BUNDESSTEUERBLATT

2022 / Nr. 2

Abgabenordnung

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 12. Januar 2022

IV A 3 - S 0062/21/10007 :001

2022/0001873

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

TOP 9.4 bis 9.8 der Sitzung AO V/2021;
TOP I/11 der Sitzung KSt/GewSt III/21;
TOP 4 der Sitzung AL Steuer vom 2. bis 3. Dezember 2021

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 4. November 2021 (BStBl I S. 2156) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

Der **AEAO zu § 17** wird wie folgt gefasst:

"AEAO zu § 17 - Örtliche Zuständigkeit:

1. Für die örtliche Zuständigkeit gilt der Grundsatz der Gesamtzuständigkeit, d. h., die Zuständigkeit umfasst grundsätzlich alle Verwaltungstätigkeiten der Finanzbehörde, die sich aus dem gesamten Besteuerungsverfahren ergeben (Festsetzung, Rechtsbehelfsverfahren, Erhebung und Vollstreckung), vgl. BFH-Urteile vom 19.3.2019, VII R 27/17, BStBl 2020 II S. 31, und vom 25.2.2021, III R 36/19, BStBl II S. 712.

2. Zur mehrfachen örtlichen Zuständigkeit Hinweis auf §§ 25 und 28 AO. Neben den Vorschriften im Dritten Abschnitt bestehen Sonderregelungen über die örtliche Zuständigkeit z. B. in den §§ 195, 367, 388 AO sowie in Einzelsteuergesetzen.

3. Wegen der Folgen der Verletzung von Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit Hinweis auf § 125 Abs. 3 Nr. 1 und § 127 AO."

Im letzten Spiegelstrich der Nummer 7 des **AEAO zu § 30** wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und es werden folgende Spiegelstriche angefügt:

2. "- § 32a Staatsangehörigkeitsgesetz;

- § 4 Abs. 1 Satz 2 Wettbewerbsregistergesetz."

Der **AEAO zu § 51** wird wie folgt geändert.

In der Nummer 6 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

3. a) "Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung von Todes wegen beginnt, unabhängig vom Zeitpunkt der zivilrechtlichen Anerkennung, bereits mit dem Tode des Stifters. Die Ausdehnung einer solchen Rückwirkungsfiktion auf die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO kommt aber nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 50/17, BStBl II S. 782). Eine Steuerbegünstigung ab dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist damit nur möglich, falls zum Zeitpunkt des Todes des Stifters eine ordnungsgemäße Satzung vorliegt."

b) In Absatz 1 der Nummer 7 wird in Satz 1 "i. d. F. des JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794)" gestrichen.

Der **AEAO zu § 52** wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 der Nummer 1 werden die Worte "zugute kommt" durch das Wort "zugutekommt" ersetzt.

b) In Satz 1 des Absatzes 1 der Nummer 1.1 werden die Worte "zugute kommt" durch das Wort "zugutekommt" ersetzt.

4. c) In Satz 1 des Absatzes 2 der Nummer 1.1 werden die Worte "zugute kommt" durch das Wort "zugutekommt" ersetzt.

d) In Satz 1 des Absatzes 1 der Nummer 1.2 werden die Worte "zugute kommt" durch das Wort "zugutekommt" ersetzt.

e) In der Nummer 1.3.1.5 werden die Sätze 3 und 4 des Absatzes 1 gestrichen.

f) In der Nummer 1.3.1.7 wird Satz 2 des Absatzes 7 gestrichen.

g) Vor der Nummer 2 wird die Überschrift "**Gemeinnützige Zwecke**" eingefügt.

In der Nummer 2.5 wird in Absatz 3 vor dem bisherigen Satz 1 folgender neuer Satz 1 eingefügt:

h) "Körperschaften, die nationale Minderheiten und Volksgruppen sowie die nachfolgenden Regionalsprachen fördern, können gemeinnützige Zwecke i. S. v. § 52 AO verfolgen."

In der Nummer 3 Absatz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

i) "Zur steuerbegünstigten Förderung des Freifunks vgl. Nr. 2.7 des AEAO zu § 52."

In der Nummer 3 Absatz 2 wird in Satz 3 die Angabe "(§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO)" durch die Angabe "(§ 52 Abs. 2 Satz 1
j) Nr. 7 AO)" ersetzt.

In der Nummer 5 wird ein neuer Absatz 1 eingefügt:

k) "Der Träger einer Privatschule fördert mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (BFH-Beschluss vom 26.5.2021, V R 31/19, BStBl II S. 835)."

l) In Absatz 1 der Nummer 7 wird in Satz 2 das Wort ", IPSC-Schießen" gestrichen.

In der Nummer 7 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

m) "Die Förderung des IPSC-Schießens (International Practical Shooting Confederation - IPSC) kann gemeinnützig sein (BFH-Urteil vom 27.9.2018, V R 48/16, BStBl II 2019 S. 790). Es ist dabei aber in jedem Einzelfall zu prüfen, ob nach dem konkret vorliegenden Sachverhalt bei Veranstaltungen des betreffenden IPSC-Vereins oder bei Wettkämpfen, zu denen der Verein seine Mitglieder entsendet, das Schießen auf Menschen simuliert wird, bzw. die beim IPSC-Schießen aufgebauten Szenarien als "Häuserkampf" mit der Imitation eines Schusses auf Menschen interpretiert werden müssen. Liegt ein derartiger Sachverhalt vor, ist dem betreffenden IPSC-Verein der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen bzw. abzuerkennen."

In der Nummer 9 wird folgender neuer Absatz 1 eingefügt:

n) "Aus dem Begriff der politischen Bildung von § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO (Förderung der Volksbildung) und Nr. 24 AO (allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens) ergibt sich kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck der Einflussnahme auf die politische Willensbildung und auf die Gestaltung der öffentlichen Meinung in beliebigen Politikbereichen im Sinne eines "allgemeinpolitischen Mandats" (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301 und BFH-Beschluss vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739; Nr. 16 des AEAO zu § 52)."

Der bisherige Absatz 1 der Nummer 9 wird zu Absatz 2 und wie folgt gefasst:

o) "Eine steuerbegünstigte allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ist nur dann gegeben, wenn sich die Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese objektiv und neutral würdigt (BFH-Beschluss vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), BStBl II S. 931). Ist hingegen Zweck der Körperschaft die politische Bildung, der es auf der Grundlage der Normen und Vorstellungen einer rechtsstaatlichen Demokratie um die Schaffung und Förderung politischer Wahrnehmungsfähigkeit und politischen Verantwortungsbewusstseins in geistiger Offenheit geht, liegt Volksbildung vor. Diese muss nicht nur in theoretischer Unterweisung bestehen, sie kann auch durch den Aufruf zu konkreter Handlung ergänzt werden. Politische Bildung ist nicht förderbar, wenn sie eingesetzt wird, um die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne eigener Auffassungen zu beeinflussen, z. B. durch einseitige Agitation oder unkritische Indoktrination (BFH-Urteile vom 23.9.1999, XI R 63/98, BStBl 2000 II S. 200 und vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301)."

p) In Satz 1 der Nummer 15 werden die Worte "zugute kommt" durch das Wort "zugutekommt" ersetzt.

Die Nummer 16 wird wie folgt gefasst:

"16. Politik kein eigenständiger steuerbegünstigter Zweck

q) Politische Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungs- und Willensbildung, Gestaltung der öffentlichen Meinung oder Förderung politischer Parteien) zählen nicht zu den gemeinnützigen Zwecken i. S. d. § 52 AO (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301 und BFH-Beschlüsse vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739 und vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), BStBl II S. 931). Parteipolitische Betätigung ist immer unvereinbar mit der Gemeinnützigkeit (BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110).

Politische Betätigung als Mittel zur Verwirklichung satzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke

Es ist einer steuerbegünstigten Körperschaft gleichwohl gestattet, auf die politische Meinungs- und Willensbildung und die Gestaltung der öffentlichen Meinung Einfluss zu nehmen, wenn dies der Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke dient

und parteipolitisch neutral bleibt (BFH-Urteile vom 29.8.1984, I R 203/81, BStBl II S. 844; vom 23.11.1988, I R 11/88, BStBl 1989 II S. 391; vom 20.3.2017, X R 13/15, BStBl II S. 1110; vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301; BFH-Beschlüsse vom 10.12.2020, V R 14/20, BStBl 2021 II S. 739 und vom 18.8.2021, V B 25/21 (AdV), a. a. O.).

Die Beschäftigung mit politischen Vorgängen muss im Rahmen dessen liegen, was das Eintreten für die steuerbegünstigten Zwecke und deren Verwirklichung erfordert. Zur Förderung der Allgemeinheit gehört die kritische öffentliche Information und Diskussion dann, wenn ein nach § 52 Abs. 2 AO begünstigtes Anliegen der Öffentlichkeit und auch Politikern nahegebracht werden soll (BFH-Urteil vom 10.1.2019, V R 60/17, BStBl II S. 301; siehe aber zur Förderung der Volksbildung und der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens Nr. 9 des AEAO zu § 52). Unschädlich sind danach etwa die Einbringung von Fachwissen auf Aufforderung in parlamentarischen Verfahren oder gelegentliche Stellungnahmen zu tagespolitischen Themen im Rahmen der steuerbegünstigten Satzungszwecke. Eine derart dienende und damit ergänzende Einwirkung muss aber gegenüber der unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund treten. Bei Verfolgung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke darf die Tagespolitik nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft stehen.

Politische Betätigung außerhalb der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke

In Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips (vgl. Nr. 6 des AEAO zu § 63) ist es nicht zu beanstanden, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke vereinzelt zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt (z. B. ein Aufruf eines Sportvereins für Klimaschutz oder gegen Rassismus)."

Der **AEAO zu § 53** wird wie folgt geändert:

5. a) In Satz 5 der Nummer 5 wird nach dem Wort "Ausführungen" das Wort "in" eingefügt.

b) In Absatz 1 der Nummer 6 wird in Satz 2 das Wort "Einkunftsermittlung" durch das Wort "Einkünfteermittlung" ersetzt.

Der **AEAO zu § 55** wird wie folgt geändert:

Die Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

a)
> Eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (z. B. Durchführung des bodengebundenen Rettungsdiensts) eingebunden ist. Sie verfolgt keine vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters.
>
> "2. Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt aber grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab ist die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nichtgesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68). Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO)."

b) In Absatz 2 der Nummer 6 werden in Satz 1 die Worte "zu dem" durch das Wort "zum" ersetzt.

6. In der Nummer 15 wird folgender neuer Satz 6 eingefügt:

c) "Das dem entgegenstehende BFH-Urteil vom 21.1.1998, II R 16/95, BStBl II S. 758 ist insoweit über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden."

d) In Absatz 2 der Nummer 16 wird die Angabe "§ 58 Nrn. 1 und 2 AO" durch die Angabe "§ 58 Nr. 1 AO" ersetzt.

In der Nummer 23 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

e) "Eine Unternehmergesellschaft i. S. d. § 5a Abs. 1 GmbHG ist gesetzlich verpflichtet, von ihrem um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 € mindestens 25 % in eine gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 5a Abs. 3 GmbHG)."

Nach Absatz 2 der Nummer 25 werden folgende neue Absätze 3 und 4 eingefügt:

f) "Zur Feststellung von Mittelfehlverwendungen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO durch überhöhte Vergütungen an den Geschäftsführer einer gemeinnützigen Körperschaft ist ein Fremdvergleich anzustellen. Dabei sind die Grundsätze der vGA zu berücksichtigen. "Unverhältnismäßig" in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO hat im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie "unangemessen" im Bereich der vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Zur Feststellung einer vGA durch überhöhte Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann die Vergütung entweder mit den Entgelten verglichen werden, die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (interner Fremdvergleich), oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (externer Fremdvergleich). Maßstab des externen

Fremdvergleichs können dabei auch die für vergleichbare Tätigkeiten von Wirtschaftsunternehmen gewährten Vergütungen sein.

Da nicht nur ein bestimmtes Gehalt als "angemessen" angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite erstreckt, sind unangemessen nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen. Eine nur geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze begründet noch keine vGA; diese liegt erst bei einem "krassen Missverhältnis" der Gesamtvergütung vor. Dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten wird (BFH-Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, BStBl 2021 II S. 55)."

Nach Absatz 2 der Nummer 26 wird folgender neuer Absatz 3 eingefügt:

g) "Das Vermögen einer Körperschaft, das vor dem Eintritt in die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO angesammelt wurde, unterliegt ebenso der Vermögensbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO wie das Vermögen, welches seit dem Eintritt in die Steuerbegünstigung gebildet wurde.

Der **AEAO zu § 56** wird wie folgt geändert:

a) In der Nummer 1 Satz 3 werden die Worte "aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts" durch das Wort "gemeinnützigkeitsrechtlich" ersetzt.

7.

b) In Nummer 1 Satz 6 wird das Wort "Mittelbeschaffungskörperschaften" durch das Wort "Förderkörperschaften" ersetzt.

c) In Nummer 1 Satz 6 werden die Worte "im Rahmen" durch das Wort "in" und die Worte "als erfüllt anzusehen" durch das Wort "erfüllt" ersetzt.

Der **AEAO zu § 57** wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 der Nummer 5 werden in Satz 2 nach dem Wort "Dienstleistungen" die Worte "und Warenlieferungen" eingefügt.

Nach Absatz 1 der Nummer 8 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

b) "Bei mehreren Kooperationspartnern genügt es, wenn diese anhand der Satzung konkret nachvollziehbar sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbundes durch Bezeichnung des Konzerns oder des Unternehmensverbundes. Eine namentliche Benennung der einzelnen Kooperationspartner muss sich dann aus einer Aufstellung ergeben, die der Finanzverwaltung bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner zusätzlich zur Satzung vorzulegen ist."

Nach der Nummer 8 wird folgende neue Nummer 9 eingefügt:

8.

c) "9. Das planmäßige Zusammenwirken kann bereits vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit (in der Regel Registereintragung oder Anerkennung/Genehmigung) bei den kooperierenden Körperschaften erfolgen, wenn darüber ein wirksamer Organbeschluss vorliegt, das Verfahren zum Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit eingeleitet wurde und diese später auch eintritt. Die zivilrechtliche Wirksamkeit muss aber grundsätzlich zumindest bei der Körperschaft vorliegen, die sich auf § 57 Absatz 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60a."

d) Die bisherigen Nummern 9 bis 15 werden zu den neuen Nummern 10 bis 16.

e) In der neuen Nummer 12 Satz 4 wird die Angabe "(vgl. Nr. 13 des AEAO zu § 57 Abs. 4 AO)" durch die Angabe "(vgl. Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4)" ersetzt.

f) In der neuen Nummer 16 werden in Satz 2 nach der Angabe "§ 57 Abs. 3 AO" die Worte "oder einer Dienstleistungserbringung, Nutzungsüberlassung oder Warenlieferung nach § 58 Nr. 1 AO" eingefügt.

Der **AEAO zu § 58** wird wie folgt geändert:

Satz 3 der Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

a) "Auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen und die Erbringung von Dienstleistungen unterfallen dem Begriff der Mittel."

9. b) In Nummer 1 Satz 4 werden die Worte "Nutzungsüberlassungen oder Erbringung von Dienstleistungen" durch das Wort "diese" ersetzt.

c) In Absatz 1 der Nummer 7 werden in Satz 1 nach den Worten "Nutzungen überlassen" die Worte ", Waren geliefert" und nach dem Wort "Nutzungen" das Wort " ,Warenlieferungen" eingefügt.

d) In Absatz 2 der Nummer 7 wird in Satz 1 nach dem Wort "Nutzungsüberlassungen" das Wort ", Warenlieferungen" eingefügt.

e) In Nummer 8 Absatz 3 wird folgender neuer Satz 2 eingefügt:
"In den Fällen des § 57 Abs. 4 AO siehe Nrn. 14 und 15 des AEAO zu § 57 Abs. 4."

f) In Nummer 14 wird in Satz 1 die Angabe "Nr. 14" durch die Angabe "Nr. 15" ersetzt.

g) In der Nummer 18 wird in Satz 1 die Angabe "§ 58 Nr. 3 bis 8 AO" durch die Angabe "§ 58 Nrn. 3 bis 8 AO" ersetzt.

h) In der Nummer 18 wird in Satz 2 nach der Angabe "§ 58 Nr. 1 AO" die Angabe "(vgl. Nr. 7 des AEAO zu § 58 Nr. 1)" eingefügt.

Der **AEAO zu § 59** wird wie folgt geändert:

a) In der Nummer 1 wird in Satz 4 das Wort "Nichtzweckbetriebs" durch das Wort "Nicht-Zweckbetriebs" ersetzt.

b) In der Nummer 1 werden in Satz 5 die Worte "für andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts beschaffen (§ 58 Nr. 1 AO)" durch die Worte "anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuwenden (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO)" ersetzt.

10.

c) In der Nummer 3 wird folgender neuer Satz 4 eingefügt:
"Der erste Prüfungszeitraum bei neu gegründeten steuerbegünstigten Körperschaften soll im Regelfall mindestens sechs Monate, aber maximal 18 Monate betragen. Für im zweiten Halbjahr neu gegründete Körperschaften liegt somit ein jahresübergreifender Prüfungszeitraum vor."

d) In Nummer 3 wird im neuen Satz 5 das Wort "Dabei" durch die Worte "Bei der Überprüfung" ersetzt.

Der **AEAO zu § 60** wird wie folgt geändert:

11. In Absatz 2 der Nummer 2 wird Buchstabe a wie folgt gefasst:

a) "a) Bei Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO) kann entgegen § 1 der Mustersatzung auf das Gebot der Unmittelbarkeit verzichtet werden (vgl. Nr. 1 des AEAO zu § 59)."

b) In Nummer 9 wird das Wort "Dezember" durch die Angabe "12." ersetzt.

Der **AEAO zu § 60a** wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 der Nummer 1 wird gestrichen.

b) Im bisherigen Satz 2 der Nummer 1 werden die Worte "Besteuerungsgrundlagen (§§ 179 ff. AO)" durch die Worte "satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO" ersetzt.

c) In der Nummer 4 Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort "Voraussetzungen" die Worte "in Neugründungsfällen" eingefügt.

12.

d) In der Nummer 7 wird folgender neuer Absatz 3 eingefügt:
"Da eine Änderung bei den für die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO erheblichen Verhältnissen mit dem zivilrechtlichen Inkrafttreten (z. B. Eintragung in das Vereinsregister) eintritt, ist erst dann die Feststellung nach § 60a Abs. 4 AO aufzuheben (BFH-Urteil vom 23.7.2020, V R 40/18, BStBl 2021 II S. 3)."

e) In Satz 3 der Nummer 8 wird das Wort "Januar" durch die Angabe "1." ersetzt.

13. In der Nummer 4 des **AEAO zu § 61** werden die Worte "im Rahmen" durch das Wort "innerhalb" ersetzt.

Der **AEAO zu § 62** wird wie folgt geändert:

a) In Satz 2 der Nummer 4 wird die Angabe "Nrn. 13 bis 17" durch die Angabe "Nrn. 9 bis 11" ersetzt.

14.

b) In Satz 2 der Nummer 7 werden die Worte "dem Zweck der Beschaffung" durch die Worte "innerhalb der Zweckverwirklichung der Weitergabe" und das Wort "entspricht" durch das Wort "erfolgt" ersetzt.

c) In Satz 3 der Nummer 7 wird das Wort "beschafften" durch das Wort "dafür vorgesehenen" ersetzt.

Der **AEAO zu § 63** wird wie folgt geändert:

15.

a) In Absatz 1 der Nummer 4 wird folgender neuer Satz 2 eingefügt:
"Für Feststellungen nach § 60a AO wird auf § 60a Abs. 6 AO verwiesen."

Es wird folgende neue Nummer 6 eingefügt:

b) "6. Da es sich beim Entzug der Gemeinnützigkeit nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung handelt, stellen das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt ein unverzichtbares Korrektiv dar, um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlusts der Gemeinnützigkeit auszuschließen (BFH-Urteil vom 12.3.2020, V R 5/17, BStBl 2021 II S. 55). Geringfügige Verstöße, beispielsweise gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO, rechtfertigen daher nicht den Entzug der Gemeinnützigkeit."

Der **AEAO zu § 64** wird wie folgt geändert:

a) In Satz 3 der Nummer 3 werden die Worte "stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar" durch die Worte "führt nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" ersetzt und das Komma nach der Angabe "BStBl 2012 II S. 858" gestrichen.

b) In Satz 5 der Nummer 3 werden die Worte "Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar" durch die Worte "Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist es dann" ersetzt.

In Nummer 3 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

c) "Für Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften in den Anwendungsfällen des § 57 Abs. 3 und 4 AO wird auf Nr. 12 des AEAO zu § 57 Abs. 3 und Nr. 14 des AEAO zu § 57 Abs. 4 verwiesen."

In Nummer 4 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

d) "Vereinbarte Aushilfslöhne für Vereinsmitglieder müssen den Vermögensbereich des Vereins verlassen haben, um als Betriebsausgaben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Vereins berücksichtigt zu werden (BFH-Urteil vom 5.12.1990, I R 5/88, BStBl 1991 II S. 308). Bei bedingungslosem Verzicht vor Zufluss können die vereinbarten Aushilfslöhne nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Von einem Abfluss der vereinbarten Aushilfslöhne der Vereinsmitglieder aus dem Vermögensbereich des Vereins ist auszugehen, wenn sich der Verzicht auf die Aushilfslöhne seinem wirtschaftlichen Gehalt nach als Verwendung zugeflossenen Einkommens erweist. Das ist nach dem vorgenannten BFH-Urteil z. B. der Fall, wenn die Vereinsmitglieder den Verzicht auf ihre Löhne gegenüber dem Verein mit der Bedingung verbunden haben, diese Geldbeträge einem Dritten zuzuwenden."

e) In Satz 2 der Nummer 5 wird die Angabe "Nrn. 31 ff." durch die Angabe "Nrn. 32 ff." ersetzt.

f) In Satz 2 der Nummer 11 wird das Wort "sponsorbezogene" durch das Wort "Sponsor-bezogene" ersetzt.

16. g) In Satz 2 des Absatzes 4 der Nummer 13 wird das Wort "Arbeitsförderungsgesetzes" durch die Angabe "SGB III" ersetzt.

h) In Satz 2 der Nummer 29 wird nach dem Wort "Altmaterial" "(Näheres zu Zahngold: siehe Nr. 12 des AEAO zu § 64 Abs. 1)" eingefügt.

In Nummer 33 wird folgender neuer Satz 3 eingefügt:

i) "Entsprechend begünstigte Werbemaßnahmen können aber auch passive Duldungsleistungen sein, indem beispielsweise eine steuerbegünstigte Körperschaft Standflächen an Unternehmen für deren eigene Werbezwecke vermietet (BFH-Urteil vom 26.6.2019, V R 70/17, BStBl II S. 654)."

j) In dem neuen Satz 4 der Nummer 33 werden die Worte "Dies gilt" durch die Worte "Die vorstehenden Ausführungen gelten" ersetzt.

k) In Absatz 2 der Nummer 35 wird das Wort "Wetter" durch das Wort "Wettenden" ersetzt.

Nach der Nummer 35 wird folgende neue Nummer 36 eingefügt:

l) "36. Nach § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO kann bei der Besteuerung aus der Zweiten Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste ein Gewinn von 15 % der Einnahmen zugrunde gelegt werden.

Einnahmen steuerbegünstigter Körperschaften aus der Weiterveräußerung von im Apheresеverfahren gewonnenen Blutbestandteilen der Ersten Fraktionierungsstufe zur weiteren Fraktionierung sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO findet in diesem Fall keine Anwendung."

m) Die bisherigen Nummern 36 bis 39 werden zu den neuen Nummern 37 bis 40.

n) In Satz 3 der neuen Nummer 39 werden nach dem Wort "Geschäftsbetriebe" die Worte "- unabhängig vom Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung oder veranlagungszeitraumübergreifend -" eingefügt.

17. In Satz 3 der Nummer 4 des **AEAO zu § 65** wird nach der Angabe "BStBl 1994 II S. 573" das Komma gestrichen.

18. In Satz 1 des Absatzes 2 der Nummer 2 des **AEAO zu § 66** wird die Angabe "§ 62 Absatz 1 Nummern 1 und 2" durch die Angabe "§ 62 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 AO" ersetzt.

Der **AEAO zu § 67** wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 des Absatzes 1 wird das Wort "Krankenhausfinanzierungsgesetz" durch die Angabe "KHG" ersetzt.

b) In Satz 3 des Absatzes 2 wird nach der Angabe "BStBl 2015 II S. 123" das Wort "und" gestrichen und durch ein Semikolon ersetzt sowie nach der Angabe "BStBl 2018 II S. 672" die Worte "und vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651" eingefügt.

c) In Satz 1 des Absatzes 3 werden die Worte "unbeachtlich, wenn" durch die Worte "nicht erforderlich, dass" ersetzt.

19. In Absatz 3 wird folgender neuer Satz 2 eingefügt:

d) "Auch bei Leistungen, die ein Arzt im Rahmen seiner Nebentätigkeitserlaubnis und damit außerhalb seiner dienstvertraglichen Pflichten im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit (Einkünfte nach § 18 EStG) erbringt und der vom Patienten erteilte Behandlungsauftrag durch den Arzt auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko erfüllt wird, sind die Leistungen sozialversicherungsrechtlich vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 39/17, BStBl II S. 651)."

Der **AEAO zu § 67a** wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 8 wird die Angabe "39" durch die Angabe "34" ersetzt.

Nach der Nummer 40 wird die Überschrift "**Zu § 67a Abs. 4 AO**" und folgende neue Nummer 41 eingefügt:

20. b) "41. § 67a Abs. 4 AO ist eine spezielle, ab dem 1.1.2021 geltende Regelung für Organisationsleistungen von Sportdachverbänden, die die sportlichen Veranstaltungen ihrer Mitgliedsvereine organisatorisch ermöglicht. Hierunter fällt in aller Regel die Organisation des Ligaspielbetriebes durch den zuständigen Sportdachverband.

Danach sind organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes ein Zweckbetrieb, wenn an der sportlichen Veranstaltung überwiegend, d. h. zu mehr als 50 %, Amateursportler teilnehmen.

Nicht zu den Amateuren gehören die sogenannten "Lizenzsportler" einer Liga. So ist z. B. im Fußballsport Lizenzspieler, wer das Fußballspiel aufgrund eines mit einem Lizenzverein oder einer Kapitalgesellschaft geschlossenen schriftlichen Vertrages betreibt und durch Abschluss eines schriftlichen Lizenzvertrages mit dem Ligaverband zum Spielbetrieb zugelassen ist. Der Begriff des "Lizenzsportlers" beschreibt also einen Status unabhängig von vereinbarten oder erhaltenen Zahlungen.

Nicht steuerbegünstigt sind organisatorische Leistungen, die überwiegend den Lizenzsportlern zugutekommen. Organisatorische Leistungen für den Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung sind ebenfalls nicht steuerbegünstigt.

Bei Sportarten mit Ligabetrieb sind alle sportlichen Veranstaltungen einer Liga, z. B. alle Spiele einer Saison, eine einheitliche sportliche Veranstaltung. Organisatorische Leistungen eines Sportdachverbandes können somit ligaweise dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, da die Zusammensetzung der spielberechtigten Sportler nach Amateur- und Lizenzspielern dem Dachverband bekannt ist.

Unberührt von der steuerbegünstigten Einstufung des Ligabetriebs auf Verbandsebene bleibt die steuerliche Behandlung der einzelnen Ligaspiele als sportliche Veranstaltung auf Ebene der beteiligten Sportvereine. Diese richtet sich nach § 67a Abs. 1 oder Abs. 3 AO."

Der **AEAO zu § 68** wird wie folgt geändert:

a) Absätze 2 und 3 der Nummer 3 werden gestrichen.

Nach der Nummer 3 wird folgende neue Nummer 4 eingefügt:

21. b) "4. Flüchtlinge zählen regelmäßig aufgrund ihrer psychischen, physischen oder wirtschaftlichen Situation zu dem von § 53 AO erfassten Personenkreis. Eine Prüfung der Voraussetzungen des § 53 AO der Flüchtlinge ist deshalb bei Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen nicht erforderlich.

Die Einrichtungen dürfen nicht des Erwerbs wegen betrieben werden (§ 66 Abs. 2 AO)."

c) Die bisherigen Nummern 4 bis 20 werden zu den neuen Nummern 5 bis 21.

d) In Satz 2 der neuen Nummer 5 werden die Worte "und BMF-Schreiben vom 12.4.2011, BStBl I S. 538" gestrichen.

e) Die neue Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

Der Umfang eines Inklusionsbetriebs richtet sich nach der sozialrechtlichen Einordnung. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX sind rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i. S. d. § 154 Abs. 2 SGB IX geführte Betriebe oder Abteilungen zur Beschäftigung von schwerbehinderten oder diesen gleichgestellten Menschen, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt. Es ist damit möglich, dass ein Inklusionsbetrieb als rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Inklusionsunternehmen, unternehmensinterner Inklusionsbetrieb oder unternehmensinterne Inklusionsabteilung ausgestaltet wird. Davon abhängig sind bei der Quotenberechnung jeweils andere Bezugsgrößen bei der Anzahl der Beschäftigten zugrunde zu legen. Inklusionsbetriebe i. S. d. § 215 SGB IX müssen mindestens 30 % und sollen in der Regel nicht mehr als 50 % der genannten Personengruppe beschäftigen, um sozialrechtlich als Inklusionsbetrieb anerkannt werden zu können.

Für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb bedarf es insgesamt einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 % der genannten Personengruppen. Auf diese Quoten wird auch die Anzahl der psychisch kranken beschäftigten Menschen angerechnet, die behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art und Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände auf besondere Schwierigkeiten stößt. Für Inklusionsbetriebe wird anders als bei Werkstätten für behinderte

"7. Menschen kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt. Als Nachweis für die Eigenschaft als Inklusionsbetrieb dient in der Regel der Bescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 217 SGB IX (Leistungsbescheid) sowie, im Falle einer Beschäftigung psychisch kranker Menschen, der Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers. Bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote von 40 % sind alle schwerbehinderten, gleichgestellten und psychisch kranken Menschen zu berücksichtigen, für die das jeweils zuständige Integrationsamt bzw. der zuständige Rehabilitationsträger Leistungen nach § 217 SGB IX erbringen kann. Schwerbehinderte und diesen gleichgestellte Menschen sowie psychisch kranke Beschäftigte von Inklusionsbetrieben, für die dem Arbeitgeber eine Förderung nach § 61 SGB IX (Budget für Arbeit) oder § 61a SGB IX (Budget für Ausbildung) gewährt wird, gehören regelmäßig zur Zielgruppe des § 215 SGB IX und sind entsprechend bei der Quotenberechnung zu berücksichtigen.

Die Ermittlung der Zahl der Beschäftigten erfolgt mittels Kopfzählung. Dabei gilt der Arbeitsplatzbegriff des § 156 SGB IX. Demnach sind Teilzeitbeschäftigte mit und ohne Behinderung grundsätzlich ab einem wöchentlichen Beschäftigungsumfang von 18 Stunden voll zu berücksichtigen. Schwerbehinderte oder diesen gleichgestellte Teilzeitbeschäftigte sind bereits ab einem Beschäftigungsumfang von 12 Wochenstunden voll zu berücksichtigen (§ 185 Abs. 2 Satz 3 SGB IX).

Für Altfälle bis einschließlich VZ 2018 wird nicht beanstandet, wenn die bis zum 30.1.2019 gültige Fassung der Nr. 6 des AEAO zu § 68 Nr. 3 angewendet wird."

f) In Satz 1 des Absatzes 2 der neuen Nummer 8 wird die Angabe "Nr. 5" durch die Angabe "Nr. 6" sowie die Angabe "Nr. 6" durch die Angabe "Nr. 7" ersetzt.

g) In Satz 5 der neuen Nummer 11 wird das Wort "Mittelbeschaffungskörperschaft" durch die Worte "reine Förderkörperschaft nach § 58 Abs. 1 Satz 4 AO" ersetzt.

h) In Absatz 4 der neuen Nummer 18 wird in Satz 3 das unterstrichene Wort "Danach" durch das Wort "Danach" ohne Unterstrich ersetzt.

Im **AEAO zu § 146** wird nach Satz 1 der Nummer 2.2.2 folgender Satz eingefügt:

22. "Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO ist die Zumutbarkeit nicht gesondert zu prüfen."

Der **AEAO zu § 172** wird wie folgt geändert:

Nach der Nummer 3 wird folgende neue Nummer 4 eingefügt:

a) 23. "4. Unter arglistiger Täuschung im Sinne des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO ist die bewusste und vorsätzliche Irreführung zu verstehen, wie jedes vorsätzliche Verschweigen oder Vortäuschen von Tatsachen, durch das die Willensbildung der Behörde unzulässig beeinflusst wird. Für Arglist reicht bereits das Bewusstsein aus, wahrheitswidrige Angaben zu machen. Nicht erforderlich ist dagegen die Absicht, damit das Finanzamt zu einer Entscheidung zu veranlassen (vgl. BFH-Urteil vom 8.7.2015, VI R 51/14, BStBl II 2017 S. 13)."

b) Die bisherigen Nummern 4 bis 6 werden die neuen Nummern 5 bis 7.

c) In der neuen Nummer 6 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:

"Dies gilt auch, wenn lediglich die erneute Überprüfung einer Rechtsfrage begehrt wird, über die in der Einspruchsentscheidung bereits entschieden worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2020, VIII R 30/17, BStBl II S. 927)."

Der letzte Absatz der Nummer 1.3 des **AEAO zu § 235** wird wie folgt gefasst:

"Die für den Erlass des Zinsbescheids zuständige Stelle der Finanzbehörde hat im Benehmen mit der für Straf- und Bußgeldsachen zuständigen Stelle zu prüfen, ob der objektive und subjektive Tatbestand des § 370 AO gegeben ist. An Entscheidungen im strafgerichtlichen Verfahren ist die Finanzbehörde nicht gebunden (BFH-Urteil vom 10.10.1972, VII R 117/69, BStBl 1973 II
24. S. 68). Im Allgemeinen kann sich das Finanzamt die tatsächlichen Feststellungen, Beweiswürdigungen und rechtlichen Beurteilungen des Strafverfahrens zu Eigen machen, wenn und soweit es zu der Überzeugung gelangt ist, dass diese zutreffend sind, und keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen im Strafurteil erhoben werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1994, I R 112/93, BStBl 1995 II S. 198)."

Der **AEAO zu § 251** wird wie folgt geändert:

In der Inhaltsübersicht werden die Nummern 12.3 bis 13.2 durch folgende Nummern 12.3 bis 13.3 ersetzt:

"12.3 Eröffnetes Insolvenzverfahren

13. **Eigenverwaltung**

a) 13.1 Vorläufiges Eigenverwaltungsverfahren

13.2 Besonderheiten bei der Vorbereitung einer Sanierung nach § 270d InsO (Schutzschirm)

13.3 Eröffnung des Insolvenzverfahrens".

Die Nummer 2.1.2 wird wie folgt gefasst:

"2.1.2 Drohende Zahlungsunfähigkeit

b) Bei Eigenanträgen des Schuldners ist auch die drohende Zahlungsunfähigkeit Eröffnungsgrund (§ 18 Abs. 1 InsO). Der Schuldner droht zahlungsunfähig zu werden, wenn er voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen. In aller Regel ist ein Prognosezeitraum von 24 Monaten zugrunde zu legen (§ 18 Abs. 2 InsO)."

c) In Satz 2 der Nummer 2.1.3 werden nach den Worten "des Unternehmens" die Worte "in den nächsten zwölf Monaten" eingefügt.

Der vorletzte Absatz der Nummer 3.1 wird wie folgt gefasst:

"Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter kann in der Regel keine Masseverbindlichkeiten begründen (vgl. BGH-Urteil vom 18.7.2002, IX ZR 195/01, DB S. 2011). Aufgrund der Regelung des § 55 Abs. 4 InsO gelten jedoch bestimmte Steuer-
25. d) verbindlichkeiten des Schuldners, die vom vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten. Zu Einzelheiten der Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO siehe BMF-Schreiben vom 11.1.2022, BStBl I S. 116."

Die Nummer 3.2 wird wie folgt gefasst:

"3.2 Besonderheiten bei beantragter Eigenverwaltung

e) Zu den Besonderheiten der vorläufigen Eigenverwaltung nach § 270b InsO vgl. AEAO zu § 251, Nr. 13.1, zu der Vorbereitung einer Sanierung nach § 270d InsO vgl. AEAO zu § 251, Nr. 13.2."

f) In der ersten Bescheiderläuterung der Nummer 4.3.3 wird der Begriff "Verwalter" durch den Begriff "Insolvenzverwalter" ersetzt.

g) In der Nummer 5.1 wird das Beispiel Nummer 5 (Kraftfahrzeugsteuer) gestrichen.

Die Nummer 6.1 wird wie folgt geändert:

aa) In Absatz 1 wird der Spiegelstrich zur Kraftfahrzeugsteuer gestrichen.

Der Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

h) "Weitere Masseverbindlichkeiten sind

bb) Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist (§ 55 Abs. 2 Satz 1 InsO), oder Verbindlichkeiten des

-

Schuldners in der vorläufigen Eigenverwaltung, soweit eine Steuer von der gerichtlichen Anordnung zur Begründung von Masseverbindlichkeiten (§ 270c Abs. 4 InsO) im Einzelfall mit umfasst ist, sowie

- bestimmte Verbindlichkeiten des Schuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter, vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind (§ 55 Abs. 4 InsO). Zur Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO siehe BMF-Schreiben vom 11.1.2022, BStBl I S. 116."

i) Im zweiten Beispiel der Nummer 8 wird die Angabe "2011" durch die Angabe "02" und die Angaben "2010" durch die Angaben "01" ersetzt.

Die Nummer 9.1.2 wird wie folgt gefasst:

"9.1.2 Zusammenveranlagung

Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern zur Einkommensteuer wirken sich auch die Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners auf die Höhe der Steuerforderung aus. Die mit der Ausübung des Veranlagungswahlrechts begründete Gesamtschuld (§ 26b EStG, § 44 Abs. 1 Satz 1 AO) führt dazu, dass jeder der Gesamtschuldner die Steuer in vollem Umfang schuldet (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). Für den insolventen Ehegatten/Lebenspartner ist die Gesamtschuld auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche zu verteilen.

Hierzu sind zunächst die gesamten Einkünfte, einschließlich der Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners, auf den Zeitraum vor und nach Insolvenzeröffnung zu verteilen. Die Verteilung der Einkünfte auf die einzelnen Vermögensbereiche hat nach Maßgabe der in den einzelnen Abschnitten zu berücksichtigenden Besteuerungsmerkmale insbesondere unter Beachtung der Gewinnermittlungsvorschriften zu erfolgen (siehe AEAO zu § 251, Nr. 9.1). Soweit eine konkrete Zuordnung, wie beispielsweise bei den Einkünften des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners, nicht möglich ist, können die Einkünfte zeitanteilig zugeordnet werden, es sei denn, diese Verteilung ist offensichtlich unzutreffend. Die Steuer ist nach dem so ermittelten Verhältnis der Einkünfte auf den Zeitraum vor und nach Insolvenzeröffnung aufzuteilen. Sodann ist die auf den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung entfallende Steuerforderung nach dem Verhältnis der auf die Vermögensbereiche Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen entfallenden Einkünfte des insolventen Ehegatten/Lebenspartners zu verteilen. Die von dem nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner erzielten Einkünfte bleiben bei dieser Verteilung unberücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.2020, VIII R 19/18, BStBl 2021 II S. 819).

Beispiel 3:

j) Das Insolvenzgericht eröffnete am 1.10.01 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners. Der insolvente Ehegatte/Lebenspartner erzielte im Jahr 01 insgesamt Einkünfte von 120.000 €. Hiervon entfallen 100.000 € auf Zeiträume vor Insolvenzeröffnung und 15.000 € auf Einkünfte der Insolvenzmasse sowie 5.000 € auf das insolvenzfreie Vermögen. Der nichtinsolvente Ehegatte/Lebenspartner erzielte 60.000 € im gesamten Jahr. Die einheitlich ermittelte Einkommensteuer beträgt insgesamt 18.000 €. Vorauszahlungen leisteten die Steuerpflichtigen sowie der Insolvenzverwalter nicht.

Die einheitlich ermittelte Steuer ist den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen im Verhältnis der Einkünfte aus den unterschiedlichen Vermögensbereichen zu den Gesamteinkünften beider Ehegatten/Lebenspartner zuzuordnen:

1. Schritt:

Die Einkünfte des insolventen Ehegatten/Lebenspartners sind wie angegeben dem vorinsolvenzlichen und dem nachinsolvenzlichen Vermögensbereich zuzuordnen. Für die Zuordnung der vorinsolvenzlichen und der nachinsolvenzlichen Einkünfte des nicht in Insolvenz befindlichen Ehegatten/Lebenspartners sind dessen Einkünfte zeitanteilig zu verteilen:

	Summe	vorinsolvenz-licher Vermögens-bereich	Insolvenz-masse	Insolvenz-freies Vermögen
Einkünfte insolventer Ehegatte/ Lebenspartner (s. Sachverhalt Bsp. 3)	120.000 €	100.000 €	15.000 €	5.000 €
Einkünfte nicht insolventer Ehegatte/ Lebenspartner	60.000 €	45.000 € (9/12 von 60.000 €)	15.000 € (3/12 von 60.000 €)	
Summe	180.000 €	145.000 €	35.000 €	
Steuer	18.000 €	14.500 €	3.500 €	

Die auf den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung entfallende Einkommensteuer beträgt 14.500 € und die auf den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung entfallende Einkommensteuer 3.500 €.

2. Schritt:

In einem zweiten Schritt ist die auf den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung entfallende Einkommensteuer (3.500 €) nach dem Verhältnis der Einkünfte des insolventen Ehegatten/Lebenspartners in den Vermögensbereichen Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen zu verteilen.

	Summe	vorinsolvenz-licher Vermögens-bereich	Insolvenz-masse	Insolvenz-freies Vermögen
Steuer	18.000 €	14.500 €	3.500 €	
			2.625 € (15.000 €/ 20.000 € bzw. 3/4)	875 € (5.000 €/ 20.000 € bzw. 1/4)

Ergebnis zu Beispiel 3:

Insolvenzforderungen sind i. H. v. 14.500 € zur Tabelle anzumelden. Gegen den Insolvenzverwalter sind Masseforderungen i. H. v. 2.625 € festzusetzen und gegen den insolventen Schuldner 875 € für den insolvenzfreien Bereich. Gegen den nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner ist eine Steuer i. H. v. 18.000 € festzusetzen, da er insoweit Gesamtschuldner ist.

Vorauszahlungen/anzurechnende Steuerabzugsbeträge

Sind Vorauszahlungen gegen den nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner festgesetzt und geleistet worden, sind diese Vorauszahlungen entsprechend dem Zahlungszeitpunkt auf die vor- und nachinsolvenzlichen Vermögensbereiche zu verteilen. Die Verteilung innerhalb der nachinsolvenzlichen Vermögensbereiche Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen erfolgt im Verhältnis der Einkünfte des insolventen Ehegatten/Lebenspartners in diesem Vermögensbereich. Dies gilt entsprechend für die Zuordnung der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge des nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartners.

Beispiel 4 (Fortsetzung von Beispiel 3):

Der Schuldner leistete keine Vorauszahlungen. Am 10.12.01 zahlte der Insolvenzverwalter 600 € Vorauszahlungen. Das Finanzamt setzte gegen den Schuldner keine Vorauszahlungen für das insolvenzfreie Vermögen fest. Der nicht insolvente Ehegatte/Lebenspartner leistete Vorauszahlungen (ohne Tilgungsbestimmung) zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten i. H. v. insgesamt 400 € (jeweils 100 €).

	Summe	vorinsolvenz-licher Vermögens-bereich	Insolvenz-masse	Insolvenz-freies Vermögen
Steuer	18.000 €	14.500 €	2.625 €	875 €
abzgl. geleistete VZ InsO-Schuld-ner	—	—	—	—
abzgl. geleistete VZ InsO-Verwal-ter	600 €	—	600 €	—
abzgl. geleistete VZ nicht insol-venter Ehegatte/ Lebenspartner	400 €	300 €	100 € ↙ 75 € (3/4)	↘ 25 € (1/4)
Ergebnis	17.000 €	14.200 €	1.950 €	850 €

600 € geleistete Vorauszahlungen sind im Bereich der Insolvenzmasse abzuziehen. Die Vorauszahlungen i. H. v. 300 €, die der nicht insolvente Ehegatte/Lebenspartner vor der Insolvenzeröffnung geleistet hatte, sind im Bereich der Insolvenzforderungen abzuziehen. Die Vorauszahlung für das IV. Quartal i. H. v. 100 € ist im Verhältnis ¾ zu ¼ (= Verhältnis der Einkünfte des insolventen Ehegatten/Lebenspartners in diesem Bereich) in den Bereichen Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen zu berücksichtigen.

Insolvenzforderungen sind i. H. v. 14.200 € zur Tabelle anzumelden. Der Insolvenzverwalter ist zur Zahlung von Masseverbindlichkeiten i. H. v. 1.950 € und der Schuldner für den insolvenzfreien Bereich i. H. v. 850 € aufzufordern.

Gegenüber dem nicht insolventen Ehegatten/Lebenspartner erfolgt eine Steuerfestsetzung i. H. v. 18.000 €. Ferner ist er als Gesamtschuldner zur Zahlung von 17.000 € aufzufordern."

Der Absatz 1 der Nummer 9.2 wird wie folgt gefasst:

"Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers kommt es zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere selbständige Unternehmensteile. Dabei handelt es sich um die Insolvenzmasse und das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen sowie einen vorinsolvenzlichen Unternehmensteil. In den Fällen

k) der Eröffnung unter Anordnung der Eigenverwaltung (§ 270 Abs. 1 Satz 1, § 270f Abs. 1 InsO) sowie in den Fällen der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, wenn für den Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot angeordnet worden ist (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO), bestehen die selbständigen Unternehmensteile regelmäßig aus der Insolvenzmasse und dem vorinsolvenzlichen Unternehmensteil. Die Eingangs- und Ausgangsumsätze sind dem Unternehmensteil zuzuordnen, der sie ausgeführt hat."

l) In Satz 3 des Absatzes 1 der Nummer 15.1 werden die Worte "sechs Jahren" durch die Worte "drei Jahren" ersetzt.

Absatz 3 der Nummer 15.3 wird wie folgt gefasst:

"Ist die Laufzeit der Abtretungserklärung ohne vorherige Beendigung verstrichen, hat das Insolvenzgericht nach vorheriger Anhörung des Schuldners, des Treuhänders und der Gläubiger zu entscheiden, ob dem Schuldner die endgültige Restschuldbefreiung zu erteilen ist (§ 300 Abs. 1 Satz 1 InsO). Eine vorzeitige Erteilung der Restschuldbefreiung kommt nach §

m) 300 Abs. 2 InsO in Betracht, wenn der Schuldner die Kosten des Verfahrens und die sonstigen Masseverbindlichkeiten berichtigt hat und

- im Verfahren kein Insolvenzgläubiger eine Forderung angemeldet hat
- oder wenn die Forderungen der Insolvenzgläubiger befriedigt wurden."

In der Nummer 9 werden die Worte "vorinsolvenzrechtlicher Vermögensteil" durch die Worte "vorinsolvenzlicher Vermögensteil", in der Tabelle der Nummer 9.1 die Worte "vorinsolvenzrechtliches Vermögen" durch die Worte "vorinsolvenzliches

n) Vermögen" und im Beispiel 1 der Nummer 9.1.1, im Beispiel 5 der Nummer 9.1.3 sowie im Beispiel 6 der Nummer 9.1.4 wird das Wort "vorinsolvenzrechtlichen" durch das Wort "vorinsolvenzlichen" ersetzt.

Die Nummer 5 des **AEAO zu § 363** wird wie folgt gefasst:

26. "5. Zur Unterbrechung eines Einspruchsverfahrens durch eine Insolvenzeröffnung vgl. AEAO zu § 251, Nr. 4.1; zur Aufnahme eines unterbrochenen Einspruchsverfahrens sowie zur Erledigung eines Einspruchsverfahrens vgl. AEAO zu § 251, Nr. 5.3."

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - AO-Anwendungserlass zum Download bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Doppelbesteuerung

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 28. Dezember 2021

IV B 3 - S 1301-FRA/19/10018 :001

2021/1317597

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

Deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015 (DBA-Frankreich);
Zweifelsfragen bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, insbesondere von Grenzgängern, Künstlern und Sportlern, und aus öffentlichen Kassen (Artikel 13, 13 b und 14 DBA-Frankreich)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit[1)]

Inhaltsverzeichnis

Zweifelsfragen zu Artikel 13 DBA-Frankreich

Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich)

1.1.1 Konkurrenzen zu anderen DBA-Artikeln

1.1.2 Grenzgebiet

1.1.3 Ständige Wohnstätte im Grenzgebiet

Regelmäßiges Pendeln ("in der Regel jeden Tag")

1.1.4.1 Häufigkeit der Pendelbewegung bei tageweiser Beschäftigung/Teilzeit

1.1.4.2 Altersteilzeit nach dem Blockmodell

Nichtrückkehrtage

1.1.4.3.1 Abordnung

1.1.4.3.2 Eintägige Dienstreisen

1.1.4.3.3 Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates

1.1.4.3.4 Mehrtägige Dienstreisen

1.1.4.3.5 Dienstreisen über das Wochenende

1.1.4.3.6 Fehlende Arbeitsleistung infolge höherer Gewalt

1.1.4.3.7 Schädliche Tage bei einem Berufskraftfahrer

1.1.4.3.8 Arbeitgeberwechsel

1.1.4.3.9 Tätigkeitswechsel ohne Wechsel des Arbeitgebers

1.2 Leiharbeitnehmer (Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich)

1.3 Weitere Zweifelsfragen zur Arbeitnehmerbesteuerung

1.3.1 Abfindungen

Zweifelsfragen zu Artikel 13 b DBA-Frankreich

2.1 Konkurrenz zu anderen Regelungen

2.2 Persönlich ausgeübte Tätigkeit

2 Einkünfte

2.3 2.3.1 Umfang der Einkünfte

2.3.2 Aufteilung der Einkünfte

2.4 Steuerabzug nach § 50a EStG

Zweifelsfragen zu Artikel 14 DBA-Frankreich

Staatliche Einrichtungen und deren Nachfolgeunternehmen

3.1 3.1.1 EPA/EPIC

3 3.1.2 Nachfolgeunternehmen

3.2 Grundschullehreraustausch

3.3 Öffentliche Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich

3.3.1 Definition der öffentlichen Einrichtung

3.3.2 Auslegung der DBA-Kassenstaatsklausel laut § 50d Abs. 7 EStG

4 Anwendung und Veröffentlichung

1 Zweifelsfragen zu Artikel 13 DBA-Frankreich

1.1 Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich)

1

Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich definiert einen Grenzgänger als eine Person, die im Grenzgebiet (Tz. 1.1.2) eines Vertragsstaats arbeitet und ihre ständige Wohnstätte (Tz. 1.1.3), zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehrt (Tz. 1.1.4), im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats hat. Das Besteuerungsrecht steht in diesen Fällen dem anderen Staat (Staat der ständigen Wohnstätte) zu.

1.1.1 Konkurrenzen zu anderen DBA-Artikeln

2

Regelungen zur Besteuerung des Arbeitslohns nach dem DBA-Frankreich finden sich in:

- Artikel 13 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit),
- Artikel 13 b (Künstler und Sportler),
- Artikel 14 (Einkünfte aus öffentlichen Kassen),
- Artikel 16 (Hochschullehrer) und
- Artikel 17 (Studenten und in Ausbildung Befindliche).

3

Bei der Anwendung gehen die in Artikel 13 Abs. 2 (Schiffs- und Flugzeugpersonal) und Abs. 8 (Alterseinkünfte) sowie in den Artikeln 13 b, 14, 16 und 17 enthaltenen Regelungen der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vor.

Bei der Anwendung der Regelungen in Artikel 13 Abs. 1, 3, 4 und 6 hat die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich Vorrang.

1.1.2 Grenzgebiet

4

Das Grenzgebiet jedes Vertragsstaats umfasst nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. b DBA-Frankreich die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise höchstens 20 km von der Grenze entfernt liegt. Diese Regelung gilt für in Deutschland wohnende Grenzgänger.

5

Für in Frankreich wohnende Grenzgänger ist nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. c DBA-Frankreich die Grenzgängerregelung dann anzuwenden, wenn diese ihre ständige Wohnstätte in den französischen Grenzdepartements (Bas-Rhin, Haut-Rhin und Moselle) haben und in deutschen Gemeinden arbeiten, deren Gebiet ganz oder teilweise höchstens 30 km von der Grenze entfernt liegt.

6

Eine Übersicht der zum Grenzgebiet i. S. d. Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zählenden deutschen und französischen Städte und Gemeinden wurde mit BMF-Schreiben vom 16. November 2021 (BStBl I S. 2230) bekanntgegeben.

1.1.3 Ständige Wohnstätte im Grenzgebiet

7

Eine Voraussetzung für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ist eine ständige Wohnstätte innerhalb des jeweiligen Grenzgebiets. Dabei muss es sich nicht zwingend um den Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers handeln.

Beispiel 1:

A wohnt mit seiner Familie in Paris. Er hat eine ständige Wohnstätte in Straßburg/Strasbourg (französisches Grenzgebiet), zu der er unter der Woche arbeitstäglich von seiner Arbeitsstätte in Kehl (deutsches Grenzgebiet) zurückkehrt.

Lösung:

Nach dem Wortlaut der Vorschrift fällt er in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich. Der Ansässigkeitsstaat Frankreich hat somit das Besteuerungsrecht.

Beispiel 2:

Arbeitnehmer B wohnt bis 31.08. außerhalb des französischen Grenzgebiets und arbeitet ganzjährig bei einem Arbeitgeber innerhalb des deutschen Grenzgebiets (keine Nichtrückkehrtage). Zum 01.09. zieht er um und wohnt nun innerhalb des französischen Grenzgebiets.

Lösung:

Nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich liegen die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft vom 01.01. bis 31.08. nicht vor, da B nicht innerhalb des Grenzgebiets seinen Wohnsitz hat. Deutschland als Tätigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht.

Ab dem 01.09. liegen die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft vor und Frankreich als Ansässigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht.

8
Im Fall einer ständigen Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten ist die abkommensrechtliche Ansässigkeit nach Artikel 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b DBA-Frankreich (tie-breaker-Regelung) zu bestimmen. Fallen der Ansässigkeitsstaat und der Tätigkeitsstaat danach auseinander, ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich dem Grunde nach anwendbar. Ist die Person im Tätigkeitsstaat ansässig, besteht für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich kein Raum.

1.1.4 Regelmäßiges Pendeln ("in der Regel jeden Tag")

9
Die für die Bestimmung der Grenzgängereigenschaft maßgebliche Grenze der Nichtrückkehrtage ("schädliche Tage") richtet sich nach Großbuchstabe B der Verständigungsvereinbarung vom 16. Februar 2006[2)]

1.1.4.1 Häufigkeit der Pendelbewegung bei tageweiser Beschäftigung/Teilzeit

10
Die Berechnung der schädlichen Tage nach Tz. B 2. zweiter Spiegelstrich der Verständigungsvereinbarung ("20 %-Grenze") findet auch dann Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nur an einzelnen Tagen zur Arbeit im Grenzgebiet verpflichtet ist (Teilzeit-Arbeitsverhältnis an weniger als 5 Tagen). Arbeitet der Steuerpflichtige in Teilzeit, aber an allen Werktagen der Woche, ist bei einer Tätigkeit während des gesamten Jahres innerhalb des Grenzgebiets die Grenze nach Tz. B 2. erster Spiegelstrich der Verständigungsvereinbarung (45-Tage-Grenze) maßgeblich.

Beispiel:

C wohnt innerhalb des deutschen Grenzgebiets des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich und arbeitet ganzjährig zwei Tage pro Woche innerhalb des französischen Grenzgebiets. An 17 Tagen kehrt C aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurück.

Die gesamten Arbeitstage im Jahr betragen:

a) 90 Tage,

b) 80 Tage.

Lösung:

Da C laut Arbeitsvertrag nur an einzelnen Tagen pro Woche zur Arbeit verpflichtet ist, findet die 20 %-Grenze Anwendung. Unschädlich sind

bei a) 18 Nichtrückkehrtage (90 × 20 % = 18 Tage),

bei b) 16 Nichtrückkehrtage (80 × 20 % = 16 Tage).

C ist daher bei a) Grenzgänger und bei b) kein Grenzgänger i. S. d. Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich.

1.1.4.2 Altersteilzeit nach dem Blockmodell

11
Im Rahmen einer Verständigung in Form eines Schriftwechsels aus dem Jahre 2003 sind die Vertragsstaaten übereingekommen, dass die Zahlungen in beiden Phasen der Altersteilzeit steuerlich gleich zu behandeln sind. In Frankreich ansässige Grenzgänger sind demnach mit ihren aus Deutschland bezogenen Einkünften auch in der Freistellungsphase der Altersteilzeit in Frankreich steuerpflichtig.

12
Auch der BFH hat in seinem Urteil I R 49/10 (BStBl II 2011 S. 446) diese Auffassung bestätigt, wonach sich das Besteuerungsrecht für den während der Freistellungsphase nach dem sog. Blockmodell erzielten Arbeitslohn nach den Verhältnissen in der Arbeitsphase richtet.

1.1.4.3 Nichtrückkehrtage

13
Ist der Grenzgänger außerhalb des Grenzgebiets tätig oder kehrt er an einem Tag nicht an seinen Wohnsitz innerhalb des Grenzgebiets zurück, gelten die nachfolgenden Grundsätze:

1.1.4.3.1 Abordnung

14
Ist der Arbeitnehmer vorübergehend nicht im Grenzgebiet beschäftigt, sondern bei einem verbundenen Unternehmen des Arbeitgebers außerhalb des Grenzgebiets, sind die Grundsätze des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) heranzuziehen.

15
Dies hat zur Folge, dass der Grenzgänger nicht mehr im Grenzgebiet beschäftigt ist. Die Anzahl der für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Nichtrückkehrtage ist dann mit 20 % der Arbeitstage des Zeitraums vom Beginn des Jahres bis zum Beginn der Entsendung bzw. dem Ende der Entsendung bis zum Ende des Jahres zu berechnen.

Beispiel:

D hat eine ständige Wohnstätte in Straßburg/Strasbourg (französisches Grenzgebiet), zu der er unter der Woche arbeitstäglich von seiner Arbeitsstätte in Kehl (deutsches Grenzgebiet) zurückkehrt. Bis zum 31.05. hat er 100 Arbeitstage, davon ist er an 18 Tagen ganztägig außerhalb des Grenzgebiets beschäftigt.

Ab dem 01.06. ist er zu einem Tochterunternehmen (= wirtschaftlicher Arbeitgeber) in China entsandt.

Lösung:

Für die Zwecke der Verständigungsvereinbarung bezeichnet der Begriff "Arbeitgeber" den wirtschaftlichen Arbeitgeber (Tz. B 7. der Verständigungsvereinbarung).

Ab dem 01.06. ist D nicht mehr im Grenzgebiet beschäftigt, da nun das Arbeitsverhältnis mit dem wirtschaftlichen Arbeitgeber in China maßgeblich ist. Die für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Tage der Nichtrückkehr bestimmen sich nach der 20 %-Grenze für den Zeitraum 01.01. bis 31.05. (20 % von 100 Tagen = 20 Tage). Da diese nicht überschritten ist, ist D im Zeitraum 01.01. bis 31.05. als Grenzgänger anzusehen.

Ab dem 01.06. ist die Voraussetzung der Tätigkeit im Grenzgebiet nicht mehr gegeben.

1.1.4.3.2 Eintägige Dienstreisen

16
Eintägige Dienstreisen sind nach Tz. B 2. der Verständigungsvereinbarung nur dann als schädliche Tage zu zählen, wenn der Arbeitnehmer ganztägig außerhalb des Grenzgebiets für seinen Arbeitgeber tätig ist.

17
Begibt sich ein Arbeitnehmer auf eine eintägige Dienstreise außerhalb des Grenzgebiets, ohne den Betriebssitz des Arbeitgebers aufzusuchen, handelt es sich um einen schädlichen Tag. Wird er zusätzlich innerhalb des Grenzgebiets, z. B. bei einem Kunden, tätig, findet eine Tätigkeit im Grenzgebiet statt, so dass kein schädlicher Tag zu zählen ist. Dabei ist es nicht relevant, ob er im französischen oder deutschen Grenzgebiet tätig wird.

1.1.4.3.3 Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates

18
Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers gelten als innerhalb des Grenzgebiets ausgeübt (nach Tz. B 3. der Verständigungsvereinbarung). Tätigkeiten im Home-Office, die im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates ausgeübt werden, gelten daher nicht als schädliche Nichtrückkehrtage. Das Gleiche gilt für Dienstreisen innerhalb des Grenzgebiets des Ansässigkeitsstaates.

1.1.4.3.4 Mehrtägige Dienstreisen

19

Bei mehrtägigen Dienstreisen gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets zu den Nichtrückkehrtagen (nach Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer am Tag der Hinreise seine Arbeit im Grenzgebiet des Tätigkeitsstaats ausübt und sich erst nach Rückkehr zu seinem Wohnsitz auf Dienstreise begibt. Gleiches gilt für den Tag der Rückreise, wenn der Arbeitnehmer sich im Anschluss an die Dienstreise von seinem Wohnsitz an seinen Beschäftigungsort im Grenzgebiet des Tätigkeitsstaats begibt, dort seine Arbeit verrichtet und anschließend an seinen Wohnsitz zurückkehrt[3)]

Beispiel:

E hat seinen Wohnsitz in Mülhausen/Mulhouse (französisches Grenzgebiet). Er arbeitet bei einem deutschen Montagebetrieb im Außendienst mit Betriebssitz in Freiburg (deutsches Grenzgebiet). Er verlässt am Montagmorgen die Wohnung und begibt sich mit seinem privaten PKW zum Betriebssitz im deutschen Grenzgebiet, belädt das Betriebsfahrzeug mit den erforderlichen Materialien und fährt mit diesem Fahrzeug zur Erledigung eines Montageauftrags nach Saargemünd/Sarreguemines (französisches Grenzgebiet). Er übernachtet am französischen Montageort (Entfernung zum Wohnort: ca. 200 km) und kehrt erst nach Abschluss des Montageauftrags am Freitag an den Betriebssitz und anschließend an den Wohnort zurück.

Lösung:

Bei mehrtägigen Dienstreisen gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets zu den Nichtrückkehrtagen (Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Zudem findet bei mehrtägigen Dienstreisen keine Rückkehr zum Wohnsitz statt, daher sind die Tage einer mehrtägigen Dienstreise als für die Grenzgängereigenschaft schädlich anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob die Dienstreise innerhalb oder außerhalb der Grenzzone stattfindet.

E hat somit 5 für die Grenzgängereigenschaft schädliche Nichtrückkehrtage.

1.1.4.3.5 Dienstreisen über das Wochenende

20
Als Arbeitstage gelten nur die vertraglich vereinbarten Arbeitstage. Bei Dienstreisen über das Wochenende sind der Samstag und der Sonntag nicht als Nichtrückkehrtage zu werten, wenn der Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht zur Arbeit verpflichtet ist und an diesen Tagen auch keine Tätigkeit ausübt. Wird jedoch aufgrund einer Anordnung des Arbeitgebers während einer Dienstreise eine Tätigkeit am Wochenende ausgeübt, ist dieser Tag als Nichtrückkehrtag zu zählen (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung).

21
Zudem liegt ein Nichtrückkehrtag vor, wenn die An- oder Abreise aus beruflichen Gründen am Wochenende erfolgt. Erfolgt die An- oder Abreise jedoch aus privaten Gründen an einem Wochenende, sind diese Tage nicht als Nichtrückkehrtage zu zählen, soweit an diesen Tagen keine Tätigkeit ausgeübt wird (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung ist vorrangig zu Tz. B 6. anzuwenden).

Beispiel:

Ein französischer Arbeitnehmer F wird von seinem deutschen Arbeitgeber mit Montagearbeiten in Dresden beauftragt. Vereinbart sind als Arbeitstage grundsätzlich Montag bis Freitag 8:00 bis 17:00 Uhr. Wegen des frühen Arbeitsbeginns am Montagmorgen muss F bereits am Sonntagabend anreisen. Aufgrund einer privat veranlassten Feier am Samstag tritt er die Rückreise erst am Sonntag an.

Lösung:

Die vereinbarten Arbeitstage Montag bis Freitag sind schädliche Tage, da F außerhalb des Grenzgebiets tätig wird (5 Nichtrückkehrtage).

Bei mehrtägigen Dienstreisen außerhalb des Grenzgebiets gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets als Nichtrückkehrtage (Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Findet an Sonn- und Feiertagen eine Dienstreise statt, gelten diese als schädliche Tage, wenn eine berufliche Veranlassung gegeben ist, z. B. wenn der Arbeitnehmer auf Anordnung des Arbeitgebers tätig wird bzw. sich auf Dienstreise begibt. Im vorliegenden Fall stellt somit der Hinreisetag, ein Sonntag, einen schädlichen Tag dar, während die Rückreise aus privaten Gründen für die Berechnung der 45-Tage-Grenze unbeachtlich ist. Somit sind insgesamt 6 schädliche Nichtrückkehrtage zu zählen.

22
Sofern der Arbeitgeber die Reisekosten für die betroffenen Tage erstattet, werden die betroffenen Tage nicht allein dadurch zu schädlichen Tagen. Dies kann jedoch als Indiz für eine berufliche Veranlassung gelten.

1.1.4.3.6 Fehlende Arbeitsleistung infolge höherer Gewalt

23
Im Gegensatz zu Urlaubs- und Krankheitstagen (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung) handelt es sich bei Tagen, an denen infolge höherer Gewalt keine Arbeitsleistung erbracht wird, um Arbeitstage des Arbeitnehmers, da auch in diesen Fällen eine vertragli-

che Verpflichtung zur Arbeit besteht. Für die Frage, ob derartige Tage zu den schädlichen Nichtrückkehrtagen zu zählen sind, ist allein die Tatsache entscheidend, dass sich der Grenzgänger aus beruflichen Gründen außerhalb des Grenzgebiets aufhält[4)]

1.1.4.3.7 Schädliche Tage bei einem Berufskraftfahrer

24
Bei einem Berufskraftfahrer stellt das Fahren des Fahrzeugs die eigentliche Arbeitsausübung dar. Daher erfüllt er die Grenzgängereigenschaft auch dann, wenn er zum Standort des Fahrzeugs im Grenzgebiet bzw. zum Betriebssitz des Arbeitgebers im Grenzgebiet fährt und dort das Fahrzeug zur Weiterfahrt außerhalb des Grenzgebiets übernimmt. Da der Berufskraftfahrer dann auch im Grenzgebiet fährt und somit seiner Arbeit nachgeht, ist er im Grenzgebiet tätig. Ein schädlicher Tag ist nur dann anzunehmen, wenn er einen ganzen Arbeitstag nicht im Grenzgebiet fährt (BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BStBl I S. 643, Rz. 332).

1.1.4.3.8 Arbeitgeberwechsel

25
Nach Tz. B 2. der Verständigungsvereinbarung ist für die Zählweise der Nichtrückkehrtage nur die Beschäftigung innerhalb des Grenzgebiets maßgeblich; es kommt nicht darauf an, ob es sich um ein oder mehrere Arbeitsverhältnisse handelt (arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise). Danach sind folgende Konstellationen denkbar:

Beispiel 1:

Arbeitnehmer G mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem deutschen Arbeitgeber in Kehl (deutsches Grenzgebiet) beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er für einen anderen Arbeitgeber in Freiburg (deutsches Grenzgebiet).

Lösung:

Der Arbeitgeberwechsel innerhalb des Grenzgebiets wirkt sich nicht auf die Grenzgängereigenschaft aus. Bezugsgröße für die Ermittlung der Anzahl der schädlichen Tage ist das Kalenderjahr. Eine isolierte Betrachtung der jeweiligen Arbeitsverhältnisse mit einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung ist nicht vorgesehen. Im vorliegenden Fall wäre daher zu prüfen, ob G im Kalenderjahr die Grenze von 45 für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Tagen überschreitet.

Beispiel 2:

Arbeitnehmer H mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem französischen Arbeitgeber in Straßburg/Strasbourg beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er bei einem deutschen Arbeitgeber in Stuttgart (außerhalb des deutschen Grenzgebiets).

Lösung:

Während des Zeitraumes vom 01.01. bis 31.10. handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Frankreich befinden. Ab dem 01.11. ist das DBA-Frankreich zu prüfen. Der Arbeitsort befindet sich jedoch außerhalb des deutschen Grenzgebiets, daher liegt keine Grenzgängereigenschaft des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vor.

Beispiel 3:

Arbeitnehmer I mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem französischen Arbeitgeber in Straßburg/Strasbourg beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er für einen deutschen Arbeitgeber in Kehl (deutsches Grenzgebiet).

Lösung:

Während des Zeitraums vom 01.01. bis 31.10. handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Frankreich befinden. Ab dem 01.11. ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu prüfen. Somit ist die 20 %-Grenze maßgeblich.

Beispiel 4:

Arbeitnehmer J mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.08. bei einem deutschen Arbeitgeber in Kehl (innerhalb des deutschen Grenzgebiets, keine Nichtrückkehrtage) beschäftigt. Vom 01.09. bis 31.12. arbeitet er bei einem anderen deutschen Arbeitgeber in Stuttgart (außerhalb des deutschen Grenzgebiets).

Lösung:

Während des Zeitraumes vom 01.01. bis 31.08. ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu prüfen. Deren Anwendbarkeit ist zu bejahen und das Besteuerungsrecht steht somit dem Ansässigkeitsstaat Frankreich zu. Ab

dem 01.09. befindet sich der Arbeitsort jedoch außerhalb des deutschen Grenzgebiets, daher liegt für diesen Zeitraum keine Grenzgängereigenschaft vor und das Besteuerungsrecht steht Deutschland zu.

1.1.4.3.9 Tätigkeitswechsel ohne Wechsel des Arbeitgebers

26
Die Grenzgängereigenschaft ist bei einem Arbeitnehmer auch dann jahresbezogen zu beurteilen, wenn er lediglich eine andere Tätigkeit bei demselben Arbeitgeber ausübt, z. B. beim Wechsel vom Innen- in den Außendienst oder umgekehrt.

Beispiel:

Der im französischen Grenzgebiet wohnhafte Arbeitnehmer K war bis zum 31.08.01 als Montagearbeiter von seinem deutschen Arbeitgeber mit Betriebssitz im deutschen Grenzgebiet bundesweit auf Baustellen eingesetzt. In dieser Zeit hatte er 50 Nichtrückkehrtage. Zum 01.09.01 schloss K mit demselben Arbeitgeber einen neuen Arbeitsvertrag, in dem vereinbart wurde, dass er künftig nur noch als Facharbeiter in der Produktionsstätte innerhalb des deutschen Grenzgebiets beschäftigt wird. Die bisher geleistete Dienstzeit wurde laut Vertrag nicht unterbrochen. K beantragte die Freistellung seines Arbeitslohnes als französischer Grenzgänger nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ab dem 01.09.01.

Lösung:

Die Grenzgängerregelung findet für das Jahr 01 keine Anwendung, da K während des ganzen Kalenderjahres an mehr als 45 Arbeitstagen außerhalb des Grenzgebiets beschäftigt war. Der Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages mit demselben Arbeitgeber ändert daran nichts.

1.2 Leiharbeitnehmer (Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich)

27
Für Einkünfte eines Leiharbeitnehmers aus unselbständiger Arbeit ist die Zuweisung des Besteuerungsrechts grundsätzlich in Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich geregelt. Sofern es sich bei dem Leiharbeitnehmer zugleich um einen Grenzgänger i. S. d. Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich handelt, ist Absatz 5 vorrangig vor Absatz 6 anzuwenden. Dies gründet darauf, dass Absatz 6 ausdrücklich den Absätzen 1 bis 4 vorgeht, nicht jedoch Absatz 5.

28
Die Tätigkeit von Leiharbeitnehmern ist durch einen häufigen und im Voraus nicht zu bestimmenden Wechsel des Einsatzortes - auch außerhalb des Grenzgebiets - gekennzeichnet. Daher lässt sich in aller Regel im Vorhinein nicht absehen, ob der Leiharbeitnehmer die Voraussetzungen für eine Freistellung aufgrund der Grenzgängerregelung erfüllen wird. Französische Leiharbeitnehmer werden daher nur unter bestimmten Voraussetzungen freigestellt; auf Tz. 2.2.1 des BMF-Schreibens vom 30. März 2017[5)]

1.3 Weitere Zweifelsfragen zur Arbeitnehmerbesteuerung

1.3.1 Abfindungen

29
Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG sind inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die als Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte dem Grunde nach der unbeschränkten oder beschränkten inländischen Steuerpflicht unterlegen haben. Auf eine tatsächliche Besteuerung im Inland kommt es nicht an.

30
Die sich nach innerstaatlichem Recht aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG ergebende, vollumfängliche Besteuerung kann durch das DBA-Frankreich eingeschränkt werden.

Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, sind für Zwecke der Anwendung des Abkommens dem Staat zuzuordnen, dem das Besteuerungsrecht für die aktive Tätigkeit zustand.

Gegebenenfalls erfolgt eine Aufteilung zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Ansässigkeitsstaat, wenn in mindestens einem Jahr die Grenzgängereigenschaft nicht gegeben war. Auf die Ausführungen unter Rz. 233 des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) wird verwiesen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer L hatte seinen Wohnsitz zunächst bis 31.12.06 in Deutschland (6 Jahre) und ab dem 01.01.07 im französischen Grenzgebiet.

Er war bei einem inländischen Arbeitgeber vom 01.01.01 bis 31.12.10 (insgesamt 10 Jahre) ausschließlich im deutschen Grenzgebiet tätig. Der jährliche Arbeitslohn betrug 150 000 €. Anlässlich der Auflösung seines Arbeitsvertrags erhielt er am 30.01.11 eine Abfindung in Höhe von 100 000 €.

Lösung:

Bis zum 31.12.06 handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Deutschland befinden. L war während der 6 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG).

Ab Wegzug war L mit den im Inland erzielten Einkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG) und Grenzgänger nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich (4 Jahre). Das Besteuerungsrecht steht für die ab dem 01.01.07 erzielten Einkünfte gem. Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich dem Ansässigkeitsstaat Frankreich zu.

Deutschland kann die Abfindung aufgrund der Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG voll besteuern, weil die Einkünfte in den Jahren 01 bis 10 der unbeschränkten bzw. beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlagen. Dass das deutsche Besteuerungsrecht ab dem 01.01.07 aufgrund des DBA-Frankreich eingeschränkt war, ist hierfür unerheblich. Die Einkünfte unterlagen dem Grunde nach der inländischen Steuerpflicht.

Das sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG ergebende, vollumfängliche Besteuerungsrecht an der Abfindung wird durch das DBA-Frankreich eingeschränkt. Deutschland steht nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich das Besteuerungsrecht nur in der Höhe zu, wie der laufende Arbeitslohn während des 10-jährigen Erdienungszeitraums der deutschen Besteuerung unterlegen hat. Für den ehemaligen Tätigkeitsstaat Deutschland ergibt sich daher ein anteiliges Besteuerungsrecht an der Abfindung i. H. v. 60 000 € (100 000 € × 6 × 150 000 € / 1 500 000 €).

Da dem Arbeitgeber in diesem Fall eine gültige Freistellungsbescheinigung erst ab dem Jahr 07 vorliegt und er den gesamten Erdienungszeitraum kennt, muss er den Lohnsteuereinbehalt auf die Abfindungszahlung in zutreffender Höhe vornehmen. Von einem Lohnsteuereinbehalt kann nur abgesehen werden, soweit der Steuerpflichtige aufgrund der Grenzgängerregelung seinen Arbeitslohn während des gesamten Arbeitsverhältnisses in Frankreich versteuert hat.

2 Zweifelsfragen zu Artikel 13 b DBA-Frankreich

2.1 Konkurrenz zu anderen Regelungen

31
Nach Artikel 13 b Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker), Sportler oder Model aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, ungeachtet der Artikel 4 (Unternehmensgewinne), 12 (selbständige Arbeit) und 13 (nichtselbständige Arbeit) im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden. In Bezug auf Künstler gilt Artikel 13 b DBA-Frankreich - wie auch Artikel 17 OECD-MA - nur für vortragende (z. B. Opernsänger) und nicht für werkschaffende (z. B. Bildhauer) Künstler.

32
Der Vorrang gegenüber Artikel 13 DBA-Frankreich bedeutet u. a., dass dem Tätigkeitsstaat auch dann das Besteuerungsrecht zusteht, wenn der angestellte Künstler oder Sportler Grenzgänger ist.

2.2 Persönlich ausgeübte Tätigkeit

33
Das für die Besteuerung maßgebliche Anknüpfungsmerkmal ist ausschließlich die persönlich ausgeübte Tätigkeit außerhalb des Ansässigkeitsstaates. Die Frage, wo die Tätigkeit eines angestellten Künstlers oder Sportlers ausgeübt wird, ist nach denselben Grundsätzen wie nach Artikel 15 OECD-MA bzw. Artikel 13 DBA-Frankreich zu beurteilen.

2.3 Einkünfte

34
Erhält der Künstler oder Sportler eine einheitliche Vergütung für Tätigkeiten in mehreren Staaten, z. B. ein festes Gehalt, so ist die Vergütung entsprechend dem Umfang der Tätigkeit in den einzelnen Staaten aufzuteilen. Dabei sind nicht nur Auftritte bzw. Spiele, sondern auch Proben und das absolvierte Training anteilig zu berücksichtigen. Ob diese Tätigkeit auch vor Publikum stattfindet, ist dabei nicht entscheidungserheblich (vgl. OECD-MK zu Artikel 17, Tz. 9.1 letzter Spiegelstrich).

2.3.1 Umfang der Einkünfte

35

Nur die für die Tätigkeit und im unmittelbaren Zusammenhang mit ihr erzielten Einkünfte fallen unter Artikel 13 b Abs. 1 Satz 1 des DBA-Frankreich.

36
Zu den Einkünften gehören neben Löhnen, Startgeldern und Erfolgsprämien, Sportpreisen, dem Ersatz von Aufwendungen bzw. Aufwandspauschalen, auch weitere auftrittsbezogene Vergütungen insbesondere für Werbung.

2.3.2 Aufteilung der Einkünfte

37
Die Aufteilung der Einkünfte hat analog den Regelungen im BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) nach den Tätigkeitstagen zu erfolgen.

38
Vorab ist zu prüfen, ob Gehaltsbestandteile unmittelbar der Auslands- oder Inlandstätigkeit zugeordnet werden können. So stehen z. B. bei Sportlern Sieg- bzw. Einsatzprämien in direktem Zusammenhang mit den Wettkämpfen und sind vorab direkt zuzuordnen.

39
Soweit eine Zuordnung nicht möglich ist, erfolgt die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns auf Grundlage der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage (= Tätigkeitstage) innerhalb eines Erdienungszeitraums.

Die tatsächlichen Arbeitstage sind alle Tage innerhalb eines Kalenderjahres, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit tatsächlich persönlich ausübt und für die er Arbeitslohn bezieht. Krankheitstage mit oder ohne Lohnfortzahlung, Urlaubstage und Tage des ganztägigen Arbeitszeitausgleichs sind folglich keine Arbeitstage.

Beispiel:

Ein deutscher Sportverein im deutschen Grenzgebiet beschäftigt sowohl Sportler, die im deutschen Grenzgebiet wohnen, als auch Sportler, die im französischen Grenzgebiet wohnen. Die Wettkämpfe des Vereins werden im deutschen Grenzgebiet bzw. bundesweit ausgetragen. Das Training der Sportler findet in einer Sportanlage im französischen Grenzgebiet statt.

Sportler M, der in Frankreich wohnt, hat im Kalenderjahr 01 an 155 Tagen in Frankreich am Training teilgenommen und an 85 Tagen im Inland Wettkämpfe bestritten. Sein aufzuteilender Arbeitslohn (Grundgehalt) beträgt 40 000 €, zusätzlich hat er 12 000 € an Einsatzprämien erhalten.

Sportler N, der im deutschen Grenzgebiet wohnt, hat im Kalenderjahr 01 an 125 Tagen in Frankreich am Training teilgenommen und an 105 Tagen im Inland Wettkämpfe bestritten. Sein aufzuteilender Arbeitslohn (Grundgehalt) beträgt 35 000 €. An Prämien hat er zusätzlich 13 500 € erhalten.

Lösung:

Sportler M

85/240 × 40 000 € = 14 167 € entfallen auf die Tätigkeit des Sportlers in Deutschland und sind im Inland zu besteuern, die Prämien sind in voller Höhe der Inlandstätigkeit zuzuordnen.

Der steuerpflichtige inländische Arbeitslohn beträgt demnach in 01 insgesamt 26 167 €.

M ist mit diesen Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG.

Sportler N

105/230 × 35 000 € = 15 978 € entfallen auf die Tätigkeit des Sportlers in Deutschland und sind im Inland zu besteuern, die Prämien sind in voller Höhe der Inlandstätigkeit zuzuordnen. Der steuerpflichtige inländische Arbeitslohn beträgt demnach in 01 insgesamt 29 478 €.

125/230 × 35 000 € = 19 022 € entfallen auf die Tätigkeit in Frankreich und sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. Artikel 13 b stellt als Anknüpfungsmerkmal ausschließlich auf die Tätigkeitsausübung ab. Im Rahmen der Veranlagung des N sind die Rückfallklauseln in den §§ 50d Abs. 8 und 9 EStG zu beachten.

2.4 Steuerabzug nach § 50a EStG

40
Abweichend vom Lohnsteuerabzug bei einem inländischen Arbeitgeber (§ 38 EStG) hat ein ausländischer Arbeitgeber des Sportlers/Künstlers den Steuerabzug nach § 50a EStG vorzunehmen; siehe hierzu BMF-Schreiben vom 25. November 2010 (BStBl I S. 1350).

3 Zweifelsfragen zu Artikel 14 DBA-Frankreich

3.1 Staatliche Einrichtungen und deren Nachfolgeunternehmen

3.1.1 EPA/EPIC

41
Staatliche Einrichtungen können nach französischem Recht in der Rechtsform eines EPA (établissement public à caractère administratif; öffentliche Verwaltungseinrichtung) oder eines EPIC (établissement public à caractère industriel et commercial; öffentliches Unternehmen mit kommerziellem Charakter) organisiert sein.

42
Einrichtungen in der Rechtsform eines EPA fallen unter Artikel 14 Abs. 1 DBA-Frankreich, da keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Eine Einrichtung in der Rechtsform eines EPIC fällt dagegen unter Artikel 14 Abs. 3 Satz 1 DBA-Frankreich, da Gewinnerzielungsabsicht besteht.

3.1.2 Nachfolgeunternehmen

43
Privatisierte Nachfolgeunternehmen ehemals staatlicher Einrichtungen qualifizieren nicht mehr als juristische Personen des öffentlichen Rechts i. S. d. Artikels 14 Abs. 1 DBA-Frankreich. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Beschäftigten dieser Unternehmen richtet sich nach Artikel 13 DBA-Frankreich.

44
Das französische Postunternehmen La Poste S. A. (Société anonyme = Aktiengesellschaft) ist seit 2010 als privatrechtliches Unternehmen organisiert.

45
Das französische Telekommunikationsunternehmen Orange S. A. (Société anonyme = Aktiengesellschaft), ehemals France Télécom, ist als privatrechtliches Unternehmen organisiert.

46
Die staatliche Eisenbahngesellschaft Frankreichs SNCF (Société Nationale des Chemins de fer Français) ist als EPIC organisiert.

3.2 Grundschullehreraustausch

47
Bei Bezügen von Lehrkräften im Rahmen des Grundschullehreraustausches[6)]

3.3 Öffentliche Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich

48
Nach Artikel 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich üben Einrichtungen wie öffentliche Krankenhäuser, Kindergärten, Schulen und Universitäten keine auf Gewinnerzielung gerichtete gewerbliche Tätigkeit i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 1 DBA-Frankreich aus. Das hat zur Folge, dass das dort beschäftigte Personal unter Artikel 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich und somit unter das Kassenstaatsprinzip fällt und insbesondere die Grenzgängerregelung nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf dieses Personal keine Anwendung findet.

3.3.1 Definition der öffentlichen Einrichtung

49
Nicht alle Einrichtungen der Daseinsvorsorge unter öffentlicher Trägerschaft sind öffentliche Einrichtungen in diesem Sinne. Darunter fallen nur Einrichtungen zur medizinischen und pflegerischen Versorgung (z. B. Krankenhäuser, Altenwohnheime, Altenpflegeheime, Anstalten zur Unterbringung psychisch Kranker), Bildungseinrichtungen (z. B. Schulen, Hochschulen, Universitäten) und pädagogische Betreuungseinrichtungen (z. B. Kindergärten, Kinderhorte, Jugendtreffs, Schulkinderbetreuung). Entscheidend ist allein die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn. Keine öffentlichen Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich sind privatwirtschaftlich organisierte Einrichtungen, wie Kliniken in der Rechtsform einer gGmbH, selbst wenn deren Anteile ausschließlich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden, oder von gemeinnützigen Vereinen betriebene Krankenhäuser, selbst wenn deren Mitglieder ausschließlich aus juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestehen.

3.3.2 Auslegung der DBA-Kassenstaatsklausel laut § 50d Abs. 7 EStG

50
Die Anwendung des § 50d Abs. 7 EStG ist bezüglich Zahlungen von privatwirtschaftlich organisierten Einrichtungen (z. B. privatisierte Klinik, deren Anteilseigner eine Stadt oder ein Landkreis ist) nicht eröffnet, da die Vergütungen nicht im Wesentlichen (d. h. mindestens zu 75 %) aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

4 Anwendung und Veröffentlichung

51

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

52

Das Schreiben ist auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Internationales Steuerrecht - Staatenbezogene Informationen - Frankreich abzurufen.

Im Auftrag

Dr. F e h l i n g

---

1) Auf das BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BStBl I S. 643, wird verwiesen.

2) Verständigungsvereinbarung vom 16. Februar 2006 zur 183-Tage-Regelung und zur Anwendung der Grenzgängerregelung (BMF-Schreiben vom 3. April 2006, BStBl I S. 304); siehe auch Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik (Deutsch-Französische Konsultationsvereinbarungsverordnung - KonsVerFRAV) vom 20. Dezember 2010, BGBl. I 2010 S. 2138

3) Vgl. BFH-Urteil I R 84/08, BStBl II 2010 S. 390, Rd. 22.

4) Vgl. BFH-Urteil I R 84/08, BStBl II 2010 S. 390.

5) Schreiben vom 30. März 2017 betreffend deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015; Durchführung des Grenzgängerfiskalausgleichs (Artikel 13 a DBA-Frankreich), BStBl I S. 753.

6) Einjähriges Austauschprogramm von staatlichen Grundschulen, bei dem die Teilnehmer unter Fortzahlung der Bezüge des Dienstherrn beurlaubt werden, um im anderen Vertragsstaat an einer entsprechenden Schule tätig zu werden.

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen Berlin, 5. Januar 2022

IV C 2 - S 2144-g/20/10002 :007

2022/0000838

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Anwendungsfragen zur Lizenzschranke (§ 4j EStG)

Aufwendungen für Rechteüberlassungen sind beim Schuldner nach Maßgabe des § 4j Absatz 3 EStG nicht oder nur anteilig abziehbar, wenn die Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG ist (§ 4j Absatz 1 Satz 1 EStG).

Die Abzugsbeschränkung findet keine Anwendung, soweit die auf die entsprechenden Einnahmen beim Gläubiger angewandte Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht (§ 4j Absatz 1 Satz 4 EStG). Dieser wurde in Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5[1)]

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des § 4j EStG Folgendes:

I. Präferenzregelung i. S. d. § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG

Voraussetzung der Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen (sog. Lizenzschranke) ist die Besteuerung der korrespondierenden Einnahmen des Gläubigers im Rahmen einer Präferenzregelung i. S. d. § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG.

Eine Präferenzregelung i. S. d. Lizenzschranke liegt vor, wenn

1. die Einnahmen des Gläubigers aus der Rechteüberlassung einer von der Regelbesteuerung abweichenden Besteuerung unterliegen (s. I. 1.) und
2. die auf diese Einnahmen entfallende Ertragsteuerbelastung weniger als 25 % beträgt (s. I. 2.).

1. Abweichen von der Regelbesteuerung

Die tatsächliche Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers aus der Rechteüberlassung ist mit der Regelbesteuerung anderer Einkünfte in demselben Staat zu vergleichen.

Die "Regelbesteuerung" als Vergleichsmaßstab ist der reguläre Steuersatz, der auf die Einkünfte einer dem Gläubiger vergleichbaren Rechtspersönlichkeit ohne jede Vergünstigung (insbesondere aufgrund der Rechtsform oder Ansässigkeit des Gläubigers oder für bestimmte Einkunftsarten oder Einkunftsquellen) angewendet werden würde. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob die Abweichung von der Regelbesteuerung einen Antrag des Steuerpflichtigen voraussetzt.

Eine Präferenzregelung muss nicht ausschließlich für Einnahmen aus Rechteüberlassungen gelten. Präferenzregelungen sind nicht nur auf sog. "Intellectual Property" (IP)-Regime wie z. B. Lizenzboxen, IP-Boxen oder Patentboxen beschränkt, sondern können auch Einnahmen oder Einkünfte begünstigen, die über die Einnahmen aus Rechteüberlassungen hinausgehen. Anknüpfungspunkt der Präferenzbesteuerung muss dabei nicht das Erzielen einer bestimmten Einkunftsart sein, sondern kann z. B. auch eine Einkunftsquelle sowie die Rechtsform oder der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz des Gläubigers sein. Zwingende Voraussetzung ist jedoch, dass **auch** die Einnahmen aus Rechteüberlassungen von der Präferenzregelung erfasst werden.

Sogenannte "Tax Rulings", also einzelfallbezogene Absprachen zwischen ausländischen Finanzbehörden und Empfängern von Lizenzzahlungen, können ebenfalls die Voraussetzungen einer Präferenzregelung im Sinne der Lizenzschranke erfüllen.

2. Niedrige Besteuerung i. S. d. § 4j Absatz 2 Satz 1 EStG

Eine niedrige Besteuerung i. S. d. § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG liegt unter den Voraussetzungen des § 4j Absatz 2 Satz 1 EStG vor. Die Einnahmen aus Rechteüberlassungen unterliegen demnach entweder keiner Besteuerung oder einer Ertragsteuerbelastung von un-

ter 25 %. Ob der niedrigen Besteuerung auch weitere Einnahmen oder Einkünfte des Gläubigers der Einnahmen aus Rechteüberlassungen unterliegen, ist unbeachtlich (vgl. I. 1.).

Durch den Verweis auf § 8 Absatz 5 Satz 2 und 3 AStG (§ 4j Absatz 2 Satz 4 EStG) kommt es bei der Prüfung der Niedrigbesteuerung nicht auf die rechtlich geschuldete, sondern auf die tatsächlich erhobene und abgeführte Steuer an. Etwaige nachgelagerte Erstattungsansprüche sind folglich ebenfalls einzubeziehen (§ 8 Absatz 5 Satz 3 AStG). Zudem sind auch rechtssubjektübergreifende Steuererstattungen zu berücksichtigen, die dem Gesellschafter der die Einnahmen aus der Rechteüberlassung empfangenden Gesellschaft im Fall einer Gewinnausschüttung zustehen (§ 8 Absatz 5 Satz 2 AStG).

Ein allgemein niedriges Besteuerungsniveau im Staat des Gläubigers erfüllt allein nicht die Voraussetzung einer Präferenzregelung für Zwecke der Lizenzschranke. Vielmehr muss die Niedrigbesteuerung im Zusammenhang mit einem Abweichen von der Regelbesteuerung (vgl. I. 1.) stehen. Es ist für das Vorliegen einer Präferenzregelung unbeachtlich, ob der Gläubiger neben den der Präferenzregelung unterliegenden Einnahmen weitere, nicht präferenziell besteuerte Einkünfte erzielt.

Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen (§ 4j Absatz 2 Satz 3 EStG).

II. Nexus-Konformität i. S. d. § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG

§ 4j Absatz 1 Satz 4 EStG enthält eine Ausnahme von der Abzugsbeschränkung, wenn die angewandte Präferenzregelung dem in Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5 definierten Nexus-Ansatz entspricht. Entspricht die Präferenzregelung nicht dem Nexus-Ansatz, ist die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG auch dann ausgeschlossen, wenn der Gläubiger selbst die Kriterien für eine substanzielle Geschäftstätigkeit erfüllt.

1. Prüfung der Nexus-Konformität durch die OECD

Das Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) der OECD analysiert international bestehende Präferenzregime und stuft diese ggf. als Instrument schädlichen Steuerwettbewerbs ein. Die Analysen des FHTP werden im Rahmen von Reviews laufend aktualisiert und auf den Internetseiten der OECD bereitgestellt[2)]

Das FHTP differenziert bei der Prüfung zwischen IP-Regimen, die ausschließlich Lizenzeinnahmen begünstigen und sonstigen Präferenzregimen, die nicht oder nicht ausschließlich für Lizenzeinnahmen gelten.

Die Mitgliedstaaten der OECD haben sich hinsichtlich der als schädlich eingestuften IP-Regime zu einer Abschaffung oder Nexus-konformen Anpassung der Regelungen bis spätestens 30. Juni 2021 verpflichtet.

a) IP-Regime

Soweit es sich um IP-Regime handelt, werden diese vom FHTP hinsichtlich ihrer Nexus-Konformität geprüft. IP-Regime gelten nur dann als schädlich, wenn sie nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen.

Soweit das FHTP die geprüften IP-Regime als nicht mit dem Nexus-Ansatz vereinbar deklariert, sind die Voraussetzungen des § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG nicht erfüllt und die Abzugsbeschränkung kommt zur Anwendung. Eine Arbeitshilfe mit einer nicht abschließenden Liste der vom FHTP als nicht Nexus-konform eingestuften Präferenzregime hat BMF für die Veranlagungszeiträume 2018 bis 2020 bereitgestellt; vgl. BMF-Schreiben vom 6. Januar 2022 (BStBl I S. 103). Die Abzugsbeschränkung nach § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG findet auch bei Nexus-konformer Anpassung des jeweiligen IP-Regimes bis zum Ende des Übergangszeitraums am 30. Juni 2021 Anwendung, soweit die Einnahmen auf Ebene des Gläubigers noch dem nicht Nexus-konformen IP-Regime unterlegen haben.

b) Sonstige Präferenzregime

Vom FHTP als "Sonstige Regelungen" kategorisierte Präferenzregime werden ebenfalls auf Elemente schädlichen Steuerwettbewerbs analysiert, jedoch im Gegensatz zu reinen IP-Regimen nicht hinsichtlich ihrer Nexus-Konformität geprüft. Für "Sonstige Regelungen" besteht ebenfalls die Verpflichtung, diese aufzuheben oder anzupassen, sofern sie vom FHTP als schädlich eingestuft wurden. Werden die beanstandeten Regelungen vor Abschluss der Prüfung aufgehoben, so läuft die Verpflichtung ins Leere.

2. Prüfung der Nexus-Konformität auf nationaler Ebene

Soweit Präferenzregelungen im Sinne der Lizenzschranke (vgl. I.) nicht vom FHTP auf ihre Nexus-Konformität geprüft wurden, muss diese Prüfung im Rahmen des inländischen Besteuerungsverfahrens vorgenommen werden. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn

- das FHTP das als Präferenzregelung i. S. d. Lizenzschranke anzusehende Präferenzregime als "Sonstige Regelung" eingestuft hat und deshalb keine Prüfung der Nexus-Konformität erfolgt,
-

- das Präferenzregime im Übergangszeitraum bis zum 30. Juni 2021 aufgehoben oder Nexus-konform angepasst wurde, sodass sich eine Prüfung durch das FHTP erübrigt hat oder eingestellt wurde, oder
- individuelle "Tax Rulings" vorliegen, die die Voraussetzungen einer Präferenzregelung im Sinne der Lizenzschranke erfüllen (vgl. I. 1.).

Darüber hinaus kann es aufgrund des Übergangszeitraumes bis zum 30. Juni 2021, in dem nicht Nexus-konforme Präferenzregime weiterbestehen und angewendet werden durften, zu einer Überschneidung des Anwendungszeitraumes von zwei Präferenzregimen in einem Staat kommen. So kann ein nicht Nexus-konformes "Altregime" neben einem neuen, Nexus-konformen Präferenzregime bestehen. In diesen Fällen ist für die Anwendung des § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG zu prüfen, ob die zum Abzug begehrten Aufwendungen beim Gläubiger tatsächlich dem Nexus-konformen Präferenzregime unterlegen haben.

III. Beweislastverteilung

Für die Beweislastverteilung bei Anwendung der Lizenzschranke gelten die allgemeinen Grundsätze. Danach trägt die Finanzverwaltung grundsätzlich die Beweislast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Beweislast für steuermindernde Tatsachen.

1. Betriebsausgabenabzug und Abzugsbeschränkung

Die objektive Beweislast für die Höhe und betriebliche Veranlassung der Lizenzaufwendungen trägt der Steuerpflichtige.

Das Vorliegen einer Präferenzregelung i. S. d. § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG mit daraus grundsätzlich resultierender Abzugsbeschränkung nach § 4j Absatz 3 EStG ist als steuererhöhende Tatsache in der objektiven Beweislast der Finanzverwaltung angesiedelt. Ein Rückgriff auf die vom FHTP bereitgestellten Reviews zum Nachweis einer Präferenzregelung ist dabei möglich, allerdings ist die Liste der geprüften Regime in den Reviews nicht als abschließende Aufzählung aller bestehenden Präferenzregelungen anzusehen.

2. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Bei der Prüfung der Abzugsbeschränkung hat der Steuerpflichtige wegen des Vorliegens eines Auslandssachverhalts den erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten des § 90 Absatz 2 AO nachzukommen und die für die Prüfung im Einzelfall erforderlichen Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Anderenfalls kann die Finanzbehörde ggf. nachteilige Schlüsse für den Steuerpflichtigen auch hinsichtlich solcher Tatsachen ziehen, für welche die Finanzverwaltung grundsätzlich die Beweislast trägt.

Soweit im Staat des Empfängers der Lizenzaufwendungen das Vorliegen einer Präferenzregelung festgestellt wurde, kann grundsätzlich von deren tatsächlicher Anwendung auf die Lizenzeinnahmen ausgegangen werden. Die Anwendung der Präferenzregelung kann vom Steuerpflichtigen jedoch durch entsprechende Nachweise widerlegt werden.

3. Nachweis der Regelbesteuerung

Der Nachweis, dass eine Lizenzzahlung an einen ausländischen Empfänger keiner Präferenzregelung unterlegen hat, kann grundsätzlich nur durch Vorlage von Unterlagen aus der Buchführung des Gläubigers der Lizenzaufwendungen sowie dem für den Veranlagungszeitraum ergangenen ausländischen Steuerbescheid nebst Berechnungsgrundlagen geführt werden.

Im Einzelnen muss sich aus den einzureichenden Unterlagen insbesondere ergeben, dass

- die Lizenzeinnahme in der Gewinnermittlung des Empfängers erfasst wurde,
- die Einnahme nicht durch einen fiktiven Betriebsausgabenabzug oder ähnlich begünstigende Regelungen verringert wurde, die an die Lizenzeinnahme anknüpfen,
- der Lizenzertrag in voller Höhe in die Steuerberechnung einbezogen wurde,
- kein ermäßigter Steuersatz/keine gänzliche Steuerbefreiung auf die Lizenzerträge angewendet wurde,
- das zur Nutzung überlassene Recht sich im zivilrechtlichen Eigentum bzw. im wirtschaftlichen Eigentum nach § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO des Empfängers der Lizenzzahlungen befindet oder in Fällen der Unterlizenzierung, wer zivilrechtlicher bzw. wirtschaftlicher Eigentümer des überlassenen Rechtes ist und aus welcher Rechtsposition heraus die Unterlizenzierung an den deutschen Steuerpflichtigen erfolgt.

4. Ausnahme bei Nexus-Konformität der Präferenzregelung

Die Nexus-Konformität als Voraussetzung der Ausnahme in § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG ist als begünstigende, steuermindernde Tatsache grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Bei einer durch das FHTP bestätigten Nexus-Konformität einer Präferenzregelung sind die Voraussetzungen des Ausnahmetatbestandes erfüllt. Es bedarf insoweit keines weiteren Nachweises durch den Steuerpflichtigen. Zum zeitgleichen Bestehen sowohl Ne-

xus-konformer als auch nicht Nexus-konformer Präferenzregelungen im gleichen Staat s. II. 2. In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Lizenzzahlung der Nexus-konformen Regelung unterlegen hat. Wenn der Steuerpflichtige eine Bestätigung der ausländischen Finanzbehörde vorlegen kann, dass die fraglichen Einnahmen der Nexus-konformen Präferenzregelung unterlegen haben, ist der Nachweis durch den Steuerpflichtigen erbracht.

Soweit das FHTP die fehlende Nexus-Konformität eines Präferenzregimes festgestellt hat, liegen die Voraussetzungen der Ausnahme nach § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG nicht vor.

Bei Präferenzregelungen, die vom FHTP nicht auf Nexus-Konformität geprüft wurden, hat der Steuerpflichtige den diesbezüglichen Nachweis anhand geeigneter Unterlagen zu erbringen. Erkenntnisse der Finanzverwaltung zur Nexus-Konformität einer Präferenzregelung, die aus vorangegangenen Prüfungen resultieren, sind jedoch zu berücksichtigen. Die Nexus-Konformität einer Präferenzregelung ist insoweit grundsätzlich keine Einzelfallprüfung.

Im Auftrag

U n g e r

---

1) https://www.oecd.org/publications/wirksamere-bekampfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-berucksichtigung-von-transparenz-und-substanz-aktionspunkt-5-abschlussbericht-9789264258037-de.htm

2) https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen Berlin, 6. Januar 2022

IV C 2 - S 2144-g/20/10002 :005

2022/0001493

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Anwendungsregelungen zu § 4j EStG;
Nicht Nexus-konforme Präferenzregelungen in den Veranlagungszeiträumen 2018, 2019 und 2020

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074, BStBl I S. 1202) wurde § 4j EStG eingeführt. Die Regelung sieht nach Maßgabe des § 4j Absatz 3 EStG ein (anteiliges) Abzugsverbot für Aufwendungen aus der Rechteüberlassung vor, soweit die korrespondierenden Einnahmen des Gläubigers einer niedrigen Besteuerung im Rahmen einer Präferenzregelung unterliegen.

Entspricht diese Präferenzregelung jedoch dem sog. "Nexus-Approach" der OECD[1)]

Zu Anwendungsfragen des Abzugsverbots vgl. BMF-Schreiben vom 5. Januar 2022 (BStBl I S. 100).

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Veranlagungszeiträume (VZ) 2018, 2019 und 2020 hinsichtlich der Nexus-Konformität Folgendes:

I. Zur Anwendung des § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG

Soweit die geleistete Zahlung in einer der unter II. aufgeführten Regelungen, die nicht die Voraussetzungen von § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG erfüllt, besteuert wird, führt dies zur Kürzung des Betriebsausgabenabzugs beim Schuldner nach § 4j Absatz 1 Satz 1 in Verbindung mit Absatz 2 und 3 EStG.

In Fällen, in denen Zahlungen im Sinne des § 4j Absatz 1 Satz 1 oder Satz 2 EStG unmittelbar oder mittelbar in Präferenzregelungen besteuert werden, die unter III. als noch nicht abschließend geprüft aufgeführt sind, ist nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu veranlagen. Gleichwohl ist der Lizenzaufwand als abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln, sofern keine Gründe außerhalb von § 4j EStG dem Abzug entgegenstehen.

II. Präferenzregelungen, die in den VZ 2018, 2019 und 2020 dem Nexus-Ansatz nicht entsprechen

Für die VZ 2018, 2019 und 2020 wurden nachfolgende Präferenzregelungen festgestellt, die dem Nexus-Ansatz nicht entsprechen. Insoweit ist § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG nicht anwendbar, da die aufgeführten Regelungen nicht dem Substanzerfordernis des Nexus-Ansatzes entsprechen.

1. Von der OECD untersuchte Präferenzregime

Bei den in der folgenden Tabelle aufgeführten Präferenzregelungen handelt es sich um eine nicht abschließende Aufzählung schädlicher Regelungen, die dem Nexus-Ansatz der OECD nicht entsprechen. Die Regelungen der in dieser Tabelle aufgeführten Länder sind zum größten Teil bis 2021 "ausgelaufen". Die betroffenen Staaten haben entweder Nexus-konforme Neuregelungen geschaffen oder ihre als nicht Nexus-konform eingestuften Regelungen aufgehoben. In der Tabellenspalte "Anwendungszeitraum" wird berücksichtigt, dass die Staaten gemäß den BEPS Vereinbarungen für die nicht Nexus-konformen Regelungen bis zum 30. Juni 2021 Bestandsschutz gewähren konnten. Eine entsprechende Bestandsschutzregelung ist für die Anwendung des § 4j EStG unbeachtlich. Anhand der von der OECD vorgenommenen Untersuchungen konnte festgestellt werden, dass die abzuschaffenden Regelungen nicht Nexus-konform waren bzw. sind. Die Tabelle stellt eine Arbeitshilfe dar. Es ist zu beachten, dass in manchen Staaten neue, unschädliche Präferenzregelungen, die dem Nexus-Ansatz im Sinne des § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG entsprechen, neben den unter II. aufgeführten schädlichen Präferenzregelungen bestehen, die die Bestandsschutzregelung bis zum 30. Juni 2021 nutzen.

Auf Grundlage der von der OECD abgegebenen Einschätzungen einzelner ausländischer Präferenzregelungen wurde folgende Liste zur Anwendung des § 4j EStG erstellt:

Staat	Bezeichnung der Regelung (inoffiziell in Englisch) und Jahr der Einführung	Art der Begünstigung	Begünstigte Personen (Ansässigkeit und Steuersysteme des jeweiligen Staates sind maßgeblich)[2])	Begünstigte immaterielle Werte	Anwendun
Andorra	Special regime for exploitation of certain intangibles (früher: Companies involved in the international exploitation of intangible assets) 2012	Befreiung der Einkünfte aus immateriellen Werten i. H. v. 80 %. Die Befreiung wird ab 2017 um jährlich 25 % abgeschmolzen. 2018: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 10 % 2019: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 10 % 2020: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 10 %	Körperschaften	Patente, Gebrauchsmuster, Software	Letztmals a für immater die erstmal 1.7.2017 vo lung profitie bis 31.12.2 Keine Besta lungen für 31.12.2016 nen Untern benen imm Werte.
Aruba	Exempt company	Freistellung von Einkünften aus immateriellen Werten	Körperschaften	Immaterielle Wirtschaftsgüter	Regelung w 31.12.2019 Letztmals a für Körpers erstmals vo 16.11.2018 Regelung p bis 30.6.20
Aruba	Free Zone	Niedriger Steuersatz 2 % 2018: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 25 % 2019: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 25 % 2020: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 25 %	Körperschaften	Immaterielle Wirtschaftsgüter	Regelung w 31.12.2019 Letztmals a für Körpers erstmals vo 2.9.2018 vo lung profitie bis 30.6.20
Barbados	International societies with restricted liability Societies With Restricted Liability (SRL) Act Cap 318B (1996)	Niedriger Steuersatz (0,25 % – 2,5 %) 2018: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 30 % 2019: bis zu 1 Mio. 5,5 % ab 1 Mio. bis 20 Mio. 3 % ab 20 Mio. bis 30 Mio. 2,5 % mehr als 30 Mio. 1 % 2020: bis zu 1 Mio. 5,5 % ab 1 Mio. bis 20 Mio. 3 % ab 20 Mio. bis 30 Mio. 2,5 % mehr als 30 Mio. 1 %	Gesellschaft (kann als Körperschaft oder Personengesellschaft behandelt werden)	Nutzungsrechte, Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, Kinofilme oder Werke auf Film, Band oder Vervielfältigungen zur Verwendung in Verbindung mit Radio oder Fernsehen, Patente, Marken, Designs oder Modelle, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren, wissenschaftliche Erfahrungen	Bestimmun zum 30.6.2 schaften, d gültige am 30.6.2018 a Lizenz verf bereits beg terielle Wer die nach de und vor der von einem nen Untern ben wurden Bestimmun zum 31.12. Gesellscha eine gültige dem 30.6.2 stellte Lizen und die imm Werte besit dem 17.10. einem verb Unternehm wurden.
Barbados	International business companies International Business Companies (IBC) Act Cap 77 (1992)	Niedriger Steuersatz (0,25 % – 2,5 %) 2018: nominaler KSt-Regelsteuersatz: 30 % 2019: bis zu 1 Mio. 5,5 % ab 1 Mio. bis 20 Mio. 3 %	Körperschaften	Nutzungsrechte, Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, Kinofilme oder Werke auf Film, Band oder Vervielfältigungen zur Verwendung	Bestimmun zum 30.6.2 schaften, d gültige am 30.6.2018 a Lizenz verf bereits beg

2. Kantonale Spezialgesellschaften der Schweizerischen Eidgenossenschaft

Auch bei den Regelungen für kantonale Spezialgesellschaften der Schweizerischen Eidgenossenschaft handelt es sich um Präferenzregelungen nach § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG, die nicht dem Nexus-Ansatz der OECD entsprechen.

a) Betroffene Gesellschaftsformen

Für die kantonalen Spezialgesellschaften **Verwaltungs-, Domizil- und gemischte Gesellschaften** sowie für **Holdinggesellschaften** (kantonale Spezialgesellschaften nach Artikel 28 Absatz 2 bis 4 Steuerharmonisierungsgesetz - StHG Schweiz, Stand: 9. Juli 2019) bestanden bis zum 31. Dezember 2019 Regelungen, mit denen auf kantonaler Ebene Einkünfte (einschließlich Lizenzeinnahmen) dieser Gesellschaften ermäßigt oder gar nicht besteuert wurden.

b) Nexus-Konformität

Das FHTP hat die kantonalen Spezialgesellschaften im Rahmen der Präferenzregime als "Sonstige Regelungen" eingeordnet. Eine Prüfung auf Nexus-Konformität durch das FHTP ist daher nicht erfolgt. In seinem Fortschrittsbericht von 2015 hatte das FHTP die kantonalen Regelungen für gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Verwaltungs- und Domizilgesellschaften aufgeführt. Sämtliche Regelungen wurden mit der Schlussfolgerung "Wird derzeit abgeschafft" versehen[7)8)]

Den kantonalen Spezialgesellschaften ist gemein, dass diese keinen bzw. nur in sehr begrenztem Umfang substanziellen Geschäftstätigkeiten in der Schweiz nachgehen dürfen. Insbesondere die für eine Nexus-konforme Präferenzregelung erforderliche eigene Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Empfängers der Lizenzeinnahmen ist somit keine Voraussetzung für die Anwendung dieser Präferenzregelung. Die Voraussetzungen für die Ausnahme nach § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG liegen dementsprechend nicht vor.

c) Zeitliche Relevanz

Die Kantone sind durch das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018 verpflichtet worden, die kantonalen Spezialgesellschaften mit Wirkung zum 1. Januar 2020 ohne Bestandschutzregelung aufzuheben und stattdessen eine einheitliche Patent Box einzuführen. Diese ist im Oktober 2020 durch das FHTP als dem Nexus-Ansatz entsprechend eingestuft worden (vgl. Review FHTP, a. a. O.).

Für die Abzugsbeschränkung sind in diesem Zusammenhang nur Aufwendungen im Sinne des § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG für Überlassungszeiträume bis zum 31. Dezember 2019 relevant, die auf der Einnahmenseite einer präferenziellen Besteuerung als kantonale Spezialgesellschaft zugeführt wurden.

III. Präferenzregelungen, die in den VZ 2018, 2019 und 2020 noch nicht abschließend geprüft wurden

Darüber hinaus bestehen Präferenzregelungen, deren Überprüfung auf Konformität mit dem Nexus-Ansatz noch andauert. In Fällen, in denen Zahlungen im Sinne des § 4j Absatz 1 Satz 1 oder Satz 2 EStG unmittelbar oder mittelbar in Präferenzregelungen, die in der nachfolgenden Tabelle aufgeführt sind, besteuert werden, sollen diese Fälle verfahrensrechtlich offengehalten werden, bis eine abschließende Prüfung der Nexus-Konformität durch das FHTP erfolgt ist oder nicht mehr erfolgen wird. Sie sind nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu veranlagen. Der Lizenzaufwand ist als abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln, sofern keine Gründe außerhalb von § 4j EStG dem Abzug entgegenstehen.

Staat	Bezeichnung der Regelung (inoffiziell in Englisch) und Jahr der Einführung	Art der Begünstigung	Begünstigte Personen (Ansässigkeit und Steuersysteme des jeweiligen Staates sind maßgeblich)[9])	Begünstigte immaterielle Werte	Anwendung
Jordanien	Aqaba special economic zone 2001	Ermäßigter Steuersatz (5 %)	Körperschaften	Sämtliche Einkünfte der Unternehmen werden begünstigt. Dies umfasst somit sämtliche immateriellen Werte.	Regelung wu noch nicht g aufgehoben.
Litauen	Free economic zone taxation regime 1996	Befreiung der qualifizierten Einkünfte von der Körperschaftsteuer (15 %) für die ersten 6 Jahre, dann 50 % Steuerermäßigung für die folgenden 10 Jahre Effektive Höhe der Präferenzbesteuerung: 0 % für die ersten 6 Jahre, dann 7,5 % für die folgenden 10 Jahre	Körperschaften	Einkünfte aus immateriellen Werten	Regelung wu noch nicht g aufgehoben. Es handelt s Sonderregel strukturschw gem. Kapitel Abschlussbe zu Aktionspu (2016).
Paraguay	Investment of capital from abroad 1990 Law 60/90	Steuervergünstigungen (u. a. Steuerbefreiung auf Transaktionen immaterieller Vermögenswerte)	Körperschaften und natürliche Personen	Marken, Zeichnungen, industrielle Modelle und Verfahren und andere lizenzierbare Formen des Technologietransfers	Regelung wu noch nicht g aufgehoben.
Vereinigte Staaten von Amerika	Foreign Derived Intangible Income (FDII) 2018	Teilweise Steuerbefreiung für ausländische Einkünfte Effektive Höhe der Präferenzbesteuerung: 13,125 %	Körperschaften	Sämtliche ausländischen Einkünfte der Gesellschaft werden begünstigt. Dies umfasst somit auch ausländische Einkünfte aus immateriellen Werten.	Regelung wu noch nicht g aufgehoben.

Die vorgenannten Listen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, da aufgrund der weltweiten Steuergesetzgebung nicht sichergestellt ist, dass alle weltweiten Präferenzregime identifiziert und geprüft wurden.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer zum Download bereit.

Im Auftrag

U n g e r

---

1) Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) "Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz", OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

2) Umfasst in der Regel auch in diesem Staat ansässige Betriebsstätten.

3) Auch gewisse andere Patente, die in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums erteilt wurden, der ein ähnliches Patentanmeldeverfahren anwendet.

4) Unternehmen mit MSC Malaysia Status.

5) Unternehmen mit BioNexus Status.

6) Unternehmen mit Pioneer Status.

7) (OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz - Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, S. 72).

8) (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes, Inclusive Framework on BEPS: ACTION 5, S. 20).

9) Umfasst in der Regel auch in diesem Staat ansässige Betriebsstätten.

Insolvenzordnung

Bundesministerium der Finanzen Berlin, 11. Januar 2022

IV A 3 - S 0550/21/10001 :001

2022/0027292

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Insolvenzordnung;
Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO

TOP 19 der Sitzung AO V/2021

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Dieses BMF-Schreiben findet Anwendung auf alle Insolvenzverfahren, deren Eröffnung ab dem 1.1.2021 beantragt wurde.

Für Insolvenzverfahren, die vor dem 1.1.2021 beantragt wurden, sind die Regelungen des BMF-Schreibens vom 20.5.2015 - IV A 3 - S 0550/10/10020-05 -, BStBl I S. 476, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 18.11.2015 - IV A 3 - S 0550/10/10020-05 -, BStBl I S. 886, weiterhin anzuwenden.

I. Allgemeines

1
Durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz wurde § 55 Absatz 4 InsO wie folgt gefasst:

"(4) Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehr- und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer."

II. Anwendung

II.1. Betroffene Personen

2
§ 55 Abs. 4 InsO findet Anwendung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter "schwacher" vorläufiger Insolvenzverwalter). Hierbei ist es unbeachtlich, ob der schwache vorläufige Insolvenzverwalter vom Gericht mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde oder nicht. Auch ohne einen Zustimmungsvorbehalt i. S. d. § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO können entsprechende Steuerverbindlichkeiten durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter begründet werden, insbesondere wenn ihm zahlreiche Rechte durch das Insolvenzgericht eingeräumt oder Sicherungsmaßnahmen angeordnet werden.

3
§ 55 Abs. 4 InsO findet ebenfalls Anwendung auf den Schuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, nachdem ein vorläufiger Sachwalter bestellt wurde. Hierbei ist es unbeachtlich, ob der Schuldner vom Gericht zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigt wurde.

4
Für den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter "starker" vorläufiger Insolvenzverwalter), ist § 55 Abs. 4 InsO nicht anwendbar, da insoweit sonstige Masseverbindlichkeiten bereits nach § 55 Abs. 2 InsO begründet werden.

II.2. Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters und des vorläufigen Sachwalters

5
Die steuerrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und des vorläufigen Sachwalters wird durch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO nicht berührt. Weder der schwache vorläufige Insolvenzverwalter noch der vorläufige Sachwalter ist Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO, so dass er während des Insolvenzeröffnungsverfahrens weder die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat noch diese erfüllen darf. Die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners sind während des Insolvenzeröffnungsverfahrens vom Insolvenzschuldner selbst zu erfüllen.

II.3. Verbindlichkeiten/Forderungen

6
Die Vorschrift ist lediglich auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis anwendbar. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche werden von der Vorschrift nicht erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.2020, V R 26/19, BFH/NV 2021 S. 146). Zur Ermittlung der Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer vgl. Rz. 34 und 35.

II.4. Betroffene Steuerarten und steuerliche Nebenleistungen

7
Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erstreckt sich auf folgende Steuerarten:

- Umsatzsteuer,
- sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
- bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
- Luftverkehr- und Kraftfahrzeugsteuer und
- Lohnsteuer.

8
Steuerliche Nebenleistungen werden von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst.

Die ab Festsetzung gegen den Insolvenzverwalter oder den eigenverwaltenden Schuldner entstehenden Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO zu qualifizierende Umsatz- und Lohnsteuerforderungen (vgl. Rz. 35 und 43) sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO geltend zu machen.

II.4.1 Umsatzsteuer

II.4.1.1 Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen

9
Umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten aufgrund von Lieferungen und sonstigen Leistungen werden nach § 55 Abs. 4 InsO im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren vom Insolvenzschuldner selbst begründet. Dabei ist auf die Entgeltvereinnahmung durch den eigenverwaltenden Schuldner abzustellen.

10
Umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten aufgrund von Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorläufigen Insolvenzverfahren werden nach § 55 Abs. 4 InsO im Rahmen der für den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet.

Eine solche rechtliche Befugnis liegt insbesondere dann vor, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter durch das Insolvenzgericht zum Forderungseinzug ausdrücklich ermächtigt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506). Dabei ist auf die Entgeltvereinnahmung durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter sowie auf die Entgeltvereinnahmung durch den Schuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters abzustellen.

11
Von einer Befugnis zur Entgeltvereinnahmung ist auch dann auszugehen, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nur mit einem allgemeinen Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde, denn der Drittschuldner kann schuldbefreiend nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters leisten (§ 24 Abs. 1 und § 82 InsO). Gleiches gilt, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter zur Kassenführung berechtigt ist.

12

Darüber hinaus können auch Handlungen des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO führen (z. B. Verwertung von Anlagevermögen durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im Rahmen einer Einzelermächtigung, sofern nicht bereits § 55 Abs. 2 InsO einschlägig ist).

13
Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Daher führt auch der Erhalt einer Gegenleistung, z. B. beim Tausch oder bei tauschähnlichen Umsätzen, zu einer Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO.

Unentgeltliche Wertabgaben nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters i. S. v. § 3 Abs. 1b und 9a UStG fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO.

II.4.1.2 Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH-Urteil vom 24.9.2014, V R 48/13)

14
Aufgrund der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative InsO), mit Recht zum Forderungseinzug (§ 22 Abs. 2, § 23 InsO) oder mit Berechtigung zur Kassenführung werden bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen im Augenblick vor der Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen uneinbringlich. Uneinbringlich werden auch die Entgelte für die Leistungen, die der Insolvenzschuldner nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt, mit Recht zum Forderungseinzug oder mit Berechtigung zur Kassenführung bis zur Beendigung des Insolvenzeröffnungsverfahrens (§§ 26, 27 InsO) erbringt.

15
Maßgeblich hierfür ist nach Auffassung des BFH, dass entsprechend § 80 Abs. 1 InsO die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, die auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, auf den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter mit Recht zum Forderungseinzug übergeht und dass der Insolvenzschuldner somit aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage ist, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem eigenen vorinsolvenzlichen Unternehmensteil selbst zu vereinnahmen, da sie im Rahmen der Masseverwaltung und Masseverwertung zu vereinnahmen sind und damit zum Bereich der Masseverbindlichkeiten gehören. Die rechtlichen Auswirkungen des BFH-Urteils vom 9.12.2010, V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996, werden somit auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vorverlegt.

16
Die in den Rz. 14 und 15 dargelegten Ausführungen des BFH gelten auch bei der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt **ohne** ausdrücklichem Recht zum Forderungseinzug.

17
Die in Rz. 14 und 15 dargestellten Grundsätze gelten für den Schuldner auch bei der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters in der Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner in der vorläufigen Eigenverwaltung hat aufgrund der weiter bestehenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auch die notwendige Vereinnahmungsbefugnis; er vereinnahmt aber bereits im Insolvenzeröffnungsverfahren für die spätere Insolvenzmasse und begründet Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Der Schuldner übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzeröffnungsverfahren innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus und nimmt damit Aufgaben für den Unternehmensteil der späteren Insolvenzmasse wahr.

18
Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Steuerbetrag für steuerpflichtige Ausgangsleistungen des Unternehmens zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.

Beispiel 1:

Der Insolvenzschuldner hat Forderungen aus steuerpflichtigen Umsätzen, die er vor der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht hat, in Höhe von 11 900 €. Er hat diese Umsätze zwar angemeldet, die Entrichtung des Entgelts vom Leistungsempfänger steht aber noch aus. Durch die Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters werden diese Forderungen aus rechtlichen Gründen uneinbringlich, da der Leistungsempfänger nicht mehr an den Insolvenzschuldner leisten kann. Die für diese Umsätze geschuldeten Steuerbeträge sind nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.

Beispiel 2:

Nach der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters erbringt der Insolvenzschuldner steuerpflichtige Umsätze i. H. v. 5 950 €. Diese Umsätze hat er im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung grundsätzlich zu versteuern. Gleichzeitig sind die Steuerbeträge für diese Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen, da die Forderung aus rechtlichen Gründen uneinbringlich wird.

19

Die Grundsätze zur Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen gelten grundsätzlich auch im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, weil der Schuldner zwar die Verwaltungs- und Verfügungsmacht über sein Vermögen behält, aber bereits jetzt schon für die spätere Insolvenzmasse vereinnahmt und damit Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO begründet.

In der vorläufigen Eigenverwaltung ist daher die Umsatzsteuer auf ausstehende Entgelte für vom Insolvenzschuldner erbrachte Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG aus Rechtsgründen zu berichtigen.

II. Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinbarten und nach vereinnahmten Entgelten im Insolvenzeröffnungsverfahren 4.1.3

20
Im Fall der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten kommt es im Anschluss an die Uneinbringlichkeit durch die Vereinnahmung des Entgeltes gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung. Dem steht nicht entgegen, dass die erste Berichtigung aufgrund Uneinbringlichkeit und die zweite Berichtigung aufgrund nachfolgender Vereinnahmung ggf. im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen (BFH-Urteil vom 24.10.2013, V R 31/12, BStBl 2015 II S. 674).

Beispiel 3:

Von den berichtigten Umsätzen aus den vorherigen Beispielen vereinnahmt der schwache vorläufige Insolvenzverwalter 2 000 €. Durch die Vereinnahmung des Entgelts sind die darin enthaltenen Steuerbeträge für die Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG insoweit ein zweites Mal zu berichtigen.

Diese zweite Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erfolgt im Gegensatz zur ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG im Unternehmensteil Insolvenzmasse und führt daher zu Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.

21
Die vorstehenden Ausführungen gelten auch im Falle der vorläufigen Eigenverwaltung.

22
Wurde das Entgelt bereits vor dem Insolvenzeröffnungsverfahren aus tatsächlichen Gründen (z. B. wegen Zahlungsunfähigkeit des Entgeltschuldners) als uneinbringlich behandelt und der darin enthaltene Steuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG berichtigt, ist mit Vereinnahmung während des Insolvenzeröffnungsverfahrens erneut eine Berichtigung des Entgelts nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG durchzuführen. Die dabei entstehende Steuer führt zu einer Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 4 InsO.

23
Im Fall der Istversteuerung führt die Vereinnahmung der Entgelte durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren bzw. durch den Insolvenzschuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2009, V R 64/07, BStBl II S. 682).

II.4.1.4 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 UStG

24
Der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG entsteht mit der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Der Gläubiger des Insolvenzschuldners kann nämlich seinen Entgeltanspruch zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens nicht mehr durchsetzen. Entsprechende Vorsteuerrückforderungsansprüche stellen Insolvenzforderungen dar.

Der Vorsteuerabzug aus Leistungen, die der Insolvenzschuldner im Insolvenzeröffnungsverfahren bezieht, ist ebenfalls aus rechtlichen Gründen uneinbringlich und entsprechend nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. Dies gilt sowohl bei der Besteuerung nach vereinbarten als auch nach vereinnahmten Entgelten. Da dieser Berichtigungsanspruch regelmäßig mit dem ursprünglichen Vorsteueranspruch im gleichen Voranmeldungszeitraum zusammenfällt, ergeben sich grundsätzlich keine Steueransprüche, die als Insolvenzforderungen geltend zu machen wären (vgl. analog zum Beispiel 2 in Rz. 18).

In der vorläufigen Eigenverwaltung erfolgt ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit, da bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht mehr durchsetzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.2006, V R 13/04, BStBl 2007 II S. 22, Abschnitt 17.1. Abs. 5 Satz 2 UStAE).

25
Durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter veranlasste Zahlungen von Entgelten aus vor oder nach seiner Bestellung bezogenen Leistungen führen zu einer zweiten Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG. Auch dies kann im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen.

Gleiches gilt bei Zahlungen des Schuldners im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren, wenn zuvor eine Vorsteuerberichtigung erfolgte.

Die zweite Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG mindert den Steueranspruch und ist im Fall einer nachfolgenden Insolvenzeröffnung bei der Berechnung der sich für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum ergebenden Masseverbindlichkeit i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO anspruchsmindernd zu berücksichtigen.

II.4.1.5 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

26
Ist während des Insolvenzeröffnungsverfahrens eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen, fällt diese in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, soweit die Änderung der Verhältnisse im Rahmen der Befugnisse des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Zustimmung zum Verkauf eines Grundstücks) oder durch den vorläufig eigenverwaltenden Schuldner veranlasst wurde.

II.4.1.6 Verwertung von Sicherungsgut

27
Die Verwertung von Sicherungsgut begründet keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Derartige Umsätze unterliegen weiterhin der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG. Durch die Fiktion in § 55 Abs. 4 InsO werden diese Umsätze nicht zu Umsätzen "innerhalb" des Insolvenzverfahrens.

II.4.2 Lohnsteuer

28
Werden Löhne während des Insolvenzeröffnungsverfahrens an die Arbeitnehmer ausgezahlt, stellt die hierbei entstandene Lohnsteuer mit Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit dar. Dies gilt nicht für Insolvenzgeldzahlungen; diese unterliegen als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 2 EStG nicht dem Lohnsteuerabzug.

III. Verfahrensrechtliche Fragen

III.1. Steuererklärungspflichten

29
§ 55 Abs. 4 InsO ändert nicht den rechtlichen Status des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters oder des vorläufigen Sachwalters bzw. des Schuldners und lässt das Steuerrechtsverhältnis unberührt.

30
Da weder der schwache vorläufige Insolvenzverwalter noch der vorläufige Sachwalter Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist, haben sie keine Steuererklärungspflichten für den Insolvenzschuldner zu erfüllen. Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens obliegen dem Schuldner die Steuererklärungspflichten auch für die Besteuerungsgrundlagen, für die § 55 Abs. 4 InsO gilt.

31
§ 55 Abs. 4 InsO verlagert lediglich den Zeitpunkt der Zuordnung von Steuerverbindlichkeiten in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorläufigen Insolvenzverfahren auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters bzw. im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren auf den Zeitpunkt der Bestellung des vorläufigen Sachwalters vor.

III.2. Entstehung der Masseverbindlichkeiten

32
Erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten die nach Maßgabe des § 55 Abs. 4 InsO im Insolvenzeröffnungsverfahren begründeten Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten.

III.3. Zuordnung und Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

III.3.1 Berechnung und Verteilung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

33
Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 9.12.2010, V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996, und vom 24.11.2011, V R 13/11, BStBl 2012 II S. 298, sind die mit Insolvenzeröffnung entstehenden selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile "Insolvenzmasse" und "vorinsolvenzlicher Unternehmensteil" bei allen Umsatzsteuersachverhalten im Insolvenzverfahren zu beachten. Bei der jeweiligen Steuerberechnung der einzelnen Unternehmensteile sind nur die Umsätze und die Vorsteuern der betreffenden Unternehmensteile zu berücksichtigen. Eine Vermischung der Besteuerungsgrundlagen der einzelnen Unternehmensteile untereinander ist nicht zulässig. Daher sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Steuerbeträge und die Vorsteuern aller Besteuerungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens, unabhängig davon, ob sich aus dem einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum ins-

gesamt eine Zahllast oder ein Guthaben ergibt, auf die einzelnen selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile zu verteilen. Für Zwecke dieser Zuordnung gilt Folgendes:

34
Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rz. 20, 22 und 26) sind um die begründeten Vorsteuerbeträge i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rz. 25) zu mindern. Nur soweit sich aus der Summe der so ermittelten Ergebnisse aller Voranmeldungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO vor.

Beispiel:

Nach den erforderlichen Berichtigungen gem. § 17 UStG (siehe insbes. Rz. 18 und 24) ergeben sich im vorläufigen Insolvenzverfahren für den Voranmeldungszeitraum 01 ein Erstattungsbetrag von 5 000 € und für die Voranmeldungszeiträume 02 und 03 jeweils eine Zahllast von 10 000 €. Die Umsätze und Vorsteuern setzen sich wie folgt zusammen:

	UStVA 01	UStVA 02	UStVA 03
Umsatzsteuer auf Umsätze gem. § 55 Abs. 4 InsO	3 000 €	16 000 €	13 000 €
Vorsteuern gem. § 55 Abs. 4 InsO	8 000 €	6 000 €	3 000 €
Summe	– 5 000 €	10 000 €	10 000 €

Da sich aus der Summe der so ermittelten Ergebnisse der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens eine Zahllast ergibt (- 5 000 € +10 000 € + 10 000 € = 15 000 €), liegen Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO i. H. v. 15 000 € vor.

35
Die als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 34) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die einzelnen (Vor-)Anmeldungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter oder dem eigenverwaltenden Schuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506, Rz. 39 ff.). Einwendungen hiergegen können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs nach § 347 AO, geltend gemacht werden.

Beispiel:

Im obigen Beispiel sind für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 01 ein Erstattungsbetrag, welcher sich aus den begründeten Steuern aus der Entgeltvereinnahmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO und den mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträgen ergibt, i. H. v. 5 000 € und für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 02 sowie 03 jeweils eine Masseverbindlichkeit i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO i. H. v. 10 000 € gegen den Insolvenzverwalter festzusetzten. Der Erstattungsbetrag für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 01 kann mit den Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO oder anderen Masseverbindlichkeiten verrechnet werden.

36
Nicht als Masseverbindlichkeit i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltend zu machende Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden. Dabei ist es zwar zulässig, aber nicht erforderlich, zur Insolvenztabelle die einzelnen, ggf. vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch angemeldeten bzw. festgesetzten Umsatzsteuerforderungen aus den einzelnen Voranmeldungszeiträumen anzumelden. Ausreichend ist die Anmeldung der noch nicht getilgten Jahressteuer des Insolvenzeröffnungsjahrs für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil. Die jahresbezogene Saldierung nach § 16 Abs. 2 UStG stellt keine Aufrechnung i. S. v. § 96 InsO dar und geht dieser somit vor (BFH-Urteil vom 25.7.2012, VII R 44/10, BStBl 2013 II S. 33).

37
Während des Insolvenzeröffnungsverfahrens hat der Unternehmer für jeden Voranmeldungszeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen, die sämtliche unselbständigen Besteuerungsgrundlagen enthält.

III.3.2 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

38
Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 33 und 34) für die Voranmeldungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen und bekannt zu geben. Hierbei ist es unbeachtlich, wenn für denselben Voranmeldungszeitraum bereits vor der Insolvenzeröffnung ein Vorauszahlungsbescheid vorlag, der sich gem. § 168 Satz 1 AO auch aus einer Steueranmeldung ergeben kann, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2014, V R 48/13, BSt-

BI 2015 II S. 506). Eventuell erfolgte Zahlungen auf die als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind im Abrechnungsteil der Festsetzung anzurechnen.

Für die Bekanntgabe der Festsetzungen gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 122 AO und der Nrn. 4.3, 4.4, 6.1, 13.2 und 15.1 des AEAO zu § 251.

39
Die bisher gegen den Insolvenzschuldner (vorinsolvenzlicher Unternehmensteil) für die Zeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens festgesetzten Umsatzsteuern sind - korrespondierend zu den Festsetzungen gegen die Insolvenzmasse - in Form einer Steuerberechnung mit anschließender (gegebenenfalls berichtigter) Tabellenanmeldung zu ändern, soweit darin unselbständige Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt sind, die wegen § 55 Abs. 4 InsO nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten dem Unternehmensteil "Insolvenzmasse" zuzurechnen sind.

40
Der Insolvenzverwalter kann seiner Mitwirkungspflicht durch die schlichte Anzeige der unter § 55 Abs. 4 InsO fallenden Besteuerungsgrundlagen oder durch die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen entsprechen. Soweit der Insolvenzverwalter seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, sind die Besteuerungsgrundlagen zur Berechnung der Masseverbindlichkeiten sachgerecht zu schätzen.

41
In der Umsatzsteuerjahreserklärung sind die die Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO begründenden unselbständigen Besteuerungsgrundlagen mit den die Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 1 und ggf. § 55 Abs. 2 InsO begründenden Besteuerungsgrundlagen in der (Teil-)Umsatzsteuerjahreserklärung des Unternehmensteiles Insolvenzmasse zu berücksichtigen.

42
Die Ausführungen der Rz. 38 bis 41 gelten analog auch für die Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner tritt an die Stelle des Insolvenzverwalters.

III.4. Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Lohnsteuer

43
Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltenden Lohnsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 28) für die Anmeldungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen und bekannt zu geben. Hierbei ist es unbeachtlich, wenn für denselben Anmeldungszeitraum bereits vor der Insolvenzeröffnung eine Lohnsteuerfestsetzung vorlag, die sich gem. § 168 Satz 1 AO auch aus einer Steueranmeldung ergeben kann, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506). Eventuell erfolgte Zahlungen auf die als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO geltenden Lohnsteuerverbindlichkeiten sind im Abrechnungsteil der Festsetzung anzurechnen.

44
Die bisher gegen den Insolvenzschuldner für die Zeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens festgesetzten Lohnsteuern sind - korrespondierend zu den Festsetzungen gegen die Insolvenzmasse - in Form einer Steuerberechnung mit anschließender (gegebenenfalls berichtigter) Tabellenanmeldung zu ändern, soweit darin unselbständige Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt sind, die wegen § 55 Abs. 4 InsO nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten gelten.

45
Der Insolvenzverwalter kann seiner Mitwirkungspflicht durch die schlichte Anzeige der unter § 55 Abs. 4 InsO fallenden Besteuerungsgrundlagen oder durch die Abgabe von Lohnsteueranmeldungen entsprechen. Soweit der Insolvenzverwalter seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, sind die Besteuerungsgrundlagen zur Berechnung der Masseverbindlichkeiten sachgerecht zu schätzen.

46
Die Ausführungen der Rz. 43 bis 45 gelten analog auch für die Eigenverwaltung. Der eigenverwaltende Schuldner tritt an die Stelle des Insolvenzverwalters.

III.5. Einwendungen gegen die Zuordnung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO

47
Einwendungen gegen die Zuordnung von Steueransprüchen als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer sowie der Lohnsteuer, geltend gemacht werden.

Der Insolvenzverwalter kann mit Verfahrenseröffnung die Rechte wahrnehmen, die dem Schuldner zu diesem Zeitpunkt auch zugestanden hätten.

In Fällen der Eigenverwaltung nimmt der Schuldner die Rechte selbst wahr.

III.6. Aufrechnung gegen Steuererstattungsansprüche

48
Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Steuerforderungen und Steuererstattungen ohne Einschränkungen aufrechenbar, soweit die Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen. Der Umstand, dass bestimmte Steuerforderungen später (nach Insolvenzeröffnung) gem. § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten werden, hindert die Aufrechnung nicht.

49
Nach Verfahrenseröffnung noch bestehende Steuererstattungsansprüche aus dem Zeitraum des Eröffnungsverfahrens sind vorbehaltlich des BFH-Urteils vom 2.11.2010, VII R 6/10, BStBl II 2011 S. 374, mit Insolvenzforderungen aufrechenbar.

50
Sofern § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO einer Aufrechnung mit Insolvenzforderungen entgegensteht, kann gegen diese Guthaben mit Masseverbindlichkeiten (insbesondere mit Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO) aufgerechnet werden. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO gilt nicht für Massegläubiger, sondern nur für Insolvenzgläubiger.

IV. Anfechtung

51
Tatbestandlich ist § 55 Abs. 4 InsO im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Falle einer anfechtbar geleisteten Zahlung mangels bestehender Steuerverbindlichkeiten nicht erfüllt. Würde der Insolvenzverwalter oder der Sachwalter nach der Insolvenzeröffnung die Anfechtung der Steuerzahlung erklären und das Finanzamt auf die Anfechtung hin zahlen, würde die ursprüngliche Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO unmittelbar, aber nunmehr als Masseforderung wieder aufleben. Das Finanzamt würde eine Zahlung leisten, die es sofort wieder zurückfordern könnte. Eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch kann daher wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - BMF-Schreiben/Allgemeines) zum Download bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Investmentsteuergesetz

Bundesministerium der Finanzen Berlin, 7. Januar 2022

IV C 1 - S 1980-1/19/10038 :005

2021/1337413

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale gemäß § 18 Absatz 4 InvStG;
Basiszins zum 3. Januar 2022

BMF-Schreiben vom 6. Januar 2021, BStBl I S. 56

Der Anleger eines Publikums-Investmentfonds hat als Investmentertrag unter anderem die Vorabpauschale nach § 18 InvStG zu versteuern (§ 16 Absatz 1 Nummer 2 InvStG). Die Vorabpauschale für 2022 gilt gemäß § 18 Absatz 3 InvStG beim Anleger am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres - also am 2. Januar 2023 - als zugeflossen.

Die Vorabpauschale für 2022 ist unter Anwendung des Basiszinses vom 3. Januar 2022 zu ermitteln.

Der Basiszins ist gemäß § 18 Absatz 4 InvStG aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten. Dabei ist auf den Zinssatz abzustellen, den die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet. Das Bundesministerium der Finanzen hat den maßgebenden Zinssatz im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen.

Hiermit gebe ich gemäß § 18 Absatz 4 Satz 3 InvStG den Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale bekannt, der aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet ist. Die Deutsche Bundesbank hat hierfür auf den 3. Januar 2022 anhand der Zinsstrukturdaten einen Wert von - 0,05 Prozent für Bundeswertpapiere mit jährlicher Kuponzahlung und einer Restlaufzeit von 15 Jahren errechnet.

Aufgrund des negativen Basiszinses wird keine Vorabpauschale für 2022 erhoben.

Die Vorabpauschale ist der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahres den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten. Da der Basisertrag aufgrund des negativen Basiszinses negativ ist, ist eine Unterschreitung des Basisertrages nicht möglich.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Investmentsteuer zum Abruf bereit.

Im Auftrag

U n g e r

Lohnsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 4. Januar 2022

IV C 5 - S 2341/21/10001 :004

2021/1333790

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Steuerbefreiung des Kaufkraftausgleichs (§ 3 Nr. 64 EStG);
Gesamtübersicht der Kaufkraftzuschläge - Stand 1. Januar 2022 -

BMF-Schreiben vom 6. Januar 2021 - IV C 5 - S 2341/20/10001 :004 - / - 2021/0009632 - (BStBl I S. 60)

1 Anlage

Die Gesamtübersicht über die maßgebenden Kaufkraftzuschläge mit Stand 1. Januar 2022 (siehe Anlage) wird hiermit bekannt gemacht. Die Gesamtübersicht umfasst die Zeiträume ab 1. Januar 2020.

Die Bekanntmachungen über die Steuerbefreiung des Kaufkraftausgleichs vom 9. April 2021 - IV C 5 - S 2341/21/10001 :001 - / - 2021/0402998 - (BStBl I S. 623), 2. Juli 2021 - IV C 5 - S 2341/21/10001 :002 - / - 2021/0767405 - (BStBl I S. 915) und 1. Oktober 2021 - IV C 5 - S 2341/21/10001 :003 - / - 2021/1042620 - (BStBl I S. 1855) werden hiermit aufgehoben.

Die Gesamtübersicht über die Kaufkraftzuschläge zum Stand 1. Januar 2022 wird ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zur Verfügung gestellt.

Im Auftrag

U n g e r

Anlage

Gesamtübersicht über die Kaufkraftzuschläge zum 1. Januar 2022
(§ 3 Nr. 64 EStG)

mit Zeitraum ab 1. Januar 2020

Land/Dienstort	Datum vor 2020 entspricht letzter Änderung	Kaufkraftzuschlag in Prozent
Afghanistan	1. 1. 02	0
Ägypten	1. 1. 01	0
Albanien	1. 9. 02	0
Algerien	1. 6. 01	0
Angola	1. 9. 21	5
	1. 4. 20	0
	1. 5. 19	5
Äquatorialguinea	1. 7. 21	10
	1. 10. 19	15
Argentinien	1. 11. 18	0
Armenien	1. 9. 04	0
Aserbeidschan	1. 1. 16	0
Äthiopien	1. 7. 03	0
Australien	1. 9. 21	5
	1. 9. 20	10
	1. 3. 20	5
	1. 10. 19	10
Bahrain	1. 1. 21	0
	1. 11. 20	5
	1. 9. 20	0
	1. 3. 19	5
Bangladesch	1. 11. 21	10
	1. 10. 21	15
	1. 12. 20	10
	1. 11. 20	15
	1. 8. 20	10
	1. 7. 20	15
	1. 6. 20	10
	1. 3. 20	15
	1. 11. 19	10
Belgien	1. 12. 21	5
	1. 10. 21	10
	1. 4. 21	5
	1. 2. 21	10
	1. 1. 21	5
	1. 9. 20	10
	1. 8. 20	5
	1. 7. 20	10
	1. 5. 20	5
	1. 11. 19	10
Benin	1. 12. 21	5
	1. 9. 21	10
	1. 8. 21	5
	1. 4. 21	10
	1. 3. 21	5
	1. 1. 20	10
Bolivien	1. 8. 01	0
Bosnien-Herzegowina	1. 11. 98	0
Botsuana	1. 10. 90	0
Brasilien		
— Brasilia	1. 10. 21	5
	1. 9. 21	10
	1. 8. 21	5
	1. 7. 21	10
	1. 6. 20	5

Änderungen und Ergänzungen dieser Übersicht werden vierteljährlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Der Zuschlag bezieht sich, sofern nicht andere Zuschläge festgesetzt sind, jeweils auf den gesamten konsularischen Amtsbezirk einer Vertretung (R 3.64 Abs. 3 LStR). Informationen zu den konsularischen Amtsbezirken der Vertretungen erhalten Sie unter www.auswaertiges-amt.de.

Kaufkraftzuschläge für Zeiträume vor dem 1. Januar 2020 ergeben sich aus folgenden Bekanntmachungen:

- für den Zeitraum 1. Januar 2016 bis 1. Januar 2020: Bekanntmachung vom 13. Januar 2020 - IV C 5 - S 2341/19/10002 :003 - / - 2020/0022355 - (BStBl I S. 176),
- für den Zeitraum 1. Januar 2012 bis 1. Januar 2016: Bekanntmachung vom 14. Januar 2016 - IV C 5 - S 2341/15/10002 - / - 2015/1202735 - (BStBl I S. 142),
- für den Zeitraum 1. Januar 2008 bis 1. Januar 2012: Bekanntmachung vom 9. Januar 2012 - IV C 5 - S 2341/10/10003 - / - 2011/1049449 - (BStBl I S. 123),
- für den Zeitraum 1. Januar 2004 bis 1. Januar 2008: Bekanntmachung vom 10. Januar 2008 - IV C 5 - S 2341/08/0001 - / - 2008/0010594 (BStBl I 2008 S. 259),
- für den Zeitraum 1. Januar 2000 bis 1. Januar 2004: Bekanntmachung vom 23. Dezember 2003 - IV C 5 - S 2341 - 16/03 - (BStBl I 2004 S. 45),
- für Zeiträume vor dem 1. Januar 2000: Bekanntmachung vom 27. Dezember 2002 - IV C 5 - S 2341 - 13/02 - (BStBl I 2003 S. 50).