrift des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG zur Funktionsverlagerung findet sich grundsätzlich im neuen § 1 Abs. 3b AStG wieder und ist laut Gesetzesbegründung Resultat der Neugliederung des bisherigen § 1 Abs. 3 AStG.

Erstmalig wird in § 1 Abs. 3b AStG das Transferpaket legal definiert.

Wurde zudem bislang darauf abgestellt, dass Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile verlagert werden, ist laut der Neuregelung nur noch erforderlich, dass Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile verlagert werden. Eine Vergütung auf der Grundlage des Transferpakets wird sich laut Gesetzesbegründung auch nach dem Übernehmer und damit danach richten, ob ein fremder Dritter bereit wäre, für das Transferpaket ein Entgelt zu entrichten.

Im Gegensatz zum Referentenentwurf des ATADUmsG vom 19.12.2019 sieht das Gesetz nun in § 1 Abs. 3b AStG eine Escape-Regelung angelehnt an den derzeit geltenden § 1 Abs. 3 S. 10 erste Alternative AStG vor. Danach kann der Steuerpflichtige von der Gesamtbewertung des Transferpakets absehen, wenn er glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren (z.B. Verlagerung von Routinefunktionen). Allerdings ist eine Limitierung der Escape-Klausel in Anlehnung an § 2 Abs. 2 der Funktionsverlagerungsverordnung vorgesehen. Die Escape-Klausel gilt nur dann, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist.

5.1.4 Gesetzliche Aufnahme einer Definition immaterieller Werte einschließlich des DEMPE-Konzepts, § 1 Abs. 3c AStG

Mit dem neuen § 1 Abs. 3c AStG wird erstmalig eine Definition immaterieller Werte in das Gesetz aufgenommen. Danach sind immaterielle Werte Vermögenswerte,

- ▶ die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
- ▶ die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
- ▶ die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Außerdem werden mit dem neuen § 1 Abs. 3c AStG die in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 beschriebenen DEMPE-Funktionen in nationales Recht als Grundlage für die Ertragszuordnung bei immateriellen Wirtschaftsgütern verankert. Die Funktionen sind gem. § 1 Abs. 3c AStG angemessen zu vergüten, wenn diese im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, der Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung (DEMPE) immaterieller Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. Die Finanzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern rechtfertigt zwar auch eine angemessene Vergütung der Finanzierungsfunktion, berechtigt aber nicht zum Ertragsanspruch aus dem finanzierten immateriellen Wert.

Erstmalige Anwendung:

Die Änderung des § 1 Abs. 3, 3a, 3b und 3c AStG sind gemäß § 21 Abs. 25 AStG erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den VZ 2022 anzuwenden.

5.2 Preisanpassungsklauseln bei wesentlichen immateriellen Werten oder Vorteilen (§ 1a AStG)

Bislang wurde nach § 1 Abs. 3 S. 11 AStG widerlegbar vermutet, dass fremde Dritte bei der Übertragung eines immateriellen Werts oder bei der Übertragung von Funktionen eine Preisanpassungsklausel vereinbaren würden. Wurde eine Preisanpassungsklausel bei einer Transaktion zwischen nahestehenden Personen hingegen nicht vereinbart und kommt es innerhalb von zehn Jahren nach Geschäftsabschluss zu einem erheblichen Abweichen der Gewinnentwicklung, so ist nach derzeit gültiger Rechtslage der ursprünglich vereinbarte Preis gem. § 1 Abs. 3 S. 12 AStG angemessen zu korrigieren. Diese bislang bestehende Regelung zu Preisanpassungsklauseln wird mit dem neuen § 1a AStG in Anlehnung an BEPS Action 8-10 angepasst.

Danach wird künftig in Fällen der Übertragung eines wesentlichen immateriellen Werts der angemessene Anpassungsbetrag im achten Jahr nach Geschäftsabschluss besteuert, wenn innerhalb von sieben Jahren nach Geschäftsabschluss die tatsächliche Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung abweicht und keine Preisanpassungsklausel vereinbart wurde, die unabhängige Dritte vereinbart hätten. Eine erhebliche Abweichung liegt vor, wenn der der tatsächlichen Gewinnentwicklung zugrundeliegende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht.

Abweichend ist keine Anpassung vorzunehmen sein, wenn:

- ▶ der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, oder
- ▶ der Steuerpflichtige nachweist, dass er die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder
- ▶ wenn in der vereinbarten getroffenen Lizenzvereinbarung die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig gemacht wurde oder für die Lizenzhöhe der Umsatz und Gewinn berücksichtigt wurde.

§ 1a AStG sieht abweichend von der OECD-Empfehlung eine Senkung des Zeitraums für etwaige Preisanpassungen von zehn auf sieben Jahre nach Geschäftsabschluss vor.

Erstmalige Anwendung:

Die Änderung des § 1a AStG ist gemäß § 21 Abs. 25 AStG erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den VZ 2022 anzuwenden.

5.3 Regelungen zum Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO)

Mit dem Gesetz wird erstmalig eine eigenständige nationale Rechtsgrundlage für bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APA-Verfahren) geschaffen. Die Vorschrift findet jedoch nicht nur auf Gewinnabgrenzungsfälle bzw. Verrechnungspreisfälle Anwendung, sondern darüber hinaus auch auf alle internationalen Fälle, in denen Doppelbesteuerung droht, soweit der andere Staat einem solchen Verfahren zustimmt.

Das APA-Verfahren wird zukünftig antragsgemäß eingeleitet, sofern es der steuerlichen Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum dient. Dies gilt nur,

- ▶ wenn die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und
- ▶ es wahrscheinlich ist,
- ▶ die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden und
- ▶ eine übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu erreichen.

Gem. § 89a Abs. 2 AO hat der Antrag zu enthalten:

- ▶ die genaue Bezeichnung des Antragstellers und aller anderen Beteiligten,
- ▶ die Bezeichnung der örtlich zuständigen Finanzbehörde sowie die maßgebliche Steuernummer,
- ▶ die Identifikationsnummer nach § 139b AO oder, soweit vergeben, die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO; oder wenn diese noch nicht vergeben wurde, die Steuernummer,
- ▶ die betroffenen Vertragsstaaten,
- ▶ eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des Sachverhalts einschließlich des erwünschten Geltungszeitraums der Vorabverständigungsvereinbarung,
- ▶ die Darlegung, weshalb eine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht, sowie
- ▶ die Erklärung, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO, eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde.

Zur Vermeidung widersprüchlicher Sachverhaltswürdigungen kann die zuständige Finanzbehörde im Einvernehmen mit der nach Abs. 1 S. 1 zuständigen Behörde gem. § 89a Abs. 5 Satz 1 AO eine bereits erteilte verbindliche Auskunft (§ 89 AO), verbindliche Zusage (§ 204 AO) oder eine Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) widerrufen, sofern sie der Vorabverständigungsvereinbarung entgegensteht.

Das APA-Verfahren wird nur eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden ist und die Gebühr entrichtet ist. In Verrechnungspreisfällen beträgt die Gebühr für einen Erstantrag 30.000 Euro, für Verlängerungsanträge 15.000 Euro. Für andere Fälle als Verrechnungspreisfälle beträgt die Gebühr für jeden Antrag ein Viertel der Gebühr des Verrechnungspreisfalls und damit für den Erstantrag 7.500 Euro, für Verlängerungsanträge 3.750 Euro.

§ 89a Abs. 8 AO regelt die Rücknahme des Antrags und etwaige Konsequenzen auf die Gebührenfestsetzung. Gem. § 89a Abs. 8 S. 1 AO kann von einer Gebührenfestsetzung abgesehen werden, sofern der Antrag vor Bekanntgabe der Gebührenfestsetzung zurückgenommen wird. Wird der Antrag hingegen nach der Gebührenfestsetzung zurückgenommen oder abgelehnt, wird eine unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet. Dies gilt auch bei Scheitern des Vorabverständigungsverfahrens, § 89a Abs. 8 S. 2 AO Laut Gesetzesbegründung werden mit Satz 2 inhaltlich die Regelungen des § 178a Abs. 5 AO übernommen.

Erstmalige Anwendung:

§ 89a AO ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem Tag nach der Verkündung des AbzStEntModG bei der zuständigen Behörde eingegangen sind. § 178a AO i.d. geltenden Fassung ist letztmals auf Anträge anzuwenden, die am Tag der Verkündung des AbzStEntModG bei der zuständigen Behörde eingegangen sind (§ 34 EGAO).

6. Weitere Änderungen in der Abgabenordnung

- ▶ Informationsaustausch nach § 88c AO

§ 88c AO führt eine Art verwaltungsinterne Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Bereich der Kapitalertragsteuer ein. Erfahren Finanzbehörden künftig Tatsachen, aus denen sich Anhaltspunkte für Steuergestaltungen zur Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer von erheblicher Bedeutung ergeben, haben sie diese im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Finanzbehörde oder der von ihr bestimmten Finanzbehörde dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Das BZSt analysiert die Gestaltungen und meldet seine Erkenntnisse an die Finanzbehörden zurück, damit diese veranlagungsunterstützend eingesetzt werden können. Für die Steuerpflichtigen erwachsen aus der neuen Vorschrift keine Verpflichtungen.

- ▶ Angleichung der Berechnungsmethoden für Umsatzschwellen nach AO und UStG (§ 141 Abs. 1 AO)

Bestimmte Steuerpflichtige, die nicht bereits nach § 140 AO der steuerlichen Buchführungspflicht unterliegen, werden durch § 141 Abs. 1 AO bei Überschreiten bestimmter Schwellenwerte zur Buchführung verpflichtet. Dabei beinhaltet § 141 Abs. 1 Satz Nr. 1 AO einen Schwellenwert von 600.000 Euro Gesamtumsatz. Dieser umfasst aktuell Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze nach dem Umsatzsteuergesetz. Davon ausgenommen, also nicht in der Berechnung des Schwellenwerts enthalten, sind die steuerfreien Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG.

Nunmehr wird § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO aus Vereinfachungsgründen dahingehend geändert, dass die Berechnungsmethodik durch einen Verweis auf § 19 Abs. 3 S. 1 UStG an den dort leicht abweichend definierten Gesamtumsatz angeglichen wird, der für die Umsatzschwellen zur Besteuerung als Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG) sowie für die sog. Ist-Besteuerung (§ 20 UStG) herangezogen wird. Effektiv wird also der Katalog der nicht zu berücksichtigenden Umsätze erweitert.

- ▶ Verspätungszuschlag nach § 152 AO für Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen

Die Ausnahmeregelung von der zwingenden Festsetzung von Verspätungszuschlägen in bestimmten Fällen (§ 152 Abs. 2 AO) in § 152 Abs. 3 Nr. 4 AO wird um die jährlich abzugebende Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Abs. 2 UStDV ergänzt, um eine einheitliche Regelung bezüglich Verspätungszuschlägen im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren sicherzustellen. Durch die Ergänzung des § 152 Abs. 8 AO um eine neue Nummer 5 wird darüber hinaus klargestellt, dass bei der Berechnung eines Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Anmeldung über die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung sowie die Höhe der Steuer zu berücksichtigen sind.

7. Investmentsteuer

- ▶ § 7 Abs. 4 S. 3 InvStG: Angabe in Statusbescheinigung, ob Investmentfonds beschränkt oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, damit der Entrichtungspflichtige bei einem beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds leichter erkennen kann, dass kein Erstattungsverfahren nach § 7 Abs. 5 InvStG durchgeführt werden darf. Sollte eine Statusbescheinigung nicht die erforderlichen Angaben enthalten, ist ab dem 01.07.2021 eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 InvStG ausgeschlossen (§ 57 Abs. 3 S. 2 InvStG).
- ▶ § 7 Abs. 5 S. 1 InvStG: Erstattungsverfahren auf Ebene des Entrichtungspflichtigen wird auf unbeschränkt steuerpflichtige Investmentfonds reduziert.
- ▶ § 11 Abs. 1 S. 3 und 4 InvStG: Das Erstattungsverfahren nach § 11 InvStG gilt zwar weiter sowohl für in- und ausländische Investmentfonds, jedoch ist nur für inländische Investmentfonds weiter das Betriebsstättenfinanzamt des Entrichtungspflichtigen zuständig. Für ausländische Investmentfonds ist künftig das BZSt zuständig. Eine Steuerbescheinigung gilt dabei als vorgelegt, soweit für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Investmentfonds die Angaben nach § 45a Abs. 2a EStG übermittelt wurden, d.h. dass die elektronische Übermittlung der erforderlichen Angaben an das BZSt die bisherige Ausstellung einer Steuerbescheinigung durch den Steuerabzugsverpflichteten ersetzt. § 11 Abs. 1 S. 4 InvStG berücksichtigt, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen bei Dividenden aus inländischen girosammelverwahrten Aktien das zum Steuerabzug verpflichtete Kreditinstitut dem Gläubiger der Kapitalerträge keine Steuerbescheinigung mehr auszustellen, sondern auf dessen Verlangen die Steuerbescheinigungsdaten elektronisch an das BZSt zu übermitteln hat (§ 45b Abs. 5 EStG).

Erstmalige Anwendung:

Erstmalige Anwendung ab dem 01.07.2021, § 57 Abs. 3 InvStG.

8. Sonstige Änderungen

Darüber hinaus wurden noch folgende weitere Punkte in das Gesetz aufgenommen:

- ▶ Verlängerung des Zahlungszeitraums für die Steuerbefreiung von Corona-Prämien nach § 3 Nr. 11a EStG i.H.v. bis zu 1.500 Euro bis zum 31.03.2022.
- ▶ Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsauffassung zur Aufdeckung des Unterschiedsbetrags bei Anwendung der Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 4 EStG u.a. Übergang des Unterschiedsbetrags auf den Rechtsnachfolger bei Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG (weitere Anwendung der sog. Fußstapfentheorie); Reaktion auf BFH-Urteile vom 28.11.2019 (IV R 28/19) und vom 29.04.2020 (IV R 17/19).
- ▶ Gesetzliche Klarstellung in § 32 Abs. 6 S. 6 EStG, dass der Übertragung des Kinderfreibetrags auf den unterhaltszahlenden Elternteil auch eine Übertragung des Freibetrags für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs eines volljährigen Kindes (BEA-Freibetrag) folgt (in Einklang mit Verwaltungspraxis, jedoch entgegen BFH vom 22.04.2016, III R 61/18 und III R 25/19).
- ▶ Im Gleichlauf mit der Einführung des Datenaustauschs zwischen den privaten Krankenversicherern, der Finanzverwaltung und den Unternehmen wird ab dem 01.01.2024 nicht mehr pauschal der steuerfreie Zuschuss zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen des Arbeitnehmers mindernd berücksichtigt, sondern die unter Berücksichtigung der als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellten Beiträge ermittelten und gezahlten Zuschüsse (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 lit. d EStG).
- ▶ Anpassung in § 27a Abs. 2 S. 2 UStG. Durch eine Ergänzung wird das BZSt ermächtigt, der Registerbehörde auf deren Ersuchen zu den von ihr mitgeteilten Daten die entsprechende USt-IdNr. eines Unternehmens mitzuteilen.
- ▶ Durch die Ergänzung des § 2 Abs. 1a BierStG wird die Steuerermäßigung für die kleinen unabhängigen Brauereien zeitlich befristet bis zum 31.12.2022 ausgeweitet (Biersteuerermengensstaffel). Die Reduzierung der einzelnen Steuersätze orientiert sich an der Biersteuerermengensstaffel, die bereits bis zum 31.12.2003 Anwendung fand.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.