

Inhalt

I. Kurzmitteilungen Seite 1

II. Im Blickpunkt Seite 3

1. Gesetzgebung

BEPS – Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuer- Seite 3
abkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der
Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI –
„Multilateral Instrument“) unterzeichnet

Russland nimmt allgemeine Vorschrift über die Be- Seite 4
kämpfung von steuerlichen Missbräuchen (GAAR) in das
Steuergesetzbuch auf

2. Rechtsprechung

Restaurantdienstleistungen als eng mit Ausbildungslei- Seite 5
stungen verbundene Umsätze steuerfrei: EuGH, Urteil vom
04.05.2017, C-699/15

Teilweiser Untergang von Verlustvorträgen nach § 8c Seite 6
Abs. 1 S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar:
BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11

§ 6a GrEStG – Eine europarechtswidrige Beihilferegelung? Seite 8
BFH, Beschluss (EuGH-Vorlage) vom 30.05.2017, II R 62/14

Ausstieg bei geschlossenen Immobilienfonds – Darlehens- Seite 9
verzicht der Bank muss nicht zu Einkünften führen: BFH,
Urteil vom 31.01.2017, IX R 26/16

Rückstellungsbewertung bei niedrigerem handelsrecht- Seite 10
lichem Bilanzwert: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom
07.12.2016, 1 K 1912/14

3. Verwaltung

Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Seite 11
Rechts an einer Personengesellschaft: BMF-Schreiben vom
21.06.2017

Steuerliche Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“: Seite 13
BMF-Schreiben vom 03.04.2017 und 17.07.2017

Kapitalertragsteuerabzug durch inländische Kreditinstitute Seite 14
bei – auch grenzüberschreitenden – Treuhandmodellen:
BMF-Schreiben vom 31.03.2017

Hinweise und Impressum Seite 16

Tax Compliance Management

Das IDW hat den endgültigen IDW Praxishinweis 1/2016 zu Tax Compliance Management Systemen in der Fassung vom 31.05.2017 veröffentlicht, der Hilfestellung zum Umgang mit innerbetrieblichen Kontrollsystemen in Bezug auf die Erfüllung steuerlicher Pflichten gibt. Die Finanzverwaltung nimmt seit Mitte 2016 im Anwendungserlass zu § 153 AO auf solche Systeme Bezug (siehe [Tax Newsletter Juli 2016](#)).

I. Kurzmitteilungen

Die Meldungen dieser Rubrik dienen als ergänzende Übersicht zu aktuellen Themen, die in den einzelnen Artikeln dieses Newsletters nicht besprochen werden.

1. Gesetzgebung

Der Bundesrat hat am 07.07.2017 dem **Betriebsrentenstärkungsgesetz** zugestimmt. Ziel des Gesetzes ist es die steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung und der Riester-Rente zu vereinfachen und zu optimieren. Das Gesetz wird grundsätzlich am 01.01.2018 in Kraft treten.

Das **Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungs-bekämpfungsgesetz – StUmgBG)** wurde am 24.06.2017 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2017, S. 1682) **verkündet und** ist im Wesentlichen am gleichen Tag **in Kraft getreten**. Ziel des Gesetzes ist die Erhöhung der Transparenz bei finanziellen Auslandsbeziehungen und die Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung als Reaktion auf die Veröffentlichung der sog. Panama Papers.

Das **Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen** wurde am 27.06.2017 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2017, S. 2074) **verkündet und** ist im Wesentlichen am gleichen Tag **in Kraft getreten**. Ziel des Gesetzes ist die Unterbindung missbräuchlicher Gestaltungen im Rahmen der Rechteüberlassung.

2. Rechtsprechung

Der EuGH hat mit Urteil vom 22.06.2017 (C-20/16) entschieden, dass der **Ausschluss des Sonderausgabenabzugs von im Ausland gezahlten Sozialversicherungsbeiträgen** bei der Berechnung des Pro-

gressionsvorbehalts gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt. Ausländische Sozialversicherungsbeiträge müssen demnach bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts abgezogen werden.

Der BFH hat mit Urteilen vom 16.03.2017 (IV R 31/14) und 30.03.2017 (IV R 11/15) entschieden, dass **bei der Übertragung einer Mitunternehmerschaft, eines Teilbetriebes oder der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter** in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer im Wege einer Realteilung bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter **mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben**, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.02.2017 (I R 2/15) entschieden, dass ein **Abzug sog. finaler Betriebsstättenverluste** nach Unionsrecht nicht in Betracht kommt soweit der Verlust auf Betriebsstätten entfällt, deren Einkünfte nach dem betreffenden DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Leistet der Veräußerer bei der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer ausländischen Personengesellschaft wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft an den Erwerber eine Ausgleichszahlung, kann er insoweit keinen inländischen Verlust geltend machen, als die Personengesellschaft über ausländische Betriebsstätten verfügt, die nach dem einschlägigen DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Die Ausgleichszahlung führe auch nicht zu einem nach Unionsrecht abziehbaren sog. finalen Verlust.

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 09.02.2017 (1 K 841/15) entschieden, dass **Verluste aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage** trotz negativer Ertragsprognose anerkannt werden können. Das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht sei zweistufig zu prüfen, nämlich nach der Ergebnisprognose und der einkommensteuerlichen Relevanz der Tätigkeit. Trotz eines Totalverlustes nach einem Prognosezeitraum von 20 Jahren hat das FG aus den Umständen des Falles geschlossen, dass der Betrieb der Photovoltaikanlage nicht aus persönlichen Gründen erfolgt ist. Deshalb liegt trotz der negativen Prognose keine Liebhaberei vor. Die Revision wurde zugelassen.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.01.2017 (X R 59/14) entschieden, dass **keine gewinnneutrale Betriebsübertragung** gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG vorliegt, **wenn** die wesentliche **Betriebsgrundlage** aufgrund eines vorbehaltenen Nießbrauchs **vom Übertragenden weiterhin gewerblich genutzt wird**. Behält sich der Eigentümer den Nießbrauch vor und übt er insoweit weiterhin seine bisherige betriebliche Tätigkeit aus, erfolgt laut BFH eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe. Zunächst wird das Eigentum übertragen und später (aufgrund der Beendigung des Nießbrauchs) das Nutzungsrecht, das die eigene gewerbliche Tätigkeit des Übernehmers ermöglicht.

Das FG Köln hat mit Urteil vom 07.12.2016 (2 K 2863/14) entschieden, dass auch **im Ausland ansässige Unternehmer einen Anspruch auf Verzinsung im Vorsteuervergütungsverfahren** haben. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (BFH, I R 7/17).

Das Hessische FG hat mit Urteil vom 06.12.2016 (8 K 1064/13) entschieden, dass die **erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen** gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu versagen ist, wenn im Rahmen der Vermietung Betriebsvorrichtungen mitüberlassen werden, die kein Zubehör sind und eine Nutzung oder Weitervermietung der Immobilie auch ohne diese Betriebsvorrichtungen möglich ist. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (BFH, I R 22/17).

3. Verwaltung

Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen hat den **koordinierten Ländererlass zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes** vom 22.06.2017 bekannt gegeben. Der Erlass äußert sich zur Anwendung der §§ 13a, 13b, 13c, 28 und 28a ErbStG und ist im Einvernehmen mit allen obersten Finanzbehörden der Länder mit Ausnahme von Bayern ergangen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 08.06.2017 zur **Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG für ehrenamtliche Tätigkeiten** Stellung genommen. Eine Tätigkeit, die in einem anderen Gesetz oder im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet wird, ist demnach nicht zwangsläufig nach § 4 Nr. 26 UStG umsatzsteuerfrei.

Das BMF hat mit Schreiben vom 26.05.2017 zur **Personengesellschaft als Organgesellschaft einer umsatzsteuerlichen Organshaft** Stellung genommen und schließt sich der Rechtsprechung des EuGH und BFH an. Demnach ist unter bestimmten Voraussetzungen die Eingliederung einer Personengesellschaft in einen umsatzsteuerlichen Organkreis möglich.

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.05.2017 zur **steuerlichen Behandlung der Restrukturierung einer Anleiheforderung bei Kombination von Teilverzicht, Nennwertreduktion und Teilrückzahlung** im Sinne des § 20 EStG Stellung genommen. Das BMF-Schreiben stellt die unterschiedlichen Behandlungen der drei Teilvorgänge entsprechend dar.

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.04.2017 zur **Anwendung der Grundsätze des Beschlusses des BFH vom 28.11.2016 zur Unvereinbarkeit des Sanierungserlasses** mit der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (GrS 1/15) Stellung genommen. Das BMF differenziert zunächst danach, ob der Erlass bis zum Tag der Veröffentlichung des BFH-Beschlusses oder erst danach vollzogen worden ist. Im ersten Fall ist der Sanierungserlass weiterhin uneingeschränkt anwendbar.

Im zweiten Fall ist weiter danach zu differenzieren, ob und bis wann der Steuerpflichtige eine verbindliche Auskunft oder Zusage über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns erhalten hat oder nicht.

II. Im Blickpunkt

1. Gesetzgebung

BEPS – Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI – „Multilateral Instrument“) unterzeichnet

Am 7. Juni 2017 haben 68 Staaten eine „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“ (Multilateral Instrument – MLI) unterzeichnet. Staaten aus allen Kontinenten und Entwicklungsstadien waren unter den Unterzeichnern, weitere Staaten werden folgen.

Hintergrund

Im Auftrag der G20 startete die OECD im Jahr 2013 das BEPS-Projekt, um unerwünschte Gewinnminderungen und Gewinnverlagerungen international tätiger Unternehmen zu beschränken. Im Oktober 2015 veröffentlichte die OECD finale Berichte zu 15 Maßnahmen, die für die zukünftige internationale Besteuerung Bedeutung erhalten sollten. Um die Maßnahmen des BEPS-Projektes umzusetzen, müssten geschätzte 3.000 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geändert werden. Aus diesem Grund bestand die Maßnahme 15 des BEPS-Projektes in der Entwicklung des MLI, welches eine effiziente Änderung vieler DBA gleichzeitig und eine gewisse Homogenität des (weiterhin) bilateralen Abkommensrechts ermöglichen sollte.

Bisherige Rechtslage

Die Zuordnung von Besteuerungsrechten zwischen dem Staat, in dem ein Steuerpflichtiger ansässig ist (Ansässigkeitsstaat) und dem Staat, aus dem seine Einkünfte stammen (Quellenstaat) wird häufig bilateral durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geregelt. Deutschland hat derzeit mit ca. 90 Staaten DBA abgeschlossen. DBA umfassen Regelungen über den Anwendungsbereich und die Definition wesentlicher Begriffe sowie die Zuordnung von Besteuerungsrechten für verschiedene Einkünfte zum Quellen- oder Ansässigkeitsstaat, Methoden, nach denen die Doppelbesteuerung vermieden werden soll und Regelungen zur Streitbeilegung sowie zum Informationsaustausch.

Änderungen durch das MLI

Das MLI ist ein umfangreiches Regelwerk. Der Abkommenstext umfasst insgesamt 26 Artikel zu folgenden Themen:

- Geltungsbereich und Auslegung von Begriffen;
- hybride Besteuerungsinkongruenzen;
- Abkommensmissbrauch;
- Umgehung des Betriebsstättenstatus;
- Verbesserung der Streitbeilegung;
- Schiedsverfahren.

Jeder Vertragsstaat bestimmt in einem Zusatzdokument („List of Reservations and Notifications“) selbst, welche seiner DBA durch Anwendung des MLI angepasst werden und welche Optionen und Vorbehalte jeweils gelten sollen. Deutschland hat sich im Zeitpunkt der Unterzeichnung für die Anwendung des MLI auf 35 seiner DBA entschlossen.

Die Vertragspartner des MLI verpflichten sich zur Einhaltung von Mindeststandards hinsichtlich des Zwecks von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 6), zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Art. 7), zu Verständigungsverfahren (Art. 16) und zu Gegenberichtigungen von Verrechnungspreiskorrekturen (Art. 17). Weitere Vorschriften enthalten für jeden Vertragspartner alternativ wählbare Optionen und Vorbehalte. Deutschland hat neben den verpflichtenden Mindeststandards Regelungen zur Dividendenfreistellung im Quellenstaat (Art. 8), zu Veräußerungsgewinnen bei Immobiliengesellschaften (Art. 9), zu Betriebsstätten-Dreieckssachverhalten (Art. 10) und zu Hilfs- und Nebentätigkeiten bei Betriebsstätten (Art. 13) für grundsätzlich anwendbar erklärt.

Das MLI tritt in Kraft, wenn mindestens fünf der Vertragsparteien das Vertragswerk ratifiziert haben. Deutschland hat das MLI am 7. Juni 2017 unterzeichnet und wird es voraussichtlich in zwei Stufen umsetzen: Zunächst durchläuft das MLI in deutscher Sprache den Gesetzgebungsprozess und soll unter Anwendungsvorbehalt (Art. 35) voraussichtlich im Frühjahr 2018 ratifiziert werden. Im zweiten Schritt wird Deutschland Konsultationen mit den MLI-Partnerstaaten durchführen, um die so abgestimmten Änderungen der DBA durch nationale Gesetzgebungsverfahren im deutschen Recht zu verankern („DBA-Umsetzungsgesetz“). Mit der Anwendung des MLI auf erste deutsche DBA wird nicht vor dem 1. Januar 2019 gerechnet.

Spätere Änderungen des MLI hinsichtlich des Abkommenstextes und der Lists of Reservations and Notifications der beteiligten Vertragsstaaten sind ebenso möglich wie der weitere Eintritt und der Austritt von Vertragsparteien.

Bedeutung für die Praxis

Die Unterzeichnung des MLI markiert einen Höhepunkt der Neuausrichtung des internationalen Steuerrechts. Mehr als 90 Staaten beteiligen sich am Inclusive Framework on BEPS. In einer Vielzahl dieser

Staaten wird das nationale Steuerrecht unter Einfluss des BEPS-Projektes angepasst.

Für den Rechtsanwender in Deutschland bleibt es für die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, bei der Anwendung von DBA. In den nächsten zwei bis fünf Jahren ist mit der Anpassung wesentlicher DBA an das MLI entsprechend der deutschen List of Reservation and Notification zu rechnen. Eine Reihe von Rechtsgrundlagen in Deutschland wurde als Reaktion auf den BEPS-Prozess bereits geändert oder soll geändert werden.

Zumindest in einer Übergangszeit wird die zeitlich und inhaltlich unterschiedliche Umsetzung des MLI in den beteiligten Staaten zu zusätzlichen Doppelbesteuerungsrisiken für Steuerpflichtige führen.

International tätigen Unternehmen ist dringend zu empfehlen, die weiteren Entwicklungen im In- und Ausland zu verfolgen und ihr Geschäftsmodell, insbesondere ihre Intercompany-Geschäfte, auf mögliche BEPS-Risiken hin zu prüfen.



Birgit Faßbender,
Steuerberaterin,
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

Russland nimmt allgemeine Vorschrift über die Bekämpfung von steuerlichen Missbräuchen (GAAR) in das Steuergesetzbuch auf

Hintergrund

Bis Ende des Sommers 2017 wird in Russland eine neue Vorschrift in Kraft treten, die steuerliche Missbräuche bekämpfen soll (Art. 54.1 „Grenzen für die Rechtsausübung bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage und (oder) des Betrags von Steuern, Abgaben und Versicherungsbeiträgen“). Hauptziel des Gesetzes soll es sein, die von der Justiz entwickelten Regelungen zur Bekämpfung von steuerlichen Missbräuchen zu normieren.

Gesetzliche Änderungen

Die wichtigsten Bestimmungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Ein Steuerpflichtiger darf die Steuerbemessungsgrundlage und/oder die zu zahlende Steuer nicht herabsetzen, wenn er Angaben über Fakten des Wirtschaftslebens oder über Besteuerungs-

objekte, die in der steuerlichen und/oder handelsrechtlichen Bilanz bzw. in der Steuerberichterstattung zu erfassen sind, verfälscht.

- Wenn keine Merkmale einer Verfälschung vorliegen, ist eine Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage oder der zu zahlenden Steuer nur zulässig, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
 - Die Hauptziele eines Rechtsgeschäfts sind nicht die Minderung, Aufrechnung oder Rückzahlung der Steuer.
 - Die Verpflichtungen aus einem Rechtsgeschäft wurden durch eine Person erfüllt, die Partei eines mit dem Steuerpflichtigen abgeschlossenen Vertrages ist, oder durch eine Person, auf die die Verpflichtung zur Erfüllung des Rechtsgeschäftes kraft Vertrages oder Gesetzes übertragen wurde.
- Das Gesetz regelt einschränkend bestimmte Ansatzpunkte, aufgrund derer einem Steuerzahler das Recht auf Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage oder des Steuerbetrags nicht verweigert werden darf. Danach darf die Steuerverwaltung nicht:
 - die Zweckmäßigkeit von Handlungen eines Steuerpflichtigen bewerten;
 - ein steuerliches Recht allein aus dem Grund verweigern, dass Primärbelege von einer hierzu nicht ermächtigten Person unterzeichnet wurden;
 - ein steuerliches Recht wegen einer Verletzung der gesetzlichen Vorschriften über Steuern und Abgaben durch Geschäftspartner eines Steuerpflichtigen verweigern.

Das Erfordernis einer allgemeinen Vorschrift zur Bekämpfung von steuerlichen Missbräuchen und deren Inhalt wird in Russland schon seit mehr als 15 Jahren diskutiert; entsprechende Gesetzesentwürfe wurden der Staatsduma mehrfach vorgelegt. In seiner heutigen Form wurde das Gesetz von den Abgeordneten im Eilverfahren freigegeben, was wohl auf die aktive Beteiligung Russlands an der Umsetzung von BEPS-Plänen zurückzuführen ist.

Tatsächlich spielt in Russland seit 2007 der Gedanke des ungerechtfertigten Steuervorteils, der durch das Oberste Arbitragegericht in die steuerliche Rechtsanwendung eingeführt wurde (Verordnung Nr. 53 vom 12. Oktober 2006), eine große Rolle. In seiner Begründung verwies das Oberste Arbitragegericht darauf, dass unterschieden werden müsse zwischen einer begründeten Senkung der Steuerpflicht und einem Steuervorteil, der entweder durch unrechtmäßige Handlungen einer Person (oder Personengruppe) erzielt wurde oder durch Handlungen, die zwar nicht ausdrücklich durch ein Gesetz verboten sind, deren Hauptziel aber die Minderung der Steuerpflicht ist.

Da der Gedanke des ungerechtfertigten Steuervorteils in der Praxis sowohl in die Bekämpfung von Missbräuchen als auch in die Bekämpfung von Steuerhinterziehung einfließt, wurde wiederholt vorgeschlagen, zunächst den Begriff des Steuervorteils entweder auf Gesetzgebungsebene, oder in der Lehre zu definieren. Stattdessen kodifiziert der Gesetzgeber den unbestimmten Rechtsbegriff „*Verfälschung von Fakten des Wirtschaftslebens und von Angaben zu Objekten der Besteuerung*“.

Sollte mit Verfälschung die Nichteinhaltung des Grundsatzes der Wahrheit in der steuerlichen und kaufmännischen Buchführung gemeint sein, erscheint die unter Punkt 1 angeführte Regelung übertrieben und überflüssig. Denn die Erfassung von nicht wahrheitsgemäßen Fakten zum Zwecke der Besteuerung ist auch ohne diese Vorschrift unzulässig. Wenn der Gesetzgeber etwas anderes gemeint hat, bleiben präzisierende Begriffe erforderlich, die im neuen Gesetzesentwurf aber fehlen.

Nicht beantwortet ist auch die Frage, ob das Ziel der Steuerkontrolle die sog. steuerliche Rekonstruktion ist, die auch Bestandteil von einigen Entscheidungen der oberen russischen Gerichte ist.

Die in Punkt 2 angeführten Regelungen erscheinen äußerst weitreichend. Nach dem Wortlaut des Gesetzes besteht die Gefahr der Annahme des unrechtmäßigen Verhaltens eines Steuerpflichtigen in dem Fall, dass die Verpflichtungen aus einem Vertrag nicht von der vertraglich verpflichteten Person erfüllt wurden, sondern von einem Dritten. Selbst wenn also die Verpflichtungen aus einem „normalen“ Rechtsgeschäft durch einen Dritten erfüllt werden, verliert der Steuerzahler die gesetzlich vorgesehenen Rechte auf eine Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage oder eine Steuererstattung. Diese Rechtsfolge steht nicht im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung.

Ferner führt das Gesetz die Annahme des unrechtmäßigen Verhaltens eines Steuerpflichtigen für den Fall ein, dass das Hauptziel eines Rechtsgeschäfts eine Steuerumgehung bzw. Steuerhinterziehung ist. Völlig unklar bleibt, wie sich die Bestimmung von Punkt 2 zu den Bestimmungen von Punkt 3 verhält, wonach ein steuerliches Recht nicht verweigert werden darf, wenn ein Geschäftspartner seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt. Fraglich ist danach, ob es sich auf die steuerliche Situation einer Vertragspartei auswirken kann, wenn die andere Vertragspartei ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommt.

Bedeutung für die Praxis

Insgesamt wirkt das Gesetz einseitig und nicht durchdacht. Das Gesetz könnte sehr negative Auswirkungen für die Wirtschaftsteilnehmer haben, da es einerseits keine zusätzlichen Rechte und Garantien für die Unternehmen bringt, andererseits aber neue, inhaltlich

nicht erschlossene Begriffe einführt und den Druck im Hinblick auf die Wahl der Geschäftspartner und die Kontrolle über deren Handlungen verstärkt. Unternehmen müssen bei der Wahl ihrer Geschäftspartner noch vorsichtiger sein, insbesondere wenn es sich um Agenten oder Vermittler handelt, sowie in den Fällen, in denen ein Rechtsgeschäft tatsächlich durch einen Dritten erfüllt wird.

Unklar ist auch das Schicksal der einschlägigen Rechtsprechung hinsichtlich des Gedankens des ungerechtfertigten Steuervorteils, der einen weitaus größeren Anwendungsbereich hat, als nur Geschäfte mit Partnern, die sich nicht ordnungsgemäß verhalten.

Das Gesetz schafft eine unsichere Situation für die Unternehmen, weil es momentan noch nicht absehbar ist, wie die Steuerverwaltung die neuen Vorschriften anwenden wird.



Anna Lesova, LL.M.,
Diplom-Juristin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf und Moskau

2. Rechtsprechung

Restaurantdienstleistungen als eng mit Ausbildungsleistungen verbundene Umsätze steuerfrei

EuGH, Urteil vom 4. Mai 2017, C-699/15, Brockenhurst College

Hintergrund

Verpflegungsleistungen im Rahmen von Aus- und Fortbildungsveranstaltungen sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Verpflegungsleistungen, wie die Reichtung von Getränken und kleinen oder kalten Gerichten, die für die Inanspruchnahme einer Fortbildungsleistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder gemeinnützigen Einrichtung, unerlässlich sind, sind hingegen nach § 4 Nr. 22 lit. a) UStG und Art. 132 Abs. 1 lit. i der europäischen Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) als mit der Bildungsleistung eng verbundene Umsätze von der Umsatzsteuer befreit (grundlegend hierzu: BFH, Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10 und EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, C-4334/05, *Horizon College*).

Hieran hat sich, trotz der – in den einschlägigen Fachzeitschriften und hier übernommenen – vielversprechend anmutenden Betitelung des gegenständlichen Urteils nichts geändert.

Entscheidungssachverhalt

In dem vom EuGH entschiedenen Rechtsstreit bot ein College in England u. a. Lehrgänge zu Gastronomie und Gastgewerbe an. Zum Zwecke des Erwerbs von Kenntnissen unter praxisnahen Bedingungen betrieb das College ein „Lehrrestaurant“, in dem ausschließlich Studenten unter Aufsicht ihrer Dozenten nicht kostendeckende Restaurantdienstleistungen an ein eingeschränktes Publikum erbrachten.

Das College vertrat die Ansicht, mit den Restaurantdienstleistungen auf Grundlage des Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit zu sein und klagte auf Erstattung der bereits entrichteten Mehrwertsteuer. Das nationale Gericht legte den Rechtsstreit dem EuGH zur Vorabentscheidung vor und wollte insbesondere geklärt wissen, ob der Umsatzsteuerbefreiung entgegenstehe, dass die Restaurantdienstleistungen nicht an die Auszubildenden als Empfänger der Hauptleistung, sondern gegenüber der Öffentlichkeit erbracht wurden.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass die Restaurantdienstleistungen als mit den Ausbildungsleistungen eng verbundene Umsätze von der Umsatzsteuer befreit sein können.

Die Umsatzsteuerbefreiung hänge von drei Voraussetzungen ab, die das Gericht bereits in seiner Entscheidung *Horizon College* formuliert hatte:

- Die Person des Leistenden müsse eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut ist, oder eine andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung sein.
- Die Restaurantdienstleistung müsse für die Bildungsleistung unerlässlich sein.
- Die Restaurantdienstleistung dürfe nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

In Bezug auf die Unerlässlichkeit stellte der EuGH allein darauf ab, dass der praktische Unterricht als integraler Bestandteil des Lehrgangs ausgestaltet war und die Studenten ohne ihn nicht den vollen Nutzen aus ihrer Ausbildung ziehen konnten. Die Tatsache, dass das Produkt der Restaurantdienstleistung durch Dritte verbraucht wurde, war für den EuGH in diesem Zusammenhang irrelevant.

Den Grundsatz der steuerlichen Neutralität (3. Kriterium) sah das Gericht aufgrund der nicht kostendeckenden Bewirtschaftung und des begrenzten Kreises von Besuchern gewahrt. Denn das Angebot

des „Lehrrestaurants“ sei mit dem gewerblicher Restaurants nicht vergleichbar gewesen.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung hat, wie bereits eingangs erwähnt, keine Bedeutung für die Umsatzsteuerfreiheit der Verpflegung von Seminarteilnehmern im Rahmen von Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, die durch gewerbliche Fortbildungsakademien von Körperschaften des öffentlichen Rechts angeboten werden. Denn der dem EuGH vorgelegte Sachverhalt betrifft nicht den Fall der Verpflegung von Seminarteilnehmern. Verpflegt wurden vielmehr Dritte. Hier bleibt daher alles beim Alten:

Soweit die Verpflegung der Seminarteilnehmer über die Reichung von Getränken und kleinen oder kalten Gerichten nicht hinausgeht, kann diese als mit der Bildungsleistung eng verbundener Umsatz umsatzsteuerfrei sein.

Zu konstatieren ist darüber hinaus, dass der EuGH bei der Beurteilung, ob ein Umsatz mit einem anderen Umsatz eng verbunden ist, offensichtlich nicht darauf abstellt, dass die Nebenleistung dem Leistungsempfänger zugutekommt, der auch Empfänger der Hauptleistung ist. Mit Urteil vom 13. März 2014 (C-366/12, FA Dortmund-West ./ Klinikum Dortmund gGmbH) hatte der EuGH bereits entschieden, dass es für das Merkmal der engen Verbundenheit auf die Identität der Person des Leistenden nicht ankomme. Entscheidend für die enge Verbundenheit zweier Umsätze ist offenbar allein die Unerlässlichkeit des einen Umsatzes für den anderen.



Teresa Werner,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf

Teilweiser Untergang von Verlustvorträgen nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017, 2 BvL 6/11

Hintergrund

Die Regelungen zur anteiligen Kürzung von Verlustvorträgen bis hin zum kompletten Untergang von Verlustvorträgen im Falle einer Anteilsübertragung unter den Voraussetzungen des § 8c KStG wurden von der Fachliteratur schon seit geraumer Zeit kritisch bewertet und zum Teil als nicht verfassungskonform eingestuft. Aufgrund der Vorlage durch das FG Hamburg konnte sich hierzu nun das Bundes-

verfassungsgericht (BVerfG) äußern und bewertete die Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a. F. als verfassungswidrig.

Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin ist eine im Jahr 2006 gegründete Kapitalgesellschaft mit zwei Gesellschaftern. Die Gesellschaft schloss die Geschäftsjahre 2006 und 2007 jeweils mit einem Verlust ab. Im Folgejahr 2008 erwirtschaftete die Kapitalgesellschaft einen Gewinn. Einer der Gesellschafter übertrug seine Anteile Anfang 2008 an einen Dritten. Aufgrund dessen kürzte das Finanzamt bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung der Kapitalgesellschaft für 2008 gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG den auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden anteiligen Verlustvortrag. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Kapitalgesellschaft Klage vor dem FG Hamburg.

Entscheidung des BVerfG

Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG geht der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile an der Kapitalgesellschaft an einen Erwerber veräußert werden (sog. schädlicher Beteiligungserwerb). Mit Beschluss vom 29. März 2017 hat der Zweite Senat des BVerfG (2BvL 6/11) entschieden, dass diese Regelung mit den allgemeinen Gleichheitsgrundsätzen (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar ist. Das BVerfG begründet die Entscheidung damit, dass § 8c KStG zu einer Ungleichbehandlung führe und kein sachlich einleuchtender Grund für diese Ungleichbehandlung erkennbar sei. Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Die Besteuerung ist hiernach an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Laut BVerfG verstößt § 8c Abs. 1 S. 1 KStG gegen diesen Grundsatz, da die Besteuerung einer Kapitalgesellschaft nach einer Veräußerung von Anteilen an einen Erwerber erheblich durch die Höhe der veräußerten Anteile beeinflusst wird (Veräußerungen kleiner 25 Prozent haben keinen Einfluss auf die Verlustvorträge), obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft unverändert bleibt.

Die Regelung des § 8c KStG wurde u. a. verabschiedet, um den Handel mit Verlustvorträgen (in Form von sog. Mantelkäufen) als unerwünschte Steuergestaltungsmaßnahme zu verhindern. Der Gesetzgeber ist bei der Regelung davon ausgegangen, dass sich die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft durch das Engagement eines neuen Anteilseigners ändert und der steuerrechtliche Grundsatz, dass bei Verlustabzügen das Steuersubjekt, welches den Verlustvortrag nutzen möchte, mit dem Steuersubjekt, welches den Verlust erlitten hat, identisch sein muss, nicht mehr gegeben ist.

Das BVerfG sieht in der Unterbindung von Mantelkäufen zwar einen legitimen Zweck der Ungleichbehandlung. Die Grenze sei jedoch überschritten, wenn zur Erfassung solcher Gestaltungen bereits die

Übertragung von 25 Prozent der Anteile ausreichen, da es vielfältige Gründe für die Veräußerung der Anteile außerhalb der Nutzung der Verluste durch neue Anteilseigner geben könne. Zudem bleibt laut BVerfG die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft unverändert, da der Erwerber zwar eine Sperrminorität erlangt, diese jedoch nur mittelbaren Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ermöglicht. Ein unmittelbar maßgeblicher Einfluss auf die Kapitalgesellschaft und somit die Möglichkeit für den Erwerber, die Verluste durch unternehmerische Entscheidungen zu seinen Gunsten zu nutzen, ergibt sich nur durch eine Mehrheitsbeteiligung.

Fazit und Folgen für die Praxis

Von der Entscheidung des BVerfG können alle noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen bezüglich der oben genannten schädlichen Beteiligungserwerbe in dem Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 profitieren. Bis das Bundesfinanzministerium die Finanzverwaltung anweist, wie weiter vorgegangen werden soll, sollten Unternehmen Bescheide zu ihren Ungunsten nicht bestandskräftig werden lassen. Der Gesetzgeber hat bis zum 31. Dezember 2018 Zeit, den festgestellten Verfassungsverstoß zu beseitigen.

Hinweis

Das BVerfG hat nur über § 8c Abs. 1 S. 1 KStG und somit über den quotalen Untergang von Verlustvorträgen entschieden. Somit sind Beteiligungserwerbe von mehr als 50 Prozent (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG) von diesem Urteil zunächst nicht betroffen.



Christian Schenk,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



Eugen Wall,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

§ 6a GrEStG – Eine europarechtswidrige Beihilferegelung?

BFH, Beschluss (EuGH-Vorlage) vom 30. Mai 2017, II R 62/14

Hintergrund

Der BFH hegt seit längerer Zeit Zweifel daran, dass § 6a GrEStG mit dem europarechtlichen Beihilfeverbot gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV vereinbar ist. Mit Beschlüssen vom 25. November 2015 hatte er daher in mehreren Verfahren das BMF aufgefordert, zu dieser Frage Stellung zu nehmen. In dem Verfahren II R 62/14 hat er nunmehr dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt und das Revisionsverfahren ausgesetzt:

„Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahingehend auszulegen, dass eine nach dieser Vorschrift verbotene Beihilfe vorliegt, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats Grunderwerbsteuer für einen steuerbaren Erwerb aufgrund einer Umwandlung (Verschmelzung) nicht erhoben wird, falls am Umwandlungsvorgang bestimmte Rechtsträger (herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft) beteiligt sind und die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft i.H.v. 100 Prozent innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang besteht?“

Entscheidungssachverhalt

In dem zugrunde liegenden Fall war eine grundbesitzende GmbH auf ihre alleinige Gesellschafterin, eine Aktiengesellschaft (die Klägerin und Revisionsbeklagte), verschmolzen worden. Die Klägerin war zum maßgebenden Zeitpunkt unstrittig mehr als fünf Jahre an der GmbH beteiligt gewesen, sodass die sog. Vorbehaltensfrist des § 6a GrEStG erfüllt war.

Der verschmelzungsbedingte Erwerb von Grundbesitz durch die Klägerin (die als aufnehmender Rechtsträger das Vermögen der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erwarb) erfüllt unstrittig den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG. Das zuständige Finanzamt versagte jedoch die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 6a GrEStG mit dem Argument, bei der (verschmolzenen) GmbH handle es sich nicht um eine „abhängige“ Gesellschaft im Sinne der Vorschrift. Begründung: Die GmbH sei durch die Verschmelzung untergegangen, sodass die fünfjährige Nachbehaltensfrist gemäß § 6a S. 4 GrEStG nicht erfüllt sei. Mit anderen Worten: Die Steuerfreiheit nach § 6a GrEStG könne nicht gewährt werden, wenn durch die fragliche Umwandlungsmaßnahme der relevante Verbund zwischen „herrschendem“ und „abhängigen“ Unternehmen erlösche. Die Anwendung des § 6a GrEStG auf verschmelzungsbedingte Grundstückserwerbe wäre mit dieser Begründung stets ausgeschlossen.

Das FG Nürnberg gab der Klage gegen den Grunderwerbsteuerbescheid mit Urteil vom 16. Oktober 2014 (4 K 1059/13, EFG 2015,

424) statt und bestätigte die Steuerfreiheit gemäß § 6a GrEStG. Das FG legte § 6a S. 4 GrEStG seinem gesetzgeberischen Sinn und Zweck entsprechend dahingehend aus, dass im hiesigen Falle das verschmelzungsbedingte Entfallen der Beteiligung nicht zur Versagung der Befreiung führt. Stattdessen sei die Nachbehaltensfrist auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers (hier der Klägerin) zu beachten.

Das FG ließ gleichwohl „zur Fortbildung des Rechts“ die Revision zu, welche die Finanzverwaltung auch einlegte.

Entscheidung des BFH

Der BFH brachte im Revisionsverfahren schon früh den Aspekt ins Spiel, dass § 6a GrEStG eine europarechtswidrige Beihilfe darstellen könnte. Er forderte dementsprechend das BMF auf, dem Revisionsverfahren beizutreten und u. a. „zum möglichen Beihilfecharakter des § 6a GrEStG Stellung zu nehmen“.

Der BFH hat nunmehr bestätigt, dass er die Rechtsauffassung des FG zu § 6a GrEStG teilt: Die Vorschrift sei, entsprechend ihrem Begünstigungszweck, Umstrukturierungen im Konzern zu erleichtern, weit auszulegen. Er sieht sich allerdings in dem Dilemma, die Entscheidung des FG nicht bestätigen zu können, wenn es sich bei § 6a GrEStG um eine europarechtswidrige Beihilferegelung handeln sollte, denn in diesem Fall dürfte § 6a GrEStG nicht angewendet werden. Der BFH geht insoweit davon aus, zur Vorlage an den EuGH verpflichtet zu sein.

In seinem Vorlagebeschluss nimmt der BFH zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des europarechtlichen Beihilfebegriffes Stellung und kommt zunächst zu dem Ergebnis, dass § 6a GrEStG für die Unternehmen, die den Befreiungstatbestand erfüllen, eine steuerliche Begünstigung gegenüber denjenigen Unternehmen darstelle, die ihn nicht erfüllen. Im Hinblick auf die Frage, ob diese Begünstigung eine tatbestandsmäßige „selektive“ Begünstigung darstellt, wie sie Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe ist, erwägt der BFH, dass eine solche Selektivität durch die Anwendungsvoraussetzungen des § 6a GrEStG begründet sein könnte: Danach seien Unternehmen, (i) die keine (konzerninternen) Umwandlungsvorgänge verwirklichten, (ii) bei denen keine qualifizierte Beteiligung von wenigstens 95 Prozent bestünde oder (iii) bei denen die Fünfjahresfrist nicht eingehalten werde, von der Anwendung ausgeschlossen. Es sei jedoch fraglich, ob diese Anwendungsvoraussetzungen die Regelung insgesamt selektiv machten. Darüber hinaus könne eine ggf. bestehende Selektivität dadurch gerechtfertigt sein, dass § 6a GrEStG im Einklang mit den Grund- und Leitprinzipien des Grunderwerbsteuerrechts stehe, weil er lediglich den zu weiten Anwendungsbereich der Tatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG einschränke bzw. korrigiere. Schließlich sei auch fraglich, ob die Regelung des § 6a GrEStG geeignet sei, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen.

Der BFH tendiert auf dieser Basis dazu, dass § 6a GrEStG keine unzulässige Beihilferegelung darstellt.

Fazit und Folgen für die Praxis

§ 6a GrEStG hat aufgrund der restriktiven Auslegung seines Anwendungsbereiches durch die Finanzverwaltung bisher keine große praktische Bedeutung erlangt. Dass selbst ein simpler Verschmelzungsfall bis zum BFH getrieben wurde, erklärt warum.

Spätestens mit der Vorlage-Entscheidung des BFH ist nun aber die Anwendung des § 6a GrEStG bis auf Weiteres de facto ausgesetzt. Denn weder der Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung können sich jetzt noch darauf verlassen, dass eine auf diese Vorschrift gestützte Steuerbefreiung Bestand haben wird. Sieht der EuGH in § 6a GrEStG eine verbotene Beihilferegelung, müssten vielmehr alle Steuerpflichtigen, die eine darauf gestützte Steuerbefreiung in Anspruch genommen haben, mit einem nachträglichen Wegfall der Befreiung rechnen.

Das europarechtliche Beihilfeverbot wurde ursprünglich nicht auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten angewendet. Dies änderte sich jedoch seit Mitte der Siebzigerjahre zunächst graduell und in den letzten 15 bis 20 Jahren fundamental. Auch wenn die Einzelheiten dieser Anwendungspraxis hoch umstritten sind, stellt es nunmehr die Regel dar, dass die Europäische Kommission und die europäischen Gerichte nationale steuerliche Regelungen prüfen und als europarechtswidrige Beihilfe einstufen.

Die Fragen, die der BFH im Hinblick auf eine mögliche Subsumtion des § 6a GrEStG unter den Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV aufwirft, sind bezeichnend für die große Rechtsanwendungs-Unsicherheit, die in Bezug auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten und das europarechtliche Beihilfeverbot derzeit besteht. Gesetzgeber, Rechtsprechung, Verwaltung und Steuerpflichtige sehen sich damit konfrontiert, dass aufgrund der uferlosen Anwendung des Beihilfetatbestands durch die europäischen Behörden im Zweifel jede „begünstigende“ Abweichung von einer identifizierbaren Regel als Beihilfe angesehen wird. Rechtssicherheit hierüber ist verfahrensrechtlich nur durch eine Entscheidung der EU-Kommission zu erhalten. Andernfalls besteht für die Beteiligten das Risiko, dass die später als verbotene Beihilfe erkannte Maßnahme rückabzuwickeln ist. Im Falle des § 6a GrEStG würde dies bedeuten: Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wobei nach den Grundsätzen des Europarechts weder nationale Verjährungsvorschriften noch Vertrauensschutzaspekte zugunsten der betroffenen Unternehmen greifen sollen.

Im Hinblick auf die beihilferechtsrelevante „Selektivität“ des § 6a GrEStG erschwert die restriktive Anwendungspraxis der Finanz-

verwaltung den Vortrag, dass die Vorschrift gerade nicht selektiv wirke. Im Hinblick auf die geplante Reformierung des Grunderwerbsteuer-Anfalls beim Share Deal (siehe [Tax Newsletter Januar 2017](#)), mit der wohl spätestens nach der Bundestagswahl zu rechnen ist, stellt sich für den Gesetzgeber außerdem die Frage, wie § 6a GrEStG auf dieser Basis zukunftsgerecht anzupassen wäre.



Dr. Malte Strüber, LL.M.,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Berlin

Ausstieg bei geschlossenen Immobilienfonds – Darlehensverzicht der Bank muss nicht zu Einkünften führen

BFH, Urteil vom 31. Januar 2017, IX R 26/16

Hintergrund

Der BFH hat sich in jüngster Zeit in mehreren Fällen mit Steuerfragen im Zusammenhang mit Anteilen an geschlossenen Immobilienfonds, insbesondere bei sog. Schrottimmobilen, auseinandergesetzt. Im aktuellen Fall hat der Kläger Recht bekommen und der Darlehensverzicht der Bank führte nicht zur steuerpflichtigen „Rückzahlung“ von zuvor als Werbungskosten abgezogenen Schuldzinsen.

Entscheidungssachverhalt

Die Kläger sind Eheleute, die sich 1992 an einem geschlossenen Immobilienfonds beteiligt haben. Die Anschaffungskosten finanzierten sie in voller Höhe durch ein Bankdarlehen. Aus der Beteiligung erzielten sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Schuldzinsen an die Bank sowie die AfA wurden als Werbungskosten abgezogen.

Im Jahr 2010 widerriefen die Kläger den Darlehensvertrag wegen fehlerhafter Beratung (Prospekthaftung). Im Februar 2011 schlossen die Kläger mit der Rechtsnachfolgerin der Bank einen außergerichtlichen Vergleich, in dem sie die Darlehensverbindlichkeit anerkannten und zum Ausgleich der Zinsen eine einmalige Zahlung in Höhe von ca. EUR 15.000 leisteten. Zudem verpflichteten sich die Kläger die Fondsanteile an einen von der Bank benannten Dritterwerber zu übertragen. In der Folgezeit erfolgte die Übertragung an die Q-GmbH und der Kaufpreis wurde mit der erlassenen Restforderung verrechnet.

Das Finanzamt stellte die Einkünfte der Fonds-GbR für das Jahr 2011

einheitlich und gesondert fest. Der Darlehenszins wurde anteilig als Rückzahlung von Schuldzinsen gesehen und die AfA reduziert. Beides wurde als steuerliche Einnahmen der Kläger im Jahr 2011 angesetzt. Dies erfolgte auf Grundlage einer Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 17. Juli 2008. Das FG Baden-Württemberg wies die Klage zurück und sah die Erstattung der Schuldzinsen ebenfalls als steuerpflichtige Sondereinnahmen an.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat entschieden, dass das Finanzamt und das FG unzutreffend davon ausgegangen seien, dass es sich bei dem Vergleich vom Februar 2011 um eine Rückabwicklung der Fonds-Investitionen bzw. der dahinterstehenden Immobilien gehandelt habe. Eine Veräußerung sei immer ein marktoffener Vorgang. Es liege nur dann keine Veräußerung vor, wenn das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft rückabgewickelt werde. Die Rückabwicklung erfolge grundsätzlich im Falle einer Vertragsstörung. Im vorliegenden Fall hätten zwar die Voraussetzungen einer Rückabwicklung vorgelegen. Tatsächlich sei aber die erworbene Beteiligung an der GbR nicht rückabgewickelt, sondern an die Q-GmbH übertragen worden. Auch das im Vergleichswege beendete Darlehen sei nicht rückabgewickelt worden, sondern die Kläger hätten den Bestand des Darlehens bestätigt und eine Einmalzahlung in Höhe von ca. EUR 15.000 geleistet. Damit lag im Ergebnis eine Veräußerung der GbR-Beteiligung bzw. der dahinter liegenden Immobilien an die Q-GmbH vor. Da die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren erfolgte, war der Veräußerungsgewinn nicht steuerbar.

Der Darlehensverzicht hat auch nicht zur Erstattung geleisteter Schuldzinsen und zu einem Rückfluss von Werbungskosten geführt. Der BFH bestätigte, dass die Erstattung von Kosten, die als Werbungskosten abgezogen wurden, im Jahr des Zuflusses steuerpflichtige Einnahmen seien. Dies gelte auch für Schadensersatzleistungen, die Werbungskosten ersetzen. Dieser Zufluss setze jedoch wechselseitige Ansprüche voraus, die verrechnet wurden. Im vorliegenden Fall hatten die Kläger jedoch die Wirksamkeit des Darlehens bestätigt und eine Einmalzahlung auf das Darlehen geleistet. Dies schließe einen Rückfluss von Werbungskosten aus. Dasselbe gelte für die AfA-Beträge, die ebenfalls nicht rückabgewickelt wurden.

Der BFH gab den Klägern Recht und erfasste die Einnahmen aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung für das Jahr 2011 steuerlich nicht, was im Ergebnis zu einer Steuererstattung für die Kläger führte.

Fazit und Folgen für die Praxis

Der BFH hat sich in jüngster Vergangenheit in mehreren Entscheidungen zu sog. Schrottimmobilen mit den Steuerfolgen für die be-

nachteiligten Investoren auseinandergesetzt. In der vorliegenden Entscheidung hat der BFH seine Rechtsprechung zur Abgrenzung der Rückabwicklung eines Vertrages von einer neuen Veräußerung bestätigt. Zudem hatte der BFH die Gelegenheit, zum Rückfluss von Werbungskosten in Form von Darlehenszinsen und AfA Stellung zu nehmen. Auch hier hat der BFH den Anlegern geholfen und eine steuerpflichtige Rückerstattung von Werbungskosten im Fall der Darlehensauflösung im Vergleichswege verneint. Die Entscheidung ist durchweg zu begrüßen und schafft für alle Fälle der Rückabwicklung von Immobilientransaktionen – auch im Rahmen von geschlossenen Immobilienfonds – Rechtssicherheit.



Dr. Michael Hils,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
München

Rückstellungsbewertung bei niedrigerem handelsrechtlichem Bilanzwert

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 7. Dezember 2016, 1 K 1912/14

Hintergrund

Ob Rückstellungen in der Steuerbilanz (von Pensionsrückstellungen abgesehen) den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz überschreiten dürfen, war bisher strittig. Zu dieser Frage hat nun das FG Rheinland-Pfalz erstmalig Stellung genommen.

Entscheidungssachverhalt

Der Streitfall betraf den Ansatz von bergrechtlichen Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken. Als Rückstellung für Sachleistungsverpflichtungen war diese nach den früheren handelsrechtlichen Vorschriften nicht abzuzinsen. Mit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25. Mai 2009 ergibt sich für diese nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB eine Abzinsung über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung. Dagegen ist auf steuerlicher Seite nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e Satz 2 EStG eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung vorgesehen. Aufgrund des nach HGB nunmehr zu beachtenden längeren Abzinsungszeitraumes hatte dies handelsrechtlich einen niedrigeren Wertansatz für die Rückstellung zur Folge als dies nach den steuerlichen Vorschriften der Fall war. Das Finanzamt setzte den niedrigeren Rückstellungswert auch in der Steuerbilanz der Klägerin an.

Die Entscheidung des FG

Nach dem FG Rheinland-Pfalz ist der niedrigere handelsrechtliche Wertansatz als Obergrenze auch für die Steuerbilanz maßgebend. Hierfür spreche neben dem klaren Wortlaut des Einleitungssatzes des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG („höchstens insbesondere“) auch die Erläuterungen zu dieser gesetzlichen Regelung in der Gesetzesbegründung. Die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei dahingehend zu verstehen, dass die Rückstellungen in der Steuerbilanz, von Pensionsrückstellungen abgesehen, höchstens unter Berücksichtigung der im Gesetz nachfolgend, nicht abschließend normierten Grundsätze zu bewerten seien, mithin den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen.

Auch durch das BilMoG habe sich angesichts der bereits seit 1999 eingeführten Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nichts verändert. Die von der Klägerin ins Feld geführte Verschärfung ergibt sich nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz ausschließlich aus der grundlegend modifizierten handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen nach dem BilMoG. Der durch das BilMoG nicht veränderte Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG war bis zu dessen Inkrafttreten allein deswegen ohne steuerliche Bedeutung geblieben, weil sich nahezu immer ein niedrigerer steuerlicher Rückstellungswert ergeben hatte.

Schließlich weist der Senat noch ergänzend darauf hin, dass die sich ergebenden Gewinnauswirkungen für betroffene Steuerpflichtige insofern in abgemildertem Umfang steuerwirksam werden, als R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR deren Verteilung durch Bildung einer gewinnmindernden Rücklage und Auflösung über 15 Jahre ermöglicht.

Konsequenzen für die Praxis

Das FG Rheinland-Pfalz hat sich mit seiner Entscheidung der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen. Nach dieser Auffassung ist somit für den Ansatz von Rückstellungen nunmehr eine zweistufige Prüfung vorzunehmen. Auf einer ersten Stufe ist die Rückstellung nach den besonderen Vorschriften des EStG zu bewerten. Der so gefundene Wert ist sodann auf einer zweiten Stufe mit dem handelsrechtlichen Wertansatz zu vergleichen. Ist dieser Handelsbilanzwert niedriger als der steuerliche Wertansatz, wird ersterer Wert für das Steuerrecht maßgebend.

Zwar hat das FG Rheinland-Pfalz die Revision zugelassen, jedoch sind die Erfolgsaussichten der Revision wohl skeptisch zu beurteilen. Denn der BFH hat sich in einer anderen Entscheidung, die sich mit der Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen befasste, ebenfalls schon für die Ansicht der Finanzverwaltung ausgesprochen. Auch der Vorsitzende des zuständigen Senats des BFH hat sich bereits entsprechend geäußert. Die Praxis muss somit zukünftig damit rechnen,

dass Rückstellungen in der Steuerbilanz, den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen.

Praxistipp

Die dargestellte Rechtsprechung ist auf alle Rückstellungen – mit Ausnahme der Bildung einer Pensionsrückstellung – anzuwenden. Denn diese wird nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bewertet, sondern nach § 6a EStG, der eine derartige Höchstgrenze nicht festlegt.

Steuerpflichtige sind daher gut beraten, die dargestellte Zwei-Stufen-Methode anzuwenden, um den richtigen Steuerbilanzansatz zu finden. Bei Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung über die Bewertung von Rückstellungen bei niedrigerem handelsrechtlichem Bilanzwert sind die Erfolgsaussichten unter Berücksichtigung der zu erwartenden Bestätigung dieser Rechtsauffassung durch den BFH eher als schlecht zu bewerten.



Marcus Mische,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

3. Verwaltung

Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft

BMF-Schreiben vom 21. Juni 2017, IV C 2-S 2706/14/10001

Hintergrund

Mit einem neuen Schreiben nimmt das BMF zu den steuerlichen Folgen der Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) an gewerblichen Personengesellschaften Stellung.

Mit Urteil vom 25. März 2015 (I R 52/13) hatte der BFH entschieden, dass die Beteiligung einer jPÖR an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet. Dies gilt selbst dann, wenn die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, würde sie von der jPÖR unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr keinen BgA zur Folge hätte. Mit Schreiben vom 8. Februar 2016 (BStBl. I 2016, S. 237) hatte das BMF angeordnet, dass die Grundsätze des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus rückwirkend für alle Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2008 anzuwenden sind. Für die

nachfolgenden Veranlagungszeiträume traf die Finanzverwaltung keine Regelung; entsprechende Fälle wurden offen gehalten.

Mit dem neuen BMF-Schreiben regelt die Finanzverwaltung die Grundlagen für den Umgang mit solchen Fällen auch ab dem Veranlagungszeitraum 2009.

Steuerpflicht einer jPöR

Das BMF erläutert, dass jPöR nur mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Aus der Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft resultiert in diesem Zusammenhang nur ein BgA, soweit die Einkünfte der Personengesellschaft nicht vermögensverwaltend oder land- und forstwirtschaftlich sind. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform der Personengesellschaft.

Die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) begründet einen BgA, auch wenn die für die Merkmale der wirtschaftlichen Selbständigkeit einerseits und des wirtschaftlichen Gewichts andererseits geltenden Umsatzgrenzen nach R 4.1 Abs. 4 und 5 KStR nicht erfüllt sind.

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ausschließlich auf Grund einer gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt, führt bei der beteiligten jPöR zu keinem BgA.

Alle Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft werden mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben

Werden alle Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben, liegt immer ein BgA vor. Das gilt auch, wenn die Tätigkeit bei unmittelbarer Ausübung durch die jPöR dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen wäre und keinen BgA begründen würde, z. B. die Hausmüllentsorgung. Der BgA umfasst auch das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft.

Jede Tätigkeit der Mitunternehmerschaft ist gesondert zu beurteilen. Wenn die Mitunternehmerschaft Organträgerin einer Kapitalgesellschaft ist, wird die Tätigkeit der Organgesellschaft dabei der Organträgerin zugeordnet. Sollten sich aus der Beteiligung mehrere BgA ergeben, sind diese entsprechend § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenzufassen.

Vermögensverwaltende Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft sind danach zu beurteilen, ob sie als selbständige Tätigkeit oder als Hilfs- oder Nebengeschäft zu einer übrigen Tätigkeit der Mitunternehmerschaft einzuordnen sind. So begründet beispielsweise das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Vermögensverwaltung grundsätzlich keinen BgA. Wird die Beteiligung aber als Hilfs- oder Nebengeschäft zu der übrigen Tätigkeit der Mitunternehmerschaft gehalten, liegt ein BgA vor.

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ausschließlich auf Grund einer gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt, führt bei der beteiligten jPöR zu keinem BgA.

Nur einzelne Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft werden mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben

Werden einzelne Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben, ist zu differenzieren:

Die mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeiten sind in der steuerlichen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Insoweit gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend, d. h. für die der jPöR zugerechneten Einkünfte ist zu ermitteln, ob und ggf. welche BgA daraus entstehen.

Werden einzelne Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben, werden die Einnahmen und Ausgaben insoweit nicht in der steuerlichen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt. Sollte nur eine jPöR an der Mitunternehmerschaft beteiligt sein, wird für die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit auf Ebene der jPöR eigenständig geklärt, ob und ggf. welche BgA hieraus entstehen. Sind hingegen mehrere jPöR an der Mitunternehmerschaft beteiligt, erfolgt die Klärung dieser Frage im Rahmen einer gesondert und einheitlichen Feststellung.

Beteiligung an einer Personengesellschaft mit fehlender Gewinnerzielungsabsicht

Wenn die Personengesellschaft vollumfänglich ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Für die Personengesellschaft ist keine Gewinnermittlung vorzunehmen und auf Ebene der jPöR eigenständig zu klären, ob und ggf. welche BgA aus der Beteiligung entstehen. Sollten wiederum mehrere jPöR an der Personengesellschaft beteiligt sein, erfolgt die Klärung dieser Frage im Rahmen einer gesondert und einheitlichen Feststellung.

Einkommensermittlung

Für die Einkommensermittlung eines BgA, der in Folge einer Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft entsteht, gelten die allgemeinen Grundsätze. Entstehen infolge der Beteiligung mehrere BgA, ist für jeden BgA ein eigenständiges Einkommen zu ermitteln und zu erklären.

Kommt es bei einer Tätigkeit der Personengesellschaft, die eigentlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist, zu Dauerverlustgeschäften, ist § 8 Abs. 7 Satz 2 2. Halbsatz KStG aus Billigkeitsgründen entsprechend anzuwenden und die Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung sind nicht zu ziehen.

Gewerbesteuer

Eine Mitunternehmerschaft mit gewerblichen Einkünften ist ein stehender Gewerbebetrieb, unabhängig von der Beteiligung einer jPöR. Die Mitunternehmerschaft ist jedoch kein Betrieb der öffentlichen Hand, sodass § 2 GewStDV nicht anzuwenden ist. Die Beteiligung kann aber zum Betriebsvermögen eines daneben bei der jPöR bestehenden Betriebs der öffentlichen Hand gehören. In diesem Fall ist bei dem Betrieb der öffentlichen Hand der Gewinn- oder Verlustanteil an der Mitunternehmerschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen.

Anwendung der neuen Grundsätze und Bedeutung für die Praxis

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen ab dem Veranlagungs-/ Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Soweit bisher die Auffassung vertreten wurde, dass die Beteiligung an einer Personengesellschaft keinen BgA begründet, weil die jPöR, würde sie die Tätigkeit der Personengesellschaft unmittelbar selbst ausüben, keinen BgA gehabt hätte, sind die neuen Grundsätze erstmals ab Veranlagungs-/ Erhebungszeitraum 2018 anzuwenden. Die jPöR kann jedoch auf Antrag die neuen Grundsätze auch ab einem früheren Zeitpunkt anwenden.

JPöR sollten sorgfältig prüfen, ob ihre Beteiligungen an Personengesellschaften unter der Anwendung der neuen Grundsätze einen BgA begründen. Die Einkünfte aus der Beteiligung unterliegen auf Ebene der jPöR dann der Körperschaftsteuer, ggf. ist auch Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Die Anwendung der neuen Grundsätze der Finanzverwaltung führt dazu, dass jPöR in mehr Fällen als zuvor einen BgA unterhalten. Es kommt nicht mehr darauf an, ob die jPöR, würde sie die Tätigkeit der Personengesellschaft unmittelbar selbst ausüben, keinen BgA gehabt hätte.



Christian Weimann,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Berlin

Steuerliche Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“

BMF-Schreiben vom 3. April 2017, BStBl. I, 2017, 726; BMF-Schreiben vom 17. Juli 2017 (wird noch im BStBl. veröffentlicht)

Hintergrund

Spätestens seit dem Abschlussbericht des 4. Bundestag-Untersuchungsausschusses (Cum/Ex) (BT-Drucksache 18/12700) und der damit verbundenen verstärkten Berichterstattung in den Medien sind die Begriffe „Cum/Ex“ und „Cum/Cum“ auch dem Nichtsteuerfachmann bekannt. Die Gesetzesbegründung zur Einführung von § 36a EStG veranschaulicht das Grundprinzip von „Cum/Cum“ prägnant (BT-Drucksache 18/8045, S. 133 f.):

„Durch den Verkauf der Aktien vor dem Dividendenstichtag und eine gleichzeitige Rückveräußerung nach dem Dividendenstichtag (durch Termingeschäft) oder durch eine Wertpapieranleihe kann ein Steuer ausländischer oder eine inländische Körperschaft die Besteuerung der Dividenden vermeiden. Die Transaktionen sind so ausgestaltet, dass auf der Käuferseite zwar steuerpflichtige Dividenden anfallen, aber gleichzeitig Verluste aus einer späteren Rückveräußerung der Aktien oder Aufwendungen aus einer Wertpapierleihgebühr entstehen. Im Ergebnis kommt es bei dem Aktienkäufer zu fast keiner Steuerlast, sodass die einbehaltene Kapitalertragsteuer an den Käufer erstattet werden muss. Die Steuerersparnis teilen sich Verkäufer und Käufer.“

Solche Gestaltungen will der Gesetzgeber mit der Einführung von § 36a EStG für die Jahre ab 2016 verhindern. Im Kern ist die Anrechnung der auf bestimmte Beteiligungseinkünfte (insbesondere Dividenden aus im Inland girosammelverwahrten Aktien) erhobenen Kapitalertragsteuer auf die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer nur in Höhe von 2/5 möglich, wenn der Steuerpflichtige:

- während der Mindesthaltedauer nicht ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer ist;
- während der Mindesthaltedauer nicht ununterbrochen das Mindestwertänderungsrisiko trägt und
- verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Die Anrechnung wird also unter anderem nicht gewährt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums von 91 Tagen um den Fälligkeitszeitpunkt, die Mindesthaltedauer von 45 Tagen nicht erfüllt. Das Mindestwertänderungsrisiko setzt voraus, dass der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung von gegenläufigen Ansprüchen (z. B. Optionen, Leerverkaufspositionen) und Ansprüchen nahe stehender Personen das Risiko aus einem sinkenden gemeinen Wert der

Anteile oder Genussscheine im Umfang von mindestens 70 Prozent trägt.

Neben veranlagten Steuerpflichtigen können auch andere Personen, bei denen insbesondere aufgrund einer Steuerbefreiung kein Steuerabzug vorgenommen oder denen ein Steuerabzugsbetrag erstattet wurde und die unter anderem die dargestellten Voraussetzungen nicht erfüllen, von § 36a EStG betroffen sein (z. B. nach § 44a Abs. 10 i. V. m. § 44a Abs. 7 EStG begünstigte gemeinnützige Körperschaften, wie Stiftungen und Vereine). In diesem Fall haben diese Personen dies gegenüber ihrem zuständigen Finanzamt anzuzeigen und eine Zahlung in Höhe von 3/5 der Kapitalertragsteuer zu leisten.

Mit Schreiben vom 3. April 2017 hat das BMF ein Schreiben zu Anwendungsfragen zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG veröffentlicht. Zudem umfasst ein BMF-Schreiben vom 17. Juli 2017 die steuerliche Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“ und ist in allen offenen Fällen neben § 36a EStG anzuwenden.

Im ersten Teil des Erlasses vom 3. April 2017 nimmt die Finanzverwaltung insbesondere zu den erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen Mindesthaltezeitraum/-dauer, Mindestwertänderungsrisiko, keine Verpflichtung zur Vergütung der Kapitalerträge gegenüber anderen Personen sowie den Ausnahmetatbeständen Stellung. Der Schwerpunkt liegt davon auf Fragestellungen, die das Mindestwertänderungsrisiko betreffen. In diesem Zusammenhang stellt die Finanzverwaltung ausführlich die Berechnungsmethodik für das Wertänderungsrisiko dar.

Der zweite Teil des Erlasses beinhaltet Ausführungen zu den Rechtsfolgen, wenn die Anrechnungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind.

Im dritten Teil nimmt die Finanzverwaltung zur Zahlungspflicht bei einem unterbliebenen Steuerabzug Stellung.

Zunächst stellt die Verwaltung klar, dass eine etwaige Zahlungspflicht keine Auswirkung auf Nichtveranlagungsbescheinigungen hat. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Anzeige grundsätzlich unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben. Es ist aber nicht zu beanstanden, wenn Anzeigen für das Kalenderjahr 2016 sowie für vor dem 30. Juni 2017 endende Wirtschafts- oder Geschäftsjahre bis zum 30. Juni 2017 abgegeben werden.

Bedeutung für die Praxis

Mit dem BMF-Schreiben vom 3. April 2017 klärt die Finanzverwaltung einige Zweifelsfragen zur Anwendung von § 36a EStG. Ein besonders praxisrelevanter Kritikpunkt, der fehlende Motivtest, bleibt

bestehen. Wenn z. B. eine steuerbefreite Stiftung Kapitalerträge aus Aktien erhält und sie kein Bestandteil einer Cum/Cum-Gestaltung ist, aber für die Anteile die Mindesthaltedauer nicht erfüllt ist, führt die überschießende Typisierung bei der Stiftung zu einer definitiven Steuerbelastung.

Wenn eine Steuerumgebungsgestaltung ausgeschlossen ist oder unwahrscheinlich erscheint, so ist nach dem BMF-Schreiben dieser Umstand bei der Anwendung des § 36a EStG zu berücksichtigen, so dass sich die Stiftung bei einem entsprechenden Verständnis ggf. auf den Erlass berufen könnte. Ein gesetzlicher Motivtest würde die Anwendung auf ein dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechendes Maß reduzieren und die Rechtssicherheit erhöhen. Der Gesetzgeber ist gefordert. Bis dahin sollten Anleger sicherstellen, dass ihre Kapitalanlagen die Voraussetzungen des § 36a EStG erfüllen.



Florian Teichert, M.Sc.,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

Kapitalertragsteuerabzug durch inländische Kreditinstitute bei – auch grenzüberschreitenden – Treuhandmodellen

*BMF-Schreiben vom 31. März 2017,
GZ IV C 1 – S 2252/15/10030: 003*

Hintergrund

Zur Erweiterung der Anlagemöglichkeiten bieten Kreditinstitute ihren Kunden als besondere Ausprägung des Einlagengeschäfts die Möglichkeit, über eine Treuhandstruktur Zinsprodukte Dritter im In- und Ausland zu nutzen. In der in Deutschland zurzeit vorherrschenden Niedrigzinsphase und vergleichsweise höheren Zinsen in anderen EU-Staaten erfreut sich dieses Modell seit einiger Zeit wachsender Beliebtheit.

Die Kreditinstitute treten nicht als Schuldner auf und verzinsen die Anlagebeträge selbst, sondern reichen im Unterschied zu den klassischen Tages- und Festgeldanlagen die zur Anlage vorgesehenen Beträge ihrer Kunden an andere Kreditinstitute (Anlagebank) im In- und Ausland weiter. Dies geschieht auf Basis einer von den Kunden getroffenen konkreten Anlageentscheidung auf Grundlage einer zwi-

schen Kunden und ihrem Bankinstitut (Treuänderbank) neben dem Kontovertrag zusätzlich, gesondert geschlossenen Nutzungsvereinbarung.

Die Anlagebeträge werden durch die Bankinstitute auf entsprechende Treuhandkonten bei den Anlagebanken übertragen; die Konten werden dabei von den Treuänderbanken im eigenen Namen und für Rechnung ihrer Kunden geführt. Im Ergebnis werden die Gelder im Rahmen einer Treuhandstruktur also nicht bei dem Kreditinstitut angelegt, bei dem die Kunden ihre Konten führen, sondern bei dem Anlageinstitut, das die Kunden aus den gesonderten Angeboten ihres Bankinstituts ausgewählt haben.

Das BMF-Schreiben soll dahingehend Rechtsklarheit bringen, durch welches der beteiligten Kreditinstitute der Steuerabzug auf die Kapitalerträge zu erfolgen hat.

Inhalt der Verwaltungsanweisung

In dem BMF-Schreiben wird ausgeführt, dass der vorstehend beschriebene Sachverhalt mit einer mehrstufigen Verwahrung von Wertpapieren vergleichbar ist. Bei der mehrstufigen Verwahrung werden Vermögensgegenstände der Kunden durch ihr Kreditinstitut an Dritte übertragen, zu denen die Kunden selbst keine Vertragsbeziehung unterhalten. Der Steuerabzug auf die daraus resultierenden Kapitalerträge erfolgt jedoch ungeachtet der mittelbaren Verwahrung nicht durch die Dritten, sondern durch die Kreditinstitute selbst, da erst diese ihren Kunden die Kapitalerträge auszahlen oder gutschreiben. Die Kreditinstitute alleine kennen die individuellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen, ihren Kunden, (z. B. Freistellungsauftrag, NV-Bescheinigung) und können die abgeltende Besteuerung der Kapitalerträge durchführen.

Folgerichtig ist, aufgrund der vergleichbaren Interessenlage entsprechend § 43 Abs. 1 Nr. 7 lit. a EStG, § 44 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG, auch bei nichtverbrieften Kapitalforderungen in Gestalt von Tages- und Festgeldanlagen, die durch Kreditinstitute aufgrund gesonderter Vereinbarungen mit ihren Kunden auf ein Treuhandkonto bei einer in- oder ausländischen Anlagebank übertragen werden, den Steuerabzug auf die Kapitalerträge durch diejenigen Kreditinstitute vorzunehmen, welche die Kapitalerträge an ihre Kunden auszahlen oder gutschreiben (Treuänderbank). Entsprechendes gilt für die Ausstellung von Steuerbescheinigungen sowie für Meldungen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz.

In entsprechender Anwendung des § 43 Abs. 2 Satz 2 EStG haben die Anlagebanken auf die Zinszahlungen an die Treuänderbanken keinen Steuerabzug vorzunehmen.

Auswirkungen für die Praxis

In den entsprechenden Nutzungsvereinbarungen der Treuänderbanken lassen sich grundsätzlich entsprechende Regelungen zur Verfahrensweise finden. Aktuelle Praxis ist es oftmals, dass die Anlagebanken unbeachtlich der persönlichen Steuermerkmale der Kunden (z. B. Freistellungsauftrag, NV-Bescheinigung) einen entsprechenden Steuerabzug vornehmen – auch wenn die Kunden über ihr Bankinstitut der jeweiligen Anlagebank entsprechende steuerliche Merkmale gemeldet haben. Zudem können die Anlagebanken den Kunden keine Steuerbescheinigungen im Sinne von § 45a Abs. 2 EStG ausstellen.

Durch die entsprechende Anwendung des BMF-Schreibens sind zukünftig die Berücksichtigung der persönlichen Merkmale beim Steuerabzug sowie die Ausstellung einer Steuerbescheinigung durch das Bankinstitut der Kunden (Treuänderbank) möglich.

Seitens der Finanzverwaltung gilt entsprechend dem BMF-Schreiben eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2017. Danach ist nicht zu beanstanden, wenn die Regelungen des BMF-Schreibens erst für Zinszahlungen Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2017 zufließen. In diesem Fall müssen Anlagebank und Treuänderbank allerdings eine korrespondierende Verfahrensweise vornehmen.



Dr. Marie Luise Meyer,
Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



Moritz Bocks,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

Hinweise

Dieser Newsletter erscheint vierteljährlich für das jeweils abgelaufene Quartal. Er kann per E-Mail bestellt oder abbestellt werden (Bitte E-Mail mit Betreff „Bestellen“ oder „Abbestellen“ an **Tax-Newsletter@bblaw.com**). Sie können dem Erhalt des Newsletters auch gegenüber BEITEN BURKHARDT widersprechen.

Dieser Newsletter enthält lediglich allgemeine steuerliche Informationen und Hinweise zu bestimmten, von Herausgeber, Redaktion und Autoren ausgewählten Themen. Die steuerliche Behandlung im konkreten Einzelfall kann von der Darstellung abweichen. Die in diesem Newsletter dargestellten Informationen und Hinweise ersetzen daher nicht eine Beratung in Bezug auf den konkreten Einzelfall und sind nicht dazu bestimmt, ohne eine solche Beratung als Grundlage für Entscheidungen zu dienen.

Herausgeber, Redaktion und Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen und Hinweise dieses Newsletters; sie übernehmen auch keine Verpflichtung für deren nachfolgende Aktualisierung.

Dieser Newsletter unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Die kommerzielle Nutzung oder Verwertung dieses Newsletters (oder von Teilen davon), insbesondere jede Einbindung in andere Newsletter oder Internetseiten, bedarf der vorherigen Zustimmung des Herausgebers.

Impressum

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
(Herausgeber)
Ganghoferstraße 33, D-80339 München
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE-811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:
<https://www.beiten-burkhardt.com/de/hinweise/impressum>

Redaktion (verantwortlich)

Dr. Malte Strüber

Ihre Ansprechpartner

Berlin • Kurfürstenstraße 72-74 • 10787 Berlin
Dr. Malte Strüber, Rechtsanwalt/Steuerberater
Malte.Strueber@bblaw.com • Tel.: +49 30 26471-262

Düsseldorf • Cecilienallee 7 • 40474 Düsseldorf
Helmut König, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Helmut.Koenig@bblaw.com • Tel.: +49 211 518989-117

Frankfurt • Mainzer Landstraße 36 • 60325 Frankfurt am Main
Dr. Rudolf Mikus, Rechtsanwalt/Steuerberater
Rudolf.Mikus@bblaw.com • Tel.: +49 69 756095-481

München • Ganghoferstraße 33 • 80339 München
Dr. Michael Hils, Rechtsanwalt/Steuerberater
Michael.Hils@bblaw.com • Tel.: +49 89 35065-1352



Weitere interessante Themen und Informationen zum Steuerrecht finden Sie in unserem Onlinebereich.



BEIJING • BERLIN • BRÜSSEL • DÜSSELDORF • FRANKFURT AM MAIN
MOSKAU • MÜNCHEN • ST. PETERSBURG

WWW.BEITENBURKHARDT.COM