



Themen dieser Ausgabe

- Treaty Shopping in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 europarechtswidrig
- Mitunternehmer bei nur kurzfristiger Kommanditistenstellung
- Überschreiten privater Vermögensverwaltung
- Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust aus Kapitalvermögen
- Zinszahlungen eines Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft
- Grunderwerbsteuer bei mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft

Treaty Shopping in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 europarechtswidrig

EuGH, Urteil v. 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16, BeckRS 2017, 135795

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil v. 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16 das Treaty Shopping in der Fassung des Jahressteuergesetz 2007 für europarechtswidrig erachtet. Hierauf macht das Finanzgericht Köln aktuell aufmerksam.

Hintergrund: Der 2. Senat des Finanzgerichts Köln hatte Zweifel daran, ob die Treaty Shopping-Regelung mit der europäischen Niederlassungsfreiheit und mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar ist. Deshalb hatte er diese Frage mit Beschlüssen v. 8.7.2016 - 2 K 2995/12 und v. 31.8.2016 - 2 K 721/13 dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorgelegt.

Sachverhalt: In dem vom Finanzgericht Köln vorgelegten Beschluss vom 8.7.2016 war zwischen den Beteiligten streitig, ob der Rechtsvorgängerin der Klägerin, eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft, in 2007 die Kapitalertragsteuererstattung aus der Gewinnausschüttung der deutschen Tochtergesellschaft zusteht. Der Beklagte, das Bundeszentralamt für Steuern, lehnte den Antrag ab und begründete dies damit, dass im Hinblick auf die Treaty Shopping-Norm Unterlagen bzw. Informationen nicht eingereicht worden

seien. Im zweiten Beschluss vom 31.8.2016 handelte es sich bei der Klägerin um eine in Dänemark ansässige Holdinggesellschaft, an der eine zypriotische Kapitalgesellschaft ohne eigene Wirtschaftstätigkeit beteiligt war, die wiederum zu 100 % von einer in Singapur ansässigen natürlichen Person gehalten wurde. Die dänische Holdinggesellschaft war u. a. an einer deutschen GmbH beteiligt, bei der sie im Streitjahr eine Gewinnausschüttung erhielt. Die deutsche GmbH behielt Kapitalertragsteuer ein. Die Klägerin begehrte die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer. Der Beklagte, das Bundeszentralamt für Steuern, lehnte den Antrag auf Erstattung unter Hinweis auf die Treaty Shopping-Vorschrift ab.

Entscheidung: Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, dass die vorgelegte Fassung der Treaty Shopping-Norm sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße.

Hinweis: Die Vorlagen betrafen die Treaty Shopping-Vorschrift in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007. Mit Wirkung zum 1.1.2012 wurde die Regelung zwar etwas entschärft. Der 2. Senat hat allerdings auch hinsichtlich der

nachgebesserten Fassung europarechtliche Bedenken. Er hat insbesondere Zweifel daran, ob diese Gesetzesänderung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hinreichend Rechnung trägt. Denn nach wie vor werde einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft ggf. die Kapitalertragsteuerer-

stattung versagt, auch wenn sie über eine angemessene Substanz verfüge. Eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zu dieser Frage, die der 2. Senat mit Beschluss v. 17.5.2017 - 2 K 773/16 vorgelegt hat, steht noch aus. Dieses Verfahren ist beim Europäischen Gerichtshof unter dem Aktenzeichen C-440/17 anhängig.

Mitunternehmer bei nur kurzfristiger Kommanditistenstellung

BFH, Urteil v. 22.6.2017 - IV R 42/13, DStR 2017, S. 2653

Mitunternehmer kann auch sein, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, um ihn kurze Zeit später weiterzuveräußern.

Hintergrund: Nach der sog. Tonnagebesteuerung umfasst der pauschal ermittelte Gewinn auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen. Eine Mindestbeteiligungsdauer ist dort ebenso wenig wie in der einkommensteuerlichen Vorschrift zu gewerblichen Einkünften vorgesehen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb mit Kaufvertrag vom 9.1.2008 Kommanditanteile an der A-KG u.a. von den Kommanditisten B und C. Am 14.2.2008 genehmigte die Komplementärin der A-KG die Anteilsübertragungen rückwirkend zum 1.2.2008. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte am 21.10.2008. Bereits mit Vertrag vom 4.2.2008 hatte die Klägerin diese Kommanditanteile rückwirkend auf den 1.1.2008 an die N-KG weiterveräußert. Unternehmensgegenstand der A-KG war der Bau und der Betrieb eines Containerschiffs. Mit der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung 2008 erklärte die A-KG einen pauschal ermittelten Gewinn. Das Finanzamt lehnte die Einbeziehung der Klägerin in die gesonderte und einheitliche Feststellung ab, da die Klägerin nicht Mitunternehmerin der A-KG gewesen sei. Hiergegen wandte sich die Klägerin.

Entscheidung: Die Klägerin war im Streitjahr Mitunternehmerin der A-KG. Dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft kann die Mitunternehmerstellung bereits vor der gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit des Gesellschafterwechsels zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist, dass der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des

Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die ihm die Übernahme des Mitunternehmerrisikos sowie die Wahrnehmung der Mitunternehmerinitiative sichert. Nach diesen Maßstäben war die Klägerin im Streitjahr bereits deshalb Mitunternehmerin, weil sie infolge des Erwerbs von Kommanditanteilen Gesellschafterin der KG mit sämtlichen nach dem Gesellschaftsvertrag für Kommanditisten vorgesehenen Rechten und Pflichten geworden ist. Durch Erwerb der Anteile von B und C war die Klägerin Gesellschafterin der A-KG in der Zeit vom 1.2. bis zum 4.2.2008. Vom 9.1.2008 an trug die Klägerin auch bereits anstelle von B und C Mitunternehmerisiko und konnte Mitunternehmerinitiative entfalten. Die Mitunternehmerstellung in Bezug auf die von B und C übernommenen Anteile endete nicht vor dem 4.2.2008. Zwar hat die Klägerin die Anteile an diesem Tag mit Rückwirkung auf den 1.1.2008 an die N-KG weiterveräußert. Die Mitunternehmerstellung der Klägerin entfiel dadurch jedoch nicht rückwirkend, denn tatsächlich trug die Klägerin bis zum 4.2.2008 Mitunternehmerisiko und konnte Mitunternehmerinitiative entfalten. Ermittelt die Personengesellschaft ihren Gewinn nach der Tonnage, umfasst der pauschal ermittelte Betrag auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unabhängig von der Beteiligungsdauer.

Hinweis: Ein Gestaltungsmissbrauch i.S. der Abgabenordnung ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofes in der Nutzung der Abgeltungswirkung für Veräußerungsgewinne bei der Tonnagebesteuerung nach kurzer Beteiligungsdauer nicht zu sehen.

Überschreiten privater Vermögensverwaltung

BFH, Urteil v. 28.9.2017 - IV R 50/15, DStR 2017, S. 2726

Die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, ist nicht auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt, sondern gilt gleichermaßen für unbewegliche Wirtschaftsgüter.

Hintergrund: Nach der Rechtsprechung des 4. Senats überschreitet ein Einkünfteerzielungssubjekt die Grenze der privaten Vermögensverwaltung, wenn dessen Geschäftskonzept

darin besteht, bewegliche Wirtschaftsgüter zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen, und bereits bei Aufnahme dessen Tätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lässt (z.B. BFH-Urteil vom 8.6.2017 - IV R 30/14). In einem solchen Fall sind die Einzelaktivitäten einer derart gemischten Tätigkeit nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten

Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit zu verklammern.

Sachverhalt: Die Stadt E räumte der Klägerin, einer GbR, mit notariellem Erbbaurechtsvertrag an einem bestimmten Grundstück ein Erbbaurecht mit der Pflicht ein, hierauf ein Dienstgebäude zu bauen. Das Erbbaurecht wurde auf die Dauer von 20 Jahren vereinbart. Es war vereinbart, dass für den Fall des Erlöschens des Erbbaurechts durch Zeitablauf die Stadt E der Klägerin eine Entschädigung zu leisten hatte. Gleichzeitig schlossen die Klägerin und die Stadt E einen Mietvertrag, mit welchem das Dienstgebäude auf die Dauer von 20 Jahren an die Stadt E vermietet wurde. Das Mietverhältnis verlängerte sich um die Zeit, um die das Erbbaurecht über eine Dauer von 20 Jahren hinaus gewährt wurde. Das Erbbaurecht endete entsprechend der ursprünglichen Vereinbarung im Jahr 2007. Die Klägerin erhielt von der Stadt E eine Entschädigung. Das Finanzamt setzte Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Hiergegen wandte sich die Klägerin. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Tätigkeiten der Klägerin im Zusammenhang mit den Dienstgebäuden hätten den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten. Insbesondere könne die bisher allein zu beweglichen Wirtschaftsgütern ergangene sog. Verklammerungsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht auf den Streitfall übertragen werden.

Entscheidung: Die Tätigkeit der Klägerin kann über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgegangen

sein, wenn ihr Geschäftskonzept darin bestanden hat, auf den Erbbaugrundstücken Bauwerke zu errichten, diese Bauwerke an die Grundstückseigentümer zu vermieten und diese nach Ablauf der 20 jährigen Vermietungszeit auf die Grundstückseigentümer gegen Erhalt einer von vornherein fest vereinbarten Entschädigung "entgeltlich zu übertragen", und bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Entschädigung erzielen lässt. Die sog. Verklammerungsrechtsprechung ist auf unbewegliche Wirtschaftsgüter übertragbar. Diese Rechtsprechung ist nicht auf solche Fälle beschränkt, bei denen zwischen An- und Verkauf nur eine kurzfristige zwischenzeitliche Vermietung erfolgt. Unerheblich ist auch, ob die veräußerten Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind. Einer Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit steht auch nicht von vornherein entgegen, dass die im Einkommensteuergesetz genannten Haltefristen für die dort genannten Veräußerungsgegenstände überschritten sind.

Hinweis: Die Sache ist nicht spruchreif. Das Finanzgericht hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Tätigkeit im Zusammenhang mit den Dienstgebäuden festgestanden hat, dass sich das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der vereinbarten Entschädigung für die zu errichtenden Dienstgebäude erzielen lässt. Das Finanzgericht soll im zweiten Rechtsgang die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nachholen und die bisher unterlassene Prognose über das zu erwartende Gesamtergebnis anstellen.

Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust aus Kapitalvermögen

BFH, Urteil v. 24.10.2017 - VIII R 13/15, DStR 2017, S. 2801

Der endgültige Ausfall einer sonstigen Kapitalforderung i.S. des Einkommensteuerrechts in der privaten Vermögenssphäre führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust aus Kapitalvermögen.

Hintergrund: Sonstige Kapitalforderungen umfassen alle auf eine Geldleistung gerichteten Forderungen, deren Steuerbarkeit sich nicht bereits aus einem anderen Tatbestand der einkommensteuerlichen Vorschrift zu Kapitaleinkünften ergibt.

Sachverhalt: Der Kläger gewährte einem Dritten in 2010 ein verzinsliches Darlehen. Seit August 2011 erfolgten keine Rückzahlungen mehr. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete die noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgte das Finanzamt nicht.

Entscheidung: Mit der Einführung der Abgeltungsteuer seit 2009 soll eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde

aufgegeben. In der Folge dieses Paradigmenwechsels führt der endgültige Ausfall einer sonstigen Kapitalforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Insoweit ist nunmehr eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibt, dem Verlust bei der Veräußerung der Forderung gleichzustellen. Wie die Veräußerung ist auch die Rückzahlung ein Tatbestand der Endbesteuerung. Danach liegt ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Hierzu hat das Finanzgericht in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.

Hinweis: Inwieweit diese Grundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder etwa den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten, hatte der Bundesfinanzhof nicht zu entscheiden. Auch in diesem Bereich dürfte jedoch die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen.

Zinszahlungen eines Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft

FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 8.3.2017 - 1 K 61/15, BeckRS 2017, 124328

Zinszahlungen eines Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft für ein unter marktüblichen Bedingungen gewährtes internes Darlehen zur Finanzierung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, führen bei einer angemessenen Kapitalausstattung des Betriebs gewerblicher Art auch dann nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Wirtschaftsgüter vor der Übertragung zum Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft gehörten und dort mit Eigenkapital finanziert waren.

Hintergrund: Ein Betrieb gewerblicher Art ist eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt.

Sachverhalt: Streitig ist, ob Zinsen für ein von der Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art gewährtes "internes" Darlehen im Betrieb gewerblicher Art zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in den Streitjahren 2006 und 2007 geführt haben.

Entscheidung: Der Umstand, dass vor dem Erwerb der Wirtschaftsgüter eine Betriebsaufspaltung vorgelegen hat, führt nicht zu einer Beschränkung der Finanzierungsfreiheit. Es

bestehen keine Ansatzpunkte dafür, dass - anders als im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft - die Finanzierungsfreiheit des Betriebs gewerblicher Art aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit beschränkt werden muss. Der Umstand, dass die Trägerkörperschaft hinsichtlich der aus dem Darlehen resultierenden Zinseinnahmen nicht - auch nicht beschränkt - steuerpflichtig ist, während die Darlehenszinsen bei dem Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensbesteuerung unterliegen, ist in der gesetzlichen Regelung der Steuerbefreiung angelegt. Will man hierin eine wettbewerbswidrige Besserstellung der öffentlichen Hand sehen, so bleibt für interne Darlehen der Trägerkörperschaft an ihren Betrieb gewerblicher Art entgegen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung kein Raum. Zudem liegt jedenfalls auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn eine Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art daran scheitert, dass die Wirtschaftsgüter weiterhin dem Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft zuzuordnen sind, sofern die Zinsen für das interne Darlehen nicht die Verzinsung des in den Wirtschaftsgütern gebundenen Kapitals übersteigen, die in die Kalkulation einer kostendeckenden Gebühr für die Überlassung der Wirtschaftsgüter einzubeziehen sind.

Hinweis: Die Revision gegen das Urteil ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 24/17 anhängig.

Grunderwerbsteuer bei mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft

BFH, Urteil v. 30.8.2017 - II R 39/15, DStR 2018, S. 26

Die bloße Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil sowie zur Veräußerung und Abtretung dieses Gesellschaftsanteils reicht für einen Anteilsübergang i.S. einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft nach dem Grunderwerbsteuergesetz nicht aus.

Hintergrund: Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach dem Grunderwerbsteuergesetz als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft.

Sachverhalt: Die Beteiligten streiten um die Frage, ob eine Vollmacht eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand i.S. des Grunderwerbsteuergesetzes begründen kann.

Entscheidung: Der Gesellschafterbestand der Klägerin hat sich nicht bereits mit der Erteilung der Vollmachten, sondern

erst mit der Eintragung des Kommanditistenwechsels im Handelsregister unmittelbar geändert. Der Tatbestand der einschlägigen Norm ist erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz gilt in diesem Falle nicht schon der (schuldrechtliche) Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründet, als ein auf die Übertragung von Grundstücken gerichtetes Rechtsgeschäft. Darüber hinaus ist Gegenstand der gesonderten Feststellung auch der Zeitpunkt, auf den der Grundbesitz der Personengesellschaft zu bewerten ist. Die Entscheidung über den Bewertungszeitpunkt darf nicht den für die Bewertung der Grundstücke zuständigen Finanzämtern überlassen werden. Nur die Feststellung im Bescheid kann eine einheitliche Beurteilung dieses Zeitpunkts gewährleisten.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof weist jedoch darauf hin, dass für Grunderwerbsteuerzwecke ein dinglicher Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter für das Auslösen einer Grunderwerbsbesteuerung nicht erforderlich ist.



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