

Wichtige Änderungen
in Recht und Gesetz

Ausgabe 4, 2018
April

steuern+recht aktuell

pwc

Inhalt

Business Meldungen

- Finanzverwaltung zur Unionswidrigkeit der Treaty-Shopping-Regelung
- Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer
- Bundesverfassungsgericht: Urteile in Sachen „Einheitsbewertung für Grundsteuer“ und „Gewerbsteuer“

Rechtsprechung

- Vorsteuerabzug bei vorzeitiger Pachtauflösung auch bei nachfolgender steuerfreier Grundstücksveräußerung möglich
- Voraussetzungen der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen
- Keine Änderung eines Bescheids über die Feststellung des Grundbesitzwerts wegen neuer Tatsachen
- Investitionszulage nur bei Fortbestehen der KMU-Eigenschaft während des Verbleibenszeitraums
- Bilanzierung der Rückzahlungsverpflichtung eines Filmförderdarlehens
- Britische Claw-back-Besteuerung und Abkommensrecht
- Bewertung der Einlage bei wertgeminderten Beteiligungen
- Wirtschaftliches Eigentum bei Sale-and-lease-back-Gestaltungen mit Andienungsrecht
- Deutsches Besteuerungsrecht für Zahlungen einer S-Corporation

PwC Service

- Seminar: US Tax Reform Business Breakfast

Business Meldungen

Finanzverwaltung zur Unionswidrigkeit der Treaty-Shopping-Regelung

In einem eigens herausgegebenen Anwendungsschreiben nimmt sich das Bundesfinanzministerium dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes zur Unionswidrigkeit der bis einschließlich 2011 geltenden deutschen Treaty-Shopping-Regelung an, bezieht aber auch Stellung zu ausgewählten Punkten der aktuell geltenden Gesetzesfassung.

Die Ausführungen des Bundesfinanzministeriums (BMF) im aktuellen Schreiben beziehen sich ausschließlich auf den Entlastungsanspruch nach § 43b Einkommensteuergesetz (EStG) für Fälle der Mutter-Tochter-Richtlinie und gelten nicht in sogenannten Drittstaat-Fällen.

Alte Fassung des § 50d Abs. 3 EStG

Mit Urteil vom 20. Dezember 2017 (C-504/16 und C-613/16) hatte der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass der in § 50d Abs. 3 EStG alte Fassung geregelte Ausschluss der völligen oder teilweisen Erstattung von Kapitalertragsteuer an bestimmte „zwischen geschaltete“ ausländische Gesellschaften unionsrechtlich nicht haltbar ist und eine Verletzung sowohl der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch der Niederlassungsfreiheit gerügt. Laut BMF ist § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 in den Fällen, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung der Kapitalertragsteuer geltend macht, nicht mehr anzuwenden.

Aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG

Nach der seit 2012 geltenden Gesetzesfassung kommt es zu einer quotalen Versagung der Entlastung, soweit sogenannte „schädliche“ Erträge vorliegen. Im Kern werden die (weltweit erzielten) Erträge der ausländischen Gesellschaft in „schädliche“ und „unschädliche“ unterteilt. Dies geschieht allerdings wiederum anhand der Kriterien „Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit“ beziehungsweise den Gründen für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft und dem Vorhandensein eines angemessenen Geschäftsbetriebs.

Hierzu modifiziert die Finanzverwaltung ihr damals zu § 50d Abs. 3 EStG herausgegebenes Anwendungsschreiben vom 24. Januar 2012 punktuell: Das BMF sieht gewisse Einschränkungen bezüglich der Substanzanforderungen vor, die sich sowohl auf Nr. 1 („wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe“) als auch auf Nr. 2 („Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“) des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG beziehen.

Wirtschaftlich beachtliche Gründe (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Satz 2 des § 50d Abs. 3 EStG, der auf die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft abstellt, findet keine Anwendung (siehe auch die Ausführungen weiter unten – „Konzernverbund“). Jedoch fehle es an wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen, wenn sich aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt wird.

Verwaltung von Wirtschaftsgütern

Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr: Nach den Ausführungen im früheren BMF-Schreiben vom 24. Januar 2012 fehlte es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von eigenen und/oder fremden Wirtschaftsgütern erzielt, z. B. bei bloßem Erwerb von Beteiligungen: Eine eigene Wirtschaftstätigkeit liege nur dann vor, wenn Beteiligungen von einigem Gewicht erworben wurden (aktive Beteiligungsverwaltung). Nach der jetzigen ministeriellen Verlautbarung nimmt eine Gesellschaft auch insoweit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, als sie ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt; bei einer sogenannten passiven Beteiligungsverwaltung ist dies aber nur dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin auch tatsächlich ausübt.

Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb: Für den Geschäftszweck der „Verwaltung von Wirtschaftsgütern“ setzt nach neuem Verständnis der Finanzverwaltung ein „angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb“ nicht zwingend voraus, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt.

Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft (Konzernverbund)

An dem Umstand, dass für die Prüfung der Entlastung beziehungsweise der Ausschlussgründe einer funktionslosen Konzerngesellschaft nicht auf Struktur und Strategiekonzepte des Konzerns zurückgegriffen werden darf, wird nicht mehr

festgehalten (betrifft die diesbezüglichen Ausführungen in Tz. 6 und 8 des Vorgängerschreibens vom 24. Januar 2012).

Anwendungsbestimmung

Die Regelungen des aktuellen BMF-Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (IV B 3 – S 2411/07/10016-14)

Anmerkung: Auch zu der aktuellen ab 2012 geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG hat das Finanzgericht Köln dem EuGH seine Bedenken mit Vorlagebeschluss vom 17. Mai 2017 (2 K 773/16) mitgeteilt; das Verfahren ist beim EuGH unter dem Az. C-440/17 anhängig.

Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer

Das Bundesfinanzministerium hat ein überarbeitetes Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer veröffentlicht. Es fasst zahlreiche Vorgängerschreiben zu dieser Thematik zusammen und aktualisiert die noch zu berücksichtigenden Regelungen entsprechend der geltenden Rechtslage.

Das neue BMF-Schreiben ist gegliedert in Abschnitte mit Regelungen zur Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode und der individuellen Nutzungswertmethode sowie in Abschnitte, die beide Bewertungsmethoden betreffen.

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

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/11/lohnsteuerliche-behandlung-der-ueberlassung-eines-betrieblichen-kraftfahrzeugs-an-arbeitnehmer/>

Bundesverfassungsgericht: Urteile in Sachen „Einheitsbewertung für Grundsteuer“ und „Gewerbsteuer“

Das Bundesverfassungsgericht hat sich am 10. April 2018 mit gleich zwei Urteilen zu Wort gemeldet. So hat es die Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer als verfassungswidrig beurteilt und eine Neuregelung angemahnt. Erfolglos ist hingegen eine Verfassungsbeschwerde wegen mangelnder Gleichbehandlung bei der gewerbsteuerlichen Behandlung der Gewinne aus der Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen geblieben.

Wir hatten darüber bereits zeitnah in unserem *steuern+recht newsflash* vom 10. April 2018 informiert.

Die Details zu den beiden Entscheidungen finden Sie weiterhin in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/10/bundesverfassungsgericht-verkuendet-urteile-in-sachen-einheitsbewertung-fuer-grundsteuer-und-gewerbsteuer/>

Rechtsprechung

Vorsteuerabzug bei vorzeitiger Pachtauflösung auch bei nachfolgender steuerfreier Grundstücksveräußerung möglich

Der Verpächter ist bei vorzeitiger Auflösung einer steuerpflichtigen Verpachtung zum Abzug der ihm vom Pächter in Rechnung gestellten Steuer für dessen entgeltlichen Verzicht auf die Rechte aus einem langfristigen Pachtvertrag berechtigt, wenn die vorzeitige Auflösung zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Pachtverhältnis noch besteht.

Im März 2011 schloss der Eigentümer eines bis 2020 steuerpflichtig verpachteten Grundstücks (Kläger) auf eigenes Betreiben mit den Pächtern eine Aufhebungsvereinbarung, nach deren Inhalt der Kläger beabsichtigte, seinen Grundbesitz zum Zwecke einer künftig anderweitigen Nutzung zu veräußern und er sich an der angemessenen wirtschaftlichen Verwertung seines Eigentums durch die langfristigen Pachtverträge gehindert sehe. Die Parteien vereinbarten einvernehmlich eine vorzeitige Beendigung der Pachtverhältnisse zum 30. April 2012 mit der Möglichkeit für die Beteiligten, das Pachtverhältnis schon während der verkürzten Vertragslaufzeit zu kündigen. Davon machten die Pächter Gebrauch und kündigten das Pachtverhältnis zum 31. Mai 2011. Als pauschale Entschädigung für die Bereitschaft zur Verkürzung der Vertragslaufzeit hatte sich der Kläger zu einer Entschädigungszahlung verpflichtet, welche die Pächter dem Kläger mit gesonderter Mehrwertsteuer in Rechnung stellten. Im November 2011 veräußerte der Kläger das Grundstück umsatzsteuerfrei. Das Finanzamt ließ den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf die spätere umsatzsteuerfreie Grundstücksveräußerung nicht zu. Das Finanzgericht München gab der Klage im Urteil vom 26. August 2015 (2 K 1687/14) mit den dort genannten Gründen statt (wir berichteten in unserem Blog [Steuern & Recht](#)). Der BFH bestätigt nun die Vorinstanz.

Der Kläger ist deswegen zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Kosten für die Abkürzung der Vertragslaufzeit zu den allgemeinen Aufwendungen seiner steuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit gehören. Die fraglichen Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Verpachtungstätigkeit des Klägers zusammen. Sie haben ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in der steuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit und wären nicht entstanden, wenn mit den Pächtern kein langfristiger Pachtvertrag abgeschlossen worden wäre. Mit der Abkürzung der Vertragslaufzeit ist die Beendigung der Verpachtungstätigkeit des Klägers einhergegangen. Ausgaben zum Zweck der Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit sind im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu berücksichtigen. Danach, so der BFH, dürfe nicht willkürlich zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit unterschieden werden.

Da zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs, nämlich des Verzichts der Pächter auf langfristige Pacht, bereits Ausgangsumsätze des Klägers ausgeführt wurden und seine steuerpflichtige Verpachtungstätigkeit noch nicht beendet war, kommt es nicht darauf an, dass der Kläger die Absicht hatte, das Grundstück für eine künftig anderweitige Nutzung zu einem noch ungewissen Zeitpunkt steuerfrei oder steuerpflichtig zu veräußern.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 13. Dezember 2017 (XI R 3/16), veröffentlicht am 25. April 2018

Voraussetzungen der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen

Eine der Voraussetzungen zur Steuerpauschalierung betrieblich veranlasster Zuwendungen ist, dass diese zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Steuerpflichtigen erbracht werden. Dies war im Streitfall bei einem Verkaufsförderungsprogramm mit Bonussystem, an dem selbständig tätige Fachverkäufer teilnahmen, nicht der Fall.

Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) können Steuerpflichtige die Einkommensteuer unter anderem einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.

Die Klägerin führte ein Verkaufsförderungsprogramm „Bonussystem für Verkaufsprofis“ durch. Teilnahmeberechtigt waren beratende und nicht bei der Klägerin beschäftigte Fachverkäufer im stationären Handel und damit selbständige Betriebsinhaber sowie deren Arbeitnehmer. Jeder Fachverkäufer konnte durch den Verkauf bestimmter Produkte der Klägerin an Endverbraucher Bonuspunkte sammeln. Nach einer Registrierung als „Clubmitglied“ konnte er die gesammelten Punkte bei einer GmbH einlösen und aus einem Prämienkatalog verschiedene Sachprämien und Gutscheine kostenfrei bestellen. Hiervon machten überwiegend angestellte Fachverkäufer Gebrauch. Die Klägerin lehnte eine Pauschalierung ab. Nach deren Meinung handele es sich lohnsteuerlich bei den aufgrund Bonuspunkten gewährten Prämien aus dem Kundenbindungsprogramm nicht zwingend um lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn eines Dritten. Soweit Selbständige oder die Arbeitgeber selbst diese Prämien erhalten hätten, scheidet „Arbeitslohn“ von vornherein aus, denn es handele sich in solchen Fällen um Natural-(Einkaufs-)Rabatte. Das Finanzgericht hatte die Klage abgewiesen, der BFH sah dies anders und gab der Revision statt.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts rechtfertigt allein der Umstand, dass die zweifellos betrieblichen Zuwendungen zu steuerpflichtigen Einkünften führen, die Anwendbarkeit des § 37b Abs. 1 EStG nicht. Der BFH monierte konkret, dass hier keine zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbrachten Zuwendungen vorliegen. Begründung: Sowohl der selbständige als auch der nichtselbständige Fachverkäufer erhielt die Prämie von der Klägerin nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung. Die Prämie war vielmehr das ausgelobte Entgelt für die Veräußerung bestimmter Produkte der Klägerin. Erbrachte der Teilnehmer die Leistung, erwarb er den Prämienanspruch gegenüber der Klägerin. Die Prämien sind nicht zu einem Grundgeschäft zwischen ihr und den angestellten Fachverkäufern hinzugetreten, sondern stellen die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar. Auch gegenüber den selbständigen Betriebsinhabern wurden die Prämien nicht „zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung oder Gegenleistung“ erbracht. Die Klägerin belieferte diese zwar mit ihren Waren. Die Prämien sind jedoch nicht als Draufgabe für die Abnahme der Waren, sondern unabhängig von deren Bezug – wie bei den angestellten Verkäufern – für einen bestimmten personenbezogenen Verkaufserfolg gewährt worden.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 21. Februar 2018 (VI R 25/16), veröffentlicht am 25. April 2018

Keine Änderung eines Bescheids über die Feststellung des Grundbesitzwerts wegen neuer Tatsachen

Verzichtet das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen ausdrücklich auf die Abgabe einer förmlichen Feststellungserklärung und fordert ihn stattdessen zu bestimmten Angaben auf, verletzt es seine Ermittlungspflicht, wenn die geforderten Angaben für die Ermittlung des für die Grundbesitzbewertung maßgebenden Sachverhalts nicht ausreichen und es keine weiteren Fragen stellt.

Mit diesem Urteil grenzt der BFH die Möglichkeit der steuererhöhenden Änderung von Bescheiden, nämlich „soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden“, ein.

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

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/25/aenderung-eines-bescheids-ueber-die-feststellung-des-grundbesitzwerts-wegen-neuer-tatsachen/>

Investitionszulage nur bei Fortbestehen der KMU-Eigenschaft während des Verbleibenszeitraums

Ein Anspruch auf eine erhöhte Investitionszulage für kleine und mittlere Unternehmen nach dem Investitionszulagengesetz 2005 besteht nicht, wenn das Unternehmen nicht während des gesamten fünfjährigen Verbleibenszeitraums die Begriffsdefinition für kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung 2003 der Europäischen Kommission erfüllt. Dies hat der Bundesfinanzhof abweichend von der Verwaltungsmeinung entschieden.

Das Investitionszulagengesetz in der für das Streitjahr 2005 gültigen Fassung sah vor, dass sich die Zulage, wenn die betreffenden Investitionen von einem KMU (Kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der Empfehlung 2003/361 der Kommission vom 6. Mai 2003) vorgenommen werden, unter bestimmten Voraussetzungen von 12,5 auf 25% erhöht. Streitig war, ob die Klägerin (eine GmbH) als KMU einzustufen ist. Das Finanzamt hatte die Investitionszulage für das Kalenderjahr 2005 zunächst in Höhe von 25 % festgesetzt. Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Investitionszulage abweichend auf 12,5 % gemindert. Das Finanzgericht Nürnberg hatte die Klage mit Urteil vom 1 K 1466/14 – jedoch aus anderen als den jetzt einschlägigen höchstrichterlichen Gründen – abgewiesen.

Entscheidend war für den BFH, dass die Klägerin in 2007 in eine Holding eingebracht wurde und sie dadurch ihre KMU-Eigenschaft verlor, denn damit lag die KMU-Eigenschaft nicht während des gesamten fünfjährigen Bindungszeitraums vor. § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Investitionszulagengesetz 2005 setze entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (im BMF-Schreiben vom 20. Januar 2006) nicht nur voraus, dass der Betrieb die für einen KMU-Betrieb erforderlichen Größenmerkmale zu Beginn des Wirtschaftsjahres des Investitionsabschlusses einhält. Vielmehr müssen die Größenmerkmale auch während des gesamten fünfjährigen Verbleibenszeitraums weiterhin erfüllt sein.

Für diese Auslegung des Gesetzes spreche auch der systematische Zusammenhang des KMU-Erfordernisses zu den übrigen Begünstigungsvoraussetzungen, so der BFH. Letztere bezwecken eine zielgenaue Förderung bestimmter Betriebe, um hierdurch die Wirtschaftstätigkeit und die Entstehung von Arbeitsplätzen in diesen Bereichen zu unterstützen. Für den Fortbestand des Anspruchs auf Investitionszulage reicht es beispielsweise nicht aus, dass ein gefördertes Wirtschaftsgut zu Beginn des Bindungszeitraums die Wirtschaftstätigkeit im Fördergebiet erheblich gefördert und zur Schaffung von Arbeitsplätzen beigetragen hat, wenn es während des Bindungszeitraums in einen Betrieb außerhalb des Fördergebiets verlagert wird. Ebenso entfällt der Anspruch auf Investitionszulage, wenn ein Wirtschaftsgut während des gesamten Bindungszeitraums die Wirtschaftstätigkeit fördert und zur Schaffung von Arbeitsplätzen beiträgt, der Betrieb aber noch während des Bindungszeitraums die Zuordnung zum verarbeitenden Gewerbe einbüßt. Insofern ist es nach Meinung der obersten Steuerrichter nur folgerichtig, die erhöhte Investitionszulage entfallen zu lassen, wenn der Betrieb während des Bindungszeitraums seine KMU-Eigenschaft verliert.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 21. Dezember 2017 (III R 14/16), veröffentlicht am 25. April 2018

Bilanzierung der Rückzahlungsverpflichtung eines Filmförderdarlehens

Wie sind Verpflichtungen, die nur bei künftigem Gewinnanfall zu erfüllen sind, bilanziell zu erfassen? Speziell dann, wenn Einnahmen beziehungsweise Gewinne anfallen, die zu einer Rückzahlung der Schuld verpflichten? Sobald Einnahmen oder Gewinne anfallen, so die Auffassung des Finanzgerichts München, die zu einer Rückzahlung der Schuld verpflichten, finden hinsichtlich der Passivierung die allgemeinen steuerlichen Grundsätze Anwendung.

Mehr zu der nicht rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts München lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/18/bilanzierung-der-rueckzahlungsverpflichtung-eines-filmfoerderdarlehens/>

Britische Claw-back-Besteuerung und Abkommensrecht

Der Bundesfinanzhof hält auch weiterhin daran fest, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie nach dem DBA-Großbritannien in Deutschland besteuert werden darf, wenn die Veräußerung nach britischem Steuerrecht nur dazu führt, dass zuvor gewährte Abschreibungen auf Teile der Immobilie rückgängig gemacht werden.

Hintergrund: Abkommensrechtlich richtet sich das Besteuerungsrecht nach dem Belegenheitsprinzip des Grundstücks. Wird ein englisches Grundstück veräußert, führt dies im britischen Steuerrecht zu einer Gewinnbesteuerung, die durch eine Rückgängigmachung der getätigten Abschreibungen (sogenannte „Claw-back-Besteuerung“) erfolgt. Hierzu hatte der BFH bereits in seinem Urteil vom 9. Dezember 2010 (I R 49/09) dezidiert Stellung genommen und entschieden: Der Gewinn aus der Veräußerung einer in Großbritannien belegenen Immobilie darf (abweichend vom Belegenheitsprinzip) in Deutschland besteuert werden, wenn die Veräußerung nach britischem Steuerrecht nur dazu führt, dass nach der „Claw-back-Besteuerung“ zuvor gewährte Abschreibungen auf Teile der Immobilie rückgängig gemacht werden. Da der Gewinn in Großbritannien besteuert werden darf, ist er zwar im Grundsatz von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Diese Rechtsfolge tritt aber nur dann ein, wenn der Gewinn im Vereinigten Königreich steuerpflichtig ist.

Nun war der BFH in einem aktuellen Fall erneut zu dieser Thematik gefragt und hat seine frühere Rechtsprechung bestätigt. Streitig war im aktuellen Fall auch, ob der aus einer in Großbritannien belegenen Immobilie erzielte Veräußerungsgewinn durch einen korrigierten Feststellungsbescheid steuerlich berücksichtigt werden kann und wie er in einem Feststellungsbescheid betragsmäßig zu erfassen ist.

Claw-back-Besteuerung: Rückforderung eines Steuervorteils keine Veräußerung: Die zur „Claw-back-Besteuerung“ ergangene Rechtsprechung I R 49/09 fasst der BFH in seinem aktuellen Urteil wie folgt zusammen: Zwar sei davon auszugehen, dass die Veräußerung des Grundstücks gemäß britischem Steuerrecht (Capital Allowances Act) eine Nachversteuerung („Claw back“) von zuvor auf das Grundstück geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung (AfA) ausgelöst hat. In dieser britischen Claw-back-Besteuerung könne jedoch keine dem Besteuerungsrückfall entgegenstehende Besteuerung des Veräußerungsgewinns gesehen werden. Begründung: Mit der Claw-back-Besteuerung werde nicht ein Gewinn aus der Veräußerung erfasst, sondern nur die in der Vergangenheit vorgenommene Besteuerung der laufenden Gewinne des Veräußerers korrigiert. Das ergebe sich aus dem Umstand, dass das britische Recht zwischen Gewinnen auf der Einkunftsebene („gains“), und solchen auf der Ebene der Veräußerungsgewinne („capital gains“) unterscheide und dass die Vornahme der AfA und deren Rückgängigmachung gerade nicht der Ermittlung der Veräußerungsgewinne, der „capital gains“, sondern derjenigen der „gains“ auf der Einkunftsebene zugeordnet werde.

Korrektur der fehlerhaften Feststellungserklärung: Der Kläger (ein inländischer Investmentfonds) hatte in der einzureichenden Feststellungserklärung betreffend der Endausschüttung des zum 30. September 2007 endenden Geschäftsjahres den Veräußerungsgewinn als steuerfrei deklariert. Das Finanzamt hatte daraufhin den sich aus der fehlerhaften Feststellungserklärung des Klägers im Vergleich zur materiell zutreffenden Rechtslage ergebenden Unterschiedsbetrag je Investmentanteil – wie der BFH befand zu Recht – anhand der zum 30. September 2007 umlaufenden Fondsanteile bemessen und festgestellt. Der wegen materiell fehlerhafter Feststellungserklärung eines Investmentfonds vom Finanzamt gesondert festzustellende Unterschiedsbetrag ist dabei auf einen Investmentanteil zu beziehen. Maßgeblich für die Berechnung ist die Zahl der umlaufenden Anteile zum Schluss desjenigen Geschäftsjahres, in welchem der materielle Fehler eingetreten ist.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 15. November 2017 (I R 55/15), veröffentlicht am 18. April 2018

Bewertung der Einlage bei wertgeminderten Beteiligungen

Der Bundesfinanzhof hat in einem ausführlichen und 16 Seiten umfassenden Urteil zur Frage des Vorliegens eines sogenannten Finanzplandarlehens, zur Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen und damit in Zusammenhang stehender Forderungen aus Gesellschafterdarlehen sowie zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung Stellung genommen.

Streitig ist, ob ein Wertverlust im Zusammenhang mit der Veräußerung einer nach § 17 Einkommensteuergesetz steuerverstrickten GmbH-Beteiligung und der Darlehensgewährung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und deren Beendigung bei Einlage dieser wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in ein Betriebsvermögen durch den Ansatz des niedrigeren Teilwertes verloren gehen darf. Ein weiteres Thema war das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs wegen Verkaufs und anschließendem Rückkauf der Beteiligung.

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

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/12/bewertung-der-einlage-bei-wertgeminderten-beteiligungen/>

Wirtschaftliches Eigentum bei Sale-and-lease-back-Gestaltungen mit Andienungsrecht

Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers an dem Leasingobjekt kommt nicht in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber ein Andienungsrecht eingeräumt ist. In zwei aktuellen Urteilen bestätigt der Bundesfinanzhof seine jüngste Rechtsprechung zu dieser Thematik.

Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers an dem Leasinggegenstand kommt nicht in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und dem Leasinggeber lediglich ein Andienungsrecht eingeräumt ist. Mit diesem Urteil vom 13. Oktober 2016 ([IV R 33/13](#)) hatte der BFH die in zahlreichen Entscheidungen durch das Finanzgericht Köln vertretene gegenteilige Auffassung revidiert.

Beispielsweise im Urteil 15 K 444/12 hatten die Kölner Finanzrichter das wirtschaftliche Eigentum des Leasingnehmers bejaht, weil von einer Ausübung des Andienungsrechts dann auszugehen sei, wenn der von vornherein festgelegte Verkaufspreis im Verhältnis zum erwarteten Restwert hoch ist und wegen anderweitiger Vereinbarungen eine alternative Verwertung wirtschaftlich ausscheidet. Dies hat der BFH mit Blick auf seine jüngste Rechtsprechung nun mit seinem Urteil *IV R 55/16* revidiert.

Mit folgenden Grundsätzen: Wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers ist gegeben, wenn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, d.h. dem Leasingnehmer Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts für die voraussichtliche Nutzungsdauer zustehen. Hieran fehlt es, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist. Denn in einem derartigen Fall ist der Herausgabeanspruch des Leasinggebers gerade nicht wirtschaftlich bedeutungslos. Kann der Leasingnehmer den Leasinggeber hingegen auch für die verbleibende Zeit von der Einwirkung auf das Leasingobjekt ausschließen, ist das Leasingobjekt dem Leasingnehmer zuzurechnen. Allerdings muss der Leasingnehmer hierzu aufgrund einer eigenen, rechtlich abgesicherten Position in der Lage sein. Ein lediglich dem Leasinggeber eingeräumtes Andienungsrecht reicht hierfür nicht aus.

Das Finanzamt hatte argumentiert, dass der Herausgabeanspruch des Leasinggebers (einer KG) in Gestalt des Andienungsrechts wirtschaftlich wertlos sei. Darauf komme es jedoch bei der steuerlichen Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum nicht an, so der BFH. Grund: Dieser Herausgabeanspruch ist nur dann wirtschaftlich ohne Wert, wenn ein Dritter dazu in der Lage ist, den zivilrechtlichen Eigentümer vollständig zu verdrängen. Hieran fehlt es, wenn bei einer die Grundmietzeit überschreitenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nur dem Leasinggeber (als dem zivilrechtlichen Eigentümer) ein Andienungsrecht zusteht. Es bleibt dann beim Vorrang des zivilrechtlichen Eigentums.

Auch im zweiten vom BFH entgegen dem Finanzgericht Köln entschiedenen Fall (IV R 56/16) äußerten sich die obersten Steuerrichter im vorgenannten Sinn.

Die Sache wurde allerdings in beiden Fällen an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses muss nun erst die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der betreffenden Leasingobjekte (Informationssysteme beziehungsweise Medienrechner) ermitteln. Dabei sei es nicht ausgeschlossen, so der Hinweis des BFH, dass die einheitlich zu bestimmende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Informationssysteme durch die Nutzungsdauer der Bildschirme bestimmt wird. Weisen nämlich die unselbständigen Teile des selbständigen Wirtschaftsguts unterschiedliche Nutzungsdauern auf, ist die Nutzungsdauer des Teils maßgebend, welches dem Wirtschaftsgut das Gepräge gibt.

Fundstelle

BFH-Urteile vom 21. Dezember 2017 (IV R 55/16 und IV R 56/16), als NV-Entscheidung veröffentlicht am 11. April 2018

Deutsches Besteuerungsrecht für Zahlungen einer S-Corporation

Nach der im Jahr 2005 anwendbaren alten Fassung des DBA-USA 1989 wird das Besteuerungsrecht Deutschlands für Ausschüttungen einer US-amerikanischen S-Corporation, die einer in Deutschland ansässigen natürlichen Person zufließen, nicht einschränkt. Für den bei Gesellschaften ausländischen Rechts im Rahmen der Steuerbarkeit der Gewinnausschüttungen vorzunehmenden Rechtstypenvergleich ist unerheblich, ob die Personenvereinigung im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt oder als Mitunternehmerschaft besteuert wird.

Der Kläger, ein US-amerikanischer Staatsangehöriger, lebte im Streitjahr 2005 im Inland und war dort nichtselbständig tätig. Er war zudem Alleingesellschafter der T Inc., die nach Subchapter S des Internal Revenue Code (IRC) für die Besteuerung als sogenannte S-Corporation optiert hatte und daher in den USA nicht körperschaftsteuerpflichtig war. Die T Inc. zahlte im Streitjahr 28.000 US-\$ zur Begleichung der persönlichen Steuerschuld des Klägers. Der Vorgang wurde im Dezember 2005 in den Büchern der T Inc. erfasst. Dem Betrag wurden unter dem 31. Dezember 2005 in der Buchhaltung der T Inc. die Reduzierung einer Darlehens- und einer Zinsforderung des Klägers gegen die T Inc. in Höhe von 20.000 US-\$ beziehungsweise 4.000 US-\$ sowie eine Zahlung des Klägers an die T Inc. in Höhe von 4.000 US-\$ gegenüber gestellt (saldiert). Der Kläger wollte nun erstens erreichen, dass Gewinne der S-Corporation nicht als an ihn ausgeschüttet angesehen wurden, weil sie quasi thesauriert / saldiert wurden. Zweitens sollte der Betrag von 28.000 US-\$ steuerfrei belassen werden. Das Finanzgericht Köln hatte die Klage mit Urteil vom 20.

Mai 2015 ([5 K 3362/12](#)) abgewiesen. Der BFH schloss sich dem an, gab jedoch eine weitaus ausführlichere Begründung als die Vorinstanz zu Protokoll.

Wahlrecht zur Besteuerung als S-Corporation aus deutscher Sicht irrelevant: Es liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Gewinnanteile, Dividenden) im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz vor. Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts, in den USA als S-Corporation nicht der Körperschaftsteuer, sondern der direkten (anteiligen) Besteuerung ihrer Gesellschafter unterworfen zu werden, ändert daran nichts.

Zahlung von 28.000 US-\$ ist verdeckte Gewinnausschüttung: Der für eine verdeckte Gewinnausschüttung zwingende Vermögensvorteil kann auch dadurch gewährt werden, dass die Kapitalgesellschaft ihren Gesellschafter von einer privaten Schuld befreit.

Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nach DBA-USA 1989: Bei der T Inc. handelte es sich nicht um eine „ansässige Gesellschaft“ i.S. des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989. Begründung: Die T Inc. wurde aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Besteuerung als S-Corporation in den USA nicht als eigenständiges Steuersubjekt angesehen, da nicht sie selbst, sondern der Kläger als ihr Gesellschafter der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterlag.

Keine gewerblichen Einkünfte, keine Betriebsstätte: Bei der Zahlung der T-Inc. handelt es sich um „andere Einkünfte“ nach Art. 21 Abs. 1 DBA-USA 1989. Aufgrund ihrer Vergleichbarkeit mit einer deutschen Kapitalgesellschaft kann die T Inc. dem Kläger aus deutscher Sicht weder gewerbliche Einkünfte noch eine Betriebsstätte vermitteln.

Den ausführlichen Beitrag lesen Sie in unserem Blog *Steuern & Recht* unter

<https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2018/04/11/deutsches-besteuerungsrecht-fuer-zahlungen-einer-s-corporation/>

PwC Service

Seminar: US Tax Reform Business Breakfast

PwC veranstaltet bis zum Sommer 2018 eine Serie von monatlichen Business Breakfasts an sechs verschiedenen Standorten zur US-Steuerreform, die am 22. Dezember 2017 verabschiedet wurde. Bei jedem Termin vertiefen wir einen besonderen Aspekt. Neben den Informationen sollen die Veranstaltungen insbesondere der Diskussion und dem regelmäßigen gegenseitigen Austausch dienen. Bleiben Sie informiert, reden Sie mit und tauschen Sie Erfahrungen aus!

Teilnahmegebühr

Die Teilnahme an der Veranstaltung ist für Sie kostenfrei.

Veranstaltungsorte und Termine

Düsseldorf: 17. Mai und 14. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3749>

Berlin: 16. Mai und 19. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3746>

Frankfurt am Main: 24. Mai und 12. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3745>

Hamburg: 22. Mai und 5. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3741>

München: 8. Mai und 6. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3747>

Stuttgart: 14. Mai und 18. Juni

<https://www.pwc-events.com/tms/frontend/index.cfm?l=3748>

Sie haben noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine Mail an 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

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***

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über unsere Homepage oder über folgenden Link ***SUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com*** als Abonnent registrieren zu lassen.

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

www.pwc.de