

Inhalt

I. Kurzmeldungen	Seite 1
II. Im Blickpunkt	Seite 3
1. Gesetzgebung	
Russland: Erweiterung der Umsatzsteuerpflicht auf digitale Dienstleistungen im B2B-Fall ab 2019	Seite 3
2. Rechtsprechung	
Keine finanzielle Eingliederung im Rahmen einer Organschaft bei lediglich schuldrechtlichem Stimmbindungsvertrag	Seite 4
Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Verschonungsabschlag – Reinvestitionen bei schädlichen Verfügungen sowie Mindestbeteiligungen an Kapitalgesellschaften	Seite 5
3. Verwaltung	
Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen Kryptowährungen	Seite 7
Hinweise und Impressum	Seite 8

I. Kurzmeldungen

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

1. Gesetzgebung

Die EU-Kommission hat am 21.03.2018 zwei von einer Presseerklärung begleitete Richtlinienvorschläge veröffentlicht, in denen sie **Maßnahmen für eine Reform der internationalen Steuervorschriften zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft** anregt. Gewinne, die z. B. durch den Verkauf von nutzergenerierten Daten und Inhalten erzielt werden, werden nach Ansicht der Kommission mit den derzeit geltenden Steuervorschriften nicht erfasst. Dies will die Kommission ändern. Der erste Vorschlag (für eine **Richtlinie des Rates zur Festlegung der Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz**) zielt darauf ab, Gewinne, die in einem Mitgliedsstaat über eine „signifikante digitale Präsenz“ erwirtschaftet werden, unter gewissen Voraussetzungen – d. h. auch ohne eine physische Präsenz eines Unternehmens in dem Entstehungsland – zu besteuern. Der zweite Vorschlag (für eine **Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen**) beinhaltet die übergangsweise gedachte Einführung einer Digitalsteuer von drei Prozent auf Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen für Steuerpflichtige ab einer gewissen Größe. Beide Vorschläge sind umstritten und müssten von den Mitgliedstaaten einstimmig angenommen werden.

Die Finanzminister der Länder haben am 08.03.2018 **Eckpunkte zur rechtlichen Ausgestaltung einer Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen** beschlossen, welche bis zur Finanzminister-

konferenz im Sommer 2018 in einem entsprechenden Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen umgesetzt werden sollen. Nach den Eckpunkten soll die Anzeigepflicht grundsätzlich für Ertragsteuern greifen. Zudem ist aus Sicht der Länder die Einbeziehung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer zu prüfen. Dem Fiskus soll die Möglichkeit verschafft werden, zeitnah auf handelsrelevante Steuergestaltungen zu reagieren.

Deutschland und die Tunesische Republik haben am 08.02.2017 ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen unterzeichnet. Bevor das Abkommen in Kraft treten kann, müssen die Parlamente der beiden Länder zustimmen.

2. Rechtsprechung

Das BVerfG hat mit Urteil vom 10.04.2018 (1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14) entschieden, dass die **Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz unvereinbar und damit verfassungswidrig** sind. Das BVerfG gibt dem Gesetzgeber Zeit bis zum 31.12.2019, um eine Neuregelung zu schaffen. Die bisher bestehenden Regelungen dürfen längstens bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Die große Koalition hatte bereits eine Reform der Grundsteuer vereinbart. Derzeit werden verschiedene Ansätze für eine Reform der Grundsteuer diskutiert. Aus dem Koalitionsvertrag geht zumindest hervor, dass das kommunale Hebesatzrecht beibehalten werden soll.

Das BVerfG hat mit Urteil vom 10.04.2018 (1 BvR 1236/11) entschieden, dass die **Gewerbsteuerpflicht bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG** mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar und damit **verfassungskonform** ist. Der Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer ist daher grundsätzlich gewerbsteuerpflichtig. Auch die Freistellung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns gemäß § 7 S. 2 Hs. 2 GewStG ist mit dem Grundgesetz vereinbar. Die Verfassungsbeschwerde wurde zurückgewiesen.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.02.2018 (IX R 33/17) entschieden, dass die **Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen, die dem Inhaber ein Recht auf die physische Auslieferung von Gold gewähren, nicht der Einkommensteuer unterliegt**. Kommt es im Zeitraum zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung physischen Goldes zu einer Wertsteigerung, führt dies nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen, da die Schuldverschreibungen keine Kapitalforderungen verbiefen, sondern lediglich einen Lieferanspruch auf das Gold. Eine Veräußerung i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist zumindest zu diesem Zeitpunkt nicht verwirklicht.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.12.2017 (IX R 4/17) entschieden,

dass es für die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung maßgeblich ist, wie der Erlös aus der Veräußerung eines fremdfinanzierten Vermietungsobjektes behandelt wird. Nach Auffassung des BFH liegt ein Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor, wenn ein objektiver Zusammenhang der Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung getätigt werden. Der einmal begründete Veranlassungszusammenhang entfällt nicht mit der Veräußerung der Immobilie. Er setzt sich am Veräußerungspreis fort. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungspreis nicht getilgt werden können.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.12.2017 (IX R 7/17) entschieden, dass auch unter Anwendung des BilMoG auf der Ebene des veräußernden Gesellschafters der **entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft, an der er beteiligt ist, ein Veräußerungsgeschäft für den Gesellschafter** nach § 17 EStG darstellt. Der BFH folgt somit der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl. I 2013, S. 1615).

Der BFH hat mit Urteil vom 06.12.2017 (II R 55/15) entschieden, dass **in der Bestellung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit durch den Grundstückskäufer zugunsten des Mieters gegen Zahlung eines angemessenen Entgelts keine grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung** i. S. d. § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG liegt. Eine Hinzurechnung des Werts der Grunddienstbarkeit zu dem eigentlichen Kaufpreis des Grundstücks im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist rechtswidrig.

Der BFH hat mit Urteil vom 29.11.2017 (I R 58/15) entschieden, dass nicht nur eine gewerbliche, sondern auch eine vermögensverwaltend tätige, aber i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG **gewerblich geprägte inländische Kommanditgesellschaft ihren ausländischen Gesellschaftern als eine inländische Betriebsstätte** nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG i. V. m. § 2 Nr. 1 KStG dient.

Der BFH hat mit Urteil vom 09.11.2017 (IV R 19/14) entschieden, dass bei der Veräußerung von einer Personengesellschaft an eine Schwesterpersonengesellschaft der auf den Gesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn im Umfang seines Anteils an der Schwestergesellschaft übertragen werden kann. Der fiktive Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung richtet sich nach den Regelungen über die Wertaufholung. **Aufgrund der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise erlaubt § 6b EStG die Übertragung eines dem Gesellschafter zuzurechnenden Veräußerungsgewinns auch auf Wirtschaftsgüter eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters** sowie in Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden ideellen Anteils auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist.

Der BFH hat mit Beschluss vom 15.11.2017 (VI R 44/16) entschieden, dass eine **begünstigte Investition i. S. d. § 7g EStG auch dann vorliegt, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde** und die

geplante Investition von nur einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird. Streitig war, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird. Das Finanzamt lehnte eine Begünstigung ab und wollte die Bildung des Investitionsabzugsbetrags rückgängig machen.

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 07.12.2017 (1 K 219/15) entschieden, dass für die **Bedarfsbewertung von Wohnungseigentum im Vergleichsverfahren vorrangig auf die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise genau für den jeweiligen Stichtag abzustellen** ist. Nach Auffassung des FG ist es nicht zulässig, die für einen Stichtag mitgeteilten Vergleichspreise für einen anderen Stichtag zu verwerten. Das gilt selbst dann, wenn die Abweichung wie in dem Entscheidungssachverhalt nur einen Tag beträgt. Die Revision wurde zugelassen.

3. Verwaltung

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.04.2018 zu der **Einordnung in Größenklassen gemäß § 3 BpO** für Größenklassen bei der Außenprüfung Stellung genommen und einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den Prüfungsturnus ab 01.01.2019 festgelegt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 12.04.2018 zu **Einzelfragen zur Abgeltungsteuer** Stellung genommen und das BMF-Schreiben vom 18.01.2016 ergänzt. Die Änderungen beziehen sich im Wesentlichen auf die Behandlung von Termingeschäften und Finanzinstrumenten im Kontext der Abgeltungsteuer.

Das BMF hat mit Schreiben vom 09.04.2018 zu **Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz** in der ab 01.01.2018 geltenden Fassung Stellung genommen und klargestellt, dass § 56 Abs. 1 S. 4 InvStG die Frist für die Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen für die nach § 56 Abs. 1 S. 3 InvStG fingierten Rumpfgeschäftsjahre von vier auf zwölf Monate verlängert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.04.2018 zur **lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer** Stellung genommen. Das BMF fasst einige ältere BMF-Schreiben zusammen bzw. aktualisiert die dort vertretenen Auffassungen entsprechend der geltenden Rechtslage.

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.04.2018 zur **Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG infolge der EuGH-Rechtsprechung**, (EuGH, Urteil vom 20.12.2017, Deister Holding u. a., C-504716 und C-613/16) Stellung genommen (siehe hierzu [Tax Newsletter Januar 2018](#)).

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.03.2018 die **gemeinsame Positivliste der BMF-Schreiben und gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder** veröffentlicht, die bis zum 16.03.2018 ergangen sind.

Das BMF hat mit Schreiben vom 07.03.2018 zu **Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Rücklagen nach § 6b Abs. 2a EStG** Stellung genommen. Das BMF geht u. a. auf formale Fragen, wie die Stellung

des Antrags nach § 6b Abs. 2a S. 2 EStG, das Verhältnis des § 6b Abs. 2a EStG zu Abs. 1 und Abs. 3, die Behandlung von sog. Altfällen, die Darlegung einer Reinvestitionsabsicht i. S. d. § 6b Abs. 2a S. 2 EStG zu partiellen oder ausbleibenden Reinvestitionen im Rahmen der Norm ein.

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 23.02.2018 zur **Verlustverrechnung bei einer unterjährigen Abspaltung i. S. d. § 15 Abs. 3 UmwStG** geäußert und das BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass) teilweise geändert. **Verlustverrechnungen sind** demnach in Fällen des § 15 Abs. 3 UmwStG **nur in dem Verhältnis möglich, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.** Das BMF weist darauf hin, dass in der Regel das Verhältnis der gemeinen Werte dem Spaltungsschlüssel entsprechen würde.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20.02.2018 zu Anwendungsfragen zur **Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer gemäß § 36a EStG (Missbrauchsvermeidungsnorm für Cum/Cum-Transaktionen)** Stellung genommen und das BMF-Schreiben vom 03.04.2017 hierzu ergänzt (siehe [Tax Newsletter Juli 2017](#)). Das BMF hat die Definition gegenläufiger Ansprüche und die Regeln betreffend die Anzeigepflicht jeweils geringfügig modifiziert.

Das BMF hat mit Schreiben vom 05.02.2018 zu den **Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO in der Fassung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes** Stellung genommen. Als Reaktion auf die Veröffentlichung der sog. Panama Papers hat der Gesetzgeber die Anzeigepflichten bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften verschärft. Das BMF-Schreiben erläutert und **konkretisiert die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen sowie der Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Finanzunternehmen und Versicherungsgesellschaften.** Das BMF-Schreiben gibt auch die amtlichen Vordrucke zur steuerlichen Erfassung dieser Sachverhalte bekannt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 01.02.2018 zum **automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz** Stellung genommen und eine vorläufige Liste mit den Staaten veröffentlicht, mit denen der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der jeweiligen Behörde des anderen Landes durchgeführt wird.

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.01.2018 zu dem Zusatzabkommen vom 31.03.2015 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Frankreich (DBA-Frankreich) Stellung genommen. Das **Zusatzabkommen bezieht sich auf die Durchführung des Rentenfiskalausgleichs gemäß Art. 13c DBA-Frankreich.** Das BMF-Schreiben dient als Verfahrensbeschreibung und Arbeitshilfe für die mit der Festlegung und der Durchführung des Rentenfiskalausgleichs befassten Behörden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 17.01.2018 zum **Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen** am 01.01.2018 Stellung genommen und eine aktualisierte Übersicht veröffentlicht. Hieraus geht auch hervor, dass einige Abkommen nach ihrem Inkrafttreten rückwirkend anzuwenden sind.

II. Im Blickpunkt

1. Gesetzgebung

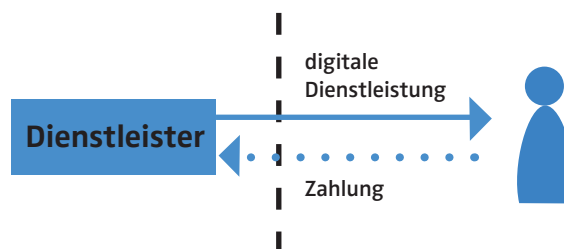
Russland: Erweiterung der Umsatzsteuerpflicht auf digitale Dienstleistungen im B2B-Fall ab 2019

Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von digitalen Dienstleistungen ist in den letzten Jahren zunehmend in den Fokus der Gesetzgeber vieler Staaten gerückt. Auch Russland hat 2017 unter der Bezeichnung „Google Tax“ die Umsatzsteuerpflicht für B2C-Leistungen neu geregelt. Ab 2019 werden diese Regelungen entsprechend auch für den B2B-Fall gelten, sodass nicht-russische Unternehmen, die digitale Dienstleistungen an russische Unternehmer erbringen, ihre digitalen Leistungsbeziehungen zwingend überprüfen sollten. Hierzu gehören insbesondere auch Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen.

Bisherige Rechtslage

Die seit 2017 anwendbaren Regelungen entsprechen im Wesentlichen den Vorschriften, die in der Europäischen Union gelten. Digitale Dienstleistungen, die ein ausländisches Unternehmen an in Russland ansässige private Endkunden erbringt, unterliegen der russischen Umsatzsteuer. Digitale Dienstleistungen sind insbesondere:

- Rechte auf Software und IP, die über das Internet zur Verfügung gestellt werden;
- Digitale Werbung, Spiele, Apps;
- Internetportale;
- Speicherung, Verarbeitung und Verwaltung von Daten im Internet;
- Hosting-Dienstleistungen.



Der ausländische Unternehmer muss sich in Russland steuerlich registrieren, wenn er digitale Dienstleistungen an private Endkunden in Russland erbringt. Sodann muss dieser Unternehmer laufend die Umsätze in Russland deklarieren und die geschuldete Umsatzsteuer abführen.

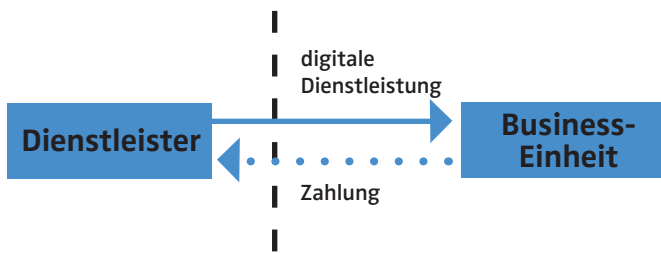
Für digitale Dienstleistungen im B2B-Fall galt bisher die Regelung, dass der unternehmerische Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer ist. Diese Vorgehensweise entsprach dem europäischen Reverse-Charge-Verfahren.

Änderungen ab 2019

Mit Wirkung ab 2019 hat der russische Gesetzgeber den Anwendungsbereich mit dem Föderalen Gesetz Nr. 335-FZ vom 27. November 2017 geändert.

Hinsichtlich des Umfangs der erfassten digitalen Dienstleistungen ist keine Änderung erfolgt. Aber die unterschiedliche Behandlung von

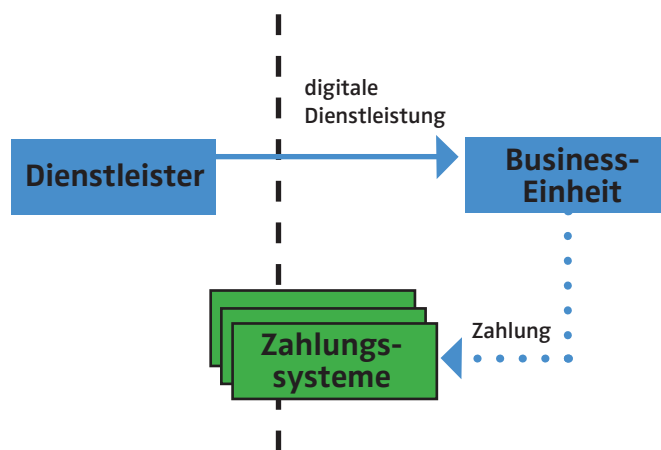
digitalen Dienstleistungen an Unternehmer und private Endkunden, die in Russland ansässig sind, wurde aufgehoben.



Ab 2019 müssen ausländische Unternehmer sich auch für digitale Dienstleistungen im B2B-Fall in Russland registrieren, die russischen Umsätze deklarieren und die Umsatzsteuer abführen. Die Registrierungspflicht gilt selbst dann, wenn eine Umsatzsteuerbefreiung anwendbar ist.

Der russische Leistungsempfänger kann die Vorsteuer aus der bezogenen digitalen Dienstleistung nur dann abziehen, wenn die Leistung von einem Unternehmer bezogen wurde, der sich steuerlich in Russland registriert hat. Dementsprechend sollten russische Leistungsempfänger im Rahmen der Vertragsgestaltung die notwendige Registrierung vertraglich vereinbaren und sich gegen etwaige Vorsteuerrisiken aus einer fehlenden Registrierung absichern.

Erfolgt die Bezahlung der digitalen Dienstleistung an einen Zahlungsagenten (z. B. über ein Zahlungssystem) bzw. sind mehrere Zahlungsagenten (Zahlungssysteme) an der Zahlungskette beteiligt, gilt der erste Zahlungsagent, der das Entgelt von dem russischen Leistungsempfänger vereinnahmt, als Schuldner der russischen Umsatzsteuer. Russische Banken, Finanzinstitute und andere Organisationen sowie Telekommunikationsanbieter gelten nicht als Steuerschuldner, sodass in solchen Fällen der ausländische Dienstleister oder der erste ausländische Zahlungsagent die Umsatzsteuer abführen muss.



Bedeutung für die Praxis

Es ist zu erwarten, dass sich durch die Änderung die Anzahl der registrierungspflichtigen Unternehmen ab 2019 erhöhen wird.

Gerade Unternehmen, die ihre digitalen Dienstleistungen bisher ausschließlich an in Russland ansässige Unternehmen oder eine russische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens erbracht haben, sollten hinsichtlich dieser Art der Leistungen erstmals registrierungspflichtig sein. Für Unternehmen, die bereits digitale Dienstleistungen an in Russland ansässige private Endkunden erbringen, fällt zukünftig die erforderliche Trennung zwischen privaten und unternehmerischen

Customer weg. Sie müssen in der Zukunft lediglich den Umfang der russischen Umsätze zutreffend bestimmen.

Unternehmen, die ihre digitalen Dienstleistungen in einem Leistungsbündel mit anderen Leistungen erbringen, müssen die vertraglichen Grundlagen mit den Kunden in Russland, einschließlich mit verbundenen Unternehmen, im Hinblick darauf überprüfen, ob für jede Einzelleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder eine einheitliche Abrechnung erfolgt. Andernfalls besteht aufgrund der fehlenden Aufteilung das Risiko, dass die ausländische Gesellschaft in einem Worst-Case-Szenario die gesamte Umsatzsteuer zahlen muss. Zumindest ist es in diesen Fällen unklar, inwieweit das ausländische Unternehmen oder der russische Leistungsempfänger Steuerschuldner ist.

Sollten bis Ende 2018 keine Änderungen bzw. Erläuterungen zum neuen Gesetz ergehen, sind Konzerne und Großunternehmen, die mit ihren verbundenen Unternehmen aus Russland digitale Leistungen im Rahmen der Konzernumlage abrechnen, ebenfalls betroffen. Da der ausländische Dienstleister einer digitalen Dienstleistung in Russland steuerlich registriert werden muss, ist intern zu überprüfen, welche Konzerngesellschaft für diesen Zweck geeignet ist. Eventuell sind Umstrukturierungsmaßnahmen bzw. Änderungen von vertraglichen Strukturen erforderlich.

Zusammenfassend sollten nicht-russische Unternehmen, die digitale Dienstleistungen an russische Unternehmer erbringen, ihre digitalen Leistungsbeziehungen zwingend überprüfen. Hierzu gehören insbesondere auch Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sowie gruppeninterne Vereinbarungen über die Kostenbeteiligung.



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



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

2. Rechtsprechung

Keine finanzielle Eingliederung im Rahmen einer Organschaft bei lediglich schuldrechtlichem Stimmbindungsvertrag

FG Bremen, Urteil vom 14. Dezember 2017; 3 K 12/17 (1), EFG 2018, S. 228

Hintergrund

Das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung gemäß § 14

Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG liegt vor, wenn der Organträger an der Organgesellschaft von Beginn des Wirtschaftsjahres an ununterbrochen mehrheitlich derart beteiligt ist, dass dem Organträger die Mehrheit an den Stimmrechten aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Das FG Bremen hatte sich in dem vorliegenden Verfahren damit auseinanderzusetzen, ob dieses Tatbestandsmerkmal bereits dann gegeben ist, wenn der (vermeintliche) Organträger lediglich aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags zwischen ihm und einem weiteren Mitgesellschafter eine Stimmmehrheit auf sich vereint.

Entscheidungssachverhalt

Die Beteiligten des Rechtsstreits stritten sich darüber, ob im Streitjahr 2007 die Voraussetzungen einer (gewerbsteuerlichen) Organschaft zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und ihrer Gesellschafterin (A-GmbH) als Organträgerin gegeben waren.

Die Anteile an der Klägerin wurden im Streitjahr 2007 zu 50 Prozent von der A-GmbH gehalten. Die verbleibenden Anteile wurden von einer natürlichen Person gehalten. Zwischen der Klägerin und der A-GmbH bestand bereits ab dem Jahr 2001 ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.

Die beiden Gesellschafter hatten im Jahr 2005 einen so bezeichneten „Stimmbindungsvertrag“ geschlossen, dessen Laufzeit mit dem bereits geschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag übereinstimmen sollte.

In dem Stimmbindungsvertrag war vereinbart, dass die Stimmabgabe bei allen Gesellschafterbeschlüssen übereinstimmend erfolgen soll. Wie für Stimmbindungs- und Poolverträge üblich, wurde zudem vereinbart, dass eine Vertragsstrafe greift, wenn eine abweichende Stimmabgabe erfolgen würde. Die Entscheidung über die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung oblag dem Geschäftsführer der A-GmbH, sodass dieser faktisch die für die Klägerin relevanten Entscheidungen in ihrer Gesellschafterversammlung treffen konnte.

Im Streitjahr gab die Klägerin (dem Prinzip der Körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft folgend) in der Gewerbesteuererklärung an, Organgesellschaft der A-GmbH zu sein.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung zunächst. Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2008 verneinte das Finanzamt dann aber eine Organschaft mit der Begründung, es läge mangels finanzieller Eingliederung der Klägerin in die A-GmbH keine Organschaft vor.

In der Folge erließ das Finanzamt einen Gewerbesteuermessbescheid gegenüber der Klägerin für den Erhebungszeitraum 2007. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

Nach Auffassung des FG habe es an der vom Beginn des Wirtschaftsjahrs ununterbrochenen finanziellen Eingliederung der Klägerin in die A-GmbH i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG gefehlt. Die A-GmbH habe vielmehr nur 50 Prozent der Anteile an der Klägerin gehalten

und damit keine finanzielle Eingliederung geltend machen können. Denn eine bloße schuldrechtlich vereinbarte Ausweitung der Stimmrechtsausübung sei nicht ausreichend.

Eine Zurechnung der Anteile der natürlichen Person über wirtschaftliches Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO sei ebenfalls nicht gegeben, da die A-GmbH keine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Eigentums an den Anteilen des weiteren Gesellschafters gerichtete Position erworben habe.

Vielmehr habe der über den Stimmbindungsvertrag gebundene Gesellschafter über seine Anteile weiterhin verfügen können und hätte diese z. B. veräußern können. In diesem Fall wäre der Stimmbindungsvertrag nicht kraft Gesetzes mit übergegangen und die A-GmbH hätte dadurch nicht mehr im Rahmen der Gesellschafterversammlung die Stimmrechte über den Stimmbindungsvertrag entsprechend ausüben können.

Fazit und Folgen für die Praxis

Das Urteil schafft weitere Klarheit über die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung und ist daher zu begrüßen. Das Niedersächsische FG und das FG des Saarlandes hatten in ähnlich gelagerten Fällen bereits ebenso entschieden. Das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung lässt sich rechtssicher abbilden, wenn dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. In dem Entscheidungssachverhalt hätte dies erreicht werden können, indem Anteile auf die A-GmbH übertragen worden wären. Das Urteil des FG Bremen ist zwischenzeitlich rechtskräftig.



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

Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Verschonungsabschlag – Reinvestitionen bei schädlichen Verfügungen sowie Mindestbeteiligungen an Kapitalgesellschaften

FG Münster, Urteil vom 20. November 2017; 3 K 1879/15 Erb, EFG 2018, S. 153

Hintergrund

Das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht sieht für den unentgeltlichen Übergang von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften Begünstigungen vor, insbesondere den Abzugsbetrag und den Verschonungsabschlag i. S. d. §§ 13a, 13b ErbStG (sowohl in der alten Fassung des Gesetzes vom 26. Juni 2013 als auch in der neuen Fassung vom 4. November 2016).

Um die Begünstigungen vollumfänglich in Anspruch nehmen zu können, müssen Erwerber neben weiteren Voraussetzungen eine sog. Behaltensfrist wahren. Bei einem Verstoß gegen diese Behaltensfrist und einem damit einhergehenden (ggf. anteiligen) Wegfall der Begünstigungen, kommt insbesondere die Veräußerung des begünstigt erworbenen Vermögens in Betracht.

Wird der aus einer schädlichen Veräußerung resultierende Erlös indes wiederum in begünstigungsfähiges Vermögen reinvestiert, bleiben die schenkung- und erbschaftsteuerlichen Begünstigungen erhalten.

Das FG Münster hat nunmehr mit seinem Urteil vom 20. November 2017 erstmalig über einen hierfür maßgeblichen Reinvestitionszeitraum sowie die für die Begünstigungsfähigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften erforderliche Mindestbeteiligung entschieden.

Entscheidungssachverhalt

Der Kläger erhielt im Wege einer Schenkung von seinem Bruder im Jahr 2010 einen nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Anteil an einer GmbH.

Daneben waren die Brüder seit dem Jahr 2012 zu je 50 Prozent an einer AG beteiligt. Zur Deckung des Kapitalbedarfs der AG sahen sich die Brüder veranlasst, ihre Anteile an der GmbH zu veräußern und den Veräußerungserlös zugunsten der AG zu verwenden. Da der Kapitalbedarf durch den erzielten Erlös nicht vollumfänglich abgedeckt werden konnte, bemühten sich die Brüder um Investoren.

In der Folge wurde zunächst im März 2013 das Nennkapital der AG dergestalt erhöht, dass die Beteiligung des Klägers auf 46 Prozent herabgesunken ist.

Eine weitere Erhöhung des Nennkapitals im Juni 2016 führte zu einer weiteren Herabsetzung der Beteiligungsquote auf nunmehr 19,91 Prozent.

Das Finanzamt versagte aufgrund der Veräußerung der GmbH-Beteiligung die vormalis gewährte Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG und setzte Schenkungsteuer fest. Die Reinvestition sei nicht innerhalb von sechs Monaten erfolgt, sodass eine Ausnahme von der Nachsteuer nicht angenommen werden könne. Ferner sei mit der zweiten Kapitalerhöhung die Mindestbeteiligung von 25 Prozent (Voraussetzung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) unterschritten worden, sodass – unabhängig der Reinvestitionsfrist – in nicht begünstigungsfähiges Vermögen investiert worden sei. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte nur hinsichtlich der ersten Kapitalerhöhung Erfolg, sodass sich der Kläger an das FG wandte.

Der Kläger beehrte die Aufhebung des Änderungsbescheides mit der Begründung, dass er den Veräußerungserlös in begünstigtes Vermögen investiert habe. Einerseits sei es unerheblich, dass die Reinvestition nach mehr als sechs Monaten erfolgte, andererseits führe ein Unterschreiten der Mindestbeteiligung im Rahmen einer Kapitalerhöhung für sich betrachtet nicht zu einem nachsteuer-schädlichen Ereignis.

Entscheidung des FG

Das FG gab dem Kläger vollumfänglich recht. Die grundsätzlich nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a. F. (nunmehr § 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG n. F.) nachsteuerauslösende Veräußerung des begünstigten GmbH-Anteils sei wegen der erfolgten Reinvestition nach § 13a Abs. 5 S. 3, 4 ErbStG (nunmehr § 13a Abs. 6 S. 3, 4 ErbStG) unschädlich. Das FG entwickelte das Recht sowohl hinsichtlich des maßgeblichen Zeitraums der Reinvestition als auch der Unterschreitung der Mindestbeteiligung in Folge einer Kapitalerhöhung fort.

Reinvestitionszeitraum

Entgegen der durch die Finanzverwaltung in der Richtlinie RE 13a.11 S. 4 ErbStR vertretenen Auffassung definiere § 13a Abs. 5 S. 4 ErbStG a. F. (nunmehr § 13a Abs. 6 S. 4 ErbStG n. F.) mit dem Zeitraum von sechs Monaten keine Ausschlussfrist, sondern lediglich eine Vermutung.

Der Zeitraum von sechs Monaten sei vor diesem Hintergrund als Regelbeispiel zu verstehen, da ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der Reinvestition besteht.

Ein solcher Zusammenhang könne jedoch auch bei Überschreiten dieses Zeitraums gegeben sein. Insoweit komme dem jeweiligen Einzelfall entsprechende Bedeutung zu, die mit entsprechender Komplexität des wirtschaftlichen Sachverhalts einen größeren Zeitaufwand rechtfertigen könne.

Da die Reinvestition im konkreten Sachverhalt von Beginn an beabsichtigt war, bleibe der Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der letzten Reinvestition nach acht Monaten im konkreten Urteils-sachverhalt unverändert bestehen.

Mindestbeteiligung

Der Auffassung, der Kläger habe durch die Unterschreitung der maßgeblichen Beteiligung von 25 Prozent in nicht begünstigtes Vermögen investiert, erteilte das FG ebenfalls eine Absage.

Die Beteiligung des Klägers an der AG war jeweils vor den entsprechenden Kapitalerhöhungen wesentlich im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG und ist nur aufgrund der zuletzt erfolgten Kapitalerhöhung unter die Wesentlichkeitsgrenze von 25 Prozent gesunken. Da es sich zum Investitionszeitpunkt um begünstigtes Vermögen handelte, habe der Kläger in begünstigtes und mithin die Nachsteuer verhinderndes Vermögen investiert.

Dies ist aus Sicht des FG konsequent und folgerichtig, da das bloße Absinken einer Kapitalbeteiligung infolge einer Kapitalerhöhung isoliert betrachtet kein schädliches Ereignis im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a. F. (nunmehr § 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG n. F.) darstellt. Hierunter sind ausschließlich die Veräußerung von Anteilen, die verdeckte Einlage von Anteilen, die Auflösung von Kapitalgesellschaften sowie die Nennkapitalherabsetzung zu subsumieren.

Fazit und Folgen für die Praxis

Das Urteil des FG bringt zwei grundlegende Aussagen mit sich und

ist wesensgleich sowohl auf die alte als auch die neue Rechtslage anzuwenden.

Vor diesem Hintergrund könnte die Vermeidung der Nachsteuer in Reinvestitionsfällen weitreichender ausgestaltet werden, da die aus Sicht der Finanzverwaltung strikte Reinvestitionsfrist in geeigneten Fällen aufgebrochen und die Begünstigungsfähigkeit des Reinvestitionsguts zum Zeitpunkt der Reinvestition beurteilt wird.

Allerdings ist die durch das Finanzamt eingelegte Revision noch beim BFH (II R 2/18) anhängig. Bis zu einer höchstrichterlichen Klärung dürfte jedenfalls die Finanzverwaltung an der strengen Auslegung des Zeitraums von sechs Monaten sowie der Erforderlichkeit der Wesentlichkeit des Surrogats nach erfolgter Investition festhalten.

Etwas Rechtsbehelfsverfahren in ähnlich gelagerten Fällen können indes unter Verweis auf das Revisionsverfahren offen gehalten werden.



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

3. Verwaltung

Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen Kryptowährungen

BMF-Schreiben vom 27. Februar 2018, DStR 2018, S. 528, III C 3 – S 7160-b/13/10001

Hintergrund

Aufgrund der wachsenden wirtschaftlichen Bedeutung von Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum, Ripple u. a. in den vergangenen ca. zwei Jahren ist auch die steuerliche Behandlung von Geschäften mit diesen Produkten in den Fokus gerückt. Nachdem sich bereits der EuGH in der Hedqvist-Entscheidung im Jahr 2015 (EuGH, C-264/14) mit Tauschvorgängen von konventioneller Währung in Kryptowährungen befasst hatte, hat sich nun erstmalig das BMF hiermit aus umsatzsteuerlicher Sicht beschäftigt und u. a. die EuGH-Rechtsprechung umgesetzt.

Inhalt der neuen Verwaltungsanweisung

Das BMF geht in dem Schreiben nicht nur auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Kryptowährungen bei der Verwendung als Entgelt ein, sondern behandelt auch umsatzsteuerliche Fragen im Hinblick auf angrenzende Umsätze im Zusammenhang mit den Kryptowährungen.

Im Detail befasst sich das BMF mit den folgenden Punkten:

Bitcoin und Co. als Entgelt

Grundsätzlich wird die Verwendung von Bitcoin durch das BMF der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgesetzt, soweit diese ausschließlich zur Hingabe als Zahlungsmittel dienen und nicht etwa nur bloßes Spielgeld darstellen.

Das BMF geht unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes weiter davon aus, dass die Hedqvist-Entscheidung für alle Kryptowährungen Anwendung findet, soweit diese von den an einer Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel akzeptiert werden und keinem anderen Zweck als der Zahlung dienen. Die Ausführungen des BMF zu Bitcoins gelten daher allgemein für alle Kryptowährungen soweit diese nicht als bloßes Spielgeld (z. B. für Online-Spiele) eingesetzt werden.

Beim Umtausch von Kryptowährungen in konventionelle Währungen (oder umgekehrt) liegt nach Auffassung des BMF eine sonstige Leistung vor, die (soweit der Ort der Leistung im Inland liegt) steuerbar, aber aufgrund der Qualifikation als Zahlungsmittel nach § 4 Nr. 8 lit. b UStG steuerfrei ist.

Mining

Unter Mining versteht sich ein Prozess, bei dem Computer-Rechenleistung zur Transaktionsverarbeitung, -absicherung und -synchronisierung für das Kryptowährungs-Netzwerk zur Verfügung gestellt wird. Bei diesem Verfahren werden im Ergebnis aufgrund von Rechenprozessen neue Währungseinheiten erstellt. Dieser Prozess stellt laut BMF keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Eine eventuelle Transaktionsgebühr stehe in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung. Eine Entlohnung der „Miner“ in Form neuer Coins durch das System selbst ist auch nicht als Entgelt anzusehen.

Wallets

Wallets bieten eine Aufbewahrungsmöglichkeit für Kryptowährungen außerhalb des jeweiligen Netzwerks. Soweit Anbieter hierfür eine Gebühr verlangen, stellt das Zurverfügungstellen eines Wallets eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG dar, die nach § 3a Abs. 2 bzw. Abs. 5 S. 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig ist, soweit sie im Inland ausgeführt wurde.

Handelsplattformen

Für Betreiber von Handelsplattformen gilt grundsätzlich dasselbe wie für Anbieter von Wallets; fällt für die Nutzung eine Gebühr an, liegt eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung vor, die steuerbar und steuerpflichtig ist. Etwas anderes kann sich ergeben, wenn der Betreiber der Plattform den An- und Verkauf als Mittelsperson im eigenen Namen vornimmt. In diesem Fall gelten die Ausführungen zu der Verwendung als Entgelt entsprechend.

Auswirkungen für die Praxis

Das BMF-Schreiben bringt Klarheit für relevante umsatzsteuerliche Fragen im Hinblick auf Kryptowährungen und ist daher zu begrüßen.

Die Bundesregierung hatte bereits Anfang 2018 im Rahmen der Beantwortung einer schriftlichen Anfrage aus dem Bundestag zur umsatz- und ertragsteuerlichen Behandlung von Kryptowährungen Stellung genommen. Abgesehen von der Behandlung des Minings (dessen Behandlung durch die Bundesregierung zu diesem Zeitpunkt noch nicht geklärt werden konnte) entspricht das BMF-Schreiben der Antwort der Bundesregierung. Es ist daher wahrscheinlich, dass das BMF für die ertragsteuerliche Behandlung ähnlich verfährt und den Tausch bzw. Rücktausch in oder von Kryptowährungen in Euro als privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG qualifizieren wird. Die ertragsteuerliche Behandlung des Minings wird regelmäßig vom Umfang der Tätigkeit abhängen. Die Veröffentlichung eines entsprechenden ertragsteuerlichen BMF-Schreibens bleibt abzuwarten.

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

Hinweise

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

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

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

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

Impressum

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

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

Redaktion (verantwortlich)

Dr. Malte Strüber

Ihre Ansprechpartner

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

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

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

Hamburg • Neuer Wall 72 • 20354 Hamburg
Sebastian Zajons, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Sebastian.Zajons@bblaw.com • Tel.: +49 40 688745-0

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



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



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

WWW.BEITENBURKHARDT.COM