

Wichtige Änderungen  
in Recht und Gesetz

Ausgabe 4, 2017

April/Mai

# steuern+recht aktuell

**pwc**

## Inhalt

### **Business Meldungen**

- Bundestag beschließt Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz
- Lizenzschranke: Bundestag beschließt Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen
- Update zur geplanten US-Steuerreform – Handlungsbedarf für deutsche Unternehmen
- BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern veröffentlicht
- Kapitalertragsteuerabzug bei inländischen und grenzüberschreitenden Treuhandmodellen
- Merkblatt neu gefasst: Verzicht auf Durchführung eines Schiedsverfahrens
- Anwendungsschreiben zur Beschränkung der KESt-Anrechnung bei Cum/Cum-Geschäften
- Anwendung des Sanierungserlasses aus Vertrauensschutzgründen

### **Rechtsprechung**

- Verlustverrechnung zwischen steuerlich unterschiedlich belasteten Kapitalerträgen möglich
- Nachträgliche Kosten für Bebauung eines Grundstücks unterliegen ebenfalls der Grunderwerbsteuer
- Zwei Goldfinger-Modelle zur Verlustnutzung höchstrichterlich bestätigt
- Abmahnungen an Mitbewerber sind umsatzsteuerpflichtig
- Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen
- Wert der Gegenleistung bei Anteilsübertragung gegen Forderungsabtretung
- Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen
- Ausschluss vom Abgeltungsteuersatz für Kapitaleinkünfte nur bei beherrschendem Einfluss
- Gewerbesteuerliches Bankenprivileg auch für Konzernfinanzierungsgesellschaften
- Liebhaberei: Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand einer Wohnung
- Keine Steuerverstrickung von Darlehensverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht
- Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt
- Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers bei einem Selbständigen
- Erträge aus Genussscheinen – Zinsen oder Einkünfte mit Gewinnbeteiligung?
- Keine Besteuerung bei anstelle eines Ausgleichsanspruchs ausgezahlten Altersversorgungsbeiträgen

## Business Meldungen

### Bundestag beschließt Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz

*Die Abgeordneten des Deutschen Bundestages haben in ihrer Sitzung am 27. April 2017 das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Damit sollen in erster Linie „die Möglichkeiten inländischer Steuerpflichtiger zur Steuerumgehung mittels Domizilgesellschaften (Briefkastenfirmen)“ erschwert werden. Neben zahlreichen Mitwirkungspflichten sieht das Regelwerk dabei auch die Aufhebung des steuerlichen Bankgeheimnisses vor. Die Verabschiedung im Bundesrat ist voraussichtlich für den 12. Mai 2017 vorgesehen.*

Ziel des neuen Regelwerks ist es, dass die Finanzverwaltung umfassende Informationen über die Geschäftsbeziehungen von deutschen Steuerpflichtigen mit Briefkastenfirmen in Steueroasen erhält und sie dafür mit neuen Ermittlungs-Befugnissen auszustatten. Nachfolgend die wichtigsten Maßnahmen im Überblick:

Anzeigepflicht über den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen: Die nach geltendem Recht bereits bestehende Anzeigepflicht über den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften wird für unmittelbare und mittelbare Beteiligungen vereinheitlicht. Zugleich sieht das Gesetz eine Fristverlängerung für die Erstattung der Mitteilung bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung vor.

Anzeigepflicht von unmittelbar oder mittelbar beherrschten Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in Drittstaaten: Steuerpflichtige müssen künftig auch Geschäftsbeziehungen zu von ihnen unmittelbar oder mittelbar beherrschten Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in Drittstaaten anzeigen, und zwar unabhängig davon, ob sie an dem Unternehmen formal beteiligt sind oder nicht. Im Falle einer Verletzung dieser Mitteilungspflicht werden der Anlauf der steuerlichen Festsetzungsfrist und damit der Eintritt der Festsetzungsverjährung insoweit gehemmt sein; zugleich kann eine Pflichtverletzung mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden.

Finanzinstitute haften für Steuerausfälle: Künftig müssen Finanzinstitute den Finanzbehörden von ihnen hergestellte oder vermittelte Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen mitteilen. Im Falle einer Verletzung dieser Mitwirkungspflicht haften die Finanzinstitute für dadurch verursachte Steuerausfälle; zugleich wird eine derartige Pflichtverletzung mit einem Bußgeld von bis zu 50 000 Euro geahndet werden.

Wegfall des steuerlichen Bankgeheimnisses: Das sogenannte steuerliche Bankgeheimnis nach § 30a Abgabenordnung (AO) wird nach dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz aufgehoben. Hier geht es ausdrücklich nicht um das zivilrechtliche Bankgeheimnis, das vor Datenweitergabe von Banken etwa an andere Unternehmen schützt. Dieses Bankgeheimnis hat zwar bisher schon kein Auskunftsverweigerungsrecht der Banken gegenüber Finanzbehörden begründet. Es hat die Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden aber durchaus beeinträchtigt. Anlasslose Ermittlungen bei Kreditinstituten sind indes auch in Zukunft unzulässig.

Erweiterung des automatisierten Kontenabrufverfahrens: Das automatisierte Kontenabrufverfahren für Besteuerungszwecke wird erweitert. Die Neuregelung ermöglicht insoweit Ermittlungen, in welchen Fällen ein inländischer Steuerpflichtiger Verfügungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter eines Kontos oder Depots einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs der AO ist. Zugleich soll die Frist,

innerhalb der Kreditinstitute die Daten bei Auflösung eines Kontos zum Kontenabruf vorhalten müssen, auf zehn Jahre verlängert werden.

Sammelauskunftersuchen konkretisiert: Die Möglichkeit von Sammelauskunftersuchen der Finanzbehörden wird auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gesetzlich klargestellt.

Erheben und Aufzeichnen des steuerlichen Identifikationsmerkmals: Im Rahmen der Legitimationsprüfung erheben und zeichnen Kreditinstitute künftig auch das steuerliche Identifikationsmerkmal des Kontoinhabers und jedes anderen Verfügungsberechtigten auf. Diese Informationen werden im Kontenabrufverfahren ausschließlich den Finanzbehörden mitgeteilt. Bislang beschränkt sich die sogenannte Legitimationsprüfung auf Name und Anschrift.

Neue Aufbewahrungspflichten: In § 147a Absatz 2 AO wird eine neue Aufbewahrungsverpflichtung für Steuerpflichtige geschaffen, die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können. Bei diesen Steuerpflichtigen wäre dann künftig auch ohne besondere Begründung eine Außenprüfung zulässig.

Aufnahme im Katalog für besonders schwere Steuerhinterziehungen: Die Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu vom Steuerpflichtigen beherrschten Drittstaat-Gesellschaften werden in den Katalog der besonders schweren Steuerhinterziehungen aufgenommen. Damit gilt auch für diese Begehungsform eine Verjährungsfrist von zehn Jahren für die Strafverfolgung. Ebenfalls geregelt: Die Zahlungsverjährungsfrist in Steuerhinterziehungsfällen verlängert sich allgemein von fünf auf zehn Jahre.

Besteuerung von Abfindungen an Erbprätendenten: Der Bundesrat hatte im Gesetzgebungsverfahren angeregt, eine sogenannte Besteuerungslücke im Erbschaftsteuergesetz hinsichtlich der Besteuerung von Abfindungen zu schließen, die ein Erbprätendent dafür erhält, dass er die Erbenstellung eines anderen nicht mehr bestreitet. Hintergrund: Mit Urteil vom 15. Juni 2016 (II R 24/15) hatte der BFH eine Abziehbarkeit des Abfindungsbetrag als Nachlassverbindlichkeit trotz fehlender Steuerbarkeit der Abfindung an den Erbprätendenten zugelassen. Als Konsequenz aus der neuen Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit Änderung des § 3 Absatz 2 Nummer 4 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) nunmehr vorgesehen, dass sämtliche Abfindungen der Besteuerung unterliegen, die deshalb gewährt werden, weil zunächst behauptete Rechtsstellungen, Rechte oder Ansprüche, die zu einem Erwerb führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden. Dadurch wird insbesondere eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung der Abfindung geschaffen, die jemand dafür erhält, dass er die Erbenstellung eines anderen nicht mehr bestreitet.

## Lizenzschranke: Bundestag beschließt Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

*Neben dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz haben die Abgeordneten des Deutschen Bundestages in ihrer Sitzung am 27. April 2017 das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen beschlossen. Die Verabschiedung im Bundesrat ist voraussichtlich für den 12. Mai 2017 vorgesehen.*

Mit dem neuen Regelwerk soll verhindert werden, dass multinationale Unternehmen Gewinne durch Lizenzzahlungen in Staaten mit besonderen Präferenzregelungen (sogenannte Lizenz-, Patent- oder IP-Boxen) verschieben, die nicht den Anforderungen des BEPS-Projekts der OECD und G20 entsprechen. Zur Umsetzung der Abzugsbeschränkung wird hierzu ein neuer § 4j Einkommensteuergesetz (EStG) eingeführt, der erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein soll, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen. Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen wurde darüber hinaus eine Regelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen neu ins

Gesetz aufgenommen. Notwendig geworden war diese Ergänzung im Gesetz nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs. Danach entschieden die obersten Finanzrichter im Februar dieses Jahres, dass die im Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vorgesehene Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

### *Einführung einer Abzugsbeschränkung als Abwehrmaßnahme*

Im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts haben sich die beteiligten Staaten auf Rahmenbedingungen für Regelungen verständigt, mit denen Staaten für bestimmte aus qualifiziertem geistigen Eigentum resultierende Einnahmen eine steuerliche Vorzugsbehandlung (Lizenz-, Patent- oder IP-Boxen) vorsehen dürfen. Der sogenannte „Nexus-Ansatz“ prüft, ob eine derartige Präferenzregelung die gewährten Steuervergünstigungen vom Umfang der FuE-Tätigkeiten der begünstigten Steuerpflichtigen abhängig macht. Er baut auf dem Grundprinzip auf, auf dem Steuergutschriften für Forschung und Entwicklung (FuE) und ähnliche ausgabenorientierte Steuerregelungen beruhen. In diesen ausgabenorientierten Regelungen sind Ausgaben und Steuervergünstigungen direkt miteinander verknüpft, weil die Ausgaben zur Berechnung der Steuervergünstigung herangezogen werden.

Der Nexus-Ansatz dehnt diesen Grundsatz auf Steuerregelungen aus, die sich auf die nach der Schaffung und Nutzung geistigen Eigentums erzielten Einnahmen beziehen. Grob umrissen werden hierbei, bezogen auf den geistigen Eigentumswert, die Ausgaben für eigene und für bei fremden Dritten in Auftrag gegebene FuE-Tätigkeiten ins Verhältnis zu den Gesamtausgaben für dessen Entwicklung gesetzt, welche zusätzlich Anschaffungskosten für geistiges Eigentum und Aufwendungen für die Auftragsforschung durch Nahestehende umfassen. Zu diesem Anteil sind die Gesamteinkünfte aus dem geistigen Eigentumswert begünstigungsfähig. Übersteigen die durch eine Präferenzregelung begünstigten Einkünfte diesen Betrag nicht, erfüllt die Regelung das Erfordernis der wesentlichen Geschäftstätigkeit. In nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Präferenzregime dürfen seit dem 1. Juli 2016 keine neuen geistigen Eigentumswerte oder Steuerpflichtige mehr aufgenommen werden. Auf Bestandsfälle dürfen derartige Präferenzregelungen maximal bis zum 30. Juni 2021 aber weiter angewendet werden.

Da nicht auszuschließen ist, dass es auch künftig noch Präferenzregelungen geben wird, die nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen, und eine Vielzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen einen Nullsteuersatz auf Lizenzzahlungen vorsieht, ist es weiterhin möglich, dass Unternehmen Gewinne durch Lizenzzahlungen in entsprechende Staaten verlagern. Um dies zu vermeiden, führt der Gesetzgeber einen neu gefassten § 4j EStG ein.

Diese Vorschrift sieht vor, dass Aufwendungen für Rechteüberlassungen durch eine nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz nicht oder nur zum Teil abziehbar sind, wenn die Zahlung beim Empfänger niedrig besteuert wird (Ertragsteuerbelastung < 25%) und eine niedrige Besteuerung nicht bereits auf der Regelbesteuerung in dem betreffenden Staat, sondern auf einer besonderen Präferenzregelung (z.B. „Lizenzbox“) beruht. Bei mehreren Gläubigern ist die niedrigste Belastung maßgeblich. Um Ausweichmanöver zu verhindern, ist die Regelung dabei auch auf Fälle mit Zwischenschaltung weiterer nahestehender Personen anzuwenden. Ferner sind auch Betriebsstätten potenzielle Schuldner bzw. Gläubiger im Sinne der Vorschrift. Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen der Regelung erfüllt sind, werden die Aufwendungen nur mit dem Anteil zum Abzug zugelassen, der dem Verhältnis von Ertragsteuerbelastung beim Gläubiger der Zahlung zu einer 25%igen Steuerbelastung entspricht. Das bedeutet, je höher die steuerliche Belastung beim Gläubiger ist, desto höher ist auch der abziehbare Anteil beim Schuldner. Der Gläubiger im Sinne des § 4j EStG kann dabei auch eine im Ausland transparent besteuerte Personengesellschaft oder eine z.B. nach dem Check-the-box-Verfahren transparent besteuerte Kapitalgesellschaft sein. Die Lizenzschanke gilt indes nicht, wenn die ausländische Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht.

### *Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen*

Neu ins Gesetz aufgenommen: Eine Regelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen (§ 3a neu EStG). Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung sind danach steuerfrei, wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahmen geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt. Das gilt unter den gleichen Voraussetzungen auch für die Gewerbesteuer. In der nunmehr beschlossenen Neuauflage ist allerdings geregelt, dass bis zur Höhe des um die nicht abziehbaren Sanierungskosten im Sinne von § 3c Abs. 4 EStG geminderten Sanierungsbetrags bestehende Verlustverrechnungspotentiale aus den Vorjahren, dem Sanierungsjahr und dem dem Sanierungsjahr folgenden Jahr verbraucht werden. Es gilt dabei eine bestimmte Reihenfolge des Verlustverbrauchs. Zuerst werden danach die Verlustverrechnungsvolumina, die direkt dem zu sanierenden Unternehmen zugerechnet werden, verbraucht, anschließend gehen die übrigen Verlustverrechnungsvolumina des (Mit-)Unternehmers unter. Ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart wird nicht ausgeschlossen. Ergänzend hierzu geregelt: Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsgewinn entsteht, nicht abgezogen werden.

Mit der Einführung eines neuen § 3a EStG gehen aber auch Anpassungen im Körperschaftsteuergesetz (KStG) einher. So stellt eine Ergänzung im § 8c Abs. 2 KStG neu klar, dass die Vorschrift vorrangig vor § 3a EStG anzuwenden ist. Der Anwendungsvorrang des § 8c KStG gilt unabhängig davon, ob der schädliche Beteiligungserwerb vor oder nach dem Schuldenerlass durchgeführt wird. Ausschlaggebend dafür ist, dass dem § 3a EStG anders als § 8c KStG eine Gesamtjahresbetrachtung des Sanierungsjahrs und keine Stichtagsbetrachtung zu Grunde liegt, sodass § 3a EStG erst als letzter Schritt anzuwenden ist.

### *Neue Wertgrenzen bei Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter vorgesehen*

Die Regelungen zur Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter werden verbessert. Nach der Neuregelung ist eine Sofortabschreibung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, möglich, wenn deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert 800 Euro nicht übersteigen. Durch diese Steuerentlastung sollen ein positiver Liquiditätseffekt für Unternehmen erzielt und Freiräume für neue Investitionen geschaffen werden.

Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert 150 Euro, aber nicht 250 Euro übersteigen, sind zukünftig nicht mehr in einen für das Wirtschaftsjahr wahlweise gebildeten Sammelposten einzubeziehen. Aufwendungen für Wirtschaftsgüter von derart geringem Wert können zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sofort und in voller Höhe abgezogen werden. Die neuen Wertgrenzen finden einheitlich erstmals bei Wirtschaftsgütern Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Änderungen treten am Tag der Verkündung in Kraft.

## **Update zur geplanten US-Steuerreform – Handlungsbedarf für deutsche Unternehmen**

*US-Finanzminister Steven Mnuchin und der Vorsitzende des National Economic Council Gary Cohn veröffentlichten am Mittwoch, den 26.04.2017, einen Überblick über die Prinzipien der Trump-Administration zur der geplanten US-Steuerreform („2017 Tax Reform for Economic Growth and American Jobs“).*

Mehr zu den Eckpfeilern für die geplante US-Steuerreform können Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* nachlesen unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/27/update-geplante-us-steuerreform-handlungsbedarf-fuer-deutsche-unternehmen/>

## BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern veröffentlicht

*Im Hinblick auf die Namensnutzung und der Überlassung von Markenrechten zwischen dem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person hat das Bundesfinanzministerium ein neues Anwendungsschreiben veröffentlicht.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/07/bmf-schreiben-zur-namensnutzung-im-konzern-veroeffentlicht/>

## Kapitalertragsteuerabzug bei inländischen und grenzüberschreitenden Treuhandmodellen

*Das Bundesfinanzministerium nimmt zu einem neuen Service von Kreditinstituten im Einlagengeschäft Stellung. Konkret geht es um die Nutzung von Zinsprodukten Dritter, wobei das Kreditinstitut die Anlagebeträge nicht selbst als Schuldner verzinst, sondern die dafür vorgesehenen Gelder seiner Kunden an andere Anlageinstitute weiterreicht.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/25/kapitalertragsteuerabzug-bei-inlaendischen-und-grenzueberschreitenden-treuhandmodellen/>

## Merkblatt neu gefasst: Verzicht auf Durchführung eines Schiedsverfahrens

*Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 5. April 2017 eine aktualisierte Fassung des Merkblatts zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen veröffentlicht. Im Rahmen der Überarbeitung wurde die Textziffer 5 mit Hinweisen zum Verzicht auf Durchführung eines solchen Schiedsverfahrens neu gefasst.*

Der Zugang zu einem Verständigungs- oder Schiedsverfahren ist ein gesetzlich verankertes Recht des Steuerpflichtigen und darf von der Finanzverwaltung nicht behindert werden. Die Krux: In manchen Fällen ist es aufgrund der Gesamtumstände schwierig, den der Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Sachverhalt in einem späteren Verständigungs- oder Schiedsverfahren nachträglich beweissicher festzustellen. Aus diesem Grund hält es die Finanzverwaltung für sachgerecht, im Fall der Beantragung einer tatsächlichen Verständigung durch den Steuerpflichtigen deren Abschluss davon abhängig zu machen, dass dieser darauf verzichtet, den Inhalt der tatsächlichen Verständigung zum Gegenstand eines Schiedsverfahrens zu machen.

In Fällen verbundener Unternehmen strebt die Finanzverwaltung nach Lesart der neuen Verwaltungsanweisung zur Vermeidung widersprechender Sachverhaltsfestlegungen ebenfalls an, dass auch das verbundene ausländische Unternehmen darauf verzichtet, den Inhalt der tatsächlichen Verständigung zum Gegenstand eines Schiedsverfahrens zu machen.

### **Fundstelle**

BMF-Schreiben vom 5. April 2017, IV B 5 – S 1304/0-04

## Anwendungsschreiben zur Beschränkung der KESt-Anrechnung bei Cum/Cum-Geschäften

*Die Finanzverwaltung hat zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a Einkommensteuergesetz Stellung genommen und ein umfangreiches Anwendungsschreiben zu den bekannten Cum/Cum-Geschäften veröffentlicht. Es handelt sich um die finale Version eines Schreibens, welches bisher nur im Entwurf vorlag.*

In dem Anwendungsschreiben erfolgen präzise Hinweise zur Mindesthaltedauer (Fälligkeit), zum Mindestwertveränderungsrisiko von mindestens 70% (unter Berücksichtigung gegenläufiger Ansprüche und Ansprüchen nahestehender Personen nach § 1 Außensteuergesetz), zum Anrechnungsausschluss bei Verpflichtung zur Vergütung an andere Personen, zur Art der betroffenen Kapitalerträge, zur Fiktion der Personenidentität (Stichwort: Treuhandenschaft) und zu den Ausnahmetatbeständen. Einen großen Spielraum im aktuellen Schreiben nehmen zahlreiche Praxisbeispiele zur Berechnung des Wertänderungsrisikos ein.

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/26/anwendungsschreiben-zur-beschaenkung-der-kapitalertragsteuer-anrechnung-bei-cumcum-geschaeften/>

## Anwendung des Sanierungserlasses aus Vertrauensschutzgründen

*Das Bundesfinanzministerium hat in aktuell zur Anwendung der Grundsätze des BFH-Beschlusses zur Rechtswidrigkeit des Sanierungserlasses aus Gründen des Vertrauensschutzes Stellung genommen.*

Der Große Senat des BFH hatte am 28. November 2016 (GrS 1/15) entschieden, dass das ursprüngliche Schreiben der Finanzverwaltung zum sogenannten Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt. Darauf folgend hatte der Bundesrat im Rahmen des Entwurfs eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen um Prüfung einer gesetzlichen Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen (mit verfassungsrechtlich zulässiger steuerlicher Rückwirkung) gebeten. Das BMF hat nun zur Anwendung der Grundsätze des vorgenannten BFH-Beschlusses aus Gründen des Vertrauensschutzes Stellung genommen.

Die Verwaltung unterscheidet dabei zwischen Forderungsverzichten (Schuldenerlass), die bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen wurden, und solchen, die nach diesem Datum beschlossen wurden. Im ersten Fall sind die ursprünglichen BMF-Schreiben zum Sanierungserlass, zur ertragsteuerliche Behandlung von Gewinnen aus Planinsolvenzverfahren, aus einer Restschuldbefreiung oder einer Verbraucherinsolvenz weiter uneingeschränkt anzuwenden. Sofern der Forderungsverzicht Teil eines Insolvenzplanes ist, gilt dieser mit Beschluss des Insolvenzgerichts als endgültig vollzogen.

In den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 erteilt wurde, ist diese dann nicht aufzuheben und nicht zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall andere Vertrauensschutzgründe vorliegen.

Wurde eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nach dem 8. Februar 2017 erteilt, ist diese nur dann nicht zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an

der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde. In allen übrigen Fällen, d. h. kein Forderungsverzicht aller an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 und keine vorliegende verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage, sind Billigkeitsmaßnahmen und Stundungen nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen. Erlassentscheidungen werden zurückgestellt.

Abschließend weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass verbindliche Auskünfte in Sanierungsfällen und Billigkeitsmaßnahmen nach Veröffentlichung dieses Schreibens im Einzelfall auch weiterhin möglich sind.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (IV C 6 – S 2140/13/10003)

---

## Rechtsprechung

### Verlustverrechnung zwischen steuerlich unterschiedlich belasteten Kapitalerträgen möglich

*Der Bundesfinanzhof lässt eine horizontale Verlustverrechnung zwischen den dem pauschalen Abgeltungsteuertarif unterliegenden negativen Einkünften und den der tariflichen Steuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Hierzu ist allerdings erforderlich, dass vom Steuerpflichtigen die sogenannte Günstigerprüfung beantragt wird.*

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige unter anderem Zinsen aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses hatte das Finanzamt (insoweit einvernehmlich) als Darlehen zwischen nahestehenden Personen eingeordnet, sodass die Zinsen nach dem progressiven Regeltarif zu besteuern waren. Daneben erzielte der Steuerpflichtige negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif von 25% (Abgeltungsteuer) unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Während Finanzamt und Finanzgericht dies ablehnten, gab der BFH der Revision statt.

Zwar dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Eine Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die dem Regeltarif unterliegen sei jedoch möglich, so der BFH. Voraussetzung ist aber, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf sogenannte Günstigerprüfung stellt. Dies hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, sodass eine Verlustverrechnung möglich wird. Jedoch: Der Abzug des Sparer-Pauschbetrags ist in diesem Fall ausgeschlossen – denn bei regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen können nur die tatsächlich angefallenen und nicht fiktive Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrags abgezogen werden.

Da aufgrund der Feststellungen des Finanzgerichts fraglich war, ob die abgeltend zu steuernden negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen und die positiven regelbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Grunde und der Höhe zutreffend ermittelt wurden, hat der BFH den Fall nach dort zurückverwiesen.

**Fundstelle**

BFH-Urteil vom 30. November 2017 (VIII R 11/14), veröffentlicht am 12. April 2017



## Nachträgliche Kosten für Bebauung eines Grundstücks unterliegen ebenfalls der Grunderwerbsteuer

*Für den Fall, dass ein Bauerrichtungsvertrag zeitlich nach dem Grundstückskaufvertrag und nach der Festsetzung der Grunderwerbsteuer geschlossen wird, kann das Finanzamt die ursprüngliche Steuerfestsetzung ändern und auf die Bauerrichtungskosten zusätzlich zu den Kosten des Grundstückserwerbs Grunderwerbsteuer festsetzen. Damit hat der Bundesfinanzhof eine weitere Entscheidung zum Thema „einheitlicher Erwerbsgegenstand“ getroffen.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/12/nachtraegliche-kosten-fuer-die-bebauung-eines-grundstuecks-unterliegen-ebenfalls-der-grunderwerbsteuer/>

## Zwei Goldfinger-Modelle zur Verlustnutzung höchstrichterlich bestätigt

*Der Bundesfinanzhof hat zwei als sogenannte „Goldfinger-Modelle“ bekannte Gestaltungen in den Jahren 2006 bis 2010 akzeptiert, bei denen Personengesellschaften durch den Ankauf physischen Goldes Verluste aus Gewerbebetrieb erzielt haben. Diese Gestaltungen können bei den Gesellschaftern zu Steuervorteilen führen. Für ab 2013 durchgeführte Projekte dieser Art hat der Gesetzgeber jedoch mittlerweile einen Riegel vorgeschoben.*

Zusammenfassung und rechtliche Ausgangslage: Gegenstand der richterlichen Entscheidungen war eine inlandsbezogene Gestaltung (BFH-Urteil IV R 10/14) und ein ausländischer Fall (BFH-Urteil IV R 50/14). Bei der inlandsbezogenen Gestaltung tritt typischerweise ein Steuerstundungseffekt dadurch ein, dass die Anschaffungskosten für das Gold als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu einem gewerblichen Verlust führen, der mit beziehungsweise von anderen positiven Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen oder abgezogen werden kann. Bei der auslandsbezogenen Variante kommt es typischerweise zu einer endgültigen Reduzierung der Einkommensteuerbelastung. Dies ist eine Folge des durch die ausländischen Verluste gegebenenfalls bis auf Null reduzierten Steuersatzes (sogenannter negativer Progressionsvorbehalt), dem durch den Verkauf des Goldes in einem späteren Jahr regelmäßig keine oder nur eine geringe Steuersatzsteigerung gegenübersteht.

Zuordnung zum Umlaufvermögen, Gewinnermittlungsart und gewerbliche Einkünfte:

Im Urteil IV R 10/14 („Inlandsfall“) hatte eine GbR, an der eine GmbH & Co. KG und eine GmbH beteiligt waren, ihrem Gesellschaftszweck folgend den Erwerb, die Verwaltung und laufende Umschichtung von Edelmetallen (...) betrieben, und zwar unter Anwendung der Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG). Das Finanzgericht hatte zuvor der Klage stattgegeben und entschieden, dass erstens die Klägerin berechtigt gewesen sei ihren Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln, und dass zweitens die in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG verankerten Verbote eines sofortigen Betriebsausgabenabzugs (hier: bezüglich der Anschaffung nichtabnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und der Anschaffung von Wertpapieren) nicht zum Zuge kommen. Dies bestätigte nun der BFH. Die gehandelten physischen Goldbarren sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Eine vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte Personengesellschaft könne ebenso wie eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben. Auch in diesem Fall bestimmt sich die Zuordnung von Anlage- und Umlaufvermögen nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im (fiktiven) Betrieb. Auch das für die Anschaffung von Wertpapieren geltende Verbot des Betriebsausgabenabzugs komme nicht zum Zug, denn physisches Gold sei kein den Wertpapieren vergleichbares nicht verbrieftes Recht.

Im Urteil IV R 50/14 („Auslandsfall“) war die Klägerin eine britische General Partnership (GP), an der zwei Inländer beteiligt waren. Der BFH entschied, ebenfalls unter Bestätigung der Vorinstanz und ähnlich dem „Inlandsfall“, dass auf den An- und Verkauf von physischem Gold die Grundsätze des Wertpapierhandels nicht übertragbar sind; er bejahte aufgrund der Besonderheiten des Goldhandels (Anzahl der

Umschichtungen, Geschäftsvolumen und hoher Fremdkapitaleinsatz) eine originär gewerbliche Tätigkeit. Zu beiden Fällen führte er ebenfalls aus, dass die Aufwendungen im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung für die Anschaffung der Goldbarren nicht nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG vom sofortigen Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind. Das Besteuerungsrecht stehe nach dem DBA allerdings Großbritannien zu, wobei aber in Deutschland besagter negativer Progressionsvorhalt bei Festsetzung des Steuersatzes zum Tragen kommt (siehe oben).

*Kein Gestaltungsmissbrauch oder Steuerumgehung nach damaliger Rechtslage:* In beiden Fällen hat der BFH einen Gestaltungsmissbrauch verneint. Der Steuerpflichtige könne seine Verhältnisse so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen. Ein Missbrauch liege im „Auslandsfall“ insbesondere nicht darin, dass die GP als ausländische Personengesellschaft im Ausland einen Goldhandel betrieben hat, um hiermit über eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch die Anschaffung erheblichen Umlaufvermögens kurz vor Jahresende hohe negative Progressionseinkünfte zu generieren.

*Gesetzgeber hat derartige Gestaltungen inzwischen unterbunden:* Für Inlandsfälle wird nun in § 15b Absatz 3a EStG unter dort näher genannten Voraussetzungen ein Steuerstundungsmodell angenommen, wonach solche Verluste nur noch mit künftigen Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle verrechenbar sind (erstmalig anwendbar auf Modelle, bei denen Wirtschaftsgüter nach dem 28. November 2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden). Für Auslandsfälle wurde in § 32b EStG u. a. eine Regelung eingefügt, die bei Ermittlung des anzuwendenden Einkommensteuersatzes einen sofortigen Betriebsausgabenabzug verhindern (erstmalig anwendbar auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die nach dem 28. Februar 2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden).

#### **Anmerkungen:**

In zwei weiteren – als *NV-Entscheidungen* am 12. April 2017 veröffentlichten – Urteilen hat der BFH inhaltsgleich auch in diesem Sinne entschieden (Urteile IV R 5/16 und IV R 50/13).

Im aktuellen Urteil IV R 50/14 betreffend die General Partnership und die Tatsache, dass diese nach dortigem (ausländischem) Recht nicht verpflichtet war, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, sah der BFH eine inländischen Buchführungspflicht nicht als gegeben.

#### **Fundstellen**

BFH-Urteile vom 19. Januar 2017 (IV R 10/14 und IV R 50/14) sowie Pressemitteilung vom 12. April 2017

## **Abmahnungen an Mitbewerber sind umsatzsteuerpflichtig**

*Zahlungen, die an einen Unternehmer von dessen Wettbewerbern als Aufwendungsersatz aufgrund von wettbewerbsrechtlichen Abmahnungen geleistet werden, sind Entgelt im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs und kein nicht steuerbarer Schadensersatz.*

Die auf dem Gebiet der elektronischen Datenverarbeitung tätige Klägerin (eine GmbH) hatte mehrfach Mitbewerber wegen fehlerhafter Allgemeiner Geschäftsbedingungen durch einen von ihr beauftragten Rechtsanwalt abgemahnt. Diese zahlten den geltend gemachten Aufwendungsersatz auf ein Konto des Rechtsanwalts, der der Klägerin seine Leistungen zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Sein Vergütungsanspruch wurde mit den Zahlungen der abgemahnten Mitbewerber verrechnet, sodass die Klägerin lediglich noch die auf die Leistungen des Rechtsanwalts entfallende Umsatzsteuer zu entrichten hatte, die sie als Vorsteuerbeträge abzog. Das Finanzamt vermutete in der Abmahnung eine steuerpflichtige Leistung und setzte entsprechend die Umsatzsteuer fest. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben. Der BFH sieht dies in anderem Licht und zieht u. a. die unionsrechtlichen Kriterien für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung heran:

- Zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbar Leistung darstellen.
- Das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis ist dafür ausschlaggebend, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.
- Eine Leistung gegen Entgelt liegt auch dann vor, wenn der Leistende im Auftrag des Leistungsempfängers für diesen eine Aufgabe übernimmt und insoweit gegen Aufwendungsersatz tätig wird.

Zwischen der Leistung und dem zustehenden Aufwendungsersatz bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang, der Aufwendungsersatz sei der Gegenwert für die Abmahnleistung – so die Münchener Richter in ihrer Begründung. Mit den Abmahnungen habe die Klägerin den Mitbewerbern einen Weg gewiesen, sie als Gläubigerin ohne Inanspruchnahme der Gerichte klaglos zu stellen und ihnen hiermit einen konkreten Vorteil verschafft, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts geführt habe. Die Frage, ob umsatzsteuerlich ein Leistungsaustausch vorliegt, ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zu beantworten: Die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangen es, die Abmahnleistung, die der Abmahnende an den Abgemahnten erbringt, gleich zu besteuern, ob sie nun zivilrechtlich auf § 9 Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb - UWG (Anspruchsdurchsetzung durch Abmahnung) oder auf § 12 UWG (Schadensersatz) gestützt ist.

#### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 21. Dezember 2017 (XI R 27/14), veröffentlicht am 12. April 2017

## Übersorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen

*Erteilt ein Unternehmen seinen Mitarbeitern eine Pensionszusage, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die sogenannte 75%-Übersorgungsgrenze zu beachten. Übersteigen die betrieblichen Versorgungsanswartschaften zuzüglich der Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % des Aktivlohns am Bilanzstichtag, liegt eine Übersorgung vor. Die Pensionsrückstellung ist dann entsprechend zu kürzen. An den Grundsätzen dieser sogenannten Übersorgungsprüfung hält der BFH nach einer aktuell veröffentlichten Entscheidung bei der stichtagsbezogenen Bewertung von Pensionsrückstellungen fest. Er räumte jedoch ein, dass es bei dauerhafter Herabsetzung der Bezüge geboten sein kann, den Maßstab im Sinne einer zeitanteiligen Betrachtung zu modifizieren.*

Im entschiedenen Fall waren die Bewertung einer Verpflichtung aus einer Pensionszusage und der einkommens- und gewerbeertragserhöhende Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen streitig. Der BFH hat zur Prüfung einer möglichen Übersorgung dabei auf die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten im jeweiligen Wirtschaftsjahr tatsächlich erbrachten Arbeitsentgelte abgestellt. Das Überschreiten der 75%-Übersorgungsgrenze deutet nach Auffassung der obersten Finanzrichter regelmäßig auf einen Verstoß gegen § 6a Einkommensteuergesetz (EStG) hin. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei diese rechtliche Beurteilung vom Wortlaut des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG gedeckt. Wie dem Gesetzeswortlaut überdies zu entnehmen sei, ziele die Regelung darauf ab, auf der Grundlage einer stichtagsbezogenen Bewertung und möglicherweise abweichend vom allgemeinen Teilwertbegriff einen zum Bilanzstichtag „überhöhten“ Ansatz, der auf der Annahme eines ansteigenden säkularen Einkommensrends beruhe, auszuschließen. Damit solle vermieden werden, dass Aufwand vorgezogen werde, der bei üblicher Leistungsplangestaltung erst in künftigen Perioden verrechnet werden könne. Mit Blick auf die Gleichbehandlung von Festbetragszusagen und teildynamisierten Pensionszusagen konstatiert der BFH, dass der allgemeine Grundsatz „dass künftige Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Rückstellungsbildung erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie eingetreten sind“, auch Gegenstand der insoweit klarstellenden Neufassung des § 6a Abs. 3 EStG war.

Die obersten Finanzrichter stellten ebenso klar: Auch wenn für die stichtagsbezogene Überversorgungsprüfung auf die jeweils aktuellen Bezüge abzustellen sei, dürfe bei einer Herabsetzung der Bezüge nicht außer Acht bleiben, dass eine Überversorgung im Einzelfall erst infolge der Herabsetzung eingetreten sein kann. In diesem Fall müsse durch eine zeitanteilige Aufteilung gewährleistet werden, dass die Bewertungsbegrenzung nicht in einen Anwartschaftsteil hineinwirke, der zu den früheren Stichtagen jeweils nicht „überversorgend“ war. Dem trägt das BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1045, Rz 19 insoweit Rechnung, als dort für den Wechsel von einem Vollzeit- in ein Teilzeitbeschäftigungsverhältnis ein besonderer prozentualer Grenzwert gebildet wird. Der BFH hält diese Modifizierung des Stichtagsbezugs für gerechtfertigt.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 20. Dezember 2016 (I R 4/15); veröffentlicht am 19. April 2017

## **Wert der Gegenleistung bei Anteilsübertragung gegen Forderungsabtretung**

*Wurde als Gegenleistung für die Übertragung einer GmbH-Beteiligung ein Kaufpreis vereinbart, ist dessen Nennwert zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung für die Bestimmung des Veräußerungspreises maßgeblich. Akzeptiert der Veräußerer eine Forderungsabtretung an Erfüllung statt, hat die Werthaltigkeit der abgetretenen Forderung keine Auswirkungen auf die Höhe des Veräußerungspreises.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/11/wert-der-gegenleistung-bei-anteilsuebertragung-gegen-forderungsabtretung/>

## **Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen**

*Mit einem weiteren Urteil bezieht der Bundesfinanzhof zur Abwicklung der sogenannten Bauträgerfälle Stellung. Danach kann eine Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.*

Im entschiedenen Fall erbrachte die Klägerin im Streitjahr 2012 Bauleistungen an die H-GmbH. Ihre Leistungen erbrachte sie an einer von der H-GmbH im Februar 2012 erworbenen Immobilie. Die H-GmbH hatte die „geteilte Immobilie“ mit „Bauträger-Kaufverträgen“ an verschiedene Erwerber mit der Verpflichtung veräußert, auf dem Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit mehreren Wohneinheiten zu errichten, wobei jedem Erwerber eine Wohneinheit gehören sollte.

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/05/korrektur-der-umsatzsteuerfestsetzung-in-bautraegerfaellen/>

## **Ausschluss vom Abgeltungsteuersatz für Kapitaleinkünfte nur bei beherrschendem Einfluss**

*Zinsen aus dem Darlehen eines mittelbaren Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft können dem gesonderten Steuertarif/Abgeltungsteuersatz von 25 % unterliegen, wenn der Gläubiger der Zinserträge keine nahe stehende Person mit beherrschendem Einfluss auf die Gesellschaft ist. Dies hat der Bundesfinanzhof – entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung – entschieden.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/05/ausschluss-vom-abgeltungsteuersatz-fuer-kapitaleinkuenfte-nur-bei-beherrschendem-einfluss/>

## Gewerbsteuerliches Bankenprivileg auch für Konzernfinanzierungsgesellschaften

*Das sogenannte Bankenprivileg zur Hinzurechnung von Dauerschulden und Zinsen erfasst Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 Kreditwesengesetz. Aber auch eine Finanzierungsgesellschaft innerhalb einer Unternehmensgruppe fällt unter die gewerbsteuerliche Begünstigungsvorschrift, sofern sie die Voraussetzungen i. S. des § 1 Abs. 1 Kreditwesengesetz erfüllt.*

Durch die Ausnahmebestimmung des § 19 Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) sind Kreditinstitute im Sinne des Kreditwesengesetzes (KWG) von der Hinzurechnung von Schuldzinsen weitgehend ausgenommen. Bei dieser Unternehmensgruppe sind nämlich Entgelte für Schulden und den Entgelten gleichgestellte Beträge nur in dem Maße anzusetzen, in dem der Ansatz bestimmter zum Anlagevermögen gehörender Wirtschaftsgüter und bestimmter Beteiligungen das Eigenkapital überschreitet.

Die einer Unternehmensgruppe gehörende Klägerin (eine GmbH) nahm Finanzierungsfunktionen innerhalb der Gruppe wahr. Ihr Anlagevermögen setzte sich im Wesentlichen aus unternehmensgruppenintern gewährten Darlehen zusammen; Verbindlichkeiten bestanden hauptsächlich gegenüber einem Kreditinstitut und gegenüber einer hinter der Unternehmensgruppe stehenden Person. Die betriebliche Tätigkeit ist auf die Aufnahme von Darlehen und deren Weiterreichung an andere Konzerngesellschaften beschränkt. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben und der Klägerin das sogenannte Bankenprivileg zugestanden, obwohl diese nicht über eine bankenaufsichtsbehördliche Erlaubnis verfügte. Der BFH stimmte dem zu und verwarf die Revision des Finanzamts als unbegründet.

Zwar gelten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 7 KWG Unternehmen, die Bankgeschäfte ausschließlich mit ihrem Mutter-, Tochter- oder Schwesterunternehmen betreiben, nicht als Kreditinstitut. Dies verhindere aber nicht die Inanspruchnahme des Bankenprivilegs nach § 19 GewStDV, so der BFH. Dass § 2 KWG den Anwendungsbereich des § 19 Abs. 1 GewStDV nicht sperrt, folgt für die Richter zunächst aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 GewStDV. Denn dieser nimmt ausschließlich auf § 1 Abs. 1 KWG und nicht auch auf § 2 KWG Bezug. Darüber hinaus gelte es auch, den Zweck der Regelung im Auge zu behalten: Die in § 2 KWG angeführten Institute und Unternehmen unterstehen nicht der Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) und sind von der Erlaubnispflicht gemäß § 32 KWG ausgenommen. Diese begünstigende Wirkung würde aber im gewissen Sinne konterkariert, wenn damit zugleich – quasi als Rückausnahme zu § 19 GewStDV – die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden wieder eröffnet würde. Der Gesetzgeber hätte eine solche Konsequenz eindeutig und klar anordnen müssen, so wie er beispielsweise in § 19 Abs. 4 GewStDV für Finanzdienstleistungsinstitute auf bestimmte andere Regelungen des § 2 KWG Bezug genommen hat.

Höchststrichterliches Fazit: Wenn es darum geht, dass Kreditinstitute wirtschaftlich nur Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs sind (Passiv- und Aktivgeschäft mithin in etwa übereinstimmen), und dass mit Blick auf einen typischerweise großen Fremdmiteinsatz die Hinzurechnung von Entgelten für Schulden eingeschränkt werden soll, ist diese Wirtschaftsform auch bei der Klägerin erfüllt: Diese hat im Streitjahr keine Geschäfte außer der Ausreichung von Darlehen an verbundene Unternehmen und der Aufnahme von Darlehen bei einer Bank und bei der dem Konzern angehörenden Person zu deren Finanzierung getätigt.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 6. Dezember 2016 (I R 79/15), veröffentlicht am 5. April 2017

## Liebhabelei: Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand einer Wohnung

*Kann ein Steuerpflichtiger eine in seinem Eigentum stehende Wohnung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen dauerhaft nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzen und zur Vermietung bereitstellen, ist vom Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Zu diesem Ergebnis kommt der Bundesfinanzhof in einem Fall, in dem die Beteiligten über das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich einer seit 1999 leerstehenden Wohnung streiten.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/05/liebhabelei-einkuenfteerzielungsabsicht-bei-langjaehrigen-leerstand-einer-wohnung/>

## Keine Steuerverstrickung von Darlehensverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht

*Das von einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aufgenommene Finanzierungsdarlehen stellt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehungsweise Veräußerung inländischen Grundbesitzes kein (fiktives) Betriebsvermögen dar. Der Verzicht auf die Darlehensforderung seitens des Gläubigers führt insoweit nicht zu inländischen Einkünften.*

Fraglich war, ob Darlehensverbindlichkeiten, die eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Klägerin) zur Finanzierung des Erwerbs einer inländischen Immobilie aufgenommen hat, in Deutschland steuerverstrickt sind mit der Folge, dass der Darlehensverzicht seitens des Gläubigers zu inländischen Einkünften führt. Die Klägerin unterhielt in Deutschland keine Betriebsstätte und ermittelte ihre Vermietungseinkünfte seit 2009 durch Betriebsvermögensvergleich. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben und das Vorliegen inländischer Einkünfte verneint. Dieser Auffassung stimmte der BFH nun zu und widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung.

Zunächst lagen vorrangig deshalb keine gewerblichen Einkünfte vor, da die Klägerin keine inländische Betriebsstätte unterhielt. Zweitens wurden durch die Vermietung des inländischen Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) – also Einkünfte aus Vermögensverwaltung – erzielt, da das Grundstück das einzige Vermietungs- und Veräußerungsobjekt der Klägerin war. Letztlich war noch die Gewerblichkeitsfiktion in § 49 Abs. 1 Nr. 2f Einkommensteuergesetz auf dem höchstrichterlichen Prüfstand. Nach dessen Satz 2 gelten die Einkünfte (u. a.) aus V+V beziehungsweise Veräußerung inländischen Grundbesitzes dann als gewerbliche, wenn sie von einer mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Körperschaft erzielt wurden. Der durch den Forderungsverzicht der Konzerngesellschaft bei der Klägerin im Streitjahr entstandene Ertrag gehört jedoch laut BFH nicht zu deren der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünften.

Ein weiterer durch die Münchener Steuerrichter zu lösender Konfliktpunkt war die im Zuge des Jahressteuergesetzes 2009 erfolgte Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht sowohl für Vermietungseinkünfte als auch für einen entsprechenden Veräußerungserlös. Die umqualifizierten Einkünfte waren statt durch Einnahme-Überschuss fortan durch Betriebsvermögensvergleich (Bestandsvergleich) zu ermitteln. Damit, so die Argumentation des Finanzamts, müssten die inländische Immobilie und auch die damit in Zusammenhang stehenden Forderungen und Verbindlichkeiten einbezogen werden. Der BFH hat jedoch hier eine andere Sichtweise. Zwar bestehe zwischen dem Darlehen und der Vermietungs- und Veräußerungstätigkeit der Klägerin ein Veranlassungszusammenhang. Allerdings könne eine Wertveränderung der Darlehensverbindlichkeit nicht zu Einkünften aus V+V oder zu Veräußerungseinkünften führen. Die Steuerbarkeit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht beschränke sich konkret nur auf die dort abschließend aufgeführten Einkunftsquellen und Tätigkeiten (hier: Einkünfte aus V+V und aus Veräußerung von inländischem Grundbesitz). Es bestehe kein Grund anzunehmen, dass die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte

und der damit verbundene Wechsel der Gewinnermittlungsart den Umfang der beschränkten Steuerpflicht erweitern sollten.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 (I R 76/14), veröffentlicht am 5. April 2017

## **Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt**

*Mit Urteil vom 10. August 2016 hat der Bundesfinanzhof über die Bilanzierung im Rang zurückgetretener Verbindlichkeiten, für die eine Tilgung nur aus dem Bilanzgewinn und dem Liquidationsüberschuss vereinbart war, entschieden. Danach unterliegt eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a Einkommensteuergesetz.*

Im entschiedenen Fall waren in den auf den Schluss der Streitjahre 2000 bis 2002 erstellten Bilanzen der Klägerin, einer GmbH, Gesellschafterdarlehen in zweistelliger Millionenhöhe passiviert. Die Kapitalrücklage belief sich durchgängig auf 1.766.880,75 Euro; dem standen jeweils Verlustvorträge und nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge gegenüber, die die Rücklage um ein Mehrfaches übertrafen. Nachdem die Gesellschaft in eine finanzielle Schieflage geraten war, vereinbarte die Klägerin mit ihren Gesellschaftern im Jahr 2002, dass die Gesellschafterforderungen hinter die Forderungen anderer Gläubiger zurücktreten und ihre Befriedigung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangt werden kann. Das Finanzamt vertrat hierzu die Auffassung, dass die Gesellschafterdarlehen nach § 5 Abs. 2a Einkommensteuergesetz (EStG) in den Steuerbilanzen der Streitjahre nicht mehr ausgewiesen werden dürfen.

Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht stattgegeben. Der Grund: Es sah die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG als nicht gegeben an. Mit der Folge, dass sämtliche Bescheide dahingehend geändert wurden, dass die vom Finanzamt aufgrund der Ausbuchung der Verbindlichkeiten angesetzten Gewinnerhöhungen unterbleiben. Die von der Finanzverwaltung angestrebte Revision brachte nur teilweisen Erfolg. Sie ist, soweit die Vorinstanz über die Streitjahre 2000 bis 2001 entschieden hat, nicht begründet. Bezüglich der Verlustfeststellungsbescheide für 2002 hält der BFH die Revision für begründet und verweist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Denn die im Streitfall getroffenen Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen die Gesellschafterforderungen „hinter die Forderungen anderer Gläubiger zurücktreten und ihre Befriedigung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangt werden kann“, stimmen in ihren entscheidungserheblichen Passagen mit dem Wortlaut der Abreden überein, die dem Senatsurteil vom 15. April 2015 (I R 44/14) zugrunde lagen. Der Senat hat hierzu ausgeführt, dass eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 unterliegt. Fazit: Der BFH hat hiermit zugleich sein Urteil vom 30. November 2011 I R 100/10 bestätigt und hält auch nach erneuter Überprüfung an seiner damaligen Auffassung fest.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 10. August 2016 (I R 25/15); veröffentlicht am 19. April 2017

## **Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers bei einem Selbständigen**

*Nicht jeder nur außerhalb von regulären Praxiszeiten nutzbare Schreibtischarbeitsplatz in einem Praxisraum steht zwangsläufig als ein „anderer Arbeitsplatz“ zur Nutzung zur Verfügung mit der Folge, dass das Abzugsverbot für ein häuslich eingerichtetes Arbeitszimmer greift. Die Beurteilung, ob ein außerhäuslicher Arbeitsplatz zumutbar ist, ist als klassische Tatsachenfrage den konkreten Umständen des Einzelfalls vorbehalten.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/19/notwendigkeit-eines-haesuslichen-arbeitszimmers-bei-einem-selbstaendigen/>

## Erträge aus Genussscheinen – Zinsen oder Einkünfte mit Gewinnbeteiligung?

*Derzeit steht die Besteuerungsbefugnis von Zinserträgen aus Genussscheinen im Verhältnis Deutschland – Österreich beim Europäischen Gerichtshof zur Debatte. Grundsätzlich werden die Zinsen nur im Staat des Nutzungsberechtigten Empfängers besteuert. Anders sieht es aus, wenn die Einkünfte aus Forderungen mit Gewinnbeteiligung herrühren. Der Generalanwalt hat jetzt vorgelegt, und – entgegen der deutschen Auffassung – für eine enge Auslegung der betreffenden DBA Vorschrift plädiert.*

Zwischen Österreich und Deutschland bestehen unterschiedliche Auffassungen betreffend der Einordnung von Erträgen aus Genussscheinen nach Artikel 11 DBA. Danach dürfen Zinsen nur im Staat des Nutzungsberechtigten (dem Empfänger) besteuert werden (Absatz 1). Einkünfte aus Rechten oder „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden (Absatz 2).

Österreich hatte im Dezember 2015 Klage beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) eingereicht, weil die Auslegungsschwierigkeiten und Zweifel im Rahmen des Verständigungsverfahrens nicht beigelegt werden konnten. Konkret geht es um Genussscheinerrträge der Bank Austria. Diese hatte zwischen 1996 und 1998 Genussscheine von der deutschen WestLB erworben. Die Genussscheinbedingungen sahen eine jährliche Ausschüttung nach einem festen Prozentsatz vor, bei einem Bilanzverlust sollte sich die Ausschüttung entsprechend verringern, es bestand keine Beteiligung am Liquidationserlös. Deutschland sieht die Vergütungen als unter Zinsen „mit Gewinnbeteiligung“ fallend, so dass sie auch in Deutschland besteuert werden dürfen. Die Vergütung selbst werde zwar nach einem grundsätzlich festen Prozentsatz berechnet. Sie sei aber durch die Notwendigkeit eines ausreichenden Bilanzgewinns ertragsabhängig. Österreich ist der Auffassung, dass die betreffenden Genussscheine lediglich zu einer Verzinsung basierend auf einem fixen Prozentsatz vom Nennwert berechtigen.

Nun hat sich der mit der Sache betraute Generalanwalt geäußert und stärkt in seinen Schlussanträgen die Position Österreichs. Er gibt der These den Vorzug, wonach sich die in Abs. 2 erwähnte „Gewinnbeteiligung“ durch eine Vergütung für die dem Schuldner zur Verfügung gestellten Mittel darstellt, die zumindest teilweise von der Höhe des Gewinns des Schuldners abhängt. Insoweit legt der Generalanwalt die betreffende DBA-Bestimmung eng aus: Artikel 11 müsse sich auf Sachverhalte beschränken, in denen – wie im Artikel selbst formuliert – die Vergütung aus der Forderung zumindest teilweise von der Höhe des Gewinns des Schuldners abhängt. In dem zugrunde liegenden Fall gewähren die Genussscheine einen Anspruch auf Ausschüttung jährlicher Zinsen zu einem festen Satz, der anhand des Nennwerts berechnet und zum Zeitpunkt der Zeichnung im Voraus festgelegt wird. Sie sehen nicht vor, dass der Zinssatz zumindest durch ein variables, einen Anteil an dem vom Schuldner erzielten Gewinn repräsentierendes Element ergänzt wird.

Zwar könne der Zinssatz gemäß den Genussscheinbedingungen in Verlustjahren bis auf 0 % reduziert werden. Entstehen in den Folgejahren keine Verluste, so der Generalanwalt, habe der Gläubiger in diesen Jahren einen Anspruch auf Nachzahlung.

### **Fundstelle**

EuGH-Schlussanträge vom 27. April 2017 (C-648/15), Österreich / Deutschland



## Keine Besteuerung bei anstelle eines Ausgleichsanspruchs ausgezahlten Altersversorgungsbeträgen

*Leistungen aus einer kapitalgedeckten Lebensversicherung, dessen Kapitalwert aus Billigkeitsgründen auf den Ausgleichsanspruch nach § 89b Handelsgesetzbuch anzurechnen ist, sind weder als laufende noch als nachträgliche Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.*

Mehr dazu lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<http://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2017/04/19/keine-besteuerung-bei-anstelle-eines-ausgleichsanspruchs-ausgezahltens-altersversorgungsbetraegen/>

---

### ***Sie haben noch Fragen?***

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine Mail an [PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

### **Redaktion**

Gabriele Stein  
PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: (0 69) 95 85-5680  
[gabriele.stein@de.pwc.com](mailto:gabriele.stein@de.pwc.com)

---

### ***Bestellung und Abbestellung***

Falls Sie "steuern+recht aktuell" nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine entsprechende E-Mail-Nachricht an:

***[UNSUBSCRIBE\\_PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com)***

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über unsere Homepage oder über folgenden Link ***[SUBSCRIBE\\_PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:SUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com)*** als Abonnent registrieren zu lassen.