



Themen dieser Ausgabe

- Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg unionsrechtswidrig
- Veräußerungsgewinne aus Mitunternehmeranteilen
- Vorrang der Schuldentilgung bei Kaufpreisstundung
- Verlust aus der Vermietung an den Arbeitgeber
- Keine umsatzsteuerliche Organschaft bei fehlender Beteiligung

Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg unionsrechtswidrig

EUGH, Urteil v. 20.9.2018 – C-685/16, DStR 2018, S. 2016

Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg steht Art. 63 bis 65 AEUV entgegen, da die Regelung zur Kürzung von Gewinnen aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft strengere Anforderungen stellt als die Regelung für die Kürzung von Gewinnen aus Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft.

Hintergrund: Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags werden Beteiligungserträge nach § 9 GewStG unter bestimmten Voraussetzungen gekürzt, um eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung zu vermeiden. Hierbei wird zwischen Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft (nationales Schachtelprivileg) und Anteilen an einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland (internationales Schachtelprivileg) unterschieden. Während das nationale Schachtelprivileg lediglich eine Mindestbeteiligung von 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums fordert, ist das internationale Schachtelprivileg an weitere Voraussetzungen geknüpft.

Sachverhalt: Klägerin ist die EV, welche Kraftfahrzeuge herstellt und Muttergesellschaft eines weltweiten Konzerns ist. Zwischen der EV und ihrer 100 %-igen Tochtergesellschaft R GmbH bestand eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die R GmbH war wiederum zu 100 % an der australischen HAP Ltd. beteiligt. Die HAP Ltd. schüttete im Geschäftsjahr 2009 einen Betrag in Höhe von etwa EUR 27 Mio. an die R GmbH aus. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellten die Prüfer fest, dass die von der R GmbH

bezogenen Dividenden nach § 8b KStG steuerfrei seien. Für Gewerbesteuerzwecke vertrat das Finanzamt jedoch die Auffassung, dass die Dividenden den Erträgen der EV wieder hinzuzurechnen seien, da die von der HAP Ltd. vorgenommene Gewinnausschüttung nicht die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs erfülle. Der Einspruch der EV blieb erfolglos. Mit ihrer Klage machte die EV unter anderem geltend, dass eine unionsrechtswidrige diskriminierende Behandlung der Dividenden aus ausländischen Quellen vorliege. Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Münster beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, ob das gewerbesteuerliche internationale Schachtelprivileg mit den Bestimmungen über den freien Kapital- und Zahlungsverkehr im Einklang steht.

Entscheidung: Aufgrund des Drittstaatenbezugs ist die Regelung des internationalen Schachtelprivilegs anhand der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu beurteilen. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 AEUV als Beschränkung des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedsstaat oder die in diesem Mitgliedsstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten. Im vorliegendem Fall sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung eine unterschiedliche Behandlung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten

Dividenden und der von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden vor. Das internationale Schachtelprivileg setzt zusätzlich zur Mindestbeteiligung von 15 % voraus, dass diese Beteiligung ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums besteht und dass die Bruttoerträge aus bestimmten aktiven Einkünften stammen. Infolgedessen ist es für Gebietsansässige weniger attraktiv, ihr Kapital in Tochtergesellschaften mit Sitz im Drittstaat zu investieren, als in gebietsansässige Tochtergesellschaften. Eine solche Regelung stellt daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und den Drittstaaten dar, die Art. 63 AEUV grundsätzlich verbietet. Zwar kann es nach Art. 64 AEUV ausnahmsweise gestattet sein, eine solche Beschränkung beizubehalten, wenn diese bereits am 31.12.1993 bestand. Darunter fallen insbesondere Direkt-

investitionen, die im vorliegenden Sachverhalt zu bejahen sind, da auf allen Ebenen eine 100 %-ige Beteiligung vorliegt. Jedoch wurde die Regelung des internationalen Schachtelprivilegs in 2007 geändert, sodass Art. 64 AEUV aufgrund des zeitlichen Erfordernisses zu verneinen ist. Eine anderweitige Rechtfertigung nach Art. 65 AEUV kann ebenfalls nicht angenommen werden.

Hinweis: Der Europäische Gerichtshof hat zudem klargestellt, dass die Vorschrift auch nicht dadurch zu rechtfertigen sei, missbräuchliche Steuergestaltungen zu bekämpfen. Eine allgemeine Betrugs- und Missbrauchsvermutung rechtfertigt keine Maßnahme, die die Ausübung einer durch den Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt.

Veräußerungsgewinne aus Mitunternehmeranteilen

BFH, Urteil v. 19.7.2018 – IV R 39/10, DStR 2018, S. 2143

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft gehört zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils auch dann, wenn die Obergesellschaft nur in Folge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind.

Hintergrund: Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag (auch) der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Sachverhalt: Die Klägerin (A-GmbH) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG. Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 12.9.2001 und 22.10.2001 übertrug die als Kommanditistin an der A-KG beteiligte W-KG ihren Kommanditanteil mit Wirkung zum 1.1.2002 an eine weitere Kommanditistin der A-KG. Dabei erzielte die W-KG einen Veräußerungsgewinn. An der W-KG waren ausschließlich natürliche Personen beteiligt. Im September 2002 traten alle bisherigen Kommanditisten aus der W-KG aus und die M-GmbH als weitere Komplementärin und die C-KG als Kommanditistin ein. Neben ihrer Beteiligung an der A-KG war die W-KG ausschließlich vermögensverwaltend tätig. Nach einer Außenprüfung bei der A-KG vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Gewinn der W-KG aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils zum Gewerbeertrag der A-KG gehöre. Die dagegen mit Zustimmung des Finanzamts erhobene Sprungklage wies das Finanzgericht ab.

Entscheidung: Die Revision ist unbegründet. Das Finanzgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn der W-KG aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an

der A-KG im Erhebungszeitraum gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG gehört. Der Rechtsauffassung der Klägerin, der Veräußerungsgewinn unterliege nicht der Regelung, weil es sich bei der W-KG um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft handele, kann nicht gefolgt werden, da die W-KG aus ihrer Beteiligung an der A-KG heraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und somit gewerblich infiziert wurde. Unabhängig davon ist § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht dahin auszulegen, dass eine als Mitunternehmerin an einer anderen Personengesellschaft beteiligte, im Übrigen ihrerseits nur vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft nicht vom Regelungsgehalt dieser Norm erfasst wird. Dies gilt selbst dann, wenn an einer solchen Gesellschaft zum Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind. § 7 Satz 2 GewStG stellt eine gewerbsteuerliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften dar. Der Gewinn im Sinne des § 7 Satz 2 GewStG gehört nur insoweit nicht zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Soweit er jedoch auf eine beteiligte Personengesellschaft entfällt, ist er hingegen Teil des Gewerbeertrags. Dies gilt selbst dann, wenn bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft an der veräußernden Obergesellschaft ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind. Eine Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen ist dem Wortlaut der Vorschrift nicht zu entnehmen. Zudem kommt eine teleologische Extension mit dem Ergebnis, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der unmittelbaren Beteiligung einer natürlichen Person gleichzustellen ist, nicht in Betracht.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof stellt zudem klar, dass verfassungsrechtliche Bedenken nicht gegeben sind.

Vorrang der Schuldentilgung bei Kaufpreisstundung

FG Düsseldorf, Urteil v. 10.7.2018 – 10 K 1911/17 F, EFG 2018,
S. 1541

Schuldzinsen auf ursprünglich durch die Einkünfteerzielung veranlasste Darlehen sind nach der Veräußerung der Immobilie nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig, wenn der die verbliebenen Darlehensforderungen übersteigende Veräußerungserlös gegen Ratenzahlung verzinslich gestundet wird und deshalb nicht zur Schuldentilgung zur Verfügung steht.

Hintergrund: Bestehen Verbindlichkeiten für die Finanzierung der Anschaffungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestimmten Immobilie, können die Schuldzinsen auch nach Beendigung der Einkünfteerzielung als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht ausreicht, die Verbindlichkeiten zu tilgen. Dies gilt auch, wenn mit den Darlehensmitteln Erhaltungsaufwendungen finanziert worden sind.

Sachverhalt: Die Klägerin ist eine GbR. Im Jahr 2001 erwarb sie eine Immobilie und vermietete diese in der Folgezeit. Im Jahr 2014 veräußerte die Gesellschaft die Immobilie. Der Kaufpreis wurde gestundet und mit 6 % jährlich verzinst. Weiterhin wurde eine Ratenzahlung vereinbart. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung erklärte die Klägerin keine Vermietungseinnahmen mehr, jedoch Werbungskosten für Schuldzinsen, die aus sechs Darlehen resultierten und im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem ehemaligen Vermietungsobjekt standen. Das Finanzamt erkannte den Schuldzinsenabzug nicht an. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Gegen die Einspruchsentscheidung legte die Gesellschaft Klage

beim Finanzgericht ein. Zur Begründung trug die Klägerin vor, dass die Verbindlichkeiten aufgrund der Kaufpreisstundung und Ratenzahlung nicht hätten getilgt werden können.

Entscheidung: Die Klage ist unbegründet. Die Schuldzinsen für die sechs Darlehen wurden zwar von der Klägerin geleistet, jedoch wurde der Zusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelöst und ein neuer Zusammenhang zu Einkünften aus Kapitalvermögen begründet. Für die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist es maßgeblich, was mit dem Veräußerungspreis geschieht. Schafft der Steuerpflichtige eine neue Einkunftsquelle an, besteht der Zusammenhang am neuen Objekt fort. Wird kein neues Objekt und auch keine anderweitige Einkunftsquelle angeschafft, kommt es darauf an, ob der Veräußerungserlös ausreicht, um das Darlehen abzulösen. Höchstrichterlich bereits entschieden wurde, dass selbst die länger als ein Jahr dauernde unentgeltliche Stundung des Veräußerungserlöses zu einer Umwidmung der mit dem veräußerten Objekt zusammenhängenden Schuldzinsen bei positiver Totalüberschussprognose zu Werbungskosten aus Kapitalvermögen führt. Findet die Umwidmung bereits bei einer zinslosen Stundung statt, muss dies für eine verzinsliche Stundung erst recht gelten. Ob wirtschaftliche Zwänge es geboten haben mögen, sich auf die Ratenzahlung einzulassen, spielt keine Rolle, da es der freien Entscheidung der Klägerin oblag, das Grundstück zu den vereinbarten Konditionen zu verkaufen.

Hinweis: Die Revision wurde zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Verlust aus der Vermietung an den Arbeitgeber

BFH, Urteil v. 17.4.2018 – IX R 9/17, DStR 2018, S. 1758

Der Verlust aus der Vermietung eines Teils der eigenen Wohnung an den Arbeitgeber ist steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn der Arbeitnehmer dauerhaft einen Vermietungsüberschuss erzielen will.

Hintergrund: Ein Verlust aus der Vermietung von Immobilien wird steuerlich anerkannt, wenn der Steuerpflichtige eine sog. Überschusserzielungsabsicht hat, also über die voraussichtliche Nutzungsdauer einen Gesamtüberschuss erzielen will. Bei der unbefristeten Vermietung von Wohnimmobilien wird eine Überschusserzielungsabsicht vermutet.

Sachverhalt: Der Kläger und seine Ehefrau wohnten im gemeinsamen Haus. Dort nutzten sie die Wohnung im

Obergeschoss. Im Untergeschoss befand sich eine Einliegerwohnung mit einer Größe von ca. 54 qm, zu der auch ein Badezimmer gehörte. Der Kläger war angestellter Vertriebsleiter und vermietete das Untergeschoss als Homeoffice an seinen Arbeitgeber. Der Mietvertrag war an die Dauer des Arbeitsverhältnisses geknüpft. Der Kläger betrieb seine Tätigkeit als Vertriebsleiter für den Arbeitgeber von diesen Räumlichkeiten aus. Im Streitjahr 2012 baute der Kläger das Badezimmer im vermieteten Untergeschoss behindertengerecht um, wodurch ihm Kosten von rund 25.000 € entstanden. Insgesamt machten der Kläger und seine Ehefrau einen Vermietungsverlust von ca. 30.000 € steuerlich geltend; das Finanzamt erkannte die Umbaukosten für das Badezimmer nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof wies die Sache an das Finanzgericht zurück, das nun die Überschusserzielungsabsicht prüfen muss: Ein Vermietungsverlust ist nur anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Überschuss erzielen will. Zwar wird die Überschusserzielungsabsicht bei einer unbefristeten Vermietung von Wohnraum vermutet; diese Vermutung greift allerdings nicht bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien, das heißt Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen. Das Untergeschoss im Haus des Klägers und seiner Ehefrau war Gewerbeimmobilie, weil es vom Arbeitgeber des Klägers für gewerbliche Zwecke genutzt wurde, nämlich für die Überlassung an den Kläger als Arbeitnehmer. Das Finanzgericht muss daher prüfen, ob der Kläger und seine Ehefrau dauerhaft einen Einnahmenüberschuss erzielen wollten. Hierfür muss das Finanzgericht die Einnahmen und die Ausgaben der nächsten Jahre ermitteln und gegenüberstellen. Zu den Ausgaben gehören auch die Kosten für den behindertengerechten Umbau des Badezimmers. Denn dieses war ebenfalls an den Arbeitgeber vermietet.

Hinweis: Die Überschusserzielungsabsicht wird nur bei der unbefristeten Vermietung von Wohnraum vermutet. Bei anderen Vermietungsarten muss die Überschusserzielungsabsicht geprüft werden, z. B. bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien wie im Streitfall, bei einer verbilligten Vermietung, bei der Vermietung einer Ferienwohnung, bei der befristeten Vermietung oder bei der Vermietung eines aufwendig gestalteten Wohngebäudes. Der Bundesfinanzhof widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung, die bei der Vermietung eines Büros an den Arbeitgeber typisierend von einer Überschusserzielungsabsicht des Arbeitnehmers ausgeht. Die vom Arbeitgeber an den Kläger und dessen Ehefrau gezahlte Miete gehört nicht zum Arbeitslohn des Klägers, da die Vermietung vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers lag. Wäre die Miete Arbeitslohn, bräuchte eine Überschusserzielungsabsicht nicht geprüft zu werden.

Keine umsatzsteuerliche Organschaft bei fehlender Beteiligung

FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 17.5.2018 – 4 K 38/17, BeckRS 2018, 14850

Eine finanzielle Eingliederung einer GmbH im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft liegt nicht vor, wenn die Anteile an der GmbH einem (nicht mehrheitlich beteiligten) Gesellschafter des potentiellen Organträgers gehören.

Hintergrund: Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, soweit eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

Sachverhalt: Die Klägerin war eine zwischenzeitlich liquidierte GmbH. Alleingesellschafterin war Frau G. In den Streitjahren erbrachte die Klägerin aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrags verschiedene Managementleistungen an eine GbR. An der GbR war Frau G zunächst zu einem Drittel beteiligt, später zu 50 %. Streitgegenständlich ist, ob zwischen der Klägerin und der GbR ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis vorliegt und daher von der Klägerin getätigte Umsätze als Innenumsätze von der Umsatzsteuer auszunehmen sind. Der Betriebsprüfer erkannte eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und der GbR als Organträgerin nicht an und unterwarf die Erlöse aus den Managementleistungen dem Regelsteuersatz. Nach Ansicht der Betriebsprüfung scheidet die Organschaft an der finanziellen Eingliederung, da an beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter zusammen nicht über die Mehrheit der Anteile/Stimmrechte verfügen. Im Einspruchsverfahren

trug die Klägerin im Wesentlichen vor, dass es für die finanzielle Eingliederung entscheidend auf die Stimmrechtsmehrheit in der Organgesellschaft ankomme, nicht hingegen auf die an der Organträgerin. Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück.

Entscheidung: Zwischen der Klägerin und der GbR lag kein Organschaftsverhältnis vor. Für die Annahme einer finanziellen Eingliederung ist es erforderlich, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er selbst seinen Willen in der Organgesellschaft durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann. Der Organträger muss somit über eine eigene Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft verfügen, die sich entweder aus einer unmittelbaren Beteiligung oder mittelbare aus einer über eine Tochtergesellschaft gehaltenen Beteiligung ergibt. Verfügen dagegen mehrere Gesellschafter gemeinsam über die Anteile an einer Personengesellschaft einerseits und verfügen sie dabei zugleich über die Anteilsmehrheit in einer GmbH andererseits, reicht dies für das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung nicht aus. Denn die erforderliche Eingliederung setzt ein Über- und Unterordnungsverhältnis der beteiligten Gesellschaften voraus. Dies gilt nicht nur für den Fall, dass sämtliche Gesellschafter der GmbH auch sämtliche Anteile an der Personengesellschaft innehaben, sondern auch für den Fall, dass nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft verfügt. Der GbR stand keine (auch keine über eine Tochtergesellschaft gemittelte) Beteiligung an der Klägerin zu. Die von der Klägerin dargelegte Verbundenheit wurde lediglich darüber hergestellt, dass die Gesellschafterin der Klägerin zugleich Gesellschafterin

an der GbR war. Eine rechtliche Durchsetzungsmöglichkeit muss jedoch der Organträgerin selbst zustehen.

Hinweis: Das Finanzgericht folgt in seiner Entscheidung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur finanziellen Eingliederung. Die Revision wurde nicht zugelassen.



BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

Standort Hamburg

Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
Tel.: +49 40 35006-0
Fax: +49 40 35006-133

Standort Berlin

Pariser Platz 4 A
10117 Berlin
Tel.: +49 30 565556-0
Fax: +49 30 565556-133

Standort Bochum

Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
Tel.: +49 234 610688 0
Fax: +49 234 610688 20

Standort Hannover

Gellertstraße 6
30175 Hannover
Tel.: +49 511 543688-31
Fax: +49 511 543688-34

Standort Dortmund

Semerteichstraße 54-56
44141 Dortmund
Tel.: +49 231 108771 0
Fax: +49 231 108771 13

Standort Frankfurt

Westhafenplatz 1
60327 Frankfurt
Tel.: +49 69 1200 7471-10
Fax: +49 69 1200 7471-13

E-Mail: info@BRL.de

www.BRL.de

Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an

**BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN,
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB.
© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN**

V.i.S.d.P. StB Nina Schütte, LL.M. - Jungfernstieg 30 - D-20354 Hamburg