

Inhalt

I. Kurzmitteilungen	Seite 1
II. Im Blickpunkt	Seite 3
1. Rechtsprechung	
Weitere Vorlage beim Bundesverfassungsgericht zum Untergang von Verlusten bei Kapitalgesellschaften: FG Hamburg, Beschluss vom 29.08.2017, 2 K 245/17	Seite 3
Gewerbliche Prägung der „Einheits-GmbH & Co. KG“: BFH, Urteil vom 13.07.2017, IV R 42/14	Seite 4
Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen: BFH, Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15	Seite 5
2. Verwaltung	
Lohnsteuerliche Behandlung von durch den Arbeitnehmer selbst getragenen Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs: BMF-Schreiben vom 21.09.2017	Seite 6
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 40 UStG, Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG: BMF-Schreiben vom 26.07.2017	Seite 8
Russland: „Beneficial Ownership-Bestätigung“ – Entwicklung der Praxis	Seite 9
Hinweise und Impressum	Seite 11

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 22.09.2017 zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie RL 2011/16/EU bezüglich der **Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch** im Bereich der Besteuerung im Hinblick auf Meldepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungsmodelle Stellung genommen und diesen Vorschlag ausdrücklich begrüßt. Der Bundesrat regt an, die Anzeigepflicht auch auf reine Inlandssachverhalte anzuwenden. Am

30.09.2017 begann zudem der erste automatische Informationsaustausch über Finanzkonten zwischen Deutschland und 49 weiteren Staaten nach dem OECD-Meldestandard.

Das Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (**Geldwäschegesetz**) wurde im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und ist am 26.06.2017 **in Kraft getreten**. Neu eingeführt wurde u. a. die Einrichtung eines **Transparenzregisters** gemäß § 18 Geldwäschegesetz, an das erstmals zum 01.10.2017 juristische Personen des Privatrechts und eingetragene Personengesellschaften ihre wirtschaftlich Berechtigten mitteilen müssen (siehe hierzu [Newsletter Vermögen, Nachfolge, Stiftungen Juni 2017](#)).

2. Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 22.06.2017 (VI R 84/14) entschieden, dass eine **gewinnneutrale Übertragung einer Rücklage i. S. d. § 6b EStG** in eine Betriebsstätte innerhalb der europäischen Union auch nach Unionsrecht nicht steuerneutral möglich ist, da die Übertragung einer Rücklage u. a. voraussetzt, dass die angeschafften oder hergestellten Ersatzwirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören. Der BFH führte auch aus, dass gegen den Stundungszeitraum von fünf Jahren keine Bedenken bestehen.

Der BFH hat mit Beschluss vom 21.06.2017 (V R 51/16) dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die **Pflicht zur Vorfinanzierung der Umsatzsteuer durch den zur Sollbesteuerung gemäß § 16 UStG verpflichteten Unternehmer mit europäischem Recht vereinbar** ist. Grundsätzlich müssen Unternehmer, die zur Sollbesteuerung verpflichtet sind, ihre Einnahmen vorab nach dem „vereinbarten Entgelt“ versteuern. Dies kann zeitlich mit dem Erhalt des Entgelts weit auseinanderfallen. Eine Befreiung von dieser Regelung ist nur für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis EUR 500.000 und Freiberufler in bestimmten Fällen zulässig. Diese müssen die Umsatzsteuer erst dann bezahlen, wenn das Entgelt tatsächlich auf ihrem Konto eingegangen ist. Im Vorlagefall konnte sich der Unternehmer nicht auf eine Befreiung berufen.

Der BFH hat mit Urteil vom 28.06.2017 (X R 6/15) entschieden, dass hohe negative Zwischengewinne beim Erwerb von Anteilen an einem Investmentfonds nicht ohne Weiteres zur **Annahme eines Steuerstundungsmodells** führen.

Der BFH hat mit Urteil vom 17.05.2017 (VI R 1/16) entschieden, dass ein **Erwerb einer Beteiligung auch dann nicht zu Werbungskosten** bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führt, **wenn** der Beteiligungserwerb **Voraussetzung für** den Abschluss des späteren **Anstellungsvertrags** ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 17.05.2017 (V R 52/15) entschieden, dass sich **traditionelle Freimauerlogen**, die nur Männer über 21 Jahren als Mitglieder aufnehmen, nicht auf eine „Förderung der Allgemeinheit“ i. S. d. § 52 AO berufen können und daher **nicht** als **gemeinnützig** qualifizieren.

Der BFH hat mit Urteil vom 26.04.2017 (I R 84/15) entschieden, dass **das in § 8b Abs. 5 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot auch auf Gewinnausschüttungen anzuwenden ist, die nach § 3 Nr. 41 lit. a EStG steuerfrei geblieben wären.** Demnach ist das Betriebsausgabenabzugsverbot i. H. v. fünf Prozent auch auf Gewinnausschüttungen von Gesellschaften anzuwenden, von denen Hinzurechnungsbeträge i. S. d. § 10 AStG bezogen wurden.

Der BFH hat mit Urteil vom 26.04.2017 (I R 27/15) entschieden, dass **§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG** auch nach SEStEG dahingehend auszulegen ist, dass er nur für die Fälle auf **§ 17 EStG** verweist, in denen der gemeine Wert der Anteile zu dem für die Besteuerung maßgebenden Zeitpunkt die Anschaffungskosten übersteigt. Daraus folgt, dass bei der im Zeitpunkt des Wegzugs aus Deutschland erfolgenden Besteuerung des Vermögenszuwachses aus wesentlichen Beteiligungen nur solche Beteiligungen Berücksichtigung finden, die einen Wertzuwachs generiert haben. Anteile, aus denen sich eine Wertminderung ergibt, können hingegen nicht berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn sich insgesamt ein positiver Saldo ergeben würde.

Der BFH hat mit Urteil vom 26.04.2017 (I R 76/15) entschieden, dass **auch sog. qualifizierte Prüfungshandlungen**, die nur ein Prüfungsjahr betreffen, **dazu führen, dass die Außenprüfung insgesamt für alle Prüfungsjahre als nicht unmittelbar nach dem Prüfungsbeginn unterbrochen** i. S. d. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO gilt.

Der BFH hat mit Urteil vom 05.04.2017 (X R 6/15) entschieden, dass auch ein **gewerblicher Grundstückshandel** eine **Gewinnerzielungsabsicht** voraussetzt. Laut BFH ist es Aufgabe des gewerblichen Grundstückshändlers, im Falle einer länger anhaltenden Verlustphase Umstrukturierungsmaßnahmen zu treffen. Wird der Betrieb nach Ablauf der Haltefrist von zehn Jahren weder umstrukturiert noch aufgegeben, liegt kein gewerblicher Grundstückshandel sondern Liebhaberei vor.

Der BFH hat mit Urteil vom 20.03.2017 (X R 13/15) entschieden, dass dem **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung** bei gemeinnüt-

zigen Körperschaften auch dann bereits Genüge getan ist, wenn eine projektbezogene Aufwendung innerhalb der gesetzlichen Frist auf ein Konto der gemeinnützigen Empfänger-Körperschaft bezahlt wurde. Dabei kommt es lediglich auf eine Saldo-Betrachtung an. Nicht relevant hingegen ist die Frage, ob die Zahlung für die Mittelverwendung von dem gleichen Konto stammt, auf dem die Spende eingezahlt wurde.

Der BFH hat mit Urteil vom 15.03.2017 (I R 11/15) entschieden, dass der **Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten eines in eine KGaA eintretenden Komplementärs und dessen Einlagen** in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen und **erfolgswirksam fortzuentwickeln** ist. Der BFH hat mit dem Urteil die bisherige Vorgehensweise bei Personengesellschaften nun erstmals auf eine KGaA übertragen. Dies sei laut BFH deshalb gerechtfertigt, weil die Gewinnanteile des Gesellschafters gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.

Der BFH hat mit Urteil vom 15.03.2017 (I R 11/15) entschieden, dass eine Aktiengesellschaft **keine Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm** zugunsten von leitenden Mitarbeitern bilden kann, **wenn die Optionen nur ausgeübt werden können, falls der Verkehrswert der Aktien zum Ausübungszeitpunkt einen bestimmten Betrag übersteigt** und/oder wenn das Ausübungsrecht davon abhängt, dass es in der Zukunft zu einem Verkauf des Unternehmens oder einem Börsengang kommt.

3. Verwaltung

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.10.2017 zu **grenzüberschreitenden Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager** Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserrlass angepasst. Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an einen inländischen Abnehmer gelten demnach auch dann als Versandungslieferungen i. S. v. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, wenn der Gegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager zwischengelagert wird, sofern der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststand.

Das BMF hat mit Schreiben vom 06.10.2017 zur **einkommensteuerlichen Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer** nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG Stellung genommen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.09.2017 zur **bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Versorgungsleistungen**, die ohne die Voraussetzung des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, und von vererblichen Versorgungsanwartschaften Stellung

genommen. Das BMF bezieht sich dabei auf zwei Urteile des BFH, der entschieden hatte, dass Versorgungszusagen nicht den Charakter als betriebliche Altersversorgung verlieren, wenn Leistungen nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis abhängig gemacht werden.

II. Im Blickpunkt

1. Rechtsprechung

Weitere Vorlage beim Bundesverfassungsgericht zum Untergang von Verlusten bei Kapitalgesellschaften

FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017, 2 K 245/17

Kapitalgesellschaften, bei denen aufgrund eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsels von mehr als 50 Prozent nicht genutzte laufende Verluste und Verlustvorträge (nicht genutzte Verluste) vollständig nicht mehr abziehbar sind, können aufgrund einer weiteren Bundesverfassungsgerichtsvorlage des 2. Senates des FG Hamburg zum vollständigen Untergang von steuerlichem Verlustnutzungspotential bei Kapitalgesellschaften weiterhin hoffen.

Hintergrund

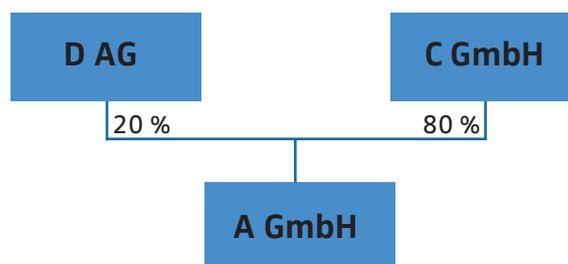
Nach der Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG a. F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gehen laufende Verluste und die steuerlichen Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft anteilig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile einem Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt („schädlicher Beteiligungserwerb“). Mit Beschluss vom 29. März 2017 (2 BvL 6/11) hat das BVerfG entschieden, dass § 8c Satz 1 KStG a. F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend für die Zeit ab 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 zu beseitigen (siehe hierzu [Tax Newsletter Juli 2017](#)).

Daneben gehen nach § 8c Satz 2 KStG a. F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) laufende Verluste und die steuerlichen Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 Prozent der Anteile einem Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

Mit Beschluss vom 29. August 2017 (2 K 245/17) hat der 2. Senat des FG Hamburg dem BVerfG der Frage vorgelegt, ob § 8c Satz 2 KStG a. F. verfassungswidrig ist.

Entscheidungssachverhalt

Die Grundstücksentwicklungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH (nachfolgend „A GmbH“) wurde in 2005 gegründet. In den Jahren 2005 bis 2007 erzielte die A GmbH Verluste. Erstmals im Jahr 2008 konnte die Gesellschaft einen steuerlichen Gewinn erwirtschaften. Zu Beginn des Wirtschaftsjahres 2008 haben die D AG 20 Prozent und die C GmbH 80 Prozent der Geschäftsanteile der A GmbH gehalten.



Im Jahr 2008 veräußerte die C GmbH sämtliche von ihr gehaltenen Geschäftsanteile an die E AG. Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung für 2008 begehrte die A GmbH die Berücksichtigung des per 31. Dezember 2007 festgestellten Verlustvortrages. Das zuständige Finanzamt lehnte die Berücksichtigung mit Verweis auf die achtzigprozentige Anteilsveräußerung ab. Im Anschluss an den erfolglosen Einspruch erhob die Rechtsnachfolgerin der A GmbH Klage vor dem FG Hamburg.

Beschluss des FG

Der 2. Senat des FG Hamburg ist davon überzeugt, dass § 8c Satz 2 KStG a. F. verfassungswidrig ist. Daher holt der Senat eine Entscheidung des BVerfG ein, ob § 8c Satz 2 KStG a. F. mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 Prozent (im Streitfall 80 Prozent) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar sind.

Fazit und Folgen für die Praxis

Steuerpflichtige mit entsprechenden Sachverhalten sollten die Bescheide der betroffenen Jahre ab 2008 weiterhin offenhalten. Die Vorlage bezieht sich zwar auf die im Streitjahr 2008 geltende Fassung des § 8c Satz 2 KStG a. F., aber der Wortlaut der Alt- und Neuregelung sind identisch, so dass das BVerfG ggf. eine Entscheidung über die alte und neue Fassung treffen wird, wenn es die Vorlage annimmt. Ob sich durch die unterschiedlichen Beteiligungshöhen eine differenzierende Beurteilung durch das BVerfG ergeben könnte, bleibt abzuwarten.

Nach dem Beschluss des BVerfG ist der Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2018 rückwirkend zum

1. Januar 2008 eine Neuregelung für die erste Variante des Verlustunterganges nach § 8c KStG zu treffen. Der Gesetzgeber sollte daher den Beschluss des BVerfG und die weitere Vorlage des FG Hamburg zum Anlass nehmen und schnellstmöglich eine Neuregelungen für beide Varianten des Verlustunterganges nach § 8c KStG schaffen.

Sollte der Gesetzgeber die Regelung des § 8c KStG in seiner Grundkonzeption beibehalten und eine nach seiner Auffassung verfassungskonforme Anpassung des Verlustuntergangs bei einem Change-of-Control beschließen, könnte die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang auch ein neues BMF-Schreiben zur Anwendung von § 8c und § 8d KStG erarbeiten, zur Diskussion stellen und beschließen. Die aktuelle Verwaltungsverlautbarung zu § 8c KStG datiert vom 4. Juli 2008 und beinhaltet somit keine Ausführungen zu der Konzernklausel, der Stille-Reserven-Klausel sowie dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Es liegt lediglich der Entwurf eines BMF-Schreibens vom 15. April 2014 vor.



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

Gewerbliche Prägung der „Einheits-GmbH & Co. KG“

BFH, Urteil vom 13. Juli 2017, IV R 42/14, DStR 2017, S. 2031

Hintergrund

Bei der sog. Einheits-GmbH & Co. KG werden die Anteile an der Komplementär GmbH von der KG selbst und nicht von den Kommanditisten der KG gehalten. Die KG ist also Alleingesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH. Dieses Modell wird häufig für Familienunternehmen gewählt, da hiermit identische Beteiligungsverhältnisse zwischen KG und GmbH ohne großen Gestaltungsaufwand im Hinblick auf die beiden Gesellschaftsverträge gewahrt werden können.

Der BFH hatte in dem vorliegenden Urteil zu entscheiden, ob eine vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte GmbH & Co. KG auch nach Überführung der Anteile an der Komplementär-GmbH in das Gesamthandsvermögen der KG noch gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist.

Entscheidungssachverhalt

Die GmbH & Co. KG (Klägerin) wurde im Juni 2007 als Vorratsgesellschaft gegründet. Mit notarieller Urkunde vom November 2007 erwarben die natürlichen Personen A, B und C die Kommanditanteile

an der Klägerin und brachten zeitgleich ihren privaten Grundbesitz in die Klägerin ein. Zudem gründeten A, B und C eine weitere GmbH, an der sie, entsprechend dem Kommandit-Beteiligungsverhältnis der KG, beteiligt waren.

Die GmbH trat der Klägerin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen als Komplementärin unter gleichzeitigem Ausscheiden der bisherigen Komplementär-GmbH bei. Schließlich übertrugen A, B und C ihre Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH im Wege der Sacheinlage auf die Klägerin. Die Abtretung der GmbH-Anteile und der Beitritt der GmbH in die KG erfolgten jeweils mit sofortiger Wirkung, aber nicht vor Eintragung der neuen GmbH im Handelsregister. Die Eintragung erfolgte im Februar 2008. Damit war die Klägerin zu 100 Prozent Gesellschafterin ihrer eigenen Komplementär-GmbH.

Zudem wurde zeitgleich der Gesellschaftsvertrag der Klägerin angepasst. Nach diesem war die Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung der KG berechtigt und verpflichtet. Ebenso wurde im Gesellschaftsvertrag der KG eine Sonderregelung zur Wahrnehmung der Rechte an der Komplementär-GmbH getroffen. Demnach üben die Kommanditisten ihre Gesellschaftsrechte an der Komplementärin durch Beschlussfassung aus.

Das beklagte Finanzamt (Beklagter) stellte zunächst Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesondert und einheitlich fest. In den Folgejahren fand eine Betriebsprüfung statt. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung, dass die Klägerin seit der Eintragung der Komplementär-GmbH in das Handelsregister nicht mehr die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfüllt habe, da die Klägerin ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafterin der GmbH geworden sei und die Kommanditisten aufgrund der Satzungsregelung zur Führung der Geschäfte der Klägerin befugt gewesen seien. Danach sei der Betrieb der Klägerin mit aufgegeben worden, sodass die in den Immobilien ruhenden stillen Reserven gemäß § 16 Abs. 3 EStG der Besteuerung hätten unterworfen werden müssen. Im Anschluss habe die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Dieser Auffassung schloss sich der Beklagte an und erließ entsprechende geänderte Bescheide. Nach erfolglos durchgeführtem Widerspruchsverfahren wurde hiergegen erfolgreich Klage erhoben. Die gegen die erstinstanzliche Entscheidung durch das Finanzamt eingelegte Revision hatte keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH folgte der Auffassung der Klägerin und nahm weiterhin eine gewerbliche Prägung der KG gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG an, mit der Folge, dass eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG durch den Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht einschlägig war.

Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob die gewerbliche Prägung

gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG dadurch entfallen ist, dass durch die Gestaltung der Einheits-GmbH & Co. KG nicht mehr nur Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, sondern auch Kommanditisten.

Die gesellschaftsvertragliche Regelung zur Verlagerung der Geschäftsführungsbefugnis bezogen auf die Ausübung der Gesellschaftsrechte aus oder an den Anteilen der Komplementär-GmbH auf die Kommanditisten steht der gewerblichen Prägung nach Auffassung des BFH aber nicht entgegen. Denn eine solche gesellschaftsvertragliche Regelung lässt die Ausübung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit durch die Komplementär-GmbH nach Auffassung des BFH unberührt, da auch bei dieser Gestaltung zwei rechtlich selbstständige Gesellschaften mit zwei getrennten Rechtskreisen bestehen. Die den Kommanditisten eingeräumten Befugnisse hinsichtlich der Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH betreffen unmittelbar nur den Rechtskreis der Komplementär-GmbH. Sie berühren nicht unmittelbar die eigentliche Unternehmenstätigkeit auf Ebene der KG und wirken sich daher nicht auf die gewerbliche Prägung aus. Die Ausübung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit auf Ebene der KG bleibt nämlich ausschließlich bei der Komplementär-GmbH.

Der BFH begründete dies u. a. damit, dass auch bei der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG, an der die Kommanditisten der KG jeweils eine identische Beteiligung an der Komplementär-GmbH halten, die gewerbliche Prägung nicht entfällt. Denn in beiden Varianten treffen letztlich die Kommanditisten die Gesellschafterbeschlüsse der GmbH. Ob diese Beschlussfassung unmittelbar „in“ der Komplementär-GmbH oder mittelbar über die KG gefasst wird, könne keinen Unterschied für die gewerbliche Prägung machen.

Fazit und Folgen für die Praxis

Insbesondere für Familienunternehmen ist dieses Urteil des BFH zu begrüßen, da die „Einheits-GmbH & Co. KG“ im Hinblick auf die Identität der Beteiligungsverhältnisse in GmbH und KG wesentlich einfacher zu gestalten ist als eine beteiligungsidentische GmbH & Co. KG, da eine (teilweise) komplizierte Verknüpfung zwischen beiden Gesellschaftsverträgen entbehrlich wird. Speziell der Übergang des Unternehmens auf die nächste Generation kann so einfacher durchgeführt werden. Daher sollten beteiligungsidentische GmbH & Co. KGs prüfen, ob die Überführung in das Modell der Einheits-GmbH & Co. KG angezeigt ist.



Benjamin Knorr, LL.M. Eur.,
Rechtsanwalt,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Berlin

Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

BFH, Urteil vom 11. Juli 2017, IX R 36/15, DStR 2017, S. 2098

Hintergrund

Kosten für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen wie ausgefallene Darlehen oder Bürgschaften mit ausgefallenem Regressanspruch konnten bislang als nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters von der Beteiligung nach § 17 EStG steuerlich abgezogen werden. Dies spielte regelmäßig im Fall der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft, insbesondere einer GmbH, eine Rolle. Voraussetzung für den Steuerabzug war, dass die Finanzierung als eigenkapitalersetzend zu qualifizieren war. Dies bemaß sich nach zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Kriterien. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008 (MoMiG) hat der Gesetzgeber das Eigenkapitalersatzrecht allerdings aufgehoben und durch insolvenzrechtliche Regeln ersetzt. Steuerlich führte die Finanzverwaltung die bisherigen Regelungen fort. Im Schrifttum war heftig umstritten, ob die bisherige Praxis weiter gelten konnte. Mit Spannung war deshalb eine Entscheidung des BFH erwartet worden.

Entscheidungssachverhalt

Im entschiedenen Fall war der Vater des Klägers alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Im Jahr 2006 verbürgte sich der Kläger gegenüber der Bank, die der GmbH ein Darlehen gegeben hatte. Im Februar 2010 wurden dem Kläger die Anteile an der GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Nachdem im Jahr 2011 ein Verkauf der GmbH-Anteile an einen Dritten gescheitert war und dieser in unmittelbarer Nähe einen eigenen Betrieb eröffnete, beantragte der Kläger die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, die das Amtsgericht im Mai 2011 mangels Masse ablehnte. Noch im Jahr 2011 leistete der Kläger aufgrund der bestehenden Bürgschaften Zahlungen an die Bank. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Kläger einen Auflösungsverlust sowie nachträgliche Anschaffungskosten aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft geltend. Das Finanzamt lehnte dies ab, da sich die GmbH bei Bürgschaftsübernahme nicht in der Krise befunden habe. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Der Revision des Finanzamts trat auf Verlangen des BFH das BMF bei. Dieses sprach sich dafür aus, die bisher geltenden Grundsätze auch nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts fortzuführen.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts die gesetzliche Grundlage für die bisherige Annahme nachträglicher Anschaffungskosten entfallen ist. Nachträgliche Anschaffungskosten seien nur noch nach Maßgabe der Begriffsdefini-

tion in § 255 HGB anzuerkennen, die für das gesamte Einkommensteuerrecht gelte.

Im konkreten Fall wies der BFH die Revision wegen Vertrauensschutzes zurück. Im Ergebnis stellte er fest, dass das Finanzgericht die Bürgschaften zu Recht als in der Krise hingegeben und damit von Anfang an als eigenkapitalersetzend angesehen habe. Deshalb seien nachträglich Anschaffungskosten anzuerkennen.

Der BFH setzt sich intensiv mit dem Meinungsbild zur Streitfrage auseinander, ob die bisherige Rechtsprechung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nach Aufhebung des Eigenkapitalrechts durch das MoMiG im Jahr 2008 fortgelten könne. Der BFH stellt hierbei fest, dass Finanzierungshilfen grundsätzlich nicht als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB angesehen werden können. Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten sei jedoch mangels abweichender Definition im Einkommensteuergesetz zugrunde zu legen. Die Definition gewährleiste eine hinreichend rechtssichere und trennscharfe Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital. Zudem sei zu berücksichtigen, dass § 17 EStG den Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht vorsieht. Deshalb ermögliche der handelsrechtliche Begriff eine einheitliche Auslegung im gesamten Einkommensteuerrecht. Krisenbedingte Darlehensausfälle oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führten deshalb nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

Der BFH stellt dann fest, dass es aus Gründen des Vertrauensschutzes geboten sei, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Für den Vertrauensschutz sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen habe. Dies war nach bisherigen Grundsätzen entweder der Zeitpunkt der Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe oder des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise. Lag der jeweils maßgebliche Stichtag vor dem Tag der Veröffentlichung dieses Urteils, wird der Senat den Fall auch in Zukunft nach Maßgabe der bisher geltenden Rechtsprechungsgrundsätze beurteilen. Die Veröffentlichung des BFH-Urteils erfolgte am 27. September 2017.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung des BFH hat große Auswirkungen auf die Finanzierung von Kapitalgesellschaften. Deshalb hat der BFH bereits angekündigt, die neue Rechtsprechung in einer Reihe anhängiger Verfahren zu konkretisieren. So könne sich eine gefestigte und geänderte Rechtsprechung entwickeln. Zum aktuellen Zeitpunkt ist nur klar, dass Finanzierungshilfen, die der Gesellschaft ab dem 27. September 2017 gewährt werden, im Falle einer Insolvenz nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden können.

Bemerkenswert ist, dass erstmals ein Fachsenat des BFH aus Gründen des Vertrauensschutzes eine zeitliche Anwendungsregelung für ein Urteil getroffen hat. Bislang war dies lediglich bei Entscheidungen des Großen Senats oder bei steuerrechtlichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – jüngst beispielsweise im Zusammenhang mit der Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer – der Fall. Als Folgefrage wird sich der BFH dann damit beschäftigen müssen, ob die nachträglichen Anschaffungskosten bzw. die Finanzierungshilfen möglicherweise als Werbungskosten bei den Veräußerungsgewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden können. Diese Frage fällt jedoch nicht in den Zuständigkeitsbereich des 9. Senats, der hier bislang entschieden hat. Mit Spannung bleibt also die weitere Entwicklung abzuwarten.



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

2. Verwaltung

Lohnsteuerliche Behandlung von durch den Arbeitnehmer selbst getragenen Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs

BMF-Schreiben vom 21. September 2017, DStR 2017, S. 2121, BMF IV C 5 – S 2334/11/10004-02

Hintergrund

Der BFH hat mit Urteilen vom 30. November 2016 (VI R 49/14 und VI R 2/15) entschieden, dass vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahlte Nutzungsentgelte den geldwerten Vorteil für die Fahrzeugnutzung mindern sollen. Ein den Nutzungswert übersteigender Betrag führe jedoch weder zu negativem Arbeitslohn noch zu abzugsfähigen Werbungskosten.

Weiterhin hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung (Urteil vom 18. Oktober 2007, VI R 96/04, BStBl. II 2008, S. 198) dergestalt geändert, dass nunmehr die im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragenen (laufenden) individuellen Kraftfahrzeugkosten bei der pauschalen Nutzungswertmethode (sog. 1 Prozent- und 0,03 Prozent-Regeln) den zu versteuernden Nutzungswert bei umfassender und belastbarer Nachweisführung ebenfalls mindern sollen. Bis dato konnte eine solche Reduzierung

in der Regel nur über die Zahlung von Nutzungsentgelten für das betreffende Fahrzeug erreicht werden.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr mit dem BMF-Schreiben vom 21. September 2017 zu der Anwendung der jeweiligen Urteile Stellung bezogen.

Inhalt der Verwaltungsanweisung

Die vorstehend umschriebenen Urteile wendet die Finanzverwaltung in allen offenen Fällen über den jeweils entschiedenen Einzelfall hinaus an. Sowohl die Urteile als auch das BMF-Schreiben werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Nutzungsentgelte und vertragliche Grundlagen

Voraussetzung für die Minderung der Nutzungsvorteile ist, dass der Arbeitnehmer für die außerdienstliche Verwendung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges ein Nutzungsentgelt entrichtet.

Als derartige Nutzungsentgelte kommen sowohl nutzungsunabhängige pauschale Beträge, Kilometerpauschalen, Leasingraten als auch übernommene Kraftfahrzeugkosten in Betracht. Maßgeblich ist jeweils, dass die Entrichtung der einzelnen Kosten auf einer zwischen dem Arbeitnehmer und Arbeitgeber geschlossenen vertraglichen Regelung beruht.

Die relevanten Kraftfahrzeugkosten sind solche, die zu den Gesamtkosten eines Kraftfahrzeugs zählen. Hierunter sind insbesondere laufende Betriebs-, Wartungs- und Unterbringungskosten zu verstehen. Aus Sicht der Finanzverwaltung stellen Vignetten, Maut- und Parkgebühren sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder keine derartigen Kraftfahrzeugkosten dar, sodass insoweit eine Minderung des Vorteils ausscheidet.

Ein die Besteuerung minderndes Nutzungsentgelt sei überdies ebenfalls nicht gegeben, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen einer Gehaltsumwandlung auf Barlohn verzichtet.

Anwendung im Rahmen der pauschalen Nutzungswertmethode

Die Nutzungswerte nach der 1 Prozent- und 0,03 Prozent-Regel können unter den gegebenen Prämissen um die abzugsfähigen Nutzungsentgelte gemindert werden. Das heißt, dass die anzusetzenden Vorteile um die vereinbarten und verauslagten Aufwendungen des Arbeitnehmers zu mindern sind. Eine Reduzierung ist höchstens in Höhe des Gesamtvorteils möglich. Es kommt bei Übersteigen der Beträge mithin nicht zu dem Ansatz von negativem Arbeitslohn oder Werbungskosten.

Anwendung im Rahmen der individuellen Nutzungswertmethode

Neben der pauschalen Nutzungswertmethode können die Arbeitneh-

mer bei Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs den auf die Privatfahrten entfallenden Anteil der Kraftfahrzeugkosten als Nutzungsvorteil versteuern.

Vom Arbeitnehmer gezahlte Nutzungsentgelte zählen im Rahmen der individuellen Nutzungswertmethode nicht zu den Gesamtkosten des betrieblichen Fahrzeugs, sodass eine Reduzierung des Vorteils insoweit ausscheiden würde.

Die Aufwendungen dürfen jedoch den Gesamtkosten hinzugerechnet und sodann als gezahlte Nutzungsentgelte von dem sich ergebenden, auf die Privatnutzung entfallenden Vorteil in Abzug gebracht werden. Auch in dieser Konstellation kann lediglich eine vollständige Negierung des Nutzungsvorteils erreicht werden.

Zeitliche Anwendungskriterien

Die Minderung der Vorteilsbesteuerung durch vom Arbeitnehmer gezahlte Nutzungsentgelte kann sowohl im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung Berücksichtigung finden.

Bedeutung für die Praxis

Die pauschale Besteuerung der privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer kann sich künftig sowohl im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung als günstiger erweisen.

Es gilt jedoch zu beachten, dass eine Kostenübernahme regelmäßig vertraglich vereinbart werden muss. Nur auf Basis einer solchen Grundlage kann für die Arbeitnehmer eine optimierte Lohnbesteuerung erlangt werden. Insbesondere gilt dies für Fallgestaltungen, in denen der Arbeitnehmer individuelle Kosten selbst übernimmt.

Da die modifizierte Behandlung der Nutzungsentgelte in allen offenen Fällen vorgenommen werden soll, können Arbeitnehmer für abgeschlossene Zeiträume eine entsprechende Anwendung im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen, wenn die jeweiligen Voraussetzungen vorliegen. Voraussetzung ist indes, dass die maßgeblichen Jahre änderbar oder bisher nicht beschieden und nicht festsetzungsverjährt sind. Weiterhin müssen etwaige Belege beigebracht werden können.



Daniel Hermes, LL.M.,
Diplom-Finanzwirt (FH),
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG, Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG

BMF-Schreiben vom 26. Juli 2017, BStBl. I S. 1001, BMF III C 3 – S 7279/11/10002-09; IV A 3 – S 0354/07/10002-10

Hintergrund

In seiner ursprünglichen Regelung gab § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft einen sehr weitgehenden Anwendungsbereich vor, welcher in verschiedenen BMF-Schreiben konkretisiert worden ist. Danach galt die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auch für diejenigen Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebauen (z. B. Bauträger). Diese sind Steuerschuldner für die von anderen Unternehmern an sie erbrachten Bauleistungen, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihnen getätigten Bauleistungen mehr als zehn Prozent der Summe ihrer gesamten (steuerbaren und nicht steuerbaren) Umsätze beträgt.

In seinem Urteil vom 22. August 2013 (V R 37/10, BStBl. II 2014, S. 128) hat der BFH die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG abweichend von der früheren Verwaltungsauffassung ausgelegt und entschied wie folgt:

- Der Leistungsempfänger von Bauleistungen ist nur dann Steuerschuldner für die an ihn erbrachten Leistungen, wenn er diese Leistungen seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet.
- Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger aufgeführten Bauleistungen am Gesamtumsatz kommt es nicht an.

Mit den BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 (BStBl. I 2014, S. 233) sowie vom 8. Mai 2014 (BStBl. I 2014, S. 823) wurden die Finanzämter angewiesen, die in dem BFH-Urteil genannten Grundsätze für nach dem 14. Februar 2014 ausgeführte Umsätze in vollem Umfang anzuwenden.

Für Umsätze bis zum festgelegten Stichtag können danach betroffene Unternehmer an der bisherigen Handhabung festhalten; die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht. Bei einvernehmlicher unveränderter Beibehaltung der bisherigen Handhabung gewährt diese Vereinfachungsregelung (Nichtbeanstandungsregelung) beiden Unternehmern uneingeschränkte Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, sofern nicht zu einem späteren Zeitpunkt von der einvernehmlichen Handhabung abgewichen wird. In seinem Schreiben vom 31. Juli 2014 (BStBl. I 2014, S. 1073) waren seitens des BMF die Grundsätze zur Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG für die Fälle festgelegt worden, in denen die beteiligten Un-

ternehmen nicht von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht haben. Der Gesetzgeber reagierte entsprechend durch Anpassungen des § 13b Abs. 5 UStG und der Einführung einer komplexen Regelung für Altfälle in § 27 Abs. 19 UStG. Die Vorschrift ermöglicht die Inanspruchnahme des Leistungserbringers als Steuerschuldner, wenn der Leistungsempfänger einen entsprechenden Änderungsantrag stellt. In der praktischen Ausführung stellt der Bauträger als Leistungsempfänger für die Vergangenheit einen Antrag auf Auszahlung der Umsatzsteuer. Entsprechend der Regelungen in § 27 Abs. 19 UStG wird diese aber nicht ausbezahlt, sondern geht durch Abtretung des Leistungserbringers auf den Leistungsempfänger über.

Das aktuelle BMF-Schreiben bezieht sich auf ein Urteil des BFH vom 23. Februar 2017 (V R 16/16, V R 24/16, BStBl. II 2017, S. 760), in dem über die in § 27 Abs. 19 UStG geregelte Korrektur der Umsatzsteuer in Bauträgerfällen entschieden wurde.

Inhalt der Verwaltungsanweisung

Es wird klargestellt, dass für noch nicht festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume die gegen den Leistungsempfänger wirkende Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG zu ändern ist, sofern kein Gebrauch von der Nichtbeanstandungsregelung gemacht wird soweit der Leistungsempfänger eine Erstattung der Umsatzsteuer fordert. Die Steuerfestsetzung gegenüber dem Leistungserbringer kann daher nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG auch dann geändert werden, wenn dem Leistungserbringer im Zeitpunkt der Änderung kein zivilrechtlicher Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger mehr zusteht, da dieser bereits durch Erfüllung oder Verzicht erloschen ist. Dem Leistungsempfänger werden die beantragten Umsatzsteuererstattungen allerdings nur gewährt, soweit die nachträgliche Zahlung der Umsatzsteuer an den Leistungserbringer nachgewiesen wird oder soweit diese mit dem Erstattungsanspruch gegen die nach § 27 Abs. 19 UStG vom Leistungserbringer an die Finanzbehörde abgetretene Forderung aufgerechnet werden kann.

Mit dem Antrag des Leistungsempfängers auf Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzung, kann der Leistungserbringer die gesetzlich entstandene und von ihm geschuldete Umsatzsteuer zivilrechtlich gegenüber dem Leistungsempfänger zusätzlich zum Netto-Entgelt geltend machen. Der Anspruch ergibt sich regelmäßig aus § 313 Abs. 1 BGB. Zwar werden das Bestehen und die Abtretbarkeit dieses Anspruchs des Leistungserbringers vom zuständigen Finanzamt im Rahmen des Festsetzungsverfahrens geklärt, den Leistungserbringer trifft diesbezüglich jedoch eine Mitwirkungspflicht. Das für den Leistungserbringer zuständige Finanzamt hat auf Antrag zuzulassen, dass der Leistungserbringer den ihm gegenüber dem Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf nachträgliche Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer dem Finanzamt abtritt. Das dabei in § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG eingeräumte Ermessen reduziert

sich in diesen Fällen aus Gründen des Unionsrechts auf Null. Es wird deutlich gemacht, dass die Rechnungserteilung mit Steuerausweis durch den Leistungserbringer keine Voraussetzung für die Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG, sondern ausschließlich eine Bedingung für die Erfüllungswirkung „an Zahlung statt“ nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG ist. Die Abtretung erfolgt nach Maßgabe des Zivilrechts durch Angebot des Leistungserbringers und Annahme durch das Finanzamt.

Die Abtretung wirkt nach § 27 Abs. 19 Nr. 4 UStG allerdings nur dann „an Zahlung statt“ und führt damit zum Erlöschen des Umsatzsteueranspruchs (§ 47 AO), wenn

- der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt;
- die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt;
- dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den Leistungserbringer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat;
- der Leistungserbringer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt und
- der Anspruch des Leistungserbringers gegen den Leistungsempfänger nicht durch Erfüllung oder Verzicht bereits erloschen ist.

Bedeutung für die Praxis

Das BMF-Schreiben kann auf alle noch offenen Altfälle angewendet werden und stellt grundsätzlich eine Konkretisierung der Anforderungen an die Korrektur der Umsatzsteuer nach § 27 Abs. 19 UStG dar.



Dr. Marie Luise Meyer,
Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf



Christian Schenk,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,
Düsseldorf

Russland: „Beneficial Ownership-Bestätigung“ – Entwicklung der Praxis

Gemeinsames Schreiben des Finanzministeriums und des Steuerdienstes der Russischen Föderation Nr. CA-4-7/9270 vom 17. Mai 2017 i. d. F. vom 31. Mai 2017

Anfang des Jahres haben wir Sie über die neue Regelung, die bei Zahlung von passiven Einkünften aus Russland ins Ausland (darunter fallen Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren) gilt und sowohl auszahlende russische Gesellschaften als auch ausländische Empfänger unmittelbar betrifft, informiert (siehe hierzu [Tax Newsletter April 2017](#)).

Hintergrund

Russische Gesellschaften müssen bei Zahlungen ins Ausland ab 2017 eine Bestätigung der Nutzungsberechtigung („Confirmation of Beneficial Ownership“) von dem ausländischen Zahlungsempfänger erhalten. Die Bestätigung muss vor der Zahlung vorliegen. Anderenfalls ist die russische Gesellschaft nicht berechtigt, die Vergünstigungen des DBA zum Zeitpunkt der Zahlung anzuwenden. In Bezug auf die Lizenzgebühren würde das beispielweise bedeuten, dass der russische Lizenznehmer 20 Prozent der Quellensteuer einbehalten muss.

Aus der formellen Bestätigung bzw. aus der beigefügten Dokumentation („Defense-File“) sollte ersichtlich sein, dass der Zahlungsempfänger:

- über die Ressourcen verfügt, die ein unabhängiger Dritter für die vergleichbaren Funktionen benötigen würde;
- gleiche Risiken trägt, die ein unabhängiger Dritter bei vergleichbaren Geschäften übernehmen würde;
- die erhaltene Zahlung an eine andere Person nicht in der Weise weiterleitet, dass er als eine Zwischengesellschaft ohne Funktionen und Substanz eingestuft werden kann.

Für die meisten Zahlungsempfänger in Deutschland können die ersten zwei Punkte problemlos nachgewiesen werden. Der letzte Punkt kann jedoch Schwierigkeiten bereiten, insbesondere bei mehrgliedrigen Lizenzierungs- und Finanzierungsstrukturen. Die Lizenzgebühren werden oft an einen Zahlungsempfänger in Deutschland gezahlt, der aber nicht alleiniger Rechtsinhaber ist, sondern die Rechte für sich und für Dritte verwaltet und somit die Lizenzgebühren an andere Konzernmitglieder oder an einen unabhängigen Partner in Deutschland oder im Ausland weiterleiten muss. Das Gleiche betrifft Zinszahlungen. Bei solchen Strukturen ist der unmittelbare Zahlungsempfänger nicht in der Lage und zu Recht nicht bereit, die Nutzungsberechtigung gegenüber der russischen Gesellschaft (und im Endeffekt gegenüber dem russischen Fiskus) zu bestätigen.

Das praktische Problem hierbei besteht darin, dass das geltende Recht keine Regelung zur Lösung solcher Fälle enthält, denn eine „through look approach“-Klausel ist nur in Bezug auf Dividenden vorgesehen: Bei Gewinnausschüttungen kann der Nachweis erbracht werden, dass der tatsächliche Nutzungsberechtigte in der Gesellschafterstruktur die Vorteile des jeweiligen DBA nutzen dürfte, wenn er die Einkünfte unmittelbar bezöge („Mittelbare Entlastungsberechtigung“).

Erläuterungen des russischen Finanzministeriums und Steuerdienstes

Es liegen nunmehr die ersten offiziellen Erläuterungen zur Anwendung der neuen Rechtslage vor. Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzbehörde die neue Regelung, die eigentlich nur für passive Einkünfte gilt, unbeschränkt auf andere Einkunftsarten anwenden will, was zusätzlich Unsicherheit für Unternehmen schafft. Beispielsweise könnten Zahlungen für die Übertragung von Aktien oder Geschäftsanteilen betroffen sein.

Zum anderen wurden die Merkmale einer nutzungsberechtigten Person vorgestellt:

- Die Person zieht unmittelbar Nutzen aus den Einkünften und bestimmt das weitere wirtschaftliche Schicksal der Einkünfte;
- in Bezug auf die erhaltenen Einkünfte ist die Person nicht im Interesse eines Dritten tätig, der Nutzen aus den Einkünften zieht;
- die Person ist in dem Staat, in dem sie ansässig ist, wirtschaftlich tätig (Substanztest);
- die Geschäftsführer sind befugt, die Entscheidungen in Bezug auf die Einkünfte und ihre Verwendung unabhängig zu treffen.

Bei mehrgliedrigen Strukturen muss die Finanzbehörde nicht die ganze Kette untersuchen. Für eine für den Steuerpflichtigen negative Entscheidung genügt es, wenn nachgewiesen wird, dass der erste ausländische Zahlungsempfänger nicht als nutzungsberechtigt angesehen werden kann.

Gleichzeitig darf der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringen, dass der eigentliche Nutzungsberechtigte abkommensberechtigt ist und die Auszahlungen an ihn mit keiner Quellensteuer bzw. mit den reduzierten Steuersätzen zu belegen sind.

Auswirkung auf die Praxis

Die Erläuterungen der Finanzbehörde sind insgesamt als positiv einzuschätzen. Denn es besteht bereits jetzt mehr Klarheit darüber, welche Angaben in Form der Bestätigung von dem Zahlungsempfänger einzuholen sind.

Die Finanzbehörde hat außerdem den „through look approach“ für alle Arten der passiven Einkünfte durch die zuletzt genannte Aussage legitimiert, auch wenn die einschlägigen Rechtsnormen unverändert geblieben sind. Die Steuerpflichtigen sollten dies nutzen, indem sie gegebenenfalls die Bestätigung der Nutzungsberechtigung von allen Beteiligten in der Kette erhalten, um somit die Zahlungen von der russischen Quellensteuer rechtsgemäß zu befreien oder diese zu reduzieren.



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

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