

Inhalt

I. Kurzmitteilungen	Seite 1
II. Im Blickpunkt	Seite 3
1. Internationales Steuerrecht	Seite 3
„Brexit“ – Steuerliche Implikationen eines EU-Austritts Großbritanniens	
2. Gesetzgebung	Seite 4
BEPS – Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen	
3. Rechtsprechung	Seite 6
Deutsche Schenkungsteuer für Ausländer nach wie vor europarechtswidrig: EuGH, Urteil vom 08.06.2016, C-479/14, Sabine Hünnebeck	
Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus zuvor originär gewerblich tätigen Personengesellschaften: BFH, Urteil vom 18.02.2016, V R 60/13	Seite 7
4. Verwaltung	Seite 8
Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige, § 153 AO: BMF-Schreiben vom 23.05.2016	
Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand – Anwendung der Übergangsregelung: BMF-Schreiben vom 19.04.2016	Seite 9
Hinweise und Impressum	Seite 10

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

Die Bundesregierung hat am 13.07.2016 den Entwurf für ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vorgelegt. Danach müssen elektronische Registrierkassen künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Ziel ist eine Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch manipulierte Kassenaufzeichnungen.

Die Bundesregierung ist am 05.07.2016 mit dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus im Bundestag gescheitert. Das Parlament konnte sich nicht über eine Preisgrenze für den geförderten Wohnungsneubau verständigen.

Die Bundesregierung hat am 20.06.2016 den Entwurf für ein Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität vorgelegt. Ziel des Gesetzes ist die Reduzierung des CO₂-Ausstoßes im Straßenverkehr durch

eine deutliche Steigerung des Anteils an Elektrofahrzeugen. Dies soll durch eine Erweiterung der Kfz-Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge von bisher fünf auf nunmehr zehn Jahre, eine Förderung der Erweiterung der Ladeinfrastruktur durch den Arbeitgeber und eine Kaufprämie für Elektro- und Hybridfahrzeuge erreicht werden.

Die Bundesregierung hat am 19.05.2016 den Diskussionsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und Stromgesetzes vorgelegt. Kern der Neuregelung ist die Verlängerung der energiesteuerlichen Begünstigung von Erd- sowie Flüssiggas. Die jetzige Begünstigung läuft Ende des Jahres 2018 aus und soll grundsätzlich fortgeführt werden.

Die Bundesregierung hat am 18.05.2016 den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Kommunalinvestitionsförderungsgesetzes und zur Änderung weiterer Gesetze vorgelegt. Aufgrund der Herausforderungen durch die Betreuung und Unterbringung von Flüchtlingen wird es als schwierig angesehen, den Zeitrahmen des Kommunalinvestitionsförderungsgesetzes in seiner jetzigen Form einzuhalten. Daher soll dieser um zwei Jahre verlängert werden.

Der Bundesrat hat am 08.07.2016 dem Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung zugestimmt.

Der Bundesrat hat in seiner Plenarsitzung am 08.07.2016 den Gesetzesentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an den Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat verwiesen (siehe hierzu [Tax Newsletter Sonderausgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer, Juni 2016](#)); der Vermittlungsausschuss soll hierzu nach gegenwärtigem Stand am 08.09.2016 verhandeln. Die Länderkammer hält die geplanten Verschonungsregeln für Firmenerben für teilweise verfassungswidrig. Der Vorsitzende des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts hat mit Schreiben an die Bundesregierung, den Bundestag und den Bundesrat vom 12.07.2016 mitgeteilt, dass der Erste Senat sich nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen im Normenkontrollverfahren um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz befassen wird. Es ist davon auszugehen, dass das Bundesverfassungsgericht im Herbst eine Vollstreckungsanordnung gemäß § 35 BVerfGG erwägen wird.

Der Bundesrat hat am 17.06.2016 dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zugestimmt (siehe hierzu [Tax Newsletter April 2016](#)).

Der Bundesrat hat am 17.06.2016 den Entwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom 17.12.2015 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung unverändert angenommen.

Der Bundesrat hat am 17.06.2016 beschlossen, keine Einwendungen gegen den Entwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom 12.11.2015 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Australien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung zu erheben.

Der Bundesrat hat am 22.04.2016 beschlossen, keine Einwendungen gegen den Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom

11.01.2016 zur Änderung des Abkommens vom 12.04.2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zu erheben.

2. Rechtsprechung

Der EuGH hat mit Urteil vom 14.04.2016 (Rs. C-264/14, „Sparkasse Allgäu“) entschieden, dass kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV vorliegt, wenn die Bundesrepublik Deutschland ein inländisches Kreditinstitut dazu anhält, seiner **Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer nach § 33 ErbStG** bei Versterben eines seiner Kunden nachzukommen. Dies gilt auch dann, wenn das Kreditinstitut wegen der Kundenverbindung eines Deutschen zu einer im Ausland belegenen unselbständigen Zweigstelle des inländischen Kreditinstituts tätig werden muss und das ausländische Recht eine Informationsweitergabe als Verstoß gegen sein Bankgeheimnis ansieht.

Der BFH hat mit Urteil vom 28.04.2016 (IV R 20/13) entschieden, dass die **Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften** nach § 15 Abs. 4 Satz 3 ff. EStG grundsätzlich verfassungsgemäß ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 12.04.2016 (VII R 56/13) entschieden, dass die besondere **Förderungswürdigkeit von Biokraftstoffen** i. S. d. § 50 Abs. 5 (mittlerweile Abs. 4) EnergieStG restriktiv auszulegen ist. Diese setzt unter anderem voraus, dass der Kraftstoff im Vergleich zu herkömmlichen Biokraftstoffen ein hohes CO₂-Minderungspotenzial aufweist und möglichst die gesamte Pflanze bei der Herstellung verwendet wird.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.04.2016 (V R 6/14) entschieden, dass Kosten, die einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen entstehen, in deren Verwaltung sie eingreift, grundsätzlich ein **Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug** eröffnen. Im vorliegenden Sachverhalt wurde durch die Erbringung von Beratungstätigkeiten und administrativen sowie kaufmännischen Leistungen an die Beteiligungsgesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet, die zu einem Vorsteuerabzug in voller Höhe auf Ebene der Holdinggesellschaft führt.

Der BFH hat mit Urteil vom 02.03.2016 (II R 27/14) entschieden, dass bei dem **Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung** das Meistgebot als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.03.2016 (XI R 11/14) entschieden, dass die **Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste** mit dem Umsatzsteuer-Regelsteuersatz von 19 Prozent zu versteuern ist. Dies gilt auch dann, wenn hierfür kein gesondertes Entgelt berechnet wird.

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 22.04.2016 (6 K 1947/14) entschieden, dass bei einer **grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung** der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft (Downstream-Merger) § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG auf Anteile der übernehmenden Gesellschaft mangels Durchgangserwerbs keine Anwendung findet. **Stille Reserven können demnach steuerfrei in das Ausland übergehen.** Die übertragende Gesellschaft kann daher die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gemäß § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG

zu Buchwerten ansetzen, auch wenn das deutsche Besteuerungsrecht daran verloren geht.

Das FG Hamburg hat mit Gerichtsbeschluss vom 01.02.2016 (3 K 130/15) entschieden, dass ein **Grundstückskaufvertrag auch dann als vollständig rückgängig gemacht i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt**, wenn er zivilrechtlich aufgehoben wird und in derselben Urkunde die Anteile an der grundstücksveräußernden Gesellschaft zu 94 Prozent an die Muttergesellschaft der Erwerberin veräußert werden.

Das FG Bremen hat mit Urteil vom 15.10.2015 (1 K 4/15 (5)) entschieden, dass bei Kapitalgesellschaften das **pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG auf die nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfreien Gewinnausschüttungen, die zuvor der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-10 AStG unterlegen haben**, nicht anzuwenden ist, da dies der systematische Zusammenhang des § 8b Abs. 5 KStG verbietet. § 8b Abs. 5 KStG greife demnach nicht, wenn die Bezüge aus einem anderen Rechtsgrund als § 8b Abs. 1 KStG von der Besteuerung ausgenommen sind.

3. Verwaltung

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.07.2016 zu der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen Stellung genommen. Demnach fallen **Zinsen auf Rentenzahlungen** nicht unter die Leistungen nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG, sondern gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.06.2016 mitgeteilt, dass das **BFH-Urteil vom 25.08.2009 (I R 88, 89/07)** hinsichtlich eines **Verstoßes von § 18 Abs. 3 AuslInvestmG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit** auch im Hinblick auf Fonds aus Staaten, die nicht Mitglied der EU oder des EWR sind, nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist. Nach dem Urteil des EuGH vom 21.05.2015 (C-560/13 „Wagner-Raith“) sowie der Urteile des BFH vom 28.07.2015 (VIII R 39/12 und VIII R 2/09) fällt § 18 Abs. 3 AuslInvestmG unter die **sog. Stand-Still-Klausel des Art. 64 AEUV** und ist daher nicht am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV zu messen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.05.2016 **Abschnitt 17.1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses geändert**. Demnach finden die Grundsätze zu den Steuerberichtigungen im Insolvenzverfahren sowie im Insolvenzeröffnungsverfahren bei der Bestellung eines sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters regelmäßig **auch im Falle der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters** Anwendung. Das BMF schließt sich damit dem BFH-Urteil vom 24.09.2014 (V R 48/13) an. Danach werden auf Grund der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt mit Recht zum Forderungseinzug oder mit Berechtigung zur Kassenführung die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen im Augenblick vor der Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen **uneinbringlich**. Uneinbringlich werden auch die Entgelte für die Leistungen, die der Insolvenzschuldner nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt, mit Recht zum Forderungseinzug oder mit Berechtigung zur Kassenführung bis zur Beendigung des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt. In der Folge sind die Steuerbeträge für Leistungen, deren Entgelte aus Rechtsgründen uneinbringlich geworden sind, zu berichtigen. **Im Anschluss an die Uneinbringlichkeit kommt es durch die Vereinnahmung des Entgeltes zu einer zweiten Berichtigung.**

II. Im Blickpunkt

1. Internationales Steuerrecht

„Brexit“ – Steuerliche Implikationen eines möglichen EU-Austritts Großbritanniens

Hintergrund

Am 23. Juni 2016 stimmte die Mehrheit der teilnehmenden britischen Wähler für einen Austritt aus der Staatengemeinschaft der Europäischen Union. Die anstehenden Austrittsverhandlungen werden sich wohl über Jahre hinziehen und als schwierig gestalten. Die steuerlichen Folgen lassen sich im Moment nur erahnen, da die konkrete Ausgestaltung des Austritts noch nicht klar ist. Dennoch zeichnen sich zahlreiche steuerliche Auswirkungen schon jetzt ab, die der Steuerpflichtige im Auge behalten sollte. Kernfrage ist, inwieweit das europäische Primär- und Sekundärrecht nach Anwendung auf Sachverhalte mit Bezug zu Großbritannien finden kann und welche Auswirkungen sich hieraus für das deutsche Steuerrecht ergeben.

Großbritannien als Drittstaat oder als Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)

In der medialen Aufbereitung möglicher Austrittsszenarien werden meist Norwegen und die Schweiz als mögliche Vorbilder für Großbritannien herangezogen. Im Wesentlichen geht es bei diesen beiden Alternativen um die Frage, ob Großbritannien nach dem Austritt aus der EU dem EWR beitreten wird (wie dies bei Norwegen der Fall ist) oder ob ein eigenständiges Abkommen zwischen Großbritannien und der EU außerhalb des EWR geschlossen wird (wie dies mit der Schweiz der Fall ist).

Bei einem Eintritt in den EWR werden für Großbritannien die EWR-Grundfreiheiten gelten, die mit denen des AEUV nahezu deckungsgleich sind. Auch Sekundärrecht, das sich auf die Grundfreiheiten bezieht, muss von den EWR-Staaten umgesetzt werden, ohne dass diese ein Mitspracherecht bei der Verabschiedung haben.

Sollte Großbritannien nicht Mitglied des EWR werden, so wäre es als „echter“ Drittstaat anzusehen. In diesem Fall ist zu beachten, dass sich zumindest britische Staatsbürger im Einzelfall noch immer auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV berufen könnten, da dieser nicht nur innerhalb des Binnenmarktes Anwendung findet, sondern auch Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union und Drittstaaten verbietet.

Unanwendbarkeit von europäischem Primär- und Sekundärrecht

Neben den primärrechtlich geregelten Grundfreiheiten entfällt nach einem Austritt Großbritanniens der sekundärrechtliche Schutz durch EU-Richtlinien im Bereich der direkten Steuern, da diese nur innerhalb der EU anwendbar sind. Besonders relevant ist dies für die Mutter-Tochter-Richtlinie (umgesetzt in § 43b EStG).

Bisher können deutsche Unternehmen Gewinnausschüttungen an britische Muttergesellschaften grundsätzlich ohne den Einbehalt einer Kapitalertragsteuer tätigen. Nach einem Austritt ist der Anwendungsbereich des § 43b EStG nicht mehr eröffnet. Es droht der Einbehalt einer Kapitalertragsteuer von fünf Prozent, die aufgrund der Freistellungsmethode des DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Großbritannien zu einer Definitivbelastung wird.

Bei der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (umgesetzt in § 50g EStG) ist dies möglicherweise anders. Bisher werden Zinsen und Lizenzgebühren, die von Deutschland nach Großbritannien gezahlt werden, gemäß § 50g Abs. 1 S. 1 EStG nicht erhoben. Dies gilt auch bei Anwendung des DBA Deutschland-Großbritannien, weshalb kein erhöhtes Quellensteuerrisiko vorliegt, wenn der Anwendungsbereich des DBA eröffnet ist. Dies ist jedoch im Einzelfall zu prüfen.

Umgekehrt unterliegt Großbritannien nach einem Austritt nicht mehr dem **Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV**. Dieses untersagt den Mitgliedsstaaten, durch staatliche Begünstigungen den Wettbewerb von Unternehmen oder ganzer Wirtschaftszweige zu beeinflussen. Es ist denkbar, dass Großbritannien hiervon Gebrauch machen wird, um nach einem Austritt die Binnenwirtschaft zu stärken. Bei einem Beitritt zum EWR würden allerdings die dort geltenden Einschränkungen für staatliche Beihilfen gelten.

Konkrete Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht

Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts ist ein Verbleib Großbritanniens im EWR wünschenswert, da fast alle steuerlichen Regelungen, die tatbestandlich an die Mitgliedschaft in der EU anknüpfen, auch eine Mitgliedschaft im EWR ausreichen lassen, um den räumlichen Anwendungsbereich der jeweiligen Norm zu eröffnen.

So können Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind (oder zumindest so zu behandeln sind), im Rahmen der **fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht** bestimmte familienbezogene Vergünstigungen beanspruchen. Dies bestünde für nach Deutschland entsandte britische Staatsangehörige nicht mehr, wenn Großbritannien weder Mitglied der EU noch des EWR ist.

Dies gilt auch für bestimmte **Steuerbefreiungen** (z. B. nebenberufliche Übungsleiter), **Sonderausgabenabzüge** (z. B. Schulgeld, Vorsorgeaufwendungen), **Steuervergünstigungen** (z. B. haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen) oder **Veranlagungsformen** (z. B. Veranlagungswahlrecht für beschränkt Steuerpflichtige).

Hält eine natürliche Person Anteile an Kapitalgesellschaften und verzieht in das Ausland, so führt dies unter bestimmten Voraussetzungen zu einer **Wegzugsbesteuerung**. Für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates kann eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung in Anspruch genommen werden, wenn der Wegzug in einen EU- oder EWR-Staat erfolgt. Eine solche Stundung kann bei einem Wegzug nach Großbritannien im Falle einer fehlenden Mitgliedschaft in der EU oder dem EWR voraussichtlich nicht gewährt werden.

Erfolgt ein **Wegzug durch eine Körperschaft** und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat aus oder ist sie nach dem anwendbaren DBA nicht mehr in einem solchen Staat ansässig, ist auch eine **fiktive Liquidationsbesteuerung** mit der damit verbundenen Zwangsrealisierung von stillen Reserven denkbar.

Auswirkungen ergeben sich ebenso auf die Ausnahmeregelungen der **Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 8 AStG**. Die Hinzurechnung kommt nicht zum Tragen, wenn die Auslandsgesellschaft aktive Einkünfte aus dem Katalog des § 8 Abs. 1 AStG realisiert oder die Auslandsgesellschaft in der EU oder dem EWR ansässig ist und über ausreichend Substanz verfügt, § 8 Abs. 2 AStG.

Da Großbritannien im Moment einen Körperschaftsteuersatz von unter 25 Prozent hat, ist der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich eröffnet. Hieran wird sich wohl auch nichts ändern – im Gegenteil hat der mittlerweile ausgeschiedene

Britische Finanzminister Osborne Anfang Juli sogar angekündigt, die Unternehmenssteuer nach einem Austritt aus der EU drastisch zu senken, um Unternehmen nach dem Brexit-Votum zu einem Verbleib in Großbritannien zu bewegen.

Die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung ist vor allem deswegen von Bedeutung, da sich Gesellschaften mit Drittstaatenbezug nicht in vollem Umfang auf die oben dargestellten Ausnahmen berufen können. § 8 Abs. 2 AStG stellt gerade auf den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung der Zwischengesellschaft in der EU bzw. dem EWR ab. Bei einem Austritt ohne eine Mitgliedschaft im EWR bliebe nur noch der Anwendungsbereich von § 8 Abs. 1 AStG. Dies hängt allerdings von der noch strittigen Frage ab, ob die Hinzurechnungsbesteuerung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV verstößt. Wäre dies der Fall, so könnte der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 AStG auch für Drittstaaten eröffnet sein.

Auch der Entlastungsbeweis bei einer möglichen **Hinzurechnungsbesteuerung von ausländischen Familienstiftungen** ist nur anwendbar, wenn die Zwischengesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in einem EU- oder EWR-Staat nachgeht. Der Entlastungsbeweis könnte durch den Brexit entfallen.

Im Falle einer sog. **Entstrickung** mit Bezug zu Großbritannien ist es möglich, dass der Steuerpflichtige keinen Ausgleichsposten mehr bilden kann. Beruht die Entstrickung auf der Zuordnung zu einer EU/EWR-Betriebsstätte, ist dies grundsätzlich möglich. Dieser ermöglicht die Auflösung der stillen Reserven auf fünf Jahre zu verteilen.

Umsatzsteuerrechtlich ist zu beachten, dass für Lieferungen in das Vereinigte Königreich die Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen nach einem Austritt wohl nicht mehr gelten. Auch für die **Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs in Deutschland** für Unternehmen, die in Großbritannien ansässig sind und keine steuerpflichtigen Umsätze in Deutschland erbringen oder dort nicht umsatzsteuerpflichtig sind, können sich Probleme ergeben.

Fazit für die Praxis

Die steuerrechtlichen Auswirkungen eines Austritts könnten jede Steuerart betreffen und signifikante steuerliche Folgen hervorrufen. Die ausgewählten Punkte sollen nur als Beispiele dienen. Es kann davon ausgegangen werden, dass ein Austritt auch Auswirkungen auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer, auf die ertragsteuerliche Organhaftung, auf das Umwandlungssteuerrecht und auf Zölle haben wird.

Es darf mit Spannung erwartet werden, ob und wie der weitere Verlauf des Austritts Großbritanniens aus der Europäischen Union fortschreitet. Aus Sicht des Steuerpflichtigen sollten schon jetzt mögliche steuerliche Auswirkungen im Auge behalten und in die unternehmerische Planung mit einbezogen werden. Dabei muss man sich allerdings auch vor Augen halten, dass der Austritt aus der EU noch nicht vollzogen wurde und im Moment die aktuelle Rechtslage unvermindert gilt. Zwar ist denkbar, dass sich Großbritannien und die Europäische Union auf Übergangsregelungen verständigen, die den Übergang für Unternehmen leichter gestalten, dies ist aber ungewiss.



Benjamin Knorr, LL.M. Eur.,
Rechtsanwalt,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Berlin

2. Gesetzgebung

BEPS – Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Die OECD hat am 5. Oktober 2015 konkrete Empfehlungen veröffentlicht, wie international unerwünschten Gewinnverlagerungen und Gewinnminderungen (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu begegnen sei.

Der am 13. Juli 2016 vom Bundeskabinett beschlossene Gesetzesentwurf beinhaltet Änderungen des deutschen Steuerrechts zur Umsetzung ausgewählter BEPS-Aktionspunkte, Anpassungen an die EU-Amtshilferichtlinie sowie weitere Änderungen als Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

Einführung

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD die finalen Empfehlungen zum gemeinsamen Projekt von OECD und G20 gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) veröffentlicht. Auf europäischer Ebene hatte es seit Ende 2012 mehrere Initiativen zur Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung gegeben. So wurden die EU-Amtshilferichtlinie und die Mutter-Tochter-Richtlinie mehrfach geändert und eine Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung verabschiedet.

Mit dem am 13. Juli 2016 vom Bundeskabinett beschlossenen Gesetzesentwurf eines „Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verlagerung“ („E“) sollen die Empfehlungen der BEPS-Aktionspunkte 5 und 13 und die letzten Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie in deutsches Recht umgesetzt werden. Kernpunkte der geplanten Änderungen sind die Einführung des sog. Country-by-Country-Reporting, geänderte Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen und die Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie zum automatischen Informationsaustausch über Tax Rulings. Darüber enthält der Gesetzesentwurf weitere Änderungen des deutschen internationalen Steuerrechts als Reaktion auf zuletzt ergangene Rechtsprechung, um „deutsche Besteuerungsrechte in grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam wahrnehmen zu können“.

Country-by-Country-Reporting

Ein wesentlicher Bestandteil des Gesetzesentwurfes ist die Einführung von länderbezogenen Berichten und damit die Umsetzung des BEPS-Aktionspunktes 13 sowie der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie zum Country-by-Country-Reporting (CbCR). Der Inhalt des neuen § 138a AO entspricht grundsätzlich den dortigen Standards. Die Daten sind gem. § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E „ausgehend vom Konzernabschluss“ zu dokumentieren.

Inländische Konzernobergesellschaften müssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, einen länderbezogenen Bericht (CbCR) erstellen, wenn sie mindestens eine ausländische Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte haben und die Konzernumsatzer-



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

löse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens EUR 750 Mio. betragen.

Wird eine deutsche Konzerntochter („beauftragte Gesellschaft“) von einer ausländischen Konzernobergesellschaft beauftragt, das CbCR für den Konzern zu erstellen, hat erstere das CbCR zu übermitteln (sog. surrogate parent filing). Wird das CbCR eines ausländischen Konzerns nicht an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt, muss das inländische Konzernunternehmen angeben, welche Konzerngesellschaft das CbCR erstellt und welche Finanzbehörde dieses erhält. Werden die Informationen nicht erteilt, so ist die inländische Gesellschaft selbst verpflichtet, alle verfügbaren und beschaffbaren Informationen für das CbCR zu übermitteln (sog. secondary reporting local filing). Die beiden letztgenannten Regelungen sollen als „secondary mechanism“ für alle Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

Werden die Verpflichtungen zur Vorlage des CbCR nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erfüllt, soll dies als steuergefährdende Ordnungswidrigkeit gelten und mit einem Bußgeld bis zu EUR 5.000 geahndet werden.

Das CbCR ist elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz spätestens ein Jahr nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. An ausländische Finanzbehörden wird das CbCR ohne Anhörung der beteiligten Unternehmen übermittelt, soweit eine völkerrechtliche Vereinbarung besteht, welche eine Rechtsgrundlage für den Austausch länderbezogener Berichte enthält.

Verrechnungspreise – Fremdvergleichsgrundsatz und Dokumentation

Fremdvergleichsgrundsatz

Dem Vernehmen nach hält die deutsche Finanzverwaltung eine Änderung deutscher Steuergesetze oder Rechtsverordnungen nicht für notwendig, um die in den Aktionspunkten 8 bis 10 des BEPS-Projektes empfohlene Anwendung und Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes für Deutschland zu übernehmen. Nach dem nun vorliegenden Gesetzesentwurf soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zukünftig nur nach den Regelungen des (deutschen) AstG bestimmen.

Masterfile, Local File und deutsche Dokumentationspflichten

Neben dem CbCR empfiehlt der OECD-Report zu BEPS-Aktionspunkt 13 die generelle Anfertigung einer Stammdokumentation über verrechnungspreisrelevante Informationen für alle Konzerngesellschaften („Masterfile“) sowie jeweils Dokumentationen mit landesspezifischen, unternehmensbezogenen Informationen („Local Files“). Um diese Vorgaben umzusetzen, werden die bestehenden Aufzeichnungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO neu geregelt.

Die Aufzeichnungen sind zukünftig in „Sachverhaltsdokumentation“ (Darstellung der Geschäftsvorfälle) und „Angemessenheitsdokumentation“ (wirtschaftliche und rechtliche Grundlagen für fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise, verwendete Verrechnungspreismethoden, Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und Fremdvergleichsdaten) zu gliedern. Inhalt und Umfang der geforderten Aufzeichnungen sollen laut Gesetzesbegründung durch eine Anpassung der bereits vorhandenen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) an den Anhang II (Local File) des OECD-Reports zu BEPS-Aktionspunkt 13 konkretisiert werden.

Neu eingeführt wird die Verpflichtung zur Erstellung eines Masterfiles für Unternehmen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens

einen Umsatz von EUR 100 Mio. erzielen. Entsprechend der Empfehlungen des OECD-Berichtes soll das Masterfile einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und die angewandte Verrechnungspreissystematik enthalten. Inhalt und Umfang des Masterfiles sollen durch Änderung der GAufzV entsprechend den Empfehlungen in Anhang I (Masterfile) des OECD-Reports zu BEPS-Aktionspunkt 13 konkretisiert werden.

Die bereits geltende Befugnis der Finanzverwaltung zur Schätzung der Einkünfte zuungunsten der Steuerpflichtigen bei fehlender, nicht verwertbarer oder verspäteter Erstellung der Aufzeichnungen sowie der festzusetzende Zuschlag von mindestens EUR 5.000 in diesen Fällen (siehe § 162 AO) sollen zukünftig auf die Aufzeichnung einzelner Geschäftsvorfälle bezogen sein. Insbesondere in größeren Einheiten und komplexeren Verrechnungspreissituationen bedeutet dies eine erhebliche Verschärfung für die betroffenen Unternehmen und dürfte einen zusätzlichen Anreiz für Compliance-Maßnahmen im Bereich Verrechnungspreise bieten. Die vorstehenden Neuerungen sollen anwendbar sein für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie nach 2014

Die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie nach 2014 umfassten zum einen die Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreisvereinbarungen (sog. Tax rulings) und zum anderen die Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch über länderbezogene Berichte für multinationale Unternehmen (sog. Country-by-Country-Reporting). Mittels Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes, des § 117c AO und des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes werden diese Vorgaben umgesetzt.

Änderungen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens für Anteile an Körperschaften im Handelsbestand von Finanzunternehmen

Der Gesetzesentwurf sieht eine Änderung der § 3 Nr. 40 S. 3 EStG und § 8b Abs. 7 S. 1 KStG vor, um steuerliche Gestaltungen zur Nutzung von Verlusten aus Beteiligungen zu unterbinden. Die Definition der Steuerbefreiungstatbestände wird ab dem 1. Januar 2017 neu gefasst, so dass § 3 Nr. 40 S. 3 EStG und § 8b Abs. 7 KStG nur noch anzuwenden sind, wenn tatsächlich Anteile von einem Finanzunternehmen erworben werden, an dem im Zeitpunkt des Zugangs der Anteile Kreditinstitute oder Finanzierungsdienstleistungsanstalten unmittelbar oder mittelbar zu 50 Prozent beteiligt sind und wenn diese Anteile im Zeitpunkt des Zugangs dem Handelsbestand i.S.d. § 340e Abs. 3 HGB zuzuordnen sind.

Änderung zu Treaty Override § 50d Abs. 9 EStG

§ 50d Abs. 9 EStG enthält ein Treaty Override für die Fälle, in denen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Ausland nicht oder nicht zum vollen Steuersatz besteuert werden, entweder aufgrund eines Qualifikationskonfliktes durch die Anwendung unterschiedlicher Einkommensartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat (Nr. 1) oder weil der Steuerpflichtige im Ausland lediglich beschränkt steuerpflichtig ist (Nr. 2).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll diese Regelung auch dann gelten, wenn die Einkünfte im anderen Staat nur teilweise nicht oder nur gering besteuert werden. Der BFH hat dagegen entschieden, dass § 50d Abs. 9 EStG nicht anwendbar und damit die Freistellung der Einkünfte auch dann zu gewähren ist, wenn der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht nur für einen Teil der Einkünfte wahrnimmt.

Durch einen geänderten Wortlaut der Vorschrift soll die Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich verankert werden. Eine Anwendungsbestimmung ist nicht vorgesehen, laut Gesetzesbegründung soll die Auffassung der Finanzverwaltung „für die Zukunft sichergestellt“ sein.

Änderung der Gewerbesteuer

Der BFH hatte entschieden, dass der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 1 AStG (also passive Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft) zwar zum Gewerbeertrag eines inländischen Unternehmens gehört, aber mangels inländischer Betriebsstätte gem. § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG vom Gewerbeertrag zu kürzen ist und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Der neue § 7 S. 7 GewStG-E legt – entgegen der Grundregeln der Gewerbesteuer als Objektsteuer für stehende Gewerbebetriebe im Inland – nunmehr „klarstellend“ fest, dass Hinzurechnungsbeträge, also ausländische Einkünfte, in einer inländischen Betriebsstätte anfallen und somit gewerbesteuerpflichtig sind.

Werden passive Einkünfte statt über eine ausländische Zwischengesellschaft direkt über eine ausländische Betriebsstätte oder Personengesellschaft erzielt, werden diese Betriebsstätteneinkünfte gem. § 20 Abs. 2 AStG nicht freigestellt, sondern die Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der ausländischen Steuern vermieden. Nach dem Gesetzesentwurf sollen diese Betriebsstätteneinkünfte zukünftig als inländische Betriebsstätteneinkünfte gelten und somit weder der Freistellungs- noch der Anrechnungsmethode bedürfen. Hierzu ist anzumerken, dass gem. § 12 AStG ausländische Steuern nur auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden, eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ist (bisher) nicht vorgesehen.

Kann für ausländische passive Einkünfte aus dem EU/EWR-Raum eine tatsächliche wirtschaftliche Aktivität nachgewiesen werden, sollen die vorstehenden Neuregelungen nicht gelten.

Gewerbesteuerliche Dividendenbesteuerung bei Organschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 17. Dezember 2014 entschieden, dass die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG, mithin der steuererhöhende pauschale Ansatz nichtabziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von fünf Prozent, für Beteiligungserträge aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Ergebnis für Gewerbesteuerzwecke nicht anwendbar ist.

Die Neuregelung des § 7a GewStG-E soll bewirken, dass die körperschaftsteuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen und -aufwendungen gem. § 8b KStG im Organkreis entsprechend für die Gewerbesteuer zur Anwendung kommt.

Weitere Änderungen der Abgabenordnung

Das BMF wird mit dem neuen § 2 Abs. 3 AO-E zum Erlass von Rechtsverordnungen ermächtigt.

Mittels in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehener Konsultationsvereinbarungen wurde in der Vergangenheit auf diplomatischem Wege für bestimmte Einkünfte der Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vereinbart. Das Bundesfinanzministerium wird nun zum Erlass einer Rechtsverordnung ermächtigt, die als innerstaatliche Rechtsgrundlage der Umsetzung zwischenstaatlicher Konsultationsvereinbarungen über die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen dienen soll.

Die weitere Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung dient der Umsetzung des Kassenstaatsprinzips in Doppelbesteuerungsabkommen. Hierdurch sollen als Ergebnis von Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden Körperschaften und Einrichtungen

benannt werden können, für welche bei Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben die Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens über den öffentlichen Dienst gelten sollen.



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

3. Rechtsprechung

Deutsche Schenkungsteuer für Ausländer nach wie vor europarechtswidrig

EuGH, Urteil vom 8. Juni 2016, C-479/14, Sabine Hünnebeck

Hintergrund

Der EuGH hatte bereits mit Urteil vom 22. April 2010 (Mattner, C-510/08) festgestellt, dass die deutschen Regelungen zur Schenkungsteuer für Ausländer europarechtswidrig sind. Denn Ausländer bekommen für Schenkungen und Erbschaften lediglich einen Freibetrag von EUR 2.000 wenn Schenker und Beschenkte im Ausland ansässig sind. Demgegenüber gibt es wesentlich höhere Freibeträge (z. B. Ehegatten EUR 500.000 und Kinder EUR 400.000), wenn Schenker oder Beschenkte in Deutschland ansässig sind. Wegen dieser Ungleichbehandlung hat auch die EU-Kommission in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland die ungerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs festgestellt. Der deutsche Gesetzgeber hat daraufhin mit Wirkung ab Dezember 2011 die neue Regelung in § 2 Abs. 3 ErbStG geschaffen. Danach kann auf Antrag der für Inländer geltende Freibetrag auch für Schenkungen zwischen Ausländern gewährt werden. Allerdings werden in diesem Fall alle Schenkungen über einem Zeitraum von 20 Jahren zusammengenommen. Für Inländer hingegen werden Schenkungen über einen Zeitraum von zehn Jahren zusammengefasst.

Entscheidungssachverhalt

Der EuGH entschied auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf. Im zu Grunde liegenden Fall klagte Frau Sabine Hünnebeck, die ebenso wie ihre beiden Töchter deutsche Staatsangehörige ist. Wohnsitz haben Mutter und Töchter jedoch seit 1996 in Großbritannien, so dass sie schenkungsteuerlich als Ausländer anzusehen sind. Frau Hünnebeck übertrug ein ihr gehörendes Grundstück in Düsseldorf auf ihre beiden Töchter. Das Finanzamt setzte jeweils nur einen Freibetrag für die Schenkungen von EUR 2.000 an. Hiergegen klagte Frau Hünnebeck und verlangte den Ansatz des im Inlandsfall für Kinder geltenden Freibetrags von jeweils EUR 400.000.

Das Finanzgericht Düsseldorf legte dem EuGH diesen Fall zur Entscheidung vor, obwohl bereits die Neuregelung in § 2 Abs. 3 ErbStG zur Anwendung kam. Denn das Finanzgericht Düsseldorf bezweifelte, ob hier eine unionskonforme Rechtslage geschaffen wurde, weil § 2 Abs. 3 ErbStG nur auf Antrag und damit nicht in jedem Fall zur Anwendung kommt. Zudem gilt für Schenkungen unter Ausländern ein Betrachtungszeitraum von 20 Jahren, während der Zeitraum nur zehn Jahre beträgt, wenn ein Steuerinländer an Schenkung oder Erbschaft beteiligt ist.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH hat in ungewohnter Klarheit die Unionsrechtswidrigkeit auch der neuen Regelung nach § 2 Abs. 3 ErbStG festgestellt. Der EuGH wies zunächst darauf hin, dass es nach seiner ständigen Rechtsprechung nicht genügt, wenn eine Regelung nur fakultativ bzw. auf Antrag zur Anwendung kommt. Das Bestehen einer Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht führen könnte, könne für sich allein nicht die Rechtswidrigkeit des bestehenden Systems heilen. Deshalb komme es darauf an, ob die Neuregelung nach § 2 Abs. 3 ErbStG mit dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs vereinbar sei. Hier stellt der EuGH heraus, dass es für Schenkungen unter Inländern auf einen Zeitraum von zehn Jahren und für Schenkungen zwischen Ausländern auf einen Zeitraum von 20 Jahren ankommen soll. Die deutsche Regierung, die dem Verfahren beigetreten war, machte geltend, dass beide Fälle nicht vergleichbar seien, so dass die Ungleichbehandlung gerechtfertigt sei. Dem widerspricht der EuGH und stellt fest, dass es bei der Schenkung einer in Deutschland gelegenen Immobilie allein auf den Wert der Immobilie im Inland sowie auf die familienrechtlichen Beziehungen der Beteiligten ankomme. Hierbei mache es keinen Unterschied, ob die Beteiligten im Ausland ansässig seien. Das Argument der deutschen Regierung wurde also klar zurückgewiesen. Auch das zweite wichtige Argument der deutschen Regierung, dass die Ungleichbehandlung erforderlich sei, um die Besteuerungsbefugnis der Bundesrepublik Deutschland zu gewährleisten, ließ der EuGH nicht gelten. Es sei kein Grund ersichtlich, weshalb für Ausländer ein längerer Schenkungszeitraum von 20 Jahren gelten solle.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die aktuelle Entscheidung des EuGH ist deutliche Mahnung an den deutschen Gesetzgeber. Denn obwohl der EuGH in der Rechtssache *Mattner* im Jahr 2010 bereits die Europarechtswidrigkeit der deutschen Schenkungsteuerregelungen für Schenkungen zwischen Ausländern festgestellt hatte und ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland erfolgreich gewesen ist, war der deutsche Gesetzgeber offenbar nicht willens, eine europarechtskonforme Neuregelung zu schaffen. Die nur halbherzige Regelung in § 2 Abs. 3 ErbStG wurde jedenfalls als ungenügend eingestuft. Dabei verwies der EuGH insbesondere auf seine ständige Rechtsprechung, dass eine bloße Wahlmöglichkeit bzw. das Erfordernis einer Antragsstellung keine unionskonforme Rechtslage schaffen kann. Für die Praxis hat die Entscheidung in erster Linie für die Übertragung von Immobilien in Deutschland große Bedeutung. Aber auch die Übertragung sonstigen Vermögens wie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland fällt in diesen Bereich. Nach dem Urteil des EuGH ist hier erneut der Gesetzgeber gefordert, um ein klare Neuregelung im Sinne einer Gleichstellung von In- und Auslandsfällen zu schaffen.

Dabei bleibt zu hoffen, dass die Neuregelung nicht auf ähnliche Schwierigkeiten trifft wie die aktuelle Erbschaftsteuerreform. Für alle bereits erfolgten Schenkungen oder Erbschaften zwischen Ausländern ist es wichtig, gegen die entsprechenden Steuerbescheide unter Hinweis auf die erneute EuGH-Entscheidung Einspruch einzu legen (oder die Fälle anderweitig offen zu halten).



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

Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus zuvor originär gewerblich tätigen Personengesellschaften

BFH, Urteil vom 18. Februar 2016, V R 60/13

Hintergrund

Gemeinnützige Körperschaften erzielen mit der Verwaltung ihres Vermögens i.d.R. steuerfreie Einkünfte gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG. Soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. § 14 AO) unterhalten wird, ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG ausgeschlossen. Entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BFH vom 25. Mai 2011 (I R 60/10) liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 AO vor, wenn die Vermögensverwaltung durch eine Beteiligung an einer lediglich gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfolgt.

Der BFH hatte im aktuellen Urteilsfall zu entscheiden, ob die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG auch dann keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, wenn die Personengesellschaft zuvor originär gewerblich tätig war, insbesondere vor dem Hintergrund der Verlagerung stiller Reserven in den steuerfreien Bereich.

Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war eine gemeinnützige anerkannte rechtsfähige Stiftung. Im Jahr 2006 erbt sie einen 100-prozentigen Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG (KG) sowie 100 Prozent der Anteile an der Komplementär-GmbH.

Sodann behandelte die Klägerin ihre Beteiligung an der KG zunächst als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das Finanzamt schloss sich dieser Betrachtung an und erfasste im Streitjahr 2011 den Gewinn der KG als Beteiligungsergebnis und setzte entsprechend die Körperschaftsteuer fest.

Infolge der geänderten Rechtsprechung des BFH mit Urteil vom 25. Mai 2011 (I R 60/10) wandte sich die Klägerin gegen die Festsetzung und machte die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge geltend.

Hiergegen richtete sich die Revision des Finanzamts. Die ursprünglich originär gewerbliche Tätigkeit der KG sei bis zur endgültigen Auflösung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven fortgeführt worden.

Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Erziele eine steuerbefreite Körperschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG, entstehe in der Regel ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aus Gründen der Wettbewerbsneutralität von der Steuerbefreiung ausgenommen sei. Dies gelte auch für die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Beteiligte sich eine gemeinnützige Stiftung jedoch – wie vorliegend – an einer lediglich gewerblich geprägten (und tatsächlich vermögensverwaltenden) KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), liege kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Vermögensverwaltenden Tätigkeiten (auch solchen, die aufgrund der in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG enthaltenen Fiktion als gewerblich gelten) messe § 14 Satz 2 AO demnach keine Bedeutung für die Wettbewerbsneutralität zu.

Laut BFH hätte auch eine gewerblich tätige KG ihr im Betriebsvermögen gehaltenes Grundstück – z. B. im Rahmen einer Betriebsaufgabe

(so Einkommensteuer-Richtlinien zu § 16 Abs. 2 S. 7) – zum Buchwert entnehmen und auf eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begünstigte Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke übertragen können (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG). Durch dieses sog. Buchwertprivileg gelinge eine vom Gesetz erlaubte Verlagerung der stillen Reserven in den steuerfreien Bereich genauso wie im Streitfall.

Fazit und Folgen für die Praxis

Bei der Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft, handelt es sich insoweit um eine steuerfreie Vermögensverwaltung. Dies wurde bereits mit dem Urteil des BFH vom 25. Mai 2011 (I R 60/10) höchstrichterlich entschieden und nunmehr durch den BFH bestätigt.

Zudem setzt der BFH mit seiner aktuellen Entscheidung das Urteil aus dem Jahr 2011 fort, indem er klarstellt, dass sich keine abweichende Beurteilung ergibt, wenn die gewerblich geprägte Personengesellschaft zuvor originär gewerblich tätig war. Eine (nunmehr) vermögensverwaltende, gewerblich geprägte Personengesellschaft, auch wenn diese zuvor originär gewerblich tätig war, kann ein Wirtschaftsgut (und damit die darin enthaltenen stillen Reserven) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG in den steuerfreien Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft verlagern. Es bedarf dafür richtigerweise nicht der (fiktiven) Zuordnung zu einem (nicht mehr vorhandenen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Eine Entscheidung des BFH zur Behandlung von Beteiligungen gemeinnütziger Körperschaften an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als gewerblich infiziert gelten i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, ist dagegen alsbald nicht zu erwarten, denn die Revision zum Urteil des FG Düsseldorf vom 17. September 2013 (6 K 2430/13 K), wurde zurückgenommen (BFH, Beschluss vom 9. Januar 2014, I R 72/13).

Daher ist bei einer Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft genau zu differenzieren: Handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, d. h. gewerblich infiziert, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Ist die vermögensverwaltende Personengesellschaft dagegen lediglich gewerblich geprägt i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, gelten die Beteiligungserträge als steuerfrei, da kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.



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



Axel Reimann,
Stiftungsmanager, M.A. Taxation,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf

4. Verwaltung

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige, § 153 AO

BMF-Schreiben vom 23. Mai 2016, BStBl I 2016, 490

Hintergrund

Steuerverkürzungen können verschiedene Ursachen haben. Zu niedrig festgesetzte Steuern können einerseits auf Fehler der Finanzverwaltung, andererseits auf unrichtige Angaben des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein. Bei einem Fehlverhalten des Steuerpflichtigen stellt sich stets die Frage, ob der Steuerpflichtige sich durch sein Fehlverhalten strafbar gemacht hat.

Das BMF hat mit seinem Schreiben eine Abgrenzung der Verpflichtung nach § 153 AO von der Selbstanzeige vorgenommen. Bemerkenswert ist aber insbesondere, dass nach dem BMF-Schreiben das Innehaben eines innerbetrieblichen Kontrollsystems des Steuerpflichtigen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten fortan eine entlastende Wirkung entfalten können soll.

Die wesentlichen Aspekte und Abgrenzungen sollen im Folgenden dargestellt werden:

Anzeige- und Berichtigungspflicht

Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist oder kommen kann, so ist er gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 AO zu einer Berichtigung der unrichtigen Angaben verpflichtet. Maßgeblich ist mithin, dass sich die Unrichtigkeit der ursprünglichen Erklärung des Steuerpflichtigen erst nach deren Abgabe offenbart.

Keine Berichtigungspflicht trifft den Steuerpflichtigen jedoch bei Steuerverkürzungen, die aufgrund von Fehlern der Finanzverwaltung beruhen. Werden beispielsweise Werte aus der Steuererklärung unzutreffend übernommen, muss der Steuerpflichtige diesen Fehler nicht anzeigen.

Abgrenzung zur Selbstanzeige

War der Steuerpflichtige sich bereits im Zeitpunkt der Abgabe bewusst, dass er eine falsche Erklärung abgibt, handelt er vorsätzlich. Insoweit wäre von einer Steuerstraftat auszugehen, die möglicherweise durch eine Selbstanzeige bereinigt werden könnte. Für diesen Fall greift jedoch die originäre steuerliche Berichtigungsverpflichtung des § 153 AO nicht, da es am nachträglichen Erkennen der Unrichtigkeit fehlt.

Auch ein sog. bedingter Vorsatz reicht für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung aus. Dieser ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Erklärung für möglich hält und eine Steuerverkürzung billigend in Kauf nimmt. In Abgrenzung zu dem direkten Vorsatz mit Wissen des Taterfolges besteht jedoch im Fall des bedingten Vorsatzes die Berichtigungspflicht im Sinne von § 153 AO. Diese lebt auf, wenn sich dem Steuerpflichtigen nachträglich offenbart, dass seine Angaben tatsächlich unrichtig waren. Das Unterlassen einer entsprechenden Anzeige oder Berichtigung nach § 153 AO stellt dann wiederum eine eigenständige Steuerhinterziehung dar.

Innerbetriebliche Kontrollsysteme zur Erfüllung steuerlicher Pflichten

Ein Indiz gegen das Vorliegen vorsätzlichen oder leichtfertigen Verhaltens des Steuerpflichtigen soll ein eingerichtetes, innerbetriebliches Kontrollsystem zur Einhaltung steuerlicher Pflichten darstellen.

Es ist anzunehmen, dass bereits das Vorhandensein eines eingerichteten Kontrollsystems, dass auf die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften gerichtet ist, gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit spricht. Ein bloßes Kontrollsystem zum Schein dürfte indes nicht ausreichen. Wenn auch die Prüfung des Einzelfalls stets vorbehalten bleibt, wird ein gelebtes und fortlaufend überprüftes System schwerlich zu entkräften sein. Die Art und Weise eines derartigen Kontrollsystems wird nicht vorgeschrieben. Man wird sich jedoch an verschiedenen Standards (z. B. IDW) orientieren können.

Aufgrund der strengen Anforderungen in Bezug auf die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige ist die anderweitige Möglichkeit einer Exkulpation des Steuerpflichtigen von großer Bedeutung. Kann ein bedingt vorsätzliches oder leichtfertiges Verhalten entkräftet werden, so ist eine punktuelle Berichtigung seitens des Steuerpflichtigen im Sinne von § 153 AO ausreichend. Anderenfalls müssen zur Erlangung der Straffreiheit grundsätzlich sämtliche Fehler der letzten zehn Jahre berichtigt werden.

Außenprüfungen

Insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen dürfte ein eingerichtetes Kontrollsystem häufig den Übergang von einer normalen Betriebsprüfung hin zu einer Fahndungsprüfung vermeiden. Werden durch den Prüfer systematische Fehler aufgedeckt, kann ein Verdacht auf vermeintlich strafbehaftetes Verhalten durch die Entkräftung der Vorwürfe der Leichtfertigkeit oder des Vorsatzes vermieden werden.

Fazit für die Praxis

Das Thema Tax-Compliance rückt zunehmend in den Fokus. Wenn auch gesetzlich nicht verankert, kann ein wirksam eingerichtetes und gelebtes Kontrollsystem zur Erfüllung steuerlicher Pflichten aufgrund der Selbstbindung der Verwaltung eine Exkulpationswirkung entfalten.

Die Einführung eines solchen Systems kann verschiedenartig ausfallen. Aus Gründen der Minimierung von Rechtsunsicherheiten oder Haftungsrisiken ist die Etablierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems zur Erfüllung steuerlicher Pflichten geboten. Anderenfalls könnte man sich demnächst der Frage ausgesetzt sehen, warum ein solches System nicht eingeführt wurde.



Christian Schenk,
Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Düsseldorf



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

Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand – Anwendung der Übergangsregelung

BMF-Schreiben vom 19. April 2016 zur Änderung im Bereich der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch Art. 12 StÄG 2015, Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG

Hintergrund

Zum 1. Januar 2016 ist der neue § 2b UStG in Kraft getreten. Die Vorschrift ist eine Reaktion auf die von EuGH und BFH seit dem Jahr 2010 entwickelten Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (siehe hierzu auch [Tax Newsletter Januar 2015](#)). Sie regelt die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand entsprechend der europarechtskonformen Rechtsprechung des BFH und damit teilweise abweichend zur Auffassung der Finanzverwaltung, wonach insbesondere Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) und die Vermögensverwaltung als nicht unternehmerisch gelten. § 2b UStG ist in Abweichung von ihrem Inkrafttreten frühestens anzuwenden für Umsätze ab dem 1. Januar 2017. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit eine sog. Optionserklärung abzugeben, sodass die alte Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. längstens noch für Umsätze bis einschließlich 31. Dezember 2020 angewendet werden kann.

Inhalt des BMF-Schreibens

Das BMF-Schreiben wiederholt im Grunde den Wortlaut der Übergangsvorschrift § 27 Abs. 22 UStG und bringt daher kaum neue Erkenntnisse. Für die von der neuen Vorschrift betroffenen jPdÖR bleibt im Kalenderjahr 2015 alles beim Alten. Ab dem 1. Januar 2017 findet § 2b UStG Anwendung, soweit die jPdÖR untätig bleibt. Erklärt die jPdÖR hingegen, dass sie die alte Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. weiterhin anwenden möchte, so bleibt für Umsätze bis einschließlich 31. Dezember 2020 alles beim Alten.

Diese sog. Optionserklärung ist bis spätestens 31. Dezember 2016 (nicht verlängerbare Ausschlussfrist) formlos durch den gesetzlichen Vertreter oder bspw. durch den bevollmächtigten Steuerberater gegenüber dem für die Umsatzsteueranmeldung zuständigen Finanzamt abzugeben, sollte schriftlich erfolgen und die Absicht deutlich erkennen lassen, dass die jPdÖR § 2 Abs. 3 UStG i. d. am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. jPdÖR, die erst nach Ablauf der Ausschlussfrist errichtet werden, sind von der Optionsmöglichkeit wegen Fristablaufs ausgeschlossen. Sowohl die Abgabe der Optionserklärung als auch deren Widerruf sind jeweils nur einmalig zulässig. Ein Widerruf wirkt vom Beginn eines auf dessen Abgabe folgenden Kalenderjahres.

Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass die jPdÖR die Erklärung nur einheitlich für sämtliche von ihr ausgeübten Tätigkeiten abgeben kann. Nicht zulässig ist bspw. die Option für nur einzelne (körperschaftsteuerliche) Betriebe gewerblicher Art derselben jPdÖR. Hat sich die jPdÖR bisher auf die nun in § 2b UStG aufgegangene Rechtsprechung des BFH berufen, so kann sie trotzdem zur Anwendung des alten § 2 Abs. 3 UStG optieren.

Bedeutung für die Praxis

jPdÖR sind mit der Übergangsregelung dazu aufgefordert, sich damit zu beschäftigen, ob es für ihr konkretes Aufgabengebiet

und ihre derzeitige Besteuerungspraxis günstiger ist, die bisherige Umsatzsteuerung noch weiterzuführen oder sich bereits ab dem 1. Januar 2017 der neuen Regelung des § 2b UStG zu unterwerfen. Die Entscheidung hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Gegebenenfalls macht es nicht einmal einen Unterschied, ob die alte oder die neue Gesetzeslage angewandt wird, wenn bspw. die jPdÖR bereits nach der alten Gesetzeslage mit sämtlichen Tätigkeiten der Umsatzsteuer unterlag.

Das wenig erkenntnisreiche BMF-Schreiben zeigt einmal mehr, dass in Bezug auf die Anwendung des § 2b UStG und die Übergangsregelung auch bei der Finanzverwaltung noch viele Fragen offen sind. So schreibt die OFD Nordrhein-Westfalen derzeit juristische Personen des öffentlichen Rechts an und rät zur vorsorglichen Abgabe der Optionserklärung und ggfs. deren anschließenden Widerruf, sollte sich später herausstellen, dass die Neuregelung des § 2b UStG günstiger ist. Es wird darauf hingewiesen, dass zu inhaltlichen Fragestellungen zu § 2b UStG zurzeit nur eingeschränkt Auskunft erteilt werden kann, ein weiteres BMF-Schreiben zu den inhaltlichen Regelungen des § 2b UStG jedoch derzeit erarbeitet werde. Vor dem Hintergrund des angekündigten BMF-Schreibens können derzeit auch verbindliche Auskünfte nach § 89 AO nicht erteilt werden. Es ist fraglich, wie die Entscheidung über die Option getroffen werden soll, wenn nicht klar ist, anhand welcher Kriterien die Entscheidung zu treffen ist und was die Entscheidung für den Steuerpflichtigen bedeutet. Die Finanzverwaltung kann hierbei offensichtlich derzeit nicht behilflich sein.

Im Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen ist man der Auffassung, das Land sollte, vertreten durch den Finanzminister, die Optionserklärung für alle seine Organisationseinheiten (Ressorts, Behörden, Ämter, nicht- oder teilrechtsfähige Einrichtungen usw.) abgeben. Dabei ist offenbar unklar, wer die Optionserklärung abzugeben habe und welches Finanzamt zuständig sei. Es wird außerdem davon ausgegangen, dass nicht alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts Kenntnis von ihrer Optionsmöglichkeit haben. Die Optionserklärung des Landes soll deshalb diesen jPdÖR die Anwendung der vom Land Nordrhein-Westfalen offensichtlich als günstiger beurteilten alten Rechtslage sichern. Es bleibt abzuwarten, ob das angekündigte BMF-Schreiben zu inhaltlichen Fragestellungen des § 2b UStG mehr Erkenntnis im Hinblick auf eine Entscheidung über die Option bringt und ob es noch rechtzeitig vor Ablauf der Ausschlussfrist ergeht.



Teresa Werner,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwalts-gesellschaft 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 Rechtsanwalts-gesellschaft mbH
(Herausgeber)
Ganghoferstraße 33, D-80339 München
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE-811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:
www.beitenburkhardt.com/de/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 • Westhafen Tower • Westhafenplatz 1
60327 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 35065-1221



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



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

WWW.BEITENBURKHARDT.COM