

STEUERRECHT

INHALT

KURZMITTEILUNGEN	Seite 1
IM BLICKPUNKT	Seite 4
1. Gesetzgebung	
Russland: Neue Regelung zum Zinsabzug bei Gesellschafterdarlehen	Seite 4
EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten	Seite 5
2. Rechtsprechung	
EuGH zu gewerbsteuerlichen Schachteldividenden von Auslandstöchtern: EuGH Urteil vom 20.09.2018 – C-685/16	Seite 6
Generalanwalt stellt im Vorlageverfahren zu § 6a GrEStG offen den beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission in Frage: Schlussanträge vom 19.09.2018 – C-374/17	Seite 8
Mehr Rechtssicherheit bei der Erteilung und Anpassung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im „Vor-Renten-Alter“: BFH, Urteil vom 07.03.2018 – I R 89/15	Seite 10
HINWEISE UND IMPRESSUM	Seite 12

KURZMITTEILUNGEN

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

1. Gesetzgebung

Das Bundesfinanzministerium hat am 09.10.2018 einen **Referentenentwurf für ein Gesetz über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirlands aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG)** veröffentlicht. Der Entwurf sieht Regelungen vor, die unerwünschte negative Rechtsfolgen für in Deutschland Steuerpflichtige vermeiden soll, die sich aufgrund des Austritts Großbritanniens aus der EU ergeben würden. Insbesondere sollen Änderungen in den §§ 4, 22, 92a, 93 und 95 EStG erfolgen. Das Gesetz soll am 29.03.2019, also voraussichtlich am Tag des Austritts des Vereinigten Königreichs, in Kraft treten.

Die Finanzminister der Europäischen Union haben sich am 02.10.2018 darauf verständigt, dass **zukünftig auch für digitale Presseerzeugnisse ein ermäßigter Umsatzsteuersatz** Anwendung finden soll. Bislang wurden digitale Presseerzeugnisse, anders als klassische gedruckte Presseerzeugnisse wie Zeitschriften und Bücher, mit einem Mindeststeuersatz von 15 Prozent belegt, gedruckte Erzeugnisse mit einem Mindeststeuersatz von 5 Prozent (in Deutschland 19 Prozent und 7 Prozent). Der deutsche Gesetzgeber möchte offenbar schnell handeln und die Umsatzsteuer für digitale Presseerzeugnisse zeitnah auf ebenfalls 7 Prozent reduzieren.

Die Bundesregierung hat am 24.09.2018 den **Entwurf eines Gesetzes zu dem Abkommen vom 08.02.2018 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen** verabschiedet (siehe [Tax-Newsletter Juli 2018](#)).

Die Bundesregierung hat am 04.09.2018 einen **Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus** beschlossen. Hierbei sollen die im Rahmen der von der Bundesregierung gestarteten Wohnraumoffensive vorgesehenen steuerlichen Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment in die Tat umgesetzt werden. Dies soll durch die Einführung einer Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau in § 7b EStG erfolgen.

Das Bundeskabinett hat am 01.08.2018 den vom Bundesministerium der Finanzen vorgelegten **Entwurf des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

beschlossen. Der Referentenentwurf trug noch den Titel Entwurf für ein Jahressteuergesetz und wurde in wesentlichen Aspekten übernommen (siehe [Tax-Newsletter Juli 2018](#)). Nach dem Gesetz sollen Betreiber elektronischer Marktplätze dazu verpflichtet werden, bestimmte Daten von Verkäufern zu erfassen (u. a. Name, vollständige Anschrift, Steuernummer, Versand- und Lieferadresse, Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes). Zudem sollen die Betreiber für nicht entrichtete Steuern haften, die über den eigenen elektronischen Marktplatz rechtlich begründet wurden. Eine Befreiung für die Betreiber komme aber in Betracht, wenn sie gewisse Aufzeichnungspflichten erfüllen oder steuerunehrliche Händler von ihrem Marktplatz ausschließen. Weiterhin sieht der Gesetzesentwurf notwendige Änderungen und Anpassungen an die ergangene Rechtsprechung des BFH, BVerfG und des EuGH vor.

2. Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteilen vom 04.07.2018 (VI R 16/17) und 07.06.2018 (VI R 13/16) entschieden, dass die **Gewährung von Zuschüssen durch den Arbeitgeber zur privaten Zusatzkrankenversicherung des Arbeitnehmers Sachlohn** ist, **wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz**, nicht aber eine Geldzahlung **verlangen kann**. Dagegen wende der Arbeitgeber Geld und keine Sache zu, wenn er einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem von ihm benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.

Der BFH hat mit Beschlüssen vom 13.06.2018 (XI R 5/17 und XI R 6/17) dem EuGH die **Frage** zur Vorabentscheidung vorgelegt, **ob Subventionen der Europäischen Union mit Umsatzsteuer belastet werden dürfen**. Hintergrund der Streitfälle war, dass die Europäische Union im Rahmen sog. operationeller Programme Investitionen in Einzelbetrieben von Mitgliedern der Klägerinnen (beide Erzeugerorganisationen für Obst und Gemüse) förderte. Dabei handelt es sich um finanzielle Beihilfen nach Art. 15 VO (EG) Nr. 2200/96 des Rates vom 28.10.1996 über die gemeinsame Marktorganisation für Obst und Gemüse. Der BFH hält es mit dem Unionsrecht für unvereinbar, dass die finanzielle Beihilfe die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer erhöhe und daher mit Umsatzsteuer belastet werden würde.

Der BFH hat mit Urteil vom 29.05.2018 (IX R 33/16) entschieden, dass **nach Inanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA** nach § 7 Abs. 5 EStG **kein Wechsel zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer** gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mehr möglich ist. Die bewusste Entscheidung des Steuerpflichtigen für die Wahl der degressiven AfA sei für die Dauer der Abschreibung bindend. Zur Begründung führte der BFH aus, dass § 7 Abs. 5 EStG die Nutzungsdauer eines Gebäudes typisiere und damit der Rechtsvereinfachung diene. Bei Wahl der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG erübrige sich daher die Feststellung der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes. Der Steuerpflichtige entscheide sich bei Wahl der degressiven AfA bewusst dafür, die

Herstellungskosten des Gebäudes in 50 Jahresbeträgen geltend zu machen. Die Vereinfachung trete nur ein, wenn die Wahl über die gesamte Dauer der Abschreibung bindend sei. Die Wahl der degressiven AfA sei deshalb im Grundsatz unabänderlich.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.04.2018 (VI R 51/16) entschieden, dass ein **wegen eines Zinszuschusses gebildeter passiver Rechnungsabgrenzungsposten (pRAP) im Rahmen einer Betriebsaufgabe zugunsten des Aufgabegewinns aufzulösen** ist, wenn das dem Zinszuschuss zugrundeliegende Darlehen fortgeführt wird.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.04.2018 (II R 50/15) entschieden, dass **beim Erwerb eines noch zu bebauenden Grundstücks die Bauerrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen** sind, wenn das Grundstück durch eine **dem Veräußerer nahestehende Person mit bestimmendem Einfluss auf das „ob“ und „wie“ der Bebauung erworben** wird. Gegenstand des Erwerbsvorgangs sei demnach in diesen Fällen allein das unbebaute Grundstück.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.02.2018 (IX R 14/17) entschieden, dass es bei der **Vermietung möblierter oder teilmöblierter** Wohnungen zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete erforderlich sein kann, einen **Zuschlag für die Möblierung** zu berücksichtigen. Im Streitfall vermieteten die Kläger ihrem Sohn eine Wohnung mit einer neuausgestatteten Einbauküche sowie einer Waschmaschine und einem Trockner. In ihrer Einkommensteuererklärung unterließen sie es wegen der mitvermieteten Geräte, die Mieterträge bis zur ortsüblichen Vergleichsmiete gesondert zu erhöhen, berücksichtigten jedoch die überlassenen Gegenstände nach dem Punktesystem des geltenden Mietspiegels. Nach Auffassung des BFH müsse ein **Möblierungszuschlag** dann einzubeziehen sein, **wenn er sich aus einem örtlichen Mietspiegel oder aus am Markt realisierbaren Zuschlägen ermitteln lässt**. Andernfalls komme ein Möblierungszuschlag nicht in Betracht. Insbesondere hielt es der BFH für unzulässig, einen Möblierungszuschlag aus dem Monatsbetrag der linearen AfA für die überlassenen Möbel und Einrichtungsgegenstände zuzüglich eines typisierten Mietrenditeaufschlags von 4 Prozent abzuleiten.

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 18.07.2018 (7 K 3302/17 E) entschieden, dass der **Ausfall einer privaten Darlehensforderung mit Anzeige der Masseunzulänglichkeit steuerlich berücksichtigt** werden kann. Im Streitfall gewährte der Kläger ein Darlehen, welches im Folgenden nicht mehr durch den Darlehensnehmer bedient werden konnte, bis schließlich das Insolvenzverfahren über dessen Vermögen eröffnet wurde. Der Kläger meldete seine Restforderungen zunächst zur Insolvenztabelle an, was die Insolvenzverwalterin durch Anzeige der Masseunzulänglichkeit abgelehnt hatte. Der Kläger machte daraufhin Verluste auf Kapitalvermögen geltend. Im ersten Rechtszug ist das FG noch davon ausgegangen, dass der streitgegenständliche Forderungsausfall nicht zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führe. Dem ist der BFH jedoch entgegengetreten und hat das Verfahren wieder zurück an das FG gegeben, welches nun nach weiterer

Sachverhaltsaufklärung dem BFH gefolgt ist. Die Revision wurde (erneut) zugelassen.

Das FG Münster hat mit Urteil vom 09.07.2018 (3 K 2134/17 Erb) entschieden, dass **kein einheitlicher Schenkungswille bei Anteilsübertragungen durch mehrere Urkunden am selben Tag** vorliegt. Im Streitfall erhielt der Kläger an einem Tag mit drei notariellen Urkunden Anteile an drei GmbHs von seinem Vater geschenkt. Der Kläger reichte drei Schenkungssteuererklärungen ein, wobei er für die zweite und die dritte GmbH zur vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG optierte. Dem folgte das Finanzamt nicht, sondern fasste alle drei Übertragungen zu einer Schenkung zusammen und gewährte wegen des zu hohen Verwaltungsvermögens der ersten GmbH insgesamt nur eine Regelverschonung von 85 Prozent. Das FG folgte nun der Auffassung des Klägers und ging von drei verschiedenen Schenkungen aus, die jeweils gesondert zu besteuern seien. Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine einheitliche Schenkung vorliege, sei der Parteiwille. Allein aus der Übertragung am selben Tag könne nicht auf den erforderlichen einheitlichen Schenkungswillen geschlossen werden. Im Wesentlichen sei auch zu berücksichtigen, dass **weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Zwang** bestanden habe, die Anteile an den drei Gesellschaften **einheitlich zu übertragen**. Die Gesellschaften seien auch **nicht rechtlich oder wirtschaftlich miteinander verflochten**.

Das FG Köln hat mit Urteil vom 26.04.2018 (1 K 1896/17) entschieden, dass es **für die Einlage von Wertpapieren in das notwendige oder willkürliche Sonderbetriebsvermögen eines eindeutigen und klaren Widmungsaktes sowie einer umfassenden Dokumentation bedarf**. Insbesondere seien nach Auffassung des FG an den Akt der Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen strenge Anforderungen zu stellen, da durch Wertpapiere im Sonderbetriebsvermögen im Gegensatz zu Wertpapieren im Privatvermögen steuerlich voll nutzbare Verluste generiert werden könnten.

3. Verwaltung

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautendem Erlass vom 28.09.2019 zum **Investmentanteil-Bestandsnachweis nach § 9 Abs. 1 Nummer 3 InvStG** Stellung genommen und ein entsprechendes **amtliches Muster** veröffentlicht. Dies ist für den Nachweis der Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 InvStG erforderlich.

Das BMF hat mit Schreiben vom 21.09.2018 zur **steuerlichen Anerkennung von Umzugskosten** Stellung genommen und die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen für Umzüge ab den 01.03.2018 angepasst.

Das BMF hat mit Schreiben vom 21.09.2018 zum **automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen** Stellung genommen und das Schreiben vom 01.02.2017 ergänzt. Liegt bei Kontoeröffnung keine erforderliche Selbstauskunft des Kontoinhabers vor und kann das Finanzinstitut seinen Mitteilungspflichten so nicht oder nicht rechtzeitig nachkommen, kann ein Bußgeld gemäß § 28 FKAustG verhängt werden. Das Fehlen einer Selbstauskunft und damit der Meldung durch das Finanzinstitut soll nicht beanstandet werden, wenn für die Geschäftsbeziehung nach Ablauf der 90-Tage-Frist keine Transaktionen durchgeführt werden, bis die gültige Selbstauskunft vorliegt.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit mehreren gleichlautenden Erlassen vom 19.09.2018 zu diversen **Anwendungsfragen des § 1 Abs. 3, 3a und 4 GrEStG** ausführlich Stellung genommen. Im Detail ergingen insgesamt fünf Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG, zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden (Personen-) Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG, zur Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG, zu Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragswerben bzw. Geschäftsbesorgungen sowie zur Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle.

Das BMF hat mit Schreiben vom 17.09.2018 **zur staatenbezogenen Aufteilung** im Rahmen der Ermittlung **der steuerlich berücksichtigungsfähigen Vorsorgeaufwendungen für die vom Steuerpflichtigen geleisteten einheitlichen Sozialversicherungsbeiträge** für den **Veranlagungszeitraum 2019** Stellung genommen und die Aufteilungsschlüssel für den Zeitraum 2019 veröffentlicht.

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.08.2018 **zur Auslegung von § 35 und § 48 InvStG** Stellung genommen. Das BMF geht hierbei u. a. auf die zeitliche und individuelle Zurechnung und Berechnung von anwachsenden Erträgen, insbesondere von anwachsenden Zinsen oder angewachsenen Mieterträgen sowie Werbungskosten ein. Zudem wird anhand von Beispielen die Ermittlungs- und Berechnungsmethode von Fonds-Aktiengewinnen nach § 48 InvStG aufgezeigt und die Auffassung dargelegt, wie mit Spezial-Investmentfonds mit nur einem Anleger umzugehen sei.

Das BMF hat am 31.08.2018 das **Muster** für den Ausdruck der **elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2019** bekannt gegeben. Zudem wurde Teilzeichen 13e des BMF-Schreibens vom 27.09.2017 aufgehoben, sodass Sozialversicherungsbeiträge, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach DBA steuerfreien Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit stehen, nicht mehr im Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen sind.

Das BMF hat mit Schreiben vom 16.08.2018 über die **Gemeinsame Erklärung der zuständigen Behörde der Bundesrepublik Deutschland und der zuständigen Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika über die Durchführung des spontanen Austauschs länderbezogener Berichte** für 2016 beginnende Wirtschaftsjahre informiert. Die gemeinsame Erklärung zielt darauf ab, durch den Spontanaustausch länderbezogener Berichte über Konzernkennzahlen die internationale steuerliche Transparenz zu erhöhen und den Zugang ihrer jeweiligen Steuerbehörden zu Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte, die entrichteten Steuern und bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit in Steuergebieten, in denen multinationale Konzerne tätig sind, zu verbessern, um erhebliche Verrechnungspreisrisiken und andere Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu bewerten.

Das BMF hat mit Schreiben vom 18.07.2018 zu **Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO** in der Fassung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG) Stellung genommen und das Schreiben vom 05.02.2018 ergänzt. Danach besteht eine **Ausnahme von der Mitteilungspflicht bei Erwerben und Veräußerungen einer börsennotierten Beteiligung an einer Gesellschaft mit weniger als 1 Prozent trotz Überschreitung der 150.000 Euro-Grenze**, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer **Börse in einem EU/EWR-Staat** oder an einer in einem **anderen Staat nach § 193 Abs. 1 Nr. 2 und 4 KAGB von der BaFin** zugelassenen Börse stattfindet.

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.06.2018 zur **Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG** Stellung genommen und damit das Schreiben vom 19.05.2015 geändert. Das BMF hat darin klargestellt, dass **Aufmerksamkeiten** i. S. d. R 19.6 Abs. 1 LStR, die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden sowie **Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen einschließlich Prämien** aus (Neu-)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen **nicht zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen** führen.

IM BLICKPUNKT

1. Gesetzgebung

Russland: Neue Regelung zum Zinsabzug bei Gesellschafterdarlehen

Auch das russische Recht kennt eine Regelung zur Behandlung von Zinsen für Gesellschafterdarlehen, die Ähnlichkeiten zur deutschen Zinsschrankenregelung aufweist. Diese Regelung wird nun angepasst.

AKTUELLE RECHTSLAGE

Die auf die Gesellschafterdarlehen zu zahlenden Zinsen sind nach russischem Steuerrecht prinzipiell abzugsfähig. Bei sog. *kontrollierten Verbindlichkeiten* kommen allerdings besondere Bestimmungen zur Anwendung, nach denen der ertragssteuerlich wirksame Zinsabzug beim Darlehensnehmer mit Sitz in Russland eingeschränkt werden kann bzw. die ins Ausland ausgezahlten Zinsen als Dividende besteuert werden. Vereinfacht formuliert liegt eine solche „kontrollierte Verbindlichkeit“ dann vor, wenn das Darlehen durch eine nahestehende ausländische Person mit einer Unternehmensbeteiligung am Darlehensnehmer von mehr als 25 Prozent zur Verfügung gestellt wird oder wenn die Rückzahlung des Darlehens durch eine solche ausländische Person abgesichert wird.

Wenn die Summe der kontrollierten Verbindlichkeiten das Eigenkapital der russischen Gesellschaft um mehr als das Dreifache überschreitet (3:1 Ratio), wird der Zinsabzug wie nachfolgend dargestellt ermittelt:

$$\text{Faktor} = \frac{\text{kontrollierte Verbindlichkeit}}{3 \times \text{Eigenkapital} \times \text{Beteiligung}}$$

$$\text{Abzugsfähige Zinsen} = \frac{\text{Zinsen}}{\text{Faktoren}}$$

$$\text{Dividenden} = \frac{\text{ausgezahlte Zinsen}}{./ \text{ abzugsfähige Zinsen}}$$

ÄNDERUNGEN AB 2019

Ab 2019 wird der ertragssteuerlich wirksame Zinsabzug bei bestimmten Investitionsprojekten in Russland nicht mehr eingeschränkt. Hierfür müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Das Fremdkapital darf ausschließlich zur Finanzierung eines Investitionsvorhabens des Darlehensnehmers in Russland verwendet werden. Ein Investitionsvorhaben ist definiert als die Errichtung von Produktionsanlagen in Russland zur Herstellung von Waren und/oder zur Erbringung von Dienstleistungen, die erstmals nach dem 1. Januar 2019 in Betrieb genommen werden.
2. Die Tilgung des Darlehens darf erst fünf Jahre nach Zurverfügungstellung beginnen.
3. Die Beteiligung des Darlehensgebers (mittelbar oder unmittelbar) an dem russischen Darlehensnehmer darf nicht mehr als 35 Prozent betragen.
4. Der ausländische Darlehensgeber (Gesellschafter) muss in einem Staat ansässig sein, mit dem Russland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die Verbindlichkeit des russischen Darlehensnehmers nicht als „kontrollierte Verbindlichkeit“ behandelt und die Zinsen, die an den im Ausland ansässigen Darlehensgeber (Gesellschafter) ausgezahlt werden, sind uneingeschränkt als Aufwand abziehbar. Die Fremdvergleichsregelung ist nach wie vor zu berücksichtigen.

FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Die ab 2019 in Kraft tretende Abschaffung der russischen Regelung zum Zinsabzug für bestimmte Investitionsvorhaben in Russland ist aus unserer Sicht als eine steuerliche Förderung von Joint Venture-Projekten, die von russischen Unternehmen unter Beteiligung von ausländischen Investoren durchgeführt werden, zu sehen.

Die Auslegung der neuen Vorschrift nach dem Wortlaut erlaubt allerdings die Schlussfolgerung, dass auch Investitionsvorhaben begünstigt werden, die zu 100 Prozent von einem ausländischen, z. B. deutschen Investor, gehalten bzw. durchgeführt werden. Durch gesellschaftsrechtliche Strukturierungsmaßnahmen innerhalb der Gruppe ließe sich erreichen, dass ein Gesellschafterdarlehen, das von einer ausländischen Gesellschaft der Gruppe zur Verfügung gestellt wird, nicht dem eingeschränkten Zinsabzug unterliegt, wenn diese ausländische Gesellschaft eine niedrige Beteiligung (nicht mehr als 35 Prozent) an dem russischen Darlehensnehmer hält und wenn die sonstigen Anteile den anderen Gesellschaften derselben Gruppe gehören. Unserer Meinung nach wollte der Gesetzgeber solche Investitionsvorhaben aber nicht begünstigen. Wir raten

daher von solchen Strukturen ab, bis die Unklarheit entweder durch die Legislative oder durch Erläuterungen des Finanzministeriums korrigiert wird.



Anna Lesova

Diplom-Juristin (RF) | LL.M.
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Düsseldorf und Moskau

EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten

Nachdem das deutsche Geldwäschegesetz (GwG) letztmalig mit Wirkung zum 26. Juni 2017 aufgrund der bis dahin umzusetzenden 4. EU-Geldwäscherichtlinie (EU-RL 2015/849) geändert wurde, ergibt sich nun weiterer Änderungsbedarf für den deutschen Gesetzgeber. Die Gremien der Europäischen Union waren nicht untätig und haben mit Veröffentlichung vom 19. Juni 2018 den Gesetzgebungsprozess der nunmehr 5. EU-Geldwäscherichtlinie abgeschlossen. Den Mitgliedsstaaten wurde zur Umsetzung dieser Richtlinie bis zum 10. Januar 2020 Zeit eingeräumt. Danach muss die Richtlinie umgesetzt sein. Im Gegensatz zur 4. EU-Geldwäscherichtlinie, die eine komplett neue Regelung der geldwäscherechtlichen Vorschriften vorsah, ergänzt die 5. EU-Geldwäscherichtlinie die 4. Richtlinie nur punktuell und erweitert diese in ihrem Anwendungsbereich.

WESENTLICHE NEUERUNGEN

Durch die Änderung des Artikels 2 der 4. EU-Geldwäscherichtlinie erweitert die 5. EU-Geldwäscherichtlinie den Kreis der durch die Richtlinie verpflichteten Personen. Neben der Erweiterung bei der Personengruppe „Abschlussprüfer, externe Buchprüfer und Steuerberater“, die sich nun auch auf Personen erstreckt, die „als wesentliche geschäftliche oder gewerbliche Tätigkeit die materielle Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Steuerangelegenheiten leistet“, wird der Kreis der Verpflichteten auch auf Ebene von Immobilienmaklern und Dienstleistern für den Kunsthandel erweitert. Diese Erweiterungen sind wohl eher als kosmetische Korrekturen der 4. EU-Geldwäscherichtlinie zu verstehen, da diese bei den betreffenden Personenkreisen Anwendungslücken hinterließ.

ERWEITERUNGEN IM HINBLICK AUF VIRTUELLE WÄHRUNGEN

Die wesentliche Änderung des Artikels 2 bezogen auf den Kreis der Verpflichteten stellt die Erweiterung auf „Dienstleister, die virtuelle Währung in Fiatgeld und umgekehrt tauschen“ sowie „Anbieter von elektronischen Geldbörsen“ (Wallets) dar. Damit erweitert die Europäische Union die geldwäscherechtlichen

Vorschriften auf den Markt der virtuellen Währungen wie Bitcoin und Ripple. Da nun die Betreiber von virtuellen Plattformen zum Tausch von virtuellen Währungen sowie die Anbieter von Wallets in den Kreis der verpflichteten Personen nach den geldwäscherechtlichen Vorschriften aufgenommen wurden, kann nun die Identifizierung der Nutzer von virtuellen Währungen sichergestellt werden. Hiermit erhofft sich der europäische Gesetzgeber, die potenziellen Risiken und Gefahren, die sich aufgrund der Anonymität im Bereich von Kryptowährungen ergeben, weiter einzuschränken und dadurch das kriminelle Potenzial in diesem Bereich zu minimieren.

SORGFALTPFLICHTEN IN BEZUG AUF „HOCHRISIKOLÄNDER“

Die 5. EU-Geldwäscherichtlinie strebt zudem eine Harmonisierung der verstärkten Sorgfaltspflichten in dem Fall an, in dem Verpflichtete mit natürlichen oder juristischen Personen handeln, die in sog. Hochrisikoländern angesiedelt sind. Die 4. EU-Geldwäscherichtlinie sah bisher nicht vor, welche konkreten Sorgfaltspflichten die jeweiligen verpflichteten Personen einzuhalten hatten. Die 5. EU-Geldwäscherichtlinie gibt nun eine verbindliche Liste mit Mindestanforderungen für Kunden aus Hochrisikoländern vor. Hierzu zählen die Verpflichtung zur Einholung zusätzlicher Informationen über den Kunden und deren wirtschaftlich Berechtigten, die Nennung der in Aussicht genommenen Geschäftsbeziehung und die Herkunft der Gelder, die Nennung von Gründen für die geplante Transaktion, der Zustimmung der Geschäftsleitung vor Anknüpfung der Geschäftsbeziehung und die erhöhte Überwachung der Geschäftsbeziehung. Hinzu kommt, dass Verpflichtete bei Transaktionen mit Beteiligung von Hochrisikoländern dazu verpflichtet werden, Geldwäscherisiken zu minimieren.

REPORTING

Außerdem sieht die 5. EU-Geldwäscherichtlinie erhebliche Erweiterungen bei dem Reporting vor. So soll es künftig möglich sein, die Identifizierung aller nationalen Bankkonten einer Person zu ermöglichen. Dadurch soll die Feststellung der Identität der Berechtigten von Bankkonten für Behörden erleichtert werden. Ergänzt wird dies durch eine längere Aufbewahrungsfrist, nach der sämtliche Daten für fünf bis zehn Jahre nach dem Ende der Geschäftsbeziehung durch den Verpflichteten vorgehalten werden müssen. Über dies sollen die einzelnen nationalen Transparenzregister besser miteinander vernetzt werden. Bedeutend ist an dieser Stelle auch, dass die Zugangsvoraussetzungen zur Erlangung von Informationen aus dem Transparenzregister (§ 20 Abs. 1 GwG) abgesenkt werden. Bisher war nur möglich, Einsicht in das Register zu nehmen, falls ein berechtigtes Interesse an dem jeweiligen Eintrag dargelegt wurde. Hierauf soll zukünftig verzichtet werden. Es ist nun vorgesehen, dass „allen Mitgliedern der Öffentlichkeit“ die Möglichkeit eingeräumt wird, das Register einzusehen.

UMSETZUNG UND FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Die Richtlinie muss bis zum 10. Januar 2020 umgesetzt sein. Die in der 5. EU-Geldwäscherichtlinie enthaltenen Voraussetzungen wurden teilweise bereits im GWG im Rahmen der Umsetzung der 4. EU-Geldwäscherichtlinie umgesetzt. Eine komplette Überarbeitung des deutschen Gesetzestextes ist daher nicht erforderlich. Zu einzelnen Anpassungen wird es allerdings kommen, wie z. B. im Hinblick auf den Handel mit Kryptowährungen. Seitens des deutschen Gesetzgebers ist bisher noch nicht ersichtlich, wann sich dieser wieder mit dem deutschen Geldwäschegesetz befassen möchte. Da für die Umsetzung der Richtlinie allerdings nicht einmal mehr anderthalb Jahre Zeit verbleiben, ist es schon jetzt ratsam, die Zeit zu nutzen und zu prüfen, ob die Einhaltung der Vorgaben der 5. EU-Geldwäscherichtlinie umgesetzt werden müssen. Es ist empfehlenswert, dass die geldwäscherechtlichen Vorgaben wesentlicher Inhalt des internen Compliance-Management-Systems des jeweiligen Unternehmens sind. Dies ist nicht zuletzt darin begründet, dass in Zukunft noch mit weiteren Verschärfungen im Hinblick auf die Geldwäschevorschriften zu rechnen ist.



Benjamin Knorr

Rechtsanwalt | LL.M. Eur.
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Berlin

2. Rechtsprechung

EuGH zu gewerbsteuerlichen Schachteldividenden von Auslands-töchtern

EuGH, Urteil vom 20. September 2018, C-685/16, EV ./ FA Lippstadt

HINTERGRUND

Der EuGH hat aktuell auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Münster hin entschieden, dass die strengeren Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs für internationale Dividendenzahlungen – Dividenden von Tochtergesellschaften im Drittland – europarechtswidrig sind.

ENTSCHEIDUNGSSACHVERHALT

Im Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Münster ging es um Dividenden einer Auslandsholding an einen Automobilzulieferer. Der Automobilzulieferer war Organträger einer

deutschen Holding GmbH (R GmbH), die zu 100 Prozent an der Hella Asia Pacific Pty. Ltd., einer australischen Kapitalgesellschaft mit Sitz in Australien, beteiligt war. Die australische Gesellschaft war wiederum Holding für Beteiligungen im asiatisch-pazifischen Raum und bezog im Jahr 2009 von ihrer Tochtergesellschaft auf den Philippinen eine Gewinnausschüttung in Höhe von ca. EUR 340.000. Im selben Jahr schüttete die australische Gesellschaft an die R GmbH als Holding eine Dividende in Höhe von ca. EUR 27,5 Mio. aus. Der Betriebsprüfer stellte fest, dass die Dividendenzahlungen nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG mit 5 Prozent steuerpflichtig seien. Für die Gewerbesteuer stellte das Finanzamt fest, dass die Dividenden zu 100 Prozent steuerpflichtig seien, da die Voraussetzungen von § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002 für die Inanspruchnahme einer Ausnahme vom Grundsatz der Hinzurechnung nicht erfüllt seien. Hiergegen wehrte sich der Automobilzulieferer mit Einspruch und Klage.

ENTSCHEIDUNG DES EUGH

Der EuGH stellte fest, dass das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg mit den erhöhten Voraussetzungen für internationale Dividendenzahlungen europarechtswidrig ist. Denn während für die gewerbesteuerliche Freistellung für Dividendenzahlungen von inländischen Tochtergesellschaften allein die Mindestbeteiligung von 15 Prozent seit Beginn des Erhebungszeitraums verlangt wird, wird für die Dividendenzahlung von ausländischen Gesellschaften zusätzlich verlangt, dass die Einkünfte aus sog. aktiven Tätigkeiten (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG) stammen.

In rechtlicher Hinsicht stellte der EuGH zunächst fest, dass sich der Fall auf die Dividendenzahlung einer Tochtergesellschaft in Australien und damit aus dem Drittland außerhalb der Europäischen Union bezieht. Die Vorlagefrage sei nach Art. 63 AEUV und damit nach den Kriterien des freien Kapitalverkehrs zu prüfen. Da es um die unterschiedliche Behandlung von Dividenden einer im Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft gegenüber einer inländischen Tochtergesellschaft gehe und es nicht darauf ankomme, in welcher Weise das Mutterunternehmen Einfluss auf die Entscheidungen des Tochterunternehmens nehme, sei nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern der freie Kapitalverkehr einschlägig. Nach deren Kriterien erfolgt die Prüfung der Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs.

Der EuGH stellte fest, dass für inländische Tochtergesellschaften als Voraussetzung des Schachtelprivilegs lediglich die Mindestbeteiligung von 15 Prozent zu Beginn des Erhebungszeitraums verlangt wird. Bei Dividenden einer im Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft verlangt hingegen § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG 2002, dass neben der seit Beginn des Erhebungszeitraums bestehenden Mindestbeteiligung von 15 Prozent die Bruttoerträge zusätzlich aus bestimmten aktiven Einkünften nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG stammen müssen. Alternativ kann nachgewiesen werden, dass es sich um Einkünfte von Enkelgesellschaften handelt, an denen die Tochtergesellschaft zu mindestens 25 Prozent am Stammkapital beteiligt ist, dass die Tochtergesellschaft eine Landesholding oder eine Funktionsholding darstellt und dass die Enkelgesellschaft ihre Bruttoeinkünfte fast ausschließlich

ebenfalls aus aktiver Tätigkeit nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erzielt. Durch diese Regelung stellt § 9 Nr. 7 GewStG strengere Voraussetzungen für Dividenden, die Tochtergesellschaften im Drittlandgebiet ausschütten, als für Dividenden inländischer Tochtergesellschaften. Durch die strengeren Voraussetzungen sind Kapitaleinkünfte aus Drittstaaten, die steuerlich ungünstiger behandelt werden, für gebietsansässige Anleger weniger attraktiv als Aktien an inländischen Tochtergesellschaften.

Der EuGH stellte fest, dass entgegen der Auffassung des Finanzamts und der deutschen Regierung kein „Bestandsschutz“ gilt, weil die strengere Regelung schon am 31. Dezember 1993 bestand. Die deutsche Regierung musste selbst einräumen, dass die Vorschrift nach § 9 Nr. 7 GewStG sowohl im persönlichen als auch im materiellen Anwendungsbereich mehrmals geändert worden ist. Deshalb kann die in Frage stehende Vorschrift keinen „Bestandsschutz“ mehr genießen. Zudem stellt die Regelung eine verbotene Diskriminierung dar. Denn grundsätzlich liegt bei der Gewinnausschüttung von inländischen gegenüber im Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaften eine vergleichbare Situation vor.

Der von der Bundesregierung angeführte Regelungszweck, dass durch § 9 Nr. 7 GewStG Steuerhinterziehungen und Missbräuche verhindert werden sollen, hat den EuGH nicht überzeugt. Denn im vorliegenden Fall ließen sich weder den Akten noch den Erläuterungen der deutschen Regierung entnehmen, welche Art von Missbrauch bekämpft werden sollte. Insbesondere die Einstufung einer Tochtergesellschaft als Funktionsholding oder Handelsholding stelle eine unwiderlegbare Missbrauchsvermutung dar.

Nach alledem war für den EuGH klar, dass die strengeren Voraussetzungen für Dividendenzahlungen in § 9 Nr. 7 GewStG europarechtswidrig sind.

FAZIT UND FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Das Urteil des EuGH ist uneingeschränkt zu begrüßen, da es eine ungerechtfertigte Benachteiligung ausländischer Dividendenzahlungen klar benennt. Tatsächlich wird das Urteil eine wesentliche Erleichterung für international agierende Unternehmen bzw. Gesellschaften bringen. Insbesondere hat der EuGH erneut klargestellt, dass allgemeine Missbrauchsvermutungen nicht genügen, um Auslandssachverhalte zu diskriminieren bzw. diskriminierende Steuervorschriften zu rechtfertigen.

Konkret hat die Vorschrift Bedeutung für alle Gesellschaften, die Beteiligungen im Drittlandgebiet halten und von diesen Dividenden bzw. Ausschüttungen erhalten. Alle diese Gesellschaften kommen – nach unserer Auffassung auch für alle noch offenen Jahre seit Einführung der Vorschrift im Jahr 2002 – in den Genuss des gewerbe-

steuerlichen Schachtelprivilegs. Für all diese Fälle sollte die Umsetzung der EuGH-Entscheidung geltend gemacht werden.

Daneben hat die Entscheidung des EuGH auch Indizwirkung für weitere Vorschriften des nationalen deutschen Steuerrechts, die ebenfalls Auslandssachverhalte diskriminieren und lediglich eine allgemeine Missbrauchsvermutung aufweisen. Dies gilt bspw. für bestimmte Regelungen nach § 50d EStG, die ebenfalls unterschiedliche Anforderungen für In- und Auslandssachverhalte stellen.

Wir dürfen gespannt sein, wie die konkrete EuGH-Entscheidung umgesetzt wird, insbesondere ob und wie der nationale deutsche Gesetzgeber die Regelung in § 9 Nr. 7 GewStG ändert und ob weitere deutsche Rechtsvorschriften geändert werden.



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

Generalanwalt stellt im Vorlageverfahren zu § 6a GrEStG offen den beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission in Frage

Schlussanträge des Generalanwalts Henrik Saugmandsgaard vom 19. September 2018 in der Rs. C-374/17

HINTERGRUND

Der BFH hatte in mehreren Revisionsverfahren die Frage aufgeworfen, ob § 6a GrEStG eine verbotene Beihilferegelung darstellt. Mit Beschluss vom 30. Mai 2017 hatte er das Verfahren II R 62/14 ausgesetzt und den EuGH zu dieser Frage um eine Vorabentscheidung über die Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV ersucht. Siehe hierzu auch [Tax Newsletter Juli 2017, S. 8](#). In der dadurch anhängig gemachten Rechtssache C-374/17 wurden nun die Schlussanträge des Generalanwalts veröffentlicht. Diese kommen hinsichtlich ihrer grundlegenden Kritik am beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission einem Paukenschlag gleich.

ENTSCHEIDUNGSSACHVERHALT

Dem finanzgerichtlichen (und dem Revisions-)Verfahren liegt ein Sachverhalt zugrunde, bei dem eine 100-prozentige Tochter-GmbH

mit Grundbesitz auf ihre Muttergesellschaft (eine Aktiengesellschaft) zur Aufnahme verschmolzen worden war. Während der Steuerpflichtige davon ausging, aufgrund unstrittigen Vorliegens der fünfjährigen Vorbehaltensfrist den Ausnahmetatbestand des § 6a GrESt erfüllt zu haben, teilte die Finanzverwaltung diese Auffassung nicht: Das zuständige Finanzamt war vielmehr der Auffassung, § 6a GrEStG komme nicht zur Anwendung, weil – aufgrund der verschmelzungsbedingten Auflösung der GmbH – die Nachbehaltensfrist des § 6a S. 4 GrEStG nicht erfüllt sei.

Das FG folgte der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen und legte § 6a S. 4 GrEStG seinem Sinn und Zweck entsprechend so aus, dass es auf die Nachbehaltensfrist hier nicht ankomme. Im anschließenden, von der Finanzverwaltung angestrebten Revisionsverfahren hatte der BFH dann Zweifel, ob § 6a GrEStG wegen des Beihilfeverbots gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV überhaupt angewendet werden dürfe.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

Der Generalanwalt vertritt in seinen Schlussanträgen die Auffassung, dass § 6a GrEStG deswegen keine unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallende Beihilferegelung darstelle, weil der in § 6a GrEStG geregelte Ausnahmetatbestand nicht zu einer selektiven Begünstigung von Unternehmen führe.

Zunächst hält er fest, dass von den Kriterien, welche nach dem Beihilfetatbestand grundsätzlich Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe(regelung) sind – 1. Verschaffung eines Vorteils; 2. Selektivität des Vorteils; 3. Zurechenbarkeit der Vorteilsverschaffung gegenüber dem Staat; 4. Gewährung des Vorteils aus staatlichen Mitteln; 5. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und 6. (drohende) Verfälschung des Wettbewerbs – drei „fast definitionsgemäß von jeder eine Steuerbegünstigung vorsehenden nationalen Maßnahme [...] erfüllt“ seien, nämlich die Vorteilsgewährung, die Zurechenbarkeit an den Staat und die Verfügung über staatliche Mittel.

Zu den Merkmalen der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und der (drohenden) Wettbewerbsverfälschung äußert sich der Generalanwalt nur knapp und tendenziell bejahend, verweist jedoch darauf, dass die Beurteilung Sache des vorliegenden Gerichts sei.

In den anschließenden Ausführungen zur Selektivität – und auch bereits einleitend in den Randnummern 4 bis 9 seiner Schlussanträge – geht der Generalanwalt auf die Problematik ein, die im Kontext steuerlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten aus dem dazu von der Kommission entwickelten Prüfungsmaßstab folgt, und die seit Jahren Anlass für große Kritik (und Unsicherheit) in Bezug auf die Prüfungspraxis der Kommission für steuerliche Maßnahmen gibt.

Der Generalanwalt stellt zunächst die „klassische Prüfungsmethode“ (Prüfung, ob eine Differenzierung vorliegt, die nicht allgemein verfügbar ist) der für steuerliche Vorschriften verwendeten „Methode des Bezugsrahmens“ (Prüfung entsprechend einer Diskriminierung anhand eines konkreten Bezugsrahmens, oft auch als Referenzsystem bezeichnet, von dem als „Ausnahme“ abgewichen wird) gegenüber. Sodann befindet er in erstaunlicher Deutlichkeit und Offenheit:

1. *„Zusammenfassend geht die Methode des Bezugsrahmens dahin, das Beihilfenrecht in einen allgemeinen Diskriminierungstest umzuwandeln, der jedes Differenzierungskriterium betrifft und nach dem daher sämtliche Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zu überprüfen sind, soweit diese Regelungen um Differenzierungen herum aufgebaut sind. Die Strenge dieses Tests wird außerdem durch die Beschränkungen betreffend die Ziele, die hinsichtlich der Vergleichbarkeit und der Rechtfertigung geltend gemacht werden können, verschärft“* (Rn. 72).
2. *„In einem Bereich wie dem Steuerrecht, der eng mit der Souveränität der Mitgliedstaaten verbunden ist, der auf Unionsebene nicht oder wenig harmonisiert ist und der heikle politische Fragen, wie die Gleichheit vor der Steuer oder die Progressivität der Steuer, aufwirft, kann man sich jedoch fragen, ob die Verwendung einer weniger invasiven Prüfungsmethode, die sich auf den Begriff der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, nicht angemessener ist“* (Rn. 73).

Im Anschluss hält er zwar fest, dass für die Frage der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Kommission zuständig ist. Dann heißt es jedoch weiter:

1. *„In Anbetracht der ausschließlichen Zuständigkeit und des weiten Ermessens der Kommission hinsichtlich der Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Binnenmarkt würde eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Beihilfenrechts mittels der Methode des Bezugsrahmens der Kommission die Befugnis übertragen, die nationalen Steuerregelungen zu „glätten“, indem sie die Aufhebung der Differenzierungen verlangt, die aus sozialen, wirtschaftlichen, ökologischen oder anderen Gründen zulässigerweise festgelegt wurden“* (Rn. 77).
2. *„Es wäre meines Erachtens schwer mit dem Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern vereinbar, der Kommission eine solche Befugnis zu gewähren. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs fallen nämlich mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Steuerzuständigkeit der Mitgliedstaaten“* (Rn. 78).

3. *„Mit anderen Worten ist es nicht Sache der Kommission, wegen des Verbots staatlicher Beihilfen über jede unterschiedliche Behandlung zu befinden, die sich aus der von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verteilung der Steuerbelastung ergibt“* (Rn. 79).
4. *„Man kann sich auch fragen, ob die Heranziehung der Methode des Bezugsrahmens die Mitgliedstaaten de facto zwänge, der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV die überwiegende Mehrheit ihrer nationalen steuerpolitischen Maßnahmen, insbesondere diejenigen, die ihren Jahreshaushalt umsetzen, oder diejenigen, die jedem Unternehmen offenstehen, wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Befreiung, zu notifizieren“* (Rn. 80).
5. *„Im Vergleich dazu gestattet es die Heranziehung der klassischen Prüfungsmethode, die sich auf das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, das Beihilfenrecht und in erster Linie die Tätigkeit der Kommission auf die für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlichsten Maßnahmen, nämlich die Einzelbeihilfen und die sektoralen Beihilfen, zu konzentrieren. Die intersektoralen Maßnahmen würden diesem Recht dagegen nur unterstellt, wenn feststeht, dass sie mittelbar selektiv und daher für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlich sind („Gibraltar“-Ausnahme)“* (Rn. 81).

Mit diesen Ausführungen greift der Generalanwalt die wesentlichen Kritikpunkte an der dreistufigen „Methode des Bezugsrahmens“ (Feststellung des Referenzsystems, Prüfung des Vorliegens einer Ausnahme, Prüfung, ob diese Ausnahme gerechtfertigt ist) auf und stellt diese anhand der primärrechtlichen Wertung der fortbestehenden mitgliedstaatlichen Steuerautonomie im Hinblick auf ihre Legitimität offen – und in dieser Form wohl beispieillos – in Frage.

Der Generalanwalt führt sodann weitere problematische Aspekte der Methode des Bezugsrahmens auf und schlägt dem Gerichtshof vor, *„nicht nur in der vorliegenden Rechtssache, sondern allgemeiner im Bereich der Steuern, die klassische, auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründende Prüfungsmethode anzuwenden“* (Rn. 87).

Im Hinblick auf § 6a GrEStG kommt er zu dem Ergebnis, dass die Regelung – auch bei Anwendung der Methode des Bezugsrahmens – nicht als selektiv anzusehen sei, weil bei sachgerechter Würdigung *„§ 6a GrEStG eine Korrektur zum Anwendungsbereich von § 1 GrEStG, der zu weit gefasst worden sei, dar[stellt], indem er [konzerninterne Umwandlungsvorgänge] aufgrund ihrer fehlenden Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden Grundstücken ausschließt. Folglich ist § 6a GrEStG Teil des Bezugsrahmens und kann nicht als selektiv [...] angesehen werden“* (Rn. 139). Hilfsweise führt er aus, dass die Sachverhalte, welche § 6a GrEStG erfasse, nicht mit denen vergleichbar seien, welche nicht unter die Vorschrift fielen.

AUSBLICK

Für alle Unternehmen, die in der Vergangenheit § 6a GrEStG in Anspruch genommen hatten und insoweit durch das Vorlageverfahren im Ungewissen schweben, gibt es durch die Schlussanträge berechtigte Hoffnung. Maßgebend bleibt natürlich – auch für geplante Gestaltungen – wie nun der EuGH über die Vorlagefrage des BFH entscheiden wird.

Der EuGH hatte zuletzt in seiner Entscheidung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG befunden, die Kommission habe den Ausnahmecharakter der Vorschrift anhand einer unzutreffenden Festlegung des maßgebenden Referenzsystems beurteilt. Es spricht vieles dafür, dass er in dem Verfahren zu § 6a GrEStG, was insoweit vergleichbar erscheint, den Schlussanträgen des Generalanwalts folgt.

Abzuwarten bleibt, ob er sich – ungeachtet von etwaigen „technischen“ Fehlern bei der Anwendung der Prüfungsmethode im konkreten Fall – auch zu der grundlegenden Kritik des Generalanwalts an der Prüfungsmethode als solcher äußern wird. Die Bedeutung der Schlussanträge kann insoweit (d. h. über den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG hinaus) kaum zu hoch eingeschätzt werden. Zwar gab es im Kontext steuerlicher Beihilfen auch in der jüngeren Vergangenheit Schlussanträge, welche den Prüfungsmaßstab der Kommission insoweit kritisch hinterfragten, jedoch nicht in dieser grundlegenden Form. Der EuGH hatte auch diese Kritik bisher nicht aufgegriffen und war z. B. in seiner Entscheidung der Sache World Duty Free Group der Argumentation des Generalanwalts im Ergebnis nicht gefolgt.

Die dezidierte Klarheit der Darstellung der Kritikpunkte durch Generalanwalt Saugmangaard dürfte jedoch dazu beitragen, dass die Diskussion zum beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission für steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten nun auf eine neue Ebene der inhaltlichen Auseinandersetzung gehoben wird, die letztlich mit einer Anpassung (oder Abschaffung) dieses Maßstabs einhergehen dürfte.

**Dr. Malte Strüber**

Rechtsanwalt | LL.M. | Steuerberater
 Fachanwalt für Steuerrecht
 BEITEN BURKHARDT
 Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
 Berlin

Mehr Rechtssicherheit bei der Erteilung und Anpassung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im „Vor-Renten-Alter“

BFH, Urteil vom 7. März 2018, I R 89/15

HINTERGRUND

Eine Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer muss besonderen Anforderungen genügen, damit keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Die Versorgungszusage kann insbesondere dann als aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst gelten, wenn der Zeitraum zwischen Zusage der Leistungen und dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis derart kurz ist, dass sich der Begünstigte die Leistungen nicht mehr verdienen kann (sog. Erdienbarkeit). Das Merkmal der Erdienbarkeit beruht auf der Vorstellung, dass es sich bei der betrieblichen Altersversorgung um eine freiwillige Leistung des Arbeitgebers in Anerkennung längerer Betriebszugehörigkeit und in Erwartung weiterer Betriebstreue handele. Deshalb würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die durch die Zusage eintretende zusätzlich finanzielle Belastung nur eingehen, wenn er die Gegenleistung voraussichtlich noch für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren erhalte („hypothetischer Fremdvergleich“).

Mit der Frage, ob es auf die Erdienbarkeit auch ankommt, wenn die Altersversorgung im Wege der Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer finanziert wird oder ein wertgleicher Wechsel des Durchführungswegs erfolgt, beschäftigte sich der BFH in dem gegenständlichen Urteil.

ENTSCHEIDUNGSSACHVERHALT

Im zugrundeliegenden Fall passten die Klägerin, (eine GmbH) und ihr seit Jahrzehnten als Geschäftsführer angestellter Mehrheitsgesellschafter (G-GF) dessen betriebliche Altersversorgung an. Der 58-jährige G-GF wurde seit Jahren mit ca. EUR 5.000 monatlich vergütet und ihm wurde vor 15 Jahren eine Pensionszusage erteilt, wonach ihm bei Renteneintritt 60 Prozent seines letzten Grundgehalts als Altersrente zustehen sollten.

Zum einen wurde der Durchführungsweg der Altersversorgung hinsichtlich des noch nicht erdienten Teils der Pensionszusage (sog. Future Service) auf eine rückgedeckte Unterstützungskassenzusage wertgleich umgestellt. Zum anderen verbesserte die GmbH die Altersversorgung mit einer zusätzlichen Unterstützungskassenzusage. Die Finanzierung erfolgte vereinbarungsgemäß über das Gehalt des G-GF, indem Teile seines Gehalts von der GmbH an die Unterstützungskasse geleistet wurden.

Das Finanzamt wollte entgegen der Auffassung der GmbH die Leistungen an die Unterstützungskasse für die Zusage aus der Entgeltumwandlung nicht zum Betriebsausgabenabzug zulassen.

Da die Zusage von dem 58-jährigen G-GF nicht mehr verdient werden könne, sei die Zusage nicht betrieblich, sondern vielmehr gesellschaftlich veranlasst und daher als verdeckte Gewinnausschüttung nicht einkommensmindernd zu behandeln.

ENTSCHEIDUNG DES BFH

Der BFH stellt zunächst klar, dass er weiterhin daran festhält, dass auch bei der Erhöhung bestehender Zusagen und bei mittelbaren Zusagen ein Fremdvergleich vorzunehmen sei. In dessen Rahmen sei dann die Tatsache, dass eine zehnjährige Tätigkeit nicht mehr zu erwarten ist, ein gewichtiges Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Dieses Indiz müsse im Einzelfall widerlegt werden.

Die Indizwirkung entfällt hingegen nach der neuerlichen Entscheidung des BFH dann grundsätzlich, wenn die Pensionszusage aus einer Entgeltumwandlung finanziert wird. Denn bei der durch Gehaltsumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiere der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt. Zugleich werde das zusagende Unternehmen durch die wertgleiche Pensionsanwartschaft nicht belastet. Es bestehe daher regelmäßig keine Veranlassung, die Gehaltsumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit zu überprüfen.

Der BFH deutet ergänzend an, dass die betriebliche Veranlassung bei einer Entgeltumwandlung aber ggf. dann verneint werden müsse, wenn mit der Zusage andere Risiko- oder Kostensteigerungen für das Unternehmen verbunden sind. Als Beispiele nennt er sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung und die Vollumwandlung des Barlohns mit der Folge einer „Nur-Pension“.

Hinsichtlich des Durchführungswegwechsels entscheidet der BFH, dass vorliegend keine erneute Erdienbarkeitsprüfung durchzuführen sei, da der Wechsel ohne finanzielle Mehrbelastung für das Unternehmen erfolgte.

FAZIT UND FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Beseitigt haben dürfte der BFH die Unruhe nach seinem Urteil vom 20. Juli 2016. Nach dem neuerlichen Urteil dürften Änderungen des Durchführungswegs und wertneutrale Änderungen bestehender Zusagen möglich sein.

Der Grundsatz des Fremdvergleichs ist aber immer zu beachten. Zwar hatte der BFH in dem gegenständlichen Fall keinen Anlass sich mit Umständen zu beschäftigen, die trotz Entgeltumwandlung und wertgleicher Umstellung, zu finanziellen Belastungen des zusagenden Unternehmens führen. Die Andeutungen des BFH sind jedoch als ausdrücklicher Warnhinweis zu verstehen, dass der Fremdvergleich immer anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist und der Sachverhalt in allen Aspekten zu bewerten ist.

So kann zwar eine Erdienbarkeit und eine betriebliche Veranlassung der Pensionszusage bei Entgeltumwandlung zu bejahen sein. Wenn aber zuvor das Grundgehalt zum Zwecke der sich anschließenden Entgeltumwandlung unangemessen erhöht wurde, liegt eben gerade darin die verdeckte Gewinnausschüttung.



Teresa Werner

Rechtsanwältin | Steuerberaterin
BEITEN BURKHARDT
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Düsseldorf

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
Benjamin Knorr

© BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH.
Alle Rechte vorbehalten 2018.

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 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.

IHRE ANSPRECHPARTNER

BERLIN

Lützowplatz 10 | 10785 Berlin
Dr. Malte Strüber | Rechtsanwalt | Steuerberater
Tel.: +49 30 26471-262 | Malte.Strueber@bblaw.com

DÜSSELDORF

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

FRANKFURT AM MAIN

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

HAMBURG

Neuer Wall 72 | 20354 Hamburg
Dr. Guido Krüger | Rechtsanwalt | Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: +49 40 688745-0 | Guido.Krueger@bblaw.com

MÜNCHEN

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