

Inhalt

I. Kurzmitteilungen	Seite 1
II. Im Blickpunkt	
1. Internationales Steuerrecht	
Tagungsbericht zum 70. IFA-Jahreskongress vom 25. bis 30.09.2016 in Madrid	Seite 3
2. Gesetzgebung	
Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften	Seite 4
Steuerpflicht auf Gewinne von Steuerausländern aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften: Stellungnahme des Bundesrates zum EU-Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz	Seite 5
3. Rechtsprechung	
Rückwirkender Vorsteuerabzug bei Rechnungsberichtigung zulässig: EuGH, Urteil vom 15.09.2016, C-518/14	Seite 6
Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei Erlöschen der Personengesellschaft durch Verschmelzung: BFH, Urteil vom 12.05.2016, IV R 29/13	Seite 7
4. Verwaltung	
Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – insbesondere Auskünfte verschiedener Art und Fristenberechnung	Seite 8
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

Bundestag und Bundesrat haben am 29.09.2016 bzw. am 14.10.2016 dem Kompromissvorschlag des Vermittlungsausschusses zum **Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts** zugestimmt (siehe hierzu [Tax Newsletter Sonderausgabe Erbschaft- und Schenkungsteuer](#)).

Der Bundestag hat am 22.09.2016 dem Entwurf für ein **Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität** zugestimmt. Ziel des Gesetzes ist die Reduzierung des CO₂-Ausstoßes im Straßenverkehr.

Der Bundesrat hat am 23.09.2016 zu dem **Gesetzesentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** Stellung genommen und fordert weitere Maßnahmen. Ziel des Gesetzes ist eine Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch manipulierte Kassenaufzeichnungen. Hierzu regt der Bundesrat eine Belegausgabepflicht und eine zentrale Registrierung der Sicherheitskomponenten an.

Der Bundesrat hat am 23.09.2016 zu dem **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen** Stellung genommen und weitreichende Änderungen vorgeschlagen (siehe hierzu Artikel auf [Seite 5](#) und [Tax Newsletter April 2016](#)). Zudem hat die Bundesregierung am 12.10.2016 (neben weiteren, vor allem für Familien entlastenden Maßnahmen) vorgeschlagen, in den Jahren 2017 und 2018 den Grundfreibetrag und den Kinderfreibetrag stufenweise anzuheben. Dies soll ebenfalls durch dieses Gesetz umgesetzt werden.

Die Finanzministerkonferenz der Länder hat am 08.09.2016 beschlossen, Vorschläge zu erarbeiten, um die **Grunderwerbsteuer zu reformieren**. Ziel der Reform soll es sein, den Fiskus auch bei großen Immobilientransaktionen profitieren zu lassen. Besonders im Fokus stehen dabei Vorgänge, mit denen durch den Erwerb von *Grundstücksgesellschaften* (sog. Share Deals) die Grunderwerbsteuer vermieden werden kann. Im Gegenzug ist es offenbar denkbar, dass die Grunderwerbsteuerhebesätze insgesamt gesenkt werden.

Das BMF hat am 29.09.2016 den **Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Novellierung von Finanzmarktvorschriften aufgrund europäischer Rechtsakte** veröffentlicht. Mit diesem Gesetz sollen Vorgaben der Finanzmarkttrichtlinie (MiFID II) umgesetzt sowie weitere EU-Verordnungen in nationalem Recht verankert werden.

Deutschland und Turkmenistan haben am 29.08.2016 ein neues Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Bevor das Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft treten kann, müssen die Parlamente der beiden Länder noch zustimmen.

Deutschland und Armenien haben am 29.06.2016 ein neues Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Bevor das Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft treten kann, müssen die Parlamente der beiden Länder noch zustimmen.

2. Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 07.07.2016 (III R 26/15) entschieden, dass Schuldzinsen, die für ein Darlehen entrichtet werden, das ausschließlich der **Finanzierung von Zinszahlungen eines Investitionsdarlehens** i. S. d. § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG dient, dem Grunde nach der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 4a EStG unterliegen. Maßgeblich hierfür ist allein die Verwendung der Darlehensmittel für eine begünstigte Investition.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.07.2016 (XI R 1/15) entschieden, dass eine **umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen** i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG teilweise vorliegt, wenn ein Erwerber ein verpachtetes Geschäftshaus erwirbt und die Verpachtung bezogen auf einen Teil des Geschäftshauses fortführt. Für den fortgeführten Teil besteht dann eine umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen. Der nicht mehr vermietete Teil des Gebäudes stellt hingegen einen selbstständigen Unternehmensteil dar, der nicht § 1 Abs. 1a UStG unterfällt.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.07.2016 entschieden, dass **Termingeschäfte**, die auf die physische Lieferung des Basiswertes gerichtet sind, nicht dem **Verlustabzugsverbot** des § 15 Abs. 4 S. 3 EStG unterfallen. Der BFH widerspricht damit der Auffassung der Finanz-

verwaltung und erklärt Verluste aus Termingeschäften mit physischer Lieferung für voll abzugsfähig.

Der BFH hat mit Beschluss vom 22.06.2016 (V R 42/15) dem EuGH die Rechtsfrage zur **Vorabentscheidung** vorgelegt, **ob ein pharmazeutischer Unternehmer**, der Arzneimittel liefert, auf Grundlage der Rechtsprechung des EuGH und unter Berücksichtigung des unionsrechtlichen Grundsatzes der Gleichbehandlung **zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage in bestimmten Fällen berechtigt ist**. Das Verfahren wird bis zu einer Entscheidung des EuGH ausgesetzt.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.06.2016 (X R 54/14) entschieden, dass ein Besitzunternehmen, das im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** Grundbesitz an eine Betriebs-Kapitalgesellschaft verpachtet, auch dann eine **erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG** nicht in Anspruch nehmen kann, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig ist, da eine Betriebsaufspaltung nicht als normale Vermietungstätigkeit, sondern als originäre gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei.

Der BFH hat mit Urteil vom 15.06.2016 (II R 18/15) entschieden, dass der **Kinderfreibetrag** und der **Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf** nicht auf den, den Barunterhalt leistenden anderen Elternteil übertragen werden kann, nur weil der sorgeberechtigte Elternteil für sich und sein Kind Leistungen nach dem SGB II bezieht.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.06.2016 (IX R 22/15) entschieden, dass zu den **anschaffungsnahen Aufwendungen für ein Gebäude** i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG **auch die Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft** zu rechnen sind, unabhängig davon, ob diese Kosten handelsrechtlich als Herstellungskosten anzusehen sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 07.06.2016 (VIII R 32/13) entschieden, dass **nachträgliche Finanzierungskosten** (in diesem Fall Swap-Kosten) **nicht als Werbungskosten abziehbar** sind, wenn ein nachträgliches Ereignis den Veranlassungszusammenhang überlagert.

Der BFH hat mit Urteil vom 01.06.2016 (X R 17/15) entschieden, dass eine dem Steuerpflichtigen **im Rahmen eines Bonusprogramms durch seine Krankenkasse erstattete Zahlung** für die von ihm getragenen Kosten für Gesundheitsmaßnahmen den Sonderausgabenabzug für abziehbare Krankenversicherungsbeiträge nicht mindert.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.05.2016 (I R 64/13) entschieden, dass es auch bei einem zeitlich nachfolgenden DBA zu einem **Treaty Override** durch § 50d Abs. 8 EStG in der gegenwärtigen Fassung kommen kann.

Der BFH hat mit Urteil vom 12.05.2016 (II R 26/14) entschieden, dass die **Abtretung eines kaufvertraglichen Anspruchs auf die Übertragung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft** nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, da nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG zwar die Begründung eines Anspruchs auf Übertragung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer Gesellschaft Grunderwerbsteuer auslöst, nicht aber die Abtretung eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs oder die Begründung der Verpflichtung dazu.

Der BFH hat mit Urteil vom 28.04.2016 (I R 33/14) entschieden, dass für den Fall, dass der **Gesamtwert des (im Wege einer Sacheinlage) eingebrachten Betriebsvermögens** aufgrund eines negativen Geschäftswerts den Buchwert nicht übersteigt, eine übernehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auch dann nicht auf höhere Werte aufstocken darf, wenn deren Teilwerte die Buchwerte übersteigen.

Das FG München hat mit Urteil vom 15.06.2016 (9 K 160/16) entschieden, dass der **Antrag auf Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren** gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auch **nach Abgabe der Steuererklärung noch zulässig** ist, wenn im Rahmen einer Außenprüfung erstmalig eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird, da der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung noch nicht wissen konnte, dass eine Ausschüttung vorliege. Gegen dieses Urteil hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt.

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 20.04.2016 (9 K 178/14) entschieden, dass es für eine Antragsbegründung zur **Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand** i.S.d. § 110 Abs. 2 AO genügt, **wenn der Steuerberater darlegt, dass eine fristgerechte Versendung erfolgt sei**. Gegen dieses Urteil hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt.

3. Verwaltung

Die EU-Kommission hat mit Schreiben vom 15.09.2016 im Rahmen der EU-Kampagne gegen Steuerhinterziehung und -vermeidung die Ergebnisse einer Voruntersuchung für alle **nicht kooperativen Steuergebiete** in Bezug auf Drittländer (sog. *Scoreboard*) vorgelegt. In einem nächsten Schritt müssen nun die Mitgliedsstaaten entscheiden, welche Länder in den nächsten Monaten genauer geprüft werden sollen. Ziel der Kommission ist es, Ende des Jahres 2017 eine gemeinsame Liste nicht kooperativer Steuergebiete zu erstellen und dann mit diesen Ländern einen Dialog über Fragen des verantwortungsvollen Handels im Rahmen der Besteuerung einzuleiten.

Das BMF hat mit Schreiben vom 06.10.2016 zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für **Leistungen eines privaten Krankenhauses** Stellung genommen. Demnach sind Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen auch dann nach § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn diese nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, sie aber in sozialer Hinsicht vergleichbare Leistungen erbringen, wie Krankenhäuser, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 SGB V zugelassen sind. Das BMF folgt weitestgehend den BFH-Urteilen vom 23.10.2014 (V R 20/14) und vom 18.03.2015 (XI R 38/13), die die bisherige Regelung des § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 2 Doppelbuchstabe aa UStG als nicht mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen hatten.

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.09.2016 zu der **umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von Zytostatika** im Rahmen ambulanter Krebstherapien Stellung genommen. Abweichend von der früheren Entwurfsfassung gelten die Grundsätze des Schreibens nun auch für die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapothekende an Patienten, die nicht lokal im gleichen Krankenhaus, aber in einem Krankenhaus des gleichen Unternehmens behandelt werden. Zudem werden offene Fälle, in denen der Umsatz vor dem 01.04.2017 ausgeführt und dem allgemeinen Steuersatz unterworfen wurde, nicht beanstandet (siehe hierzu [Tax Newsletter April 2016](#)).

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.09.2016 zu der kapitalertragsteuerlichen Behandlung des **Rückkaufangebots von Argentinien-Anleihen** Stellung genommen. Demnach ist die Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 10 EStG der Unterschied zwischen dem Einlösungsbetrag und den

Anschaffungskosten der Anleihe. Sollte letzterer nicht ermittelt werden können, bemisst sich der Steuerabzug anhand 30 Prozent der Einnahmen aus der Veräußerung i.S.d. § 43a Abs. 2 S. 7 EStG. Das BMF hat mit Schreiben vom 05.09.2016 zu der gesetzlichen **Veräußerungsfiktion von Investmentanteilen** nach § 8 Abs. 8 S. 1 InvStG Stellung genommen. Da § 8 Abs. 8 und § 20 InvStG zum 01.01.2018 wegfallen werden, wird es die Finanzverwaltung in der Zwischenzeit nicht beanstanden, wenn kein Ausweis der abgedruckten Tabellen und der Ankreuzfelder in der Steuerbescheinigung erfolgt, wie dies nach der aktuell noch gültigen Rechtslage gefordert ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.09.2016 zu **Teilwertabschreibungen** gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG bei **voraussichtlich dauernden Wertminderungen** Stellung genommen. Das BMF hat dabei ausführlich zu der Ermittlung des Teilwerts, der voraussichtlich dauernden Wertminderung und dem Wertaufholungsgebot Stellung genommen. Der niedrigere Teilwert kann demnach nur angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Es gilt ein striktes Wertaufholungsgebot.

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.08.2016 zur **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen** nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 S. 2 UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 Stellung genommen. Das BMF-Schreiben enthält neben klarstellenden Änderungen die Aufnahme von Freiland-Photovoltaikanlagen in die Liste der Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG in Abschnitt 4.12.10 S. 2 UStAE.

Das BMF hat am 09.08.2016 mit einer Pressemitteilung bekannt gegeben, dass **Geldwäsche und Terrorfinanzierung** stärker bekämpft werden sollen. Hierzu soll eine sog. **Financial Intelligence Unit (FIU)** dem Zoll angegliedert und personell verstärkt werden. Diese Neuausrichtung soll auch die internationale Zusammenarbeit der Fahnder verbessern, da sie der Organisationsform in vielen anderen Ländern entspreche.

Die OFD Frankfurt am Main hat mit Verfügung vom 11.07.2016 zum **Sachbezugswert für arbeitsvertragliche Zuschüsse zu Mahlzeiten** Stellung genommen. Demnach ist als Arbeitslohn nicht der Zuschuss, sondern die Mahlzeit des Arbeitnehmers mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen. Dies gilt auch für die elektronische Berechtigung zu arbeitstägl. Mahlzeiten u. a. durch Apps.

II. Im Blickpunkt

1. Internationales Steuerrecht

Tagungsbericht zum 70. IFA-Jahreskongress vom 25. bis 30. September 2016 in Madrid

Die International Fiscal Association (IFA) hat vom 25. – 30. September 2016 ihren 70. Jahreskongress in Madrid abgehalten. Mehr als 2.500 internationale Teilnehmer aus Wissenschaft, Gerichtsbarkeit, Finanzverwaltung, Unternehmen, beratenden Berufen und Verbänden konnten sich dabei über aktuelle Entwicklungen des internationalen Steuerrechts austauschen.

Verständigungsverfahren – Mehr oder weniger?

Die erste Plenarsitzung behandelte das immer wieder aktuelle Thema der Verfahren zur Lösung internationaler Steuerkonflikte. Im Fokus

der Diskussion standen die *mutual agreement procedures* („MAP“) gemäß Art. 25 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens. Diese gestehen dem Steuerpflichtigen ein antragsgebundenes Recht auf Überprüfung seiner abkommensgemäßen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu. Liegt die Ursache für die unzutreffende Besteuerung aus Sicht des Ansässigkeitsstaates im Quellenstaat, so kann ersterer ein sog. Verständigungsverfahren anstreben. In der Praxis werden Verständigungsverfahren *ohne Einigungszwang der Finanzverwaltungen* als schwer zugänglich, ergebnisoffen und zu lang kritisiert. BEPS wird die Zahl der Verfahren zunächst erhöhen, allerdings wird erwartet, dass Steuerplanungen aufgrund von BEPS zukünftig konservativer ausfallen, sodass die Zahl der Streitfälle im Ergebnis sinken könnte. Das sog. MAP-Forum wird basierend auf BEPS Action 14 bis 2020 einen Peer Review einführen, mit welchem die Lösung von Verständigungsverfahren in den einzelnen Ländern überwacht werden soll. Erfreulicherweise haben sich 20 Staaten, welche insgesamt 90 Prozent aller Verständigungsverfahren betreiben, auf ergänzende Schiedsverfahren mit Einigungszwang festgelegt. Nach Einschätzung des Panels wird insbesondere die Anzahl der Verfahren im Bereich Verrechnungspreise (*Transfer Pricing*) steigen.

Bedeutung der Definition von „Steuern“

Die zweite Plenarsitzung war dem Begriff der Steuern gemäß Art. 2 des OECD-Musterabkommens gewidmet. Seit den 1920er Jahren werden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen begrifflich bestimmte Arten von Steuern unterschieden (sog. *tax silos* – *income tax, capital tax, transfer tax, consumption tax*). Dennoch gibt es keinen international universal gültigen Begriff „Steuern“. Staaten kreieren Steuern für verschiedene Zwecke mit unterschiedlichen Bezeichnungen und Formen, welche nicht immer den Kategorien der Doppelbesteuerungsabkommen entsprechen. Dies hat Auswirkungen z. B. auf die Anrechenbarkeit von Steuern im eigenen und im anderen Vertragsstaat. Unterschiedliche Interpretationen ergeben sich z. B. aus Begrifflichkeiten („*tribute*“, „*contribution*“), der erhebenden Körperschaft (z. B. Kirchensteuer), Zweckgebundenheit der Abgaben (z. B. *Indian education cess*), Zinsen auf Steuerverbindlichkeiten und Strafen, speziellen Abgaben zur Vermeidung der Klassifikation als Steuern im lokalen Steuerrecht (z. B. *Brazilian social contribution*), Überschneidungen zwischen Sozialabgaben und Steuern sowie einer fehlenden präzisen Definition des Begriffes „Income“. Dabei geht es um die Frage, ob die jeweiligen „Steuern“ unter die allgemeine Begriffsdefinition der Art. 2 Abs. 2 und 4 fallen, wenn sie im konkreten Doppelbesteuerungsabkommen nicht in Art. 2 Abs. 3 aufgezählt sind (z. B. Anrechnung deutscher Gewerbesteuer im DBA-Fall *Chiron Behring* zwischen Indien und Deutschland). Das Panel betonte, dass die Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Interpretationen des Begriffes „Steuern“ umfangreicher ist, als allgemein angenommen, dass die Wichtigkeit dieses Themas in der Post-BEPS-Ära eher zunehmen wird und dass das Thema somit weiterer Bearbeitung auf OECD-Ebene bedarf.

Weitere behandelte Themen

In den verschiedenen Foren wurden außerdem die folgenden weiteren Themen behandelt:

- Corporate tax officers respond to BEPS;
- Taxation of activities performed in breach of legal regulations (illegal activities);
- Making intelligent investment decisions (tax incentives in Latin America and their effectiveness);
- IFA/EU;

- IFA/OECD;
- Tax judges seminar: access to a tax court and the rights to property and to equal treatment;
- VAT and direct taxation of digital economy;
- Recent developments in international taxation;
- Taxation of venture capital: funds, managers and investment structure;
- Taxation of sportspersons, sport organizations and sport events.

Gerne stellen wir weitere Informationen auf Anfrage zur Verfügung.

Women of IFA Network (WIN)

Erstmals als offizielle Veranstaltung im Rahmen des IFA-Kongresses fand das Networking Event der Women of IFA Network (WIN) großen Anklang. In den vergangenen Jahren ist die Zahl der weiblichen IFA-Mitglieder gestiegen. Das WIN wurde in 2013 gegründet und in 2015 wurde beschlossen, Ländergruppen des Netzwerkes aufzubauen. In Deutschland ist das Netzwerk „WIN Germany“ über (<https://www.linkedin.com/groups/8551676>) oder per E-Mail (WIN.IFA.Germany@gmail.com) zu erreichen. Leiterin von WIN Germany ist Birgit Faßbender.

Fazit

Der 70. Kongress der IFA in Madrid hat erneut bestätigt, dass der Blick über den (deutschen) Tellerrand für Vorgänge mit internationalem Bezug unerlässlich ist. So wichtig die korrekte Anwendung des deutschen Steuerrechts ist, ohne Berücksichtigung der ausländischen (Steuer-)Rechtslage sind verlässliche Steuerplanungen über die Grenze hinweg kaum möglich. Doppelbesteuerungsabkommen bieten grundsätzlich Schutz. Ihre nationale Interpretation kann jedoch höchst unterschiedlich ausfallen und nicht nur in Deutschland steht ihre Anwendung z. T. unter Vorbehalt. Wird dies im Vorfeld erkannt und eingeplant, können Steuerpflichtige Chancen nutzen und sich vor ggf. erheblichen zusätzlichen Steuerforderungen schützen.



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

2. Gesetzgebung

Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

Hintergrund

Die Bundesregierung hat am 14. September 2016 einen Gesetzesentwurf vorgelegt, der die steuerliche Nutzung von Verlustvorträgen beim Erwerb von Beteiligungen verbessern soll und damit

ein wichtiges Versprechen des Eckpunktepapiers Wagniskapital von September 2015 umsetzt.

Die restriktive deutsche Regelung zu Verlustvorträgen wurde in der Vergangenheit häufig kritisiert. Hierauf scheint der Gesetzgeber nun mit einem neu zu schaffenden § 8d KStG reagieren zu wollen.

Aktuelle Rechtslage

Nach derzeitiger Rechtslage gehen steuerliche Verlustvorträge unter, wenn sich ein Erwerber mehrheitlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt (>50 Prozent). Bei dem Erwerb einer Minderheit (>25 bis 50 Prozent) können Verluste nur noch anteilig genutzt werden. Die Kapitalerhöhung steht dem Anteilseignerwechsel gleich; auch die Ausgabe stimmrechtloser Kapitalanteile ist schädlich.

Da der Gesetzgeber seinerzeit Umgehungen fürchtete, werden Investoren, die mit gleichgerichteten Interessen gemeinschaftlich eine Gesellschaft erwerben wollen, wie ein einzelner Erwerber behandelt. Mit jeder Finanzierungsrunde ist damit die Gefahr einer steuerlichen Mehrbelastung verbunden. Dies ist beispielsweise für Start-ups problematisch, da in der Entwicklungsphase oft hohe steuerliche Verlustvorträge mit entsprechendem Wert generiert werden, aber kaum echte Alternativen zur Eigenkapitalfinanzierung zur Verfügung stehen. In der Vergangenheit waren Unternehmen mithin darauf angewiesen, möglichst eine der wenigen Ausnahmen wie die sog. Stille Reserven-Regelung oder das Konzernprivileg zu nutzen. Gerade letzteres ist aber für Start-ups nur in seltenen Fällen anwendbar.

Stille Reserven-Regelung

Nach der „Stille Reserven-Regelung“ (§ 8c Abs. 1 S. 6 bis 9 KStG) bleibt der Verlustvortrag in Höhe des Deltas zwischen dem Wert der Anteile (Kaufpreis) und dem darauf entfallenden bilanziellen Eigenkapital der zu erwerbenden Gesellschaft erhalten. Allerdings verfügt nicht jede Gesellschaft über signifikante stille Reserven. Die tatsächlich angehäuften Steuerverluste sind oft weitaus höher.

*Beispiel: Das (steuer)bilanzielle Eigenkapital einer Gesellschaft ist fast aufgebraucht. Gleichwohl erwirbt ein Erwerber 60 Prozent der Anteile für EUR 1,5 Mio. Der steuerliche Verlustvortrag vor Beteiligungserwerb beträgt EUR 4 Mio. Davon bleiben nach dem Erwerb (1,5 Mio./60*100=) bis zu EUR 2,5 Mio. erhalten, soweit der Kaufpreis (über den anteiligen Wert des Eigenkapitals hinausgehend) den gemeinen Wert der Anteile widerspiegelt.*

Erwerb von Minderheitsbeteiligungen

Zudem bleibt nach geltendem Recht der Erwerb von Minderheitsbeteiligungen bis 25 Prozent ohne Auswirkung auf den Verlustvortrag. Nach fünf Jahren können weitere 25 Prozent hinzuerworben werden. Die Einräumung einer Kaufoption ist ebenfalls unschädlich, solange diese nicht im Einzelfall so ausgestaltet ist, dass bereits mit Optionseinräumung das wirtschaftliche Eigentum übergeht. Gesellschafterdarlehen spielen ebenfalls keine Rolle, da das Gesetz allein an den Anteilsübergang (Beteiligungs- und Stimmrechte) anknüpft.

Beispiel: Unschädlich wäre es, wenn der Investor durch Kapitalerhöhung zunächst nur 25 Prozent der Anteile erwirbt, verbunden mit einer Kaufoption auf die verbleibenden Anteile, und die Gesellschaft bis zur Optionsausübung über ein Gesellschafterdarlehen finanziert (vorbehaltlich eines früheren Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen im Einzelfall).

Fortführungsgebundener Verlustvortrag, § 8d KStG-neu

Alternativ und auf Antrag soll nun zukünftig die weitere Verlustnutzung möglich sein, solange die Gesellschaft ausschließlich den einen, im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs unterhaltenen Geschäftsbetrieb fortführt. Dieser fortführungsgebundene Verlustvortrag soll dann vorrangig vor etwaigen Neuverlusten verrechnet werden. Da die Beteiligung eines Erwerbers in der Regel genau dieses bezweckt, dürfte die Neuregelung die steuerlichen Hürden einer Eigenkapitalfinanzierung in vielen Fällen beseitigen.

Beispiel: Das Eigenkapital einer Gesellschaft ist fast aufgebraucht. Ein Erwerber erwirbt 60 Prozent der Anteile für EUR 1,5 Mio. Der steuerliche Verlustvortrag vor Beteiligungserwerb beträgt EUR 4 Mio. Auf Antrag können die vollen EUR 4 Mio. weiterhin genutzt werden, solange das Start-up seinen Geschäftsbetrieb im Sinne von § 8d KStG-neu fortführt.

Der Gesetzentwurf sieht allerdings vor, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag soweit er nicht durch stille Reserven gedeckt ist, in folgenden Fällen ersatzlos wegfallen soll:

- Ruhen des Geschäftsbetriebs;
- Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs;
- Aufnahme eines weiteren – neuen – Geschäftsbetriebs;
- Beteiligung der Gesellschaft an einer Mitunternehmerschaft (z. B. gewerbliche GmbH & Co. KG);
- Erlangung der Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 KStG;
- Einbringung oder sonstige Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Gesellschaft unter deren gemeinen Wert.

Auswirkungen auf die Praxis / Empfehlung

Grundsätzlich ist die Gesetzgebungsinitiative der Bundesregierung zu begrüßen, da sie das Investitionshemmnis Verlustuntergang angeht. Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens wird jedoch zeigen, in welchem Umfang sich hier tatsächlich in praktisch handhabbarer Weise Erleichterungen ergeben.

Denn insbesondere die Sachverhalte, die nach der gegenwärtigen Entwurfsfassung zum ersatzlosen Wegfall der Verluste führen, bergen – wenn die Neuregelung in dieser Form Gesetz werden sollte – durchaus Konfliktpotential mit der Finanzverwaltung und in der Folge auch zwischen zu erwerbender Gesellschaft und Erwerber: Die tatsächliche „Rettung“ des steuerlichen Verlustvortrags wäre vor dem Hintergrund dieses Katalogs schädlicher Ereignisse nicht sicher planbar.

Darüber hinaus wäre die verlusttragende Gesellschaft faktisch verpflichtet, geeignete Dokumentationsvorsorge über Art und Umfang des Geschäftsbetriebs zu treffen. Nach dem Gesetzentwurf muss dieser Geschäftsbetrieb bereits drei Jahre vor dem Beteiligungserwerb bestanden haben, mindestens aber seit Gründung der Gesellschaft. Bis zum Verbrauch des fortführungsgebundenen Verlustvortrags darf der Geschäftsbetrieb nicht in seiner Zweckbestimmung geändert und auch nicht durch neue Anwendungen auf weitere Geschäftsbereiche ausgedehnt werden. Dazu wird in jedem Einzelfall vorsichtige Abwägung und ggf. auch Abstimmung mit der Finanzverwaltung erforderlich sein.

Wenig geeignet wird der Antrag auf „fortführungsgebundene“

Verlustnutzung für Start-ups sein, die erst im Laufe ihrer weiteren Entwicklung das richtige Betätigungsfeld und den richtigen Markt finden, da sie damit möglicherweise eine schädliche Zweckänderung des fortzuführenden Geschäftsbetriebs vornehmen würden.

Aller Voraussicht nach wird auch künftig die Rettung des Verlustvortrags über die „Stille Reserven-Regelung“ eine wesentliche Grundlage der Transaktionsplanung darstellen.



Dr. Rudolf Mikus, LL.M.,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Frankfurt am Main



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

Steuerpflicht auf Gewinne von Steuerausländern aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Am 13. Juli 2016 hatte das Bundeskabinett den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen beschlossen (siehe hierzu [Tax Newsletter Juli 2016](#)).

Mittlerweile hat der Bundesrat zu dem Gesetzesentwurf Stellung genommen. In seiner Sitzung vom 23. September 2016 hat der Finanzausschuss des Bundesrates neben Anmerkungen zu dem eigentlichen Entwurf auch weitreichende weitere Maßnahmen vorgeschlagen. Besonders für ausländische Gesellschaften, die deutschen Grundbesitz im Gesellschaftsvermögen halten, ist eine relevante Erweiterung des Gesetzesvorhabens hinzugekommen. Im Detail schlägt der Bundesrat vor, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG dahingehend zu ändern, dass ein weiterer Tatbestand in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Buchstabe c1 eingeführt wird. Demnach wären als beschränkt steuerpflichtige (inländische) Einkünfte auch solche „Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 [anzusehen], die durch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften erzielt werden, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht.“

Für ausländische Gesellschaften, die deutschen Grundbesitz halten, dürfte die Verabschiedung einer entsprechenden Regelung – soweit sich dies anhand des gegenwärtigen Entwurfsstandes beurteilen lässt – zu einer erheblichen Veränderung ihrer steuerlichen Situation führen.

Bisherige Rechtslage

Grundsätzlich stellt sich die aktuelle Rechtslage dergestalt dar, dass Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen,

die keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, gemäß § 49 EStG nur dann einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG vorliegen. Andernfalls stellen Gewinne aus einer Veräußerung solcher Anteile durch einen Steuerausländer keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte dar und sind daher – zumindest in Deutschland – steuerfrei. Anderslautende Regelungen in jüngeren DBA (welche in Bezug auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, deren Wert überwiegend durch deutschen Grundbesitz ausgemacht wird, Deutschland das Besteuerungsrecht zuweisen) entbehren bislang einer innerstaatlichen Besteuerungsgrundlage, sofern der ausländische Anteilseigner nicht tatsächlich mit seinem Veräußerungsgewinn auch einem Besteuerungstatbestand des § 49 EStG unterfällt.

Geplante Änderung, § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c1 EStG

Vor diesem Hintergrund soll der vom Bundesrat vorgeschlagene, neue Tatbestand die beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte erweitern, die aus der Veräußerung von Kapitalanteilen entstehen, deren Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 Prozent mittelbar oder unmittelbar auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht.

Der Bundesrat begründet diese Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht damit, dass die Bundesrepublik mittlerweile in einigen DBA durch Vereinbarungen, die dem Art. 13 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens entsprächen, eine Besteuerungszuteilung für solche Veräußerungsgewinne gesichert habe (genannt werden beispielhaft die DBA mit Österreich, Dänemark, Polen und der Türkei). Auch die neuen DBA mit Luxemburg und den Niederlanden, die vom Bundesrat nicht genannt werden, enthalten entsprechende Regelungen. Da im nationalen Steuerrecht ein entsprechender Tatbestand aber bisher nicht existiere, liefen diese Regelungen im Moment ins Leere.

Mögliche Auswirkungen auf die Praxis

Der Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Neuregelung wäre in jedem Falle auf beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 49 EStG limitiert. Unbeschränkt Steuerpflichtige (z. B. inländische Kapitalgesellschaften, die deutschen Grundbesitz oder Anteile an Gesellschaften mit deutschem Grundbesitz halten) wären von der Regelung hingegen nicht betroffen.

Für beschränkt Steuerpflichtige wirft die durch den Bundesrat vorgeschlagene Gesetzesänderung allerdings einige grundlegende Fragen auf: Nach dem Wortlaut der Entwurfsfassung soll die beschränkte Steuerpflicht offenbar unabhängig von der Beteiligungshöhe an der das Grundstück haltenden Gesellschaft greifen. Ebenso ist davon auszugehen, dass durch den Bezug auf ein „mittelbares“ und „unmittelbares“ Beruhen des Wertes des Gesellschaftsvermögens auf inländischen Immobilienbesitz auch die Veräußerung von (ausländischen) Holdinggesellschaften erfasst wären. Unklar ist dabei auch, wie sich der Wert des Gesellschaftsvermögens in den Fällen des neuen § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c1 EStG berechnen soll. Die vorstehenden Aspekte bedürfen der Konkretisierung im weiteren Gesetzgebungsverfahren.

Da der Bundesrat in seiner Begründung davon ausgeht, dass die aufgrund der Gesetzesänderung anfallende Steuer künftig in Form des Kapitalertragsteuerabzugs zu entrichten wäre, ist zum jetzigen Stand davon auszugehen, dass hiermit ein Steuerabzug i.S.d. § 50a Abs. 7 EStG gemeint ist; dieser hätte immerhin keine abgeltende Wirkung.

Ob die Gesetzesänderung in dieser Form tatsächlich kommen wird, ist

noch unklar. Allerdings sollten Investoren, welche über ausländische Gesellschaften in deutsche Immobilien investierten, den weiteren Gang des Gesetzgebungsverfahrens genau im Auge behalten.

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



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

3. Rechtsprechung

Rückwirkender Vorsteuerabzug bei Rechnungsberichtigung nach EuGH zulässig

EuGH, Urteil vom 15. September 2016, C-518/14, Senatex GmbH

Entscheidungssachverhalt

Der EuGH entschied auf das Vorlageersuchen des FG Niedersachsen im Rechtsstreit Senatex GmbH gegen Finanzamt Hannover-Nord.

Die Senatex GmbH hatte in den Jahren 2008 bis 2011 die Vorsteuer geltend gemacht sowohl aus Provisionsgutschriften, die sie selbst ihren Handelsvertretern erteilt hatte, als auch aus erhaltenen Rechnungen eines Werbegestalters. Da auf allen Rechnungen keine Steuernummer angegeben war, verweigerte das Finanzamt den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2013. Noch während der Betriebsprüfung änderte die Senatex GmbH in 2013 die Rechnungen der Jahre 2009 bis 2011 und ergänzte die bislang fehlenden Steuernummern bzw. USt-ID-Nummern; für die Rechnungen des Jahres 2008 erfolgte die Berichtigung erst in 2014 (im Verlauf des Einspruchsverfahrens). Das Finanzamt wies den Einspruch zurück und hielt an seiner Auffassung fest, dass der Vorsteuerabzug erst mit der erfolgten Berichtigung der Rechnungen in den Jahren 2013 und 2014 möglich sei. Gegen diese Nichtanerkennung der Rückwirkung der Rechnungsberichtigungen klagte die Senatex GmbH.

Das Finanzgericht Niedersachsen (vom 3. Juli 2014, 5 K 40/14, EFG 2015, 80) legte dem EuGH drei Fragen vor:

- Ob eine Rechnungsberichtigung Rückwirkung für den Vorsteuerabzug entfalte;
- Welche Mindestanforderungen an berichtigungsfähige Rechnungen zu stellen seien;
- Ob eine Rechnungsberichtigung auch noch im Rahmen eines Einspruchsverfahrens möglich sei.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH stellte fest, dass eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug möglich sei. Damit gab der EuGH im Ergebnis der Senatex GmbH Recht. Zu den beiden ersten Fragen des Finanzgerichts urteilte der EuGH deshalb, dass eine nationale Regelung, wonach der Vorsteuerabzug bei Berichtigung einer Rechnung nicht rückwirkend möglich sei, mit den Regelungen nach Art. 167 MwStSystRL nicht vereinbar sei. Diese Regelung verstoße daher gegen die Richtlinie.

Der EuGH begründet seine Entscheidung vorrangig damit, dass die Umsatzsteuer für Unternehmer grundsätzlich neutral sein soll. Diese Neutralität solle durch den Abzug der Vorsteuer ermöglicht werden und der Unternehmer soll im Normalfall vollständig von der Umsatzsteuer entlastet werden. Der Vorsteuerabzug soll deshalb insbesondere immer dann möglich sein, wenn alle materiellen Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind. Lediglich formelle Mängel – wie hier das Fehlen der Steuernummer – dürften den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Die Mitgliedsstaaten seien zwar frei, Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen des Vorsteuerabzugs vorzusehen (beispielsweise durch eine Geldbuße). Der Vorsteuerabzug an sich dürfe jedoch nicht ausgeschlossen werden.

Die dritte Frage des Finanzgerichts, ob eine Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgen könne, ließ der EuGH offen, da sich das Finanzamt bereit erklärt hatte, die berichtigten Rechnungen anzuerkennen und nicht als verspätet anzusehen.

Hintergrund

Die Entscheidung ist richtungsweisend, weil der EuGH bislang noch nicht in dieser Klarheit zur Frage der zeitlichen Wirkung einer Rechnungsberichtigung geurteilt hatte. In seiner Entscheidung bezieht sich der EuGH auf drei frühere Urteile zur Rechnungsberichtigung. Mit Urteil vom 29. April 2004 (Terra Baubedarf-Handel, C-152/02) hatte der EuGH festgestellt, dass ein erstmalig geltend gemachter Vorsteuerabzug in Form einer erstmaligen Rechnungsstellung ex-nunc-Wirkung entfaltet. In den Urteilen Pannon Gép (EuGH, Urteil vom 15. Juli 2010, C-368/09) und Petroma Transport (EuGH, Urteil vom 8. Mai 2013, C-271/12) hatte der EuGH festgestellt, dass die Berichtigung fehlerhafter Rechnungen möglich sei. Die zeitliche Auswirkung der Berichtigung auf den Vorsteuerabzug war jedoch nicht Gegenstand dieser vorangegangenen Entscheidungen.

Fazit und Folgen für die Praxis

Die praktischen Folgen der EuGH-Entscheidung sind nicht zu unterschätzen und helfen den Unternehmen sehr. Denn die formellen Anforderungen und damit die Fehleranfälligkeit der Rechnungen sind in den vergangenen Jahren kontinuierlich gestiegen. Die Finanzverwaltung hat dies im Rahmen ihrer Betriebsprüfungen regelmäßig genutzt, um den Unternehmen den Vorsteuerabzug bei formellen Mängeln zu versagen. Dies führte im Regelfall zu substantiellen Nachzahlungszinsen, da die Korrektur nicht mit Rückwirkung möglich war und somit für den Zeitraum bis zur „Wirksamkeit“ der Berichtigung Nachzahlungszinsen anfielen.

Dieser Praxis der Betriebsprüfungen ist nun die Grundlage entzogen worden. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer hat durch den EuGH eine erfreuliche Stärkung erfahren. Der EuGH hat sich – einmal mehr – als Helfer der Unternehmer positioniert.

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber die Entscheidung des EuGH akzeptiert und nicht darauf verfällt, formelle Mängel in Rechnungen anderweitig zu sanktionieren.



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

Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei Erlöschen der Personengesellschaft durch Verschmelzung

Bundesfinanzhof, Urteil vom 12. Mai 2016 – IV R 29/13

Entscheidungssachverhalt

Dem vom BFH entschiedenen Fall lag eine Abwärts-Verschmelzung (sog. down-stream merger) zu Grunde: Obergesellschaft war die (gewerblich geprägte) A-KG, die alleinige Kommanditistin der X-KG war. Die Komplementärinnen – zwei GmbHs – waren am Vermögen der A-KG bzw. der X-KG nicht beteiligt. Mit Wirkung zum 1. Januar 2002 wurde die Obergesellschaft A-KG auf die X-KG verschmolzen. Durch die Verschmelzung wurde die A-KG aufgelöst. Zum 31. Dezember 2001 hatte die A-KG über einen substantiellen Verlustvortrag für Gewerbesteuerzwecke verfügt. Das Finanzamt ging davon aus, dass dieser Verlustvortrag der A-KG (gemäß § 10a GewStG) infolge der Verschmelzung vollständig unterging. Der BFH gab in seiner Entscheidung dem Finanzamt Recht.

Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte in der Entscheidung seine ständige Rechtsprechung, wonach beim Ausscheiden eines Mitunternehmers der Verlustabzug nach § 10a GewStG auf Ebene der Mitunternehmerschaft verloren geht, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt.

Im vorliegenden Fall einer sog. doppelstöckigen Personengesellschaft (Oberpersonengesellschaft hält Anteile an der Unterpersonengesellschaft) sei die Oberpersonengesellschaft bei mitunternehmerischer Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft nicht nur Gesellschafterin, sondern auch Trägerin des Verlustabzugs oder -vortrags. Dies habe zwar zur Folge, dass ein Wechsel der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft den Verlustvortrag grundsätzlich unberührt lässt. Vorliegend führe jedoch die verschmelzungsbedingte Auflösung der Oberpersonengesellschaft auch zum Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags. Der Verlustabzug nach § 10a GewStG der Unterpersonengesellschaft entfalle bei einer Verschmelzung der Oberpersonengesellschaft auf die Unterpersonengesellschaft in dem Umfang, in dem er zuvor der Oberpersonengesellschaft zustand.

Dabei spielt es nach Auffassung des BFH keine Rolle, dass die Obergesellschaft eine vermögensverwaltende Personengesellschaft war, die gewerblich geprägt und damit eine Mitunternehmerschaft kraft Rechtsform war. Denn die Gewerbesteuerpflicht bestehe unab-

hängig davon, ob die Gesellschaft originär gewerbliche Einkünfte oder solche kraft gewerblicher Prägung erzielte.

Bedeutung für die Praxis

Bei der Verschmelzung von doppelstöckigen Personengesellschaften oder auch in anderen Fällen der Auflösung einer Personengesellschaft – insbesondere in den häufigen Fällen der Anwachsung – ist in Zukunft erhöhte Vorsicht geboten, um bestehende Verlustvorträge für Gewerbesteuerzwecke nicht zu verlieren.

Denn auf den ersten Blick liegt die Lösung dieses Falles darin, nicht die Ober- auf die Untergesellschaft zu verschmelzen, sondern umgekehrt (sog. up-stream merger). Dabei ist jedoch immer zu berücksichtigen, dass Grunderwerbsteuer anfallen kann, wenn eine Immobiliengesellschaft oder allgemeiner eine grundstückshaltende Gesellschaft als übertragender Rechtsträger fungiert. In diesen Fällen sollte die Immobiliengesellschaft immer der aufnehmende Rechtsträger sein. In der Praxis führt dies häufig dazu, dass im Falle der Verschmelzung oder Anwachsung nicht einfach eine freie Wahlmöglichkeit zwischen Aufwärts- und Abwärts-Verschmelzung besteht. Deshalb sind künftig bei Auflösungen oder Verschmelzungen von Personengesellschaften nicht nur die Immobilien, sondern auch die bestehenden Verlustvorträge zu berücksichtigen.

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

4. Verwaltung

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – insbesondere Auskünfte verschiedener Art und Fristenberechnung

BMF-Schreiben vom 5. September 2016, BStBl I 2016, 974

Hintergrund

Der Anwendungserlass der Abgabenordnung (AEAO) erfährt erneut eine Änderung durch die Finanzverwaltung.

Die aktuelle Anpassung erfolgt insbesondere im Bereich der Auskünfte – sowohl bei der Erteilung etwaiger Auskünfte durch als auch an die Finanzverwaltung. Darüber hinaus werden Aspekte der Fristenberechnung klarstellend aufgezeigt.

Die wesentlichen Änderungen werden im Folgenden kurz dargestellt:

Auskünfte der Finanzverwaltung gegenüber Krankenversicherungen bei freiwillig Versicherten

Die gesetzlichen Krankenkassen sind grundsätzlich nicht verpflichtet, sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse ihrer freiwillig versicherten Mitglieder zu ermitteln. Dem folgend ist die Finanzverwaltung gemäß § 31 Abs. 2 AO den entsprechenden Instituten gegenüber nicht auskunftspflichtig.

Zur Erlangung einer Beitragsreduzierung haben freiwillig Versich-

erte die Möglichkeit, geringere Einnahmen nachzuweisen. Eine Beitragsbemessung auf dieser Grundlage bleibt grundsätzlich bis zum Ergehen eines neuen Steuerbescheides bestehen. Wird nunmehr vom Versicherten gegenüber der Versicherung geltend gemacht, dass dem Versicherten über einen Zeitraum von mehr als 18 Monaten hinaus kein aktueller Steuerbescheid zugegangen sei, gäbe die Finanzverwaltung auf Ersuchen der Versicherung über derartige Umstände – ohne Nennung etwaiger Einkünfte – Auskunft.

Auskünfte der Finanzverwaltung an Steuerpflichtige

Unverbindliche Auskünfte

Die Vorschrift des § 89 Abs. 1 S. 2 AO sieht vor, dass die Finanzverwaltung Auskünfte allgemeiner Natur über das Verwaltungsverfahren erteilen soll. Diese sollen unter anderem die Fristberechnung, Wiedereinsetzungen in den vorigen Stand sowie Aussetzungen der Vollziehung betreffen. Auf die Erteilung derartiger – grundsätzlich unverbindlicher – Auskünfte bestehe indes kein Anspruch.

Verbindliche Auskünfte

Verbindliche Auskünfte im Sinne von § 89 Abs. 2 S. 2 AO seien überdies nur dann bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich von dem bei der Beantragung vorgelegten der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt abweicht.

Hinsichtlich der Gebühr, die für die Bescheidung verbindlicher Auskünfte fällig wird, stellt die Finanzverwaltung klar, dass je Antrag eine Gebühr festzusetzen sei. Mehrere Sachverhalte mit Bezug auf einen Steuerpflichtigen seien als ein Antrag zu werten. Ein solcher Sachverhalt könne sich überdies auf mehrere Steuerarten oder gar Gesellschafter, die sodann als Gesamtschuldner anzusehen sind, beziehen. In Umwandlungsfällen seien jedoch alle beteiligten Rechtsträger eigenständig und mithin als gebührenpflichtig zu betrachten.

Auskunftsersuchen

Auskunftsersuchen der Finanzverwaltung im Sinne des § 93 Abs. 1 S. 1 AO seien dann zulässig und geboten, wenn die Heranziehung eines Auskunftspflichtigen im Einzelfall aufgrund hinreichender und konkreter Umstände oder allgemeiner Erfahrungen angebracht erscheint. Dem folgend, seien nach den entsprechenden Maßstäben auch Sammelauskunftsersuchen zulässig. Ermittlungsmaßnahmen „ins Blaue hinein“ seien indes ausdrücklich unzulässig.

Ob ein Auskunftsersuchen erforderlich ist, sei durch die Finanzverwaltung einzelfallbezogen zu beurteilen. Konkrete Momente oder allgemeine Erfahrungen sollen insoweit ausreichen.

Des Weiteren wird insbesondere konkretisiert, wann Auskunftsersuchen an Dritte gerichtet werden können. Grundsätzlich sei der Steuerpflichtige primär zu befragen. Dies habe generellen Vorrang. Steuerfahndungsfälle außen vor, sei ein Auskunftsersuchen nur in atypischen Fallgestaltungen unmittelbar an Dritte zu richten. Diese seien gegeben, wenn der Steuerpflichtige unbekannt sei, nicht mitwirke oder die Sachverhaltsaufklärung durch diesen offenkundig erfolglos bleiben würde.

Feiertagsregelung bei der Fristenberechnung

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass die Feiertagsregelung im Sinne von § 108 Abs. 3 AO sowohl für die Drei-Tage-Regelung im Rahmen der Bekanntgabefiktion als auch die Festsetzungsfrist gelten soll.

Sofern Fristenden mithin auf Samstage, Sonntage oder Feiertage fallen, enden diese jeweils erst mit Ablauf des nachfolgenden Werktages.

Wenn auch Silvester nicht als Feiertag gilt, so dürfte die reguläre Festsetzungsfrist unter Umständen erst frühestens am auf den Neujahrstag folgenden Werktag enden, wenn der Silvestertag auf einen Samstag oder Sonntag fällt.

Ablaufhemmungen

Antrag auf Veranlagung

Die Abgabe einer Steuererklärung soll grundsätzlich nicht zu einem Antrag auf Veranlagung im Sinne von § 171 Abs. 3 AO führen. Die Festsetzungsfrist würde nicht durch die bloße Einreichung einer Erklärung gehemmt. Werden Steuerklärungen folglich kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingereicht, kann eine mögliche Festsetzung bei späterer Bearbeitung durch die Finanzverwaltung aufgrund der Verjährung gehemmt sein.

Ausschließlich die Antragsveranlagung – also die freiwillige Einreichung einer Steuererklärung – sei als Antrag auf Veranlagung zu werten.

In allen anderen Fällen dürfte es sich indes anbieten, parallel zu der jeweils einzureichenden Erklärung einen ausdrücklichen Antrag auf Veranlagung unter Verweis auf die entsprechende Erklärung zu stellen, um den Ablauf der Festsetzungsfrist wirksam zu hemmen.

Steuerfahndung

Ermittlungen im Rahmen von Fahndungsmaßnahmen sollen nur insoweit zu Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 5 AO führen, als sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die entsprechenden Steuern auswirken. Werden beispielsweise Kapitaleinkünfte durch die Steuerfahndung aufgedeckt, würde eine Ablaufhemmung ausschließlich für die hieraus resultierenden Steuern greifen.

Eine Ablaufhemmung bedinge jedoch, dass einerseits mit den Ermittlungshandlungen tatsächlich vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen wurde und dies dem Steuerpflichtigen andererseits sowohl hinsichtlich des Besteuerungs- als auch des Strafverfahrens klar und eindeutig erkennbar war. Für den Ablauf der Festsetzungsfrist komme es überdies nicht auf den tatsächlichen Erlass etwaiger Steuerbescheide an. Eine Festsetzungsfrist ende erst dann, wenn aufgrund der Ermittlungsmaßnahmen zu erlassende Bescheide unanfechtbar geworden sind. Eine derartige Sichtweise führt allerdings dazu, dass Festsetzungsfristen mitunter „unendlich“ andauern können, sofern noch zu ergehende Bescheide zu erlassen sind.

Die Ablaufhemmung für Selbstanzeigen im Sinne von § 171 Abs. 9 AO wirke sich nicht für die hemmende Wirkung von Steuerfahndungsmaßnahmen aus. Beide Ablaufhemmungen seien nebeneinander anwendbar.

Fazit für die Praxis

Die Rechtsprechung hinsichtlich Auskunftersuchen und Fristberechnungen findet vermehrt Eingang in den AEAO, entsprechende Klarstellungen sind ausdrücklich zu begrüßen. Dennoch handelt es sich bei dem Anwendungserlass insgesamt um Verwaltungsanweisungen, die grundsätzlich ausschließlich für die Finanzverwaltung bindend sind. Bei divergierenden Auffassungen zwischen

den Beteiligten – sei es nun der Steuerpflichtige sowie dessen Berater, die Finanzverwaltung oder die Rechtsprechung – bleiben der ausdrückliche Bezug auf das Gesetz und die eigene Auslegung wesentlich.



Daniel Hermes, LL.M.,
Diplom-Finanzwirt (FH),
Steuerberater,
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 Rechtsanwaltsgesellschaft 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 • ST. PETERSBURG

WWW.BEITENBURKHARDT.COM