



Themen dieser Ausgabe

- Der neue Realteilungserlass des Bundesministeriums der Finanzen
- Einkommensteuerliche Auswirkungen des Untergangs einer Kapitalanlage
- Aussetzung der Vollziehung für Zinsen nach § 233a AO
- Bruchteilsgemeinschaft in der Umsatzsteuer
- Einschränkung der Sollbesteuerung

Der neue Realteilungserlass des Bundesministeriums der Finanzen

BMF, Schreiben v. 19.12.2018 – IV C 6-S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, S. 6

Das Bundesministerium der Finanzen hat ein neues Schreiben zur Realteilung von unternehmerisch tätigen Personengesellschaften veröffentlicht. Das Schreiben übernimmt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und ersetzt das bisherige Schreiben aus dem Jahr 2016.

Hintergrund: Bei einer Realteilung wird eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft in der Weise aufgelöst, dass jeder der Gesellschafter einen Teil des Gesellschaftsvermögens erhält und damit weiterhin unternehmerisch tätig ist, zum Beispiel als Einzelunternehmer. Eine Realteilung hat den Vorteil, dass die sogenannten stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die der einzelne Gesellschafter übernimmt, (vorerst) nicht versteuert werden müssen. Unter den stillen Reserven versteht man die Differenz zwischen dem aktivierten Buchwert und dem höheren Verkehrswert eines Wirtschaftsgutes.

Inhalt des BMF-Schreibens: Das Bundesministerium der Finanzen unterscheidet nunmehr ebenso wie der Bundesfinanzhof zwischen echter und unechter Realteilung. Bei der echten Realteilung wird die Personengesellschaft aufgelöst, und jeder Gesellschafter übernimmt einen Teil des Gesellschaftsvermögens. Daneben gibt es die unechte Realteilung, bei der einer der Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet und einen Teil des Gesellschaftsvermögens mitnimmt und damit unternehmerisch tätig wird.

Die übrigen Gesellschafter führen den Betrieb der bisherigen Personengesellschaft fort. Beide Arten der Realteilung sind steuerlich begünstigt, so dass die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die auf die Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft (echte Realteilung) bzw. auf den ausscheidenden Gesellschafter (unechte Realteilung) übergehen, grundsätzlich nicht aufgedeckt werden müssen. Bei der unechten Realteilung erkennt das Bundesministerium der Finanzen eine steuerbegünstigte Realteilung auch dann an, wenn der ausscheidende Gesellschafter nur Einzelwirtschaftsgüter übernimmt und nicht einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil. Das aktuelle Schreiben enthält darüber hinaus zahlreiche weitere Ausführungen zur Realteilung wie zum Beispiel die steuerliche Behandlung von Ausgleichszahlungen unter den Gesellschaftern, die Bewertung des übernommenen Betriebsvermögens oder die Sperrfrist, die zu beachten ist, damit die stillen Reserven nicht versteuert werden müssen. Insoweit werden allerdings die Grundsätze aus dem bisherigen Schreiben zur Realteilung übernommen.

Hinweis: Damit hält das Bundesministerium der Finanzen an seiner bisherigen Auffassung nicht mehr fest, nach der der ausscheidende Gesellschafter bei einer unechten Realteilung einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erhalten müsse, damit eine begünstigte Realteilung vorliegt. Wenn alle Gesellschafter beantragen, dass die aktuellen Ausführungen des Bundesministeriums der Finanzen zur

unechten Realteilung, die vor dem 1.1.2019 stattgefunden hat, nicht angewendet werden sollen, gelten die alten Regelungen fort, im Übrigen gelten die Ausführungen in allen offenen Fällen.

Einkommensteuerliche Auswirkungen des Untergangs einer Kapitalanlage

FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 12.12.2018 – 2 K 1952/16, BeckRS 2018, 36166

Die ersatzlose Ausbuchung endgültig wertlos gewordener Aktien durch die das Depot führende Bank führt zu einem einkommensteuerlich berücksichtigungsfähigen Verlust aus Kapitalvermögen.

Hintergrund: Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die gesellschaftsrechtlich dem ausländischen Staat unterliegen, aber bei einem Typenvergleich einer inländischen Kapitalgesellschaft strukturell gleich stehen sowie von Mitgliedschaftsrechten von Vereinigungen, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen. Als Veräußerung gilt auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

Sachverhalt: Der Kläger hatte im Jahr 2010 Aktien der X Company gekauft, die er im Privatvermögen hielt. Die X firmierte bis Mitte 2009 als Y. Y hatte im Juni 2009 Insolvenz gemäß Chapter 11 des US-amerikanischen Insolvenzrechts angemeldet. Im Zuge des Insolvenzverfahrens entstand eine neue Gesellschaft X, in die ertragsstarke Firmenteile, beispielsweise zukunftsfähige Marken und Produktionsstandorte, überführt wurden. Daneben und unabhängig davon bestand die "alte Y" fort. Sie wurde in „Y Liquidation“ umbenannt. In ihr verblieben ertragsschwache Teile der vormaligen Y sowie Verbindlichkeiten und sonstige Belastungen, die abgewickelt werden sollten. Im Juni 2011 teilte die das Aktiendepot führende V-Bank dem Kläger mit, dass die zuständige Lagerstelle die Aktien der Y Liquidation als wertlos eingestuft habe. Es sei mit keinerlei Zahlung mehr zu rechnen. Daher seien die Anteile ersatzlos ausgebucht worden. Mit der Einkommensteuererklärung

für 2011 machten der Kläger und die Klägerin, seine Ehefrau, einen Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe der Anschaffungskosten der Aktien geltend, den das Finanzamt jedoch nicht anerkannte, da es sich nicht um einen Verkauf gehandelt habe und außerdem keine Steuerbescheinigung ausgestellt worden sei.

Entscheidung: Die Klage ist zulässig und vollumfänglich begründet. Der Kläger hat mit der ersatzlosen Ausbuchung der Aktien einen endgültigen Vermögensverlust erlitten. Der Untergang einer Kapitalanlage stellt zwar keine Veräußerung dar, da deren natürlicher Wortsinn einen Wechsel des Rechtsträgers erfordert. Nach Auffassung des Senats ist der Ausfall eines Aktionärs bei Untergang der Kapitalgesellschaft in verfassungskonformer Auslegung des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG vom Ersatztatbestand der "Rückzahlung" (genauer: der "ausbleibenden Rückzahlung") erfasst. Im Rahmen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft kann es zu einer Rückzahlung des Nennkapitals kommen, oder eine Rückzahlung des Nennkapitals bleibt mangels hinreichender Verteilungsmasse, bzw. weil die Gesellschaft ohne Liquidation untergeht, aus. Auch letzteres führt zu einem unter § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG zu subsumierenden Ersatztatbestand und damit einem anzusetzenden Verlust. Es bestehen keine Gründe, die es rechtfertigen könnten, den Untergang einer Aktie anders zu behandeln als den einer sonstigen Kapitalforderung, zum Beispiel einer Darlehensforderung. Der Verlustberücksichtigung steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Kläger keine Bescheinigung im Sinne des § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG vorzulegen vermochte. Diese Vorschrift dient der Verhinderung eines doppelten Verlustabzugs. Eine solche Gefahr besteht hier jedoch nicht.

Hinweis: Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Aussetzung der Vollziehung für Zinsen nach § 233a AO

BMF, Schreiben v. 14.12.2018 – IV A 3-S 0465/18/10005-01, BStBl. I 2018, S. 1393

Das Bundesministerium der Finanzen folgt im Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und gewährt auf Antrag Aussetzung der Vollziehung für Zinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2012. Der

Bundesfinanzhof hatte erneut ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes von 6 % geäußert.

Hintergrund: Der gesetzliche Zinssatz im Steuerrecht beträgt 6 % jährlich. Dies betrifft Zinsen für Steuernachzahlungen, für gestundete oder ausgesetzte Beträge und für hinterzogene Steuern. Die Höhe dieses Zinssatzes wird von Fachleuten für verfassungswidrig gehalten. Der Bundesfinanzhof hat in zwei aktuellen Eilverfahren den Zinssatz in einer vorläufigen Prüfung zunächst für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 als verfassungswidrig angesehen und jüngst auch für Verzinsungszeiträume ab 2012.

Inhalt des BMF-Schreibens: Das Bundesministerium der Finanzen akzeptiert die beiden Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur möglichen Verfassungswidrigkeit und gewährt nunmehr auf Antrag des Zinsschuldners Aussetzung der Vollziehung für Verzinsungszeiträume ab dem

1.4.2012. Für Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2012 gewährt das Bundesministerium der Finanzen nicht ohne Weiteres Aussetzung der Vollziehung. Hier muss ein besonderes berechtigtes Interesse an der Aussetzung der Vollziehung dargelegt werden. Dieses ist dann gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen die Zahlung der Zinsen nicht zuzumuten ist, weil er ansonsten zum Beispiel Insolvenz anmelden müsste.

Hinweis: Das aktuelle BMF-Schreiben gilt in allen offenen Fällen und ersetzt das bisherige BMF-Schreiben, das eine Aussetzung der Vollziehung nur für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 vorsah.

Bruchteilsgemeinschaft in der Umsatzsteuer

BFH, Urteil v. 22.11.2018 – V R 65/17, BeckRS 2018, 37233

Eine Bruchteilsgemeinschaft kann nicht Unternehmer sein. Es liegen vielmehr zivil- und umsatzsteuerrechtlich durch die Gemeinschaftler als jeweilige Unternehmer anteilig erbrachte Leistungen vor.

Hintergrund: Leistender ist grundsätzlich derjenige, der im eigenen Namen Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Leistungsempfänger ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrundeliegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist.

Sachverhalt: Der Kläger hatte zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung mitentwickelt. Die A-GmbH & Co. KG schloss mit ihnen Lizenzverträge für die Vermarktung dieser Erfindungen ab. Die KG erstellte als Leistungsempfängerin jährliche Gutschriften mit Ausweis des allgemeinen Steuersatzes. Demgegenüber versteuerte der Kläger die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren mit dem ermäßigten Steuersatz. Das Finanzamt änderte die Steuerbescheide des Klägers. Der Kläger machte daraufhin geltend, dass nicht er, sondern die Bruchteilsgemeinschaft zwischen ihm und den weiteren Personen Unternehmer sei mit der Folge, dass diese Bruchteilsgemeinschaft Steuerschuldner für die Lizenzgewährung gegenüber der KG sei.

Entscheidung: Die Revision des Klägers ist unbegründet. Der Kläger ist Unternehmer, der dem Regelsteuersatz unterliegende Leistungen erbracht hat. Bei einer Gemeinschaft nach Bruchteilen gemäß §§ 741 ff. BGB ist der Gemeinschaftler, nicht die Bruchteilsgemeinschaft leistender Unternehmer. Auch hinsichtlich der Qualifikation des Leistungsempfängers ist stets der einzelne Gemeinschaftler entsprechend seiner Beteiligung als solcher einzuordnen. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann sich bei ihm gleichermaßen aus seiner eigenunternehmerischen Verwendung oder aus einem gemeinsamen Handeln der Gemeinschaftler durch gemeinsame Nutzung des Rechts gegenüber Dritten ergeben.

Hinweis: Daneben wurde vom Senat eine objektive Steuerverkürzung festgestellt, da der Kläger die von ihm erbrachten Leistungen nur nach Maßgabe des ermäßigten Steuersatzes anstelle des Regelsteuersatzes versteuert hat. Es liegt zumindest bedingter Vorsatz vor, da der Kläger erkannt hat, dass die Gutschriften der KG nach dem Regelsteuersatz zutreffend sein können und er es mit der Abgabe von Steuererklärungen auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes billigend in Kauf genommen hat, dass es in Bezug auf die Besteuerung zu einer Steuerverkürzung kommt.

Einschränkung der Sollbesteuerung

EuGH, Urteil v. 29.11.2018 – C-548/17, DStR 2018, S. 2572

Der Europäische Gerichtshof schränkt die umsatzsteuerliche Sollbesteuerung, nach der die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung entsteht, bei Ratenzahlungen ein. Danach gilt die Sollbesteuerung bei Ratenzahlungen für Dienstleistungen dann nicht, wenn die Raten

vertragsgemäß über mehrere Jahre gezahlt werden sollen.

Hintergrund: Grundsätzlich gilt im Umsatzsteuerrecht die Sollbesteuerung. Danach entsteht die Umsatzsteuer mit der

Ausführung der Lieferung oder Dienstleistung unabhängig davon, wann der Kunde bezahlt. Im Ergebnis muss der Unternehmer damit die Umsatzsteuer ggf. vorfinanzieren. Anders ist dies bei der Istbesteuerung, die nur auf Antrag unter anderem bei kleineren Unternehmen mit einem Jahresumsatz von maximal 500.000 € und bei Freiberuflern in Betracht kommt. Hier entsteht die Umsatzsteuer erst bei Bezahlung des Entgelts durch den Kunden.

Sachverhalt: Die Klägerin ist im bezahlten Fußball als Spielervermittlerin tätig. Im Jahr 2012 vermittelte sie einen Spieler für ein dreijähriges Engagement und vereinbarte mit dem Verein, dass dieser die Vermittlungsprovision in Raten über drei Jahre leisten soll. Das Finanzamt verlangte von der Klägerin für 2012 die gesamte Umsatzsteuer unter Hinweis auf die ausgeführte Vermittlungsleistung. Hiergegen wehrte sich die Klägerin. Der Fall kam zum Bundesfinanzhof, der ein Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof richtete.

Entscheidung: Dem Europäischen Gerichtshof zufolge entsteht die Umsatzsteuer bei Leistungen, die durch bedingte Ratenzahlungen erst über mehrere Jahre nach der eigentlichen Vermittlung vergütet werden, nicht bereits mit

Ausführung der Vermittlung. Vielmehr entsteht die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des jeweiligen Zeitraums, auf den sich die geleisteten Zahlungen beziehen. Dies ist die jeweilige Rate. Der Europäische Gerichtshof begründet dies mit der europäischen Regelung für Teilleistungen. Danach gelten Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen erst mit der jeweiligen Rate als bewirkt. Diese Voraussetzung dürfte dem Europäischen Gerichtshof zufolge im Streitfall erfüllt sein, so dass die Umsatzsteuer erst mit der jeweiligen Jahresrate entsteht.

Hinweis: Die Sache muss nun vom Bundesfinanzhof abschließend entschieden werden. Zwar hat der Europäische Gerichtshof angedeutet, dass der Klage stattzugeben sein dürfte. Es liegt aber am Bundesfinanzhof, die Entscheidung umzusetzen und deutlich zu machen, in welchen Fällen die Sollbesteuerung nicht gilt, weil eine Leistung in mehrere Teilleistungen – entsprechend den Ratenzahlungen – unterteilt wird. Noch nicht klar ist, ob sich die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs beispielsweise auch auf Leasingverträge und Mietkaufgeschäfte übertragen lässt.



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 33

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