

Bundestag: Zweites Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO

Mit am 18.08.2021 veröffentlichtem Beschluss vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hatte der Erste Senat des BVerfG entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen in § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird. Im Ergebnis dürfe das bisherige Recht aber für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter angewendet werden (sog. Fortgeltungsanordnung).

Für Verzinsungszeiträume ab 2019 sind die verfassungswidrigen Vorschriften hingegen unanwendbar. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen. Insoweit hat das BVerfG den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Hoheitsakte erfasst.

Vor diesem Hintergrund hatte das Bundeskabinett am 30.03.2022 den Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen (vgl. TAX WEEKLY # 11/2022).

Der Bundestag hat den Regierungsentwurf nun am 23.06.2022 im Wesentlichen unverändert beschlossen. Vor dem Hintergrund der angekündigten Zinserhöhung seitens der EZB wurde lediglich die Evaluationsregelung (§ 238 Abs. 1c AO-neu) angepasst. Die Evaluierung soll nun wenigstens alle zwei (statt alle drei) Jahre und erstmalig spätestens zum 01.01.2024 (statt bisher spätestens zum 01.01.2026) erfolgen.

Seine finale Zustimmung könnte der Bundesrat in seiner nächsten Sitzung am 08.07.2022 erteilen. Bereits im ersten Durchgang hatte der Bundesrat am 20.05.2022 keine Einwendungen gegen den Gesetzentwurf geäußert.

BMF: Definition nachträglicher Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG – Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen

Mit Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 hatte der Gesetzgeber in § 17 EStG einen neuen Abs. 2a implementiert, der normspezifisch (nachträgliche) Anschaffungskosten definiert. Dadurch sollten insbesondere die Grundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung des Ausfalls von Darlehen und von Gesellschaftersicherheiten auch nach dem Wegfall des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts (im Rahmen des MoMiG) fortgeführt werden.

Nun äußerte sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 07.06.2022 zur Anwendung dieser Vorschrift und erläutert dabei insbesondere die Behandlung von Verlusten aus Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregressforderungen und

vergleichbaren Forderungen. Neben offenen und verdeckten Einlagen (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG) gehören solche Verluste zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung, soweit die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens bzw. die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich – also durch das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst war (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG). Soweit keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt, ist eine steuerliche Berücksichtigung der Verluste nur im Rahmen der (subsidiären) Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich, sofern die erforderliche Einkunftserzielungsabsicht gegeben und das Darlehen durch Ausfall oder Verzicht uneinbringlich geworden ist.

Ein Gesellschafterdarlehen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn die betreffende Gesellschaft aufgrund des Ausfallrisikos von einem Dritten kein Darlehen zu marktüblichen Konditionen mehr erhalten hätte (Hingabe des Darlehens in der Krise = Krisendarlehen) bzw. hätte behalten dürfen (stehengelassenes Darlehen). Marktunübliche Bedingungen allein (wie z.B. bei Gewährung eines zinslosen Darlehens) genügen hingegen nicht. Darüber hinaus sind krisenbestimmte Darlehen und Finanzplandarlehen stets als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen.

Hinsichtlich der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten ist zwischen den verschiedenen Fallgruppen zu unterscheiden. Demnach bemessen sich die nachträglichen Anschaffungskosten bei Verlust oder Verzicht von Krisendarlehen und krisenbestimmten Darlehen sowie bei Verlust von Finanzplandarlehen nach dem Nennwert des Darlehens. Eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen scheidet in der Folge aufgrund der Subsidiarität des § 20 EStG gegenüber § 17 EStG aus. Bei stehengelassenen Darlehen ist im Verlustfall nur der im Zeitpunkt des Kriseneintritts werthaltige Teil als nachträgliche Anschaffungskosten anzusetzen, während der nicht mehr werthaltige Teil in die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen ist.

Im Verzichtfall ist neben der Werthaltigkeit im Zeitpunkt des Kriseneintritts zusätzlich nach der Werthaltigkeit im Zeitpunkt des Verzichts zu differenzieren. Während der im Zeitpunkt des Verzichts werthaltige Teil eine verdeckte Einlage nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG darstellt, liegt in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils ein Darlehensverlust nach Nr. 2 der Vorschrift vor. Der Verzicht auf den bereits im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltigen Teil des stehengelassenen Darlehens ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen.

Ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an die Gesellschaft oder einen Dritten führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt. Eine Berücksichtigung des Verlusts ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen möglich.

Diese Grundsätze gelten analog für Bürgschaftsregress- sowie vergleichbare Forderungen.

Daneben beschreibt die Finanzverwaltung detailliert die Voraussetzungen der subsidiären Berücksichtigung von Verluste aus Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen insbesondere im Hinblick auf die Einkunftserzielungsabsicht und den Eintritt der Uneinbringlichkeit. Darüber hinaus nimmt die Finanzverwaltung differenziert Stellung zur Begrenzung der Verlustverrechnung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 EStG i.V.m. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 lit. b und Satz 2 EStG und unterscheidet hierbei nach dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung (vor dem 01.01.2009 oder nach dem 31.12.2008) sowie bei Darlehensgewährung ab dem 01.01.2009 zusätzlich nach dem Vorliegen einer 10%igen Mindestbeteiligung.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaftsanteile entweder nach dem 31.07.2019 veräußert wurden oder bei Veräußerung bis zum 31.07.2019 die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG beantragt wurde (§ 52 Abs. 25a Satz 1 und 2 EStG). Für beide Fälle wird differenziert erläutert, ob und inwieweit Verluste aus Kapitalvermögen aufgrund eines Verlusts eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens in Veranlagungszeiträumen vor der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden können. Wurde kein Antrag gestellt, sind weiterhin die Grundsätze der BMF-Schreiben vom 21.10.2010 sowie vom 05.04.2019 anzuwenden.

BMF: Leistungen von Börsen und anderen Handelsplattformen für Finanzprodukte – Nichtbeanstandungsregelung

Mit BMF-Schreiben vom 03.05.2021 hatte die Finanzverwaltung bereits zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Leistungen der Börsen und anderer Handelsplattformen beim Handel mit Wertpapieren (Kassamarkt) und Derivaten (Terminmarkt) Stellung genommen (vgl. TAX WEEKLY # 17/2021).

Agieren die Börsen als Zentraler Kontrahent bzw. erbringen sie als Abwickler das Matching, Clearing und Settlement, so stellen in diesem Zusammenhang erbrachte IT-Dienstleistungen (z. B. technische Anbindung der Kunden an den Börsenbetrieb zur Nutzung der Börsenprogramme) Nebenleistungen dar, welche dann ebenfalls nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG (sog. Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren) steuerbefreit wären. Die zugleich gewährte Nichtbeanstandungsregelung sah vor, dass vor dem 01.07.2021 erbrachte unselbständige Nebenleistungen in Form von IT-Dienstleistungen als eigenständige Leistungen angesehen werden dürfen. Wird für diese Leistungen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und der Steuerbetrag abgeführt, dürfe der Unternehmer dann auch aus den bezogenen Vorleistungen für diese IT-Dienstleistungen den Vorsteuerabzug (ggf. anteilig) geltend machen.

Mit [BMF-Schreiben vom 23.06.2022](#) stellt die Finanzverwaltung nun klar, dass diese Regelung zum Vorsteuerabzug auch für IT-Dienstleistungen gelten soll, die an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer erbracht werden. Denn bei der Abrechnung von IT-Dienstleistungen an diese Leistungsempfänger dürfe – mangels Steuerbarkeit im Inland – ein gesonderter Ausweis deutscher Umsatzsteuer gerade nicht erfolgen. Für die Anwendung dieser (erweiterten)

Nichtbeanstandungsregelung sei aber erforderlich, dass die IT-Dienstleistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet nach dem dortigen Umsatzsteuerrecht tatsächlich als steuerpflichtig behandelt werden und der inländische Börsenbetreiber dies nachweist.

BMF: Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften

Die Finanzverwaltung hat den [Entwurf eines BMF-Schreibens vom 22.06.2022](#) veröffentlicht, der sich mit der zum 01.01.2020 in Kraft getretenen Neufassung der Reihenschäfte in § 3 Abs. 6a UStG befasst.

Zentrale Fragestellung bei Reihengeschäften mit einem grenzüberschreitenden Warentransport in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat ist, welcher der Lieferstufen die Warenbewegung und damit auch die Möglichkeit der Steuerbefreiung (als innergemeinschaftliche oder Ausfuhrlieferung) zuzuweisen ist. Durch die gesetzliche Neuregelung wurde insbesondere klargestellt, dass in derartigen Fällen für die Zuordnung der bewegten Lieferung grundsätzlich maßgeblich sei, durch wen die Beförderung bzw. Versendung der Gegenstände erfolgt.

Mit der umfassenden Ergänzung von Abschn. 3.14 UStAE liefert die Finanzverwaltung nicht nur erläuternde Beispiele, sondern nimmt auch zur zentralen Fragestellung der Transportverantwortlichkeit Stellung.

Für die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts müsse sich aus den vorhandenen Aufzeichnungen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat. Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. Es soll aber möglich sein, eine hiervon abweichende Zuordnung zu treffen, wenn nachgewiesen wird, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers in der Reihe erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat, vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 UStAE-Entwurf.

Erfolgt die Beförderung oder Versendung der Liefergegenstände durch einen Zwischenhändler, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an diesen Zwischenhändler zuzuordnen, vgl. § 3a Abs. 6a Satz 4 Hs. 1 UStG. Allerdings kann diese gesetzliche Vermutung mit der Folge widerlegt werden, dass die Warenbewegung und somit die Möglichkeit der Steuerbefreiung der Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Abnehmer zuzurechnen ist. Für Fälle eines grenzüberschreitenden Reihengeschäftes zwischen zwei EU-Mitgliedstaaten bzw. auch bei Lieferung von Deutschland in das Drittlandsgebiet gilt die Vermutung als widerlegt, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Verkäufer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr. verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt der Begriff „Verwendung“ ein positives Tun voraus und der Zwischenhändler habe mit dieser Verwendung den Sachverhalt, gemeint ist das Auftreten als Lieferer, verwirklicht. Folglich soll nach Auffas-

sung der Finanzverwaltung eine nachgelagerte, spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. keine Auswirkung auf diese Beurteilung haben, vgl. Abschn. 3.14 Abschn. 10 bzw. Abs. 11 Satz 3 UStAE-Entwurf.

Mit der Einführung der sog. Zweiten Stufe des Mehrwertsteuerdigitalpakets wurde die Fiktion geschaffen, dass die Betreiber von elektronischen Schnittstellen unter bestimmten Voraussetzungen in die Lieferkette einbezogen sein können, vgl. § 3 Abs. 3a UStG. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass in derartigen Fällen die Zuordnung der Warenbewegung nicht anhand der Grundsätze zum Reihengeschäft erfolgen solle.

Der Entwurf sieht vor, dass die Grundsätze in allen offenen Fällen Anwendung finden sollen.

BMF: Anwendungsfragen zur (erneuten) Verlängerung der Steuererklärungsfristen und weiterer damit zusammenhängender Fristen und Termine für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2024

Die Steuerpflichtigen und die sie beratenden Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind durch die andauernde Corona-Pandemie und die Auswirkungen der Ukraine-Krise weiterhin stark belastet. Des Weiteren ist im Kalenderjahr 2022 mit erheblichen Zusatzarbeiten im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung zu rechnen. Aus diesem Grund wurden die Erklärungsfristen des § 149 AO und die damit zusammenhängenden Fristen und Termine (§ 109 Abs. 2, § 149 Abs. 4, § 152 Abs. 2 und § 233a Abs. 2 AO) durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2022 für den Besteuerungszeitraum 2020 erneut verlängert. Ferner wurden auch für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2024 vergleichbare Regelungen getroffen, durch die die gesetzlichen Fristverlängerungen (spätestens) bis zum Besteuerungszeitraum 2025 wieder abgebaut werden.

Mit [BMF-Schreiben vom 23.06.2022](#) hat die Finanzverwaltung ihr Anwendungsschreiben aktualisiert. Dieses Anwendungsschreiben tritt mit sofortiger Wirkung an die Stelle der BMF-Schreiben vom 20.07.2021 (vgl. TAX WEEKLY # 27/2021) und vom 01.04.2022 (vgl. TAX WEEKLY # 11/2022). Es ist für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2024 in allen offenen Fällen anzuwenden.

Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleich lautende Erlasse zu den durch Fondsstandortgesetz eingefügten neuen Unschädlichkeitsgrenzen bei sog. erweiterter Grundstückskürzung

Durch das Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 03.06.2021 wurde § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG neugefasst. Um Anreize zu setzen für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder, sieht die Änderung u. a. vor, dass Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen im Hinblick auf die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Tätigkeiten die erweiterte

Kürzung ihres Gewerbeertrags unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin in Anspruch nehmen können.

Die Neuregelung erweitert die für die Anwendbarkeit der sog. erweiterten Kürzung der Gewerbeerträge unschädlichen Tätigkeiten (kürzungsunschädliche Tätigkeiten), wenn die maßgeblichen Einnahmen nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind und der Strom eingespeist oder an den Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert wird (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG). Gleichzeitig wurde mit § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG eine allgemeine Unschädlichkeitsgrenze in Höhe von 5 % für nicht begünstigte sonstige Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes eingeführt.

Mit [gleich lautenden Ländererlassen vom 17.06.2022](#) äußert sich die Finanzverwaltung zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit diesen neuen Unschädlichkeitsgrenzen. Die Erlasse enthalten zunächst allgemeine Hinweise zur sog. erweiterten Kürzung § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und zu den zu unterscheidenden Tätigkeitsgruppen (Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes, kürzungsunschädliche Tätigkeiten i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 4 GewStG sowie kürzungsschädliche Tätigkeiten). Dem folgen umfangreiche Ausführungen zu den neuen Regelungen in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG. Die Finanzverwaltung geht auch auf die Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken und auf die genaue Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen ein.

BFH: Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche

Mit Beschluss vom 23.03.2022 ([III R 14/21](#), vgl. [Pressemitteilung](#)) hatte sich der BFH mit der Frage zu befassen, ob hinsichtlich der Kosten für die Anmietung einer Messestandfläche bei einem ausstellenden Unternehmen eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu erfolgen hat.

In den Streitjahren 2009 bis 2011 miete die Klägerin, eine GmbH, welche die von ihr hergestellten Produkte nicht selbst, sondern durch ein stehendes Händlernetz vertrieb, wiederholt auf bestimmten turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um dort ihre Produkte zu präsentieren. Den Aufwand behandelte die Klägerin als abziehbare Betriebsausgaben; eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung erklärte sie insoweit nicht. Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass bezogen auf den Aufwand eine Hinzurechnung nach Maßgabe von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu erfolgen habe. Dem widersprach hingegen das FG Münster mit Urteil vom 09.06.2020 (9 K 1816/18 G) und entschied, dass eine Hinzurechnung zu unterbleiben habe.

Nunmehr hat der BFH die vom Finanzamt eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen und damit das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Das Finanzgericht habe die Hinzurechnungsvorschrift im Hinblick auf die maßgebliche Frage, ob die von der Klägerin angemieteten Messestandflächen bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehören würden (nur dann käme es zu

einer Hinzurechnung), zutreffend ausgelegt. Ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, habe sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb zu orientieren, was einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, und sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen müsse.

Hiervon ausgehend sei der Geschäftsgegenstand der Klägerin zu berücksichtigen, welcher sich ausschließlich auf ein Produktionsunternehmen beschränke. Die hergestellten Produkte würden nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern vielmehr unternehmensfremd durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben. Der Unternehmensgegenstand erforderte daher keine zwingende Messeteilnahme. Es oblag der freien Entscheidung der Klägerin, jedes Jahr neu darüber zu befinden, ob und an welchen Messen sie teilnehmen wollte oder nicht. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin selbst auf den Messen keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet und Leistungen erbracht habe. Vielmehr sei diese Tätigkeit durch die ebenfalls auf den Messen anwesenden Händler erfolgt. Aufgrund dieser Vertriebsstrukturen und der bestehenden anderweitigen Werbemöglichkeiten könne die Messeteilnahme gerade keine maßgebliche Bedeutung für den Geschäftserfolg der Klägerin beigemessen werden, weshalb die Qualifizierung der Messestandflächen als (fiktives) Anlagevermögen ausscheide.

Hinsichtlich der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen komme es also darauf an, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und auch die speziellen betrieblichen Verhältnisse (z.B. Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des von dem Unternehmen praktizierten Vertriebssystems) das dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandfläche erfordert.

Anhängig beim BFH (III R 15/19) ist auch die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 29.01.2019 (10 K 2717/17 G, Zerst), in dem die gewerbesteuerliche Hinzurechnung in Bezug auf Kosten für Messestände ebenfalls verneint worden war. Gleiches gilt unter dem BFH-Aktenzeichen III R 35/21 für die Revision gegen das Urteil des FG Münster vom 03.11.2021 (13 K 1122/19 G).

BFH: Mehrabführungen im Rahmen einer Umwandlung bei einer Organgesellschaft

Mit Urteil vom 21.02.2022 ([I R 51/19](#)) hatte der BFH zu entscheiden, ob Mehrabführungen, die im Rahmen einer Umwandlung bei einer Organgesellschaft entstehen, als vororganschaftlich und damit als Gewinnausschüttungen i.S.d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu qualifizieren sind oder es sich dabei um Mehrabführungen handelt, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG).

Im Streitfall 2008 wurden zwei nicht organschaftlich verbundene Gesellschaften im Wege einer Aufwärtsverschmelzung auf ihre Alleingesellschafterin, welche eine Organgesellschaft war, verschmolzen. Da die übergegangenen Wirtschaftsgüter handelsbilanziell mit einem höheren Wert als in der Steuerbilanz angesetzt wurden, ergab sich im Jahr der Verschmelzung eine Mehrabführung der überneh-

menden Organgesellschaft an ihren Organträger (Klägerin). Diese Mehrabführung wurde von der Klägerin als organschaftlich i.S.v. § 14 Abs. 4 KStG behandelt. Folglich bildete die Klägerin in ihrer Steuerbilanz einen besonderen passiven Ausgleichsposten in gleicher Höhe (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG). Unter Berufung auf Rz Org.33 des sog. Umwandlungssteuererlasses 2011, BStBl I 2011, 1314, vertrat das Finanzamt hingegen die Auffassung, dass außer- bzw. vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen vorliegen würden, die als Gewinnausschüttungen an den Organträger zu behandeln seien. Das Finanzgericht sah wiederum die Mehrabführung als in organschaftlicher Zeit verursacht an (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG).

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt und damit zugleich der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung eine Absage erteilt. Der erkennende Senat kommt zum Ergebnis, dass es sich bei der in Rede stehenden Mehrabführung um eine organschaftliche Mehrabführung handele, weil die Verschmelzung zeitlich erst während des Bestehens der Organschaft erfolgt sei. Demgegenüber könne nur dann von einer vororganschaftlichen Mehrabführung ausgegangen werden, wenn die Ursache der Mehrabführung zeitlich vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses und damit vor Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages liege.

Das in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG aufgeführte Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ sei nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen. Eine Auslegung des Wortlauts dahingehend, dass „vororganschaftlich verursacht“ die gleiche Bedeutung wie „außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses verursacht“ zukomme, sei unzulässig. Darüber hinaus liege im Streitfall schon deshalb keine außerorganschaftliche Verursachung vor, weil die Differenz zwischen den handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen erst im Zusammenhang mit dem Übernahmegewinn, und damit erstmals bei der Organgesellschaft und gerade nicht außerhalb des Organschaftsverhältnisses, angefallen sei.

BFH: Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung

Der BFH hat mit Urteil vom 13.01.2022 ([I R 15/21](#)), veröffentlicht am 23.06.2022, erneut über die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung entschieden, nachdem mit Beschluss vom 04.03.2021 ([2 BvR 1161/19](#)) die 3. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG das rechtsprechungsändernde Urteil des BFH vom 27.02.2019 ([I R 73/16](#)) aufgrund Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter aufgehoben und an den BFH zurückverwiesen hatte, bei dem das Verfahren dann unter dem neuen Aktenzeichen I R 15/21 fortgeführt wurde (vgl. TAX WEEKLY # 13/2021).

Durch das Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16), welches das erste in der Reihe von Urteilen zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen war, änderte der BFH seine Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und zum Konzernrückhalt grundlegend (vgl. TAX WEEKLY

18/2019, TAX WEEKLY # 33/2019, TAX WEEKLY # 01/2020, TAX WEEKLY # 20/2020). So beschränke Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich von § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen (sog. Sperrwirkung), sondern ermögliche auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung. Gemäß BFH beschränke sich „Bedingung“ nicht nur auf die Höhe des vereinbarten Zinssatzes, sondern gelte auch für die zugrundeliegende Vereinbarung von Sicherheiten. Dem stehe auch der Konzernrückhalt nicht entgegen. Dieser beschreibe lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Der Konzernrückhalt sei nicht wie eine aktive Einstandsverpflichtung mit der Folge einer fremdüblichen (werthaltigen) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs zu werten. Der BFH hat nun mit Urteil vom 13.01.2022 (I R 15/21) auf Revision des Beklagten das Urteil des FG Düsseldorf vom 10.11.2015 (6 K 2095/13 K) aufgehoben und die Sache an das FG Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen und dabei seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2019 und die in den nachfolgenden Urteilen differenzierte Sichtweise grundsätzlich bestätigt. Gemäß BFH reichen allerdings die bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts zur Anwendbarkeit der Regelung des § 1 AStG auf den Streitfall im Hinblick auf die Teilwertabschreibung des unbesicherten Darlehens (Schuld aus einem Verrechnungskonto) für eine abschließende Entscheidung durch den Senat nicht aus.

In einem ersten Schritt wird das Finanzgericht feststellen müssen, ob es sich bei dem Verrechnungskonto um ein betrieblich veranlassetes (und damit ein steuerrechtlich anzuerkennendes Darlehen handelte) oder ob dieses Konto durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen ausweist. Die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlasseten Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlagen ist anhand der Gesamtheit der objektiven Verhältnisse vorzunehmen. Einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs ist dabei nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beizumessen (Bestätigung des Senatsurteils vom 29.10.1997 – I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, unter II.2.).

Die fehlende Darlehensbesicherung gehört zu den "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zur Fremdunüblichkeit der Geschäftsbeziehung führen kann; Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (hier: Art. 9 DBA-Belgien 1967) – Bestätigung der Senatsrechtsprechung.

Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter – ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen – das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Im Rahmen von Feststellungen zum Fremdvergleich ist die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Von einer möglichen Vorlage an den EuGH hinsichtlich der Frage, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG entgegensteht, sieht der BFH ab. Hintergrund war die Ungewissheit, ob § 1 AStG im Streitfall in diesem Zusammenhang überhaupt zur Anwendung kommen kann.

BFH: Knock-out-Zertifikate sind keine Termingeschäfte i.S.v. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG – Abzugsverbot für Auskunftsgebühren

Der BFH hatte mit Urteil vom 08.12.2021 ([I R 24/19](#)) zum einen über die Qualifizierung von Knock-out-Produkten in Form von Zertifikaten (hier: Unlimited Turbo Bull Zertifikate) als "Termingeschäfte" i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zu entscheiden. Ein zweiter Streitpunkt war die Frage, ob Gebühren für eine verbindliche Auskunft dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Hs. 2 KStG unterfallen.

Im Streitfall hatte die Klägerin, eine GmbH, von einer Bank ausgegebene Unlimited Turbo Bull-Zertifikate erworben. Als sog. Knock-out-Zertifikate zeichneten sie sich durch die Möglichkeit aus, mit relativ geringem Kapitaleinsatz überproportional an der Wertentwicklung des zugrundeliegenden Basiswerts zu partizipieren. Erreichte oder durchbrach der Basiswert jedoch eine bestimmte Kurschwelle, dann verfielen die Zertifikate nahezu wertlos. Bedingt durch ein Absinken des jeweiligen Indexstandes fiel der Wert der von der Klägerin erworbenen Zertifikate, wodurch diese einen erheblichen Verlust realisierte. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Zertifikatsverluste dem Ausgleichs- und Abzugsverbot unterliegen (erster Sachverhaltskomplex).

Völlig unabhängig davon lehnte das Finanzamt gestützt auf § 10 Nr. 2 Hs. 2 KStG auch den Abzug von festgesetzten Gebühren für eine verbindliche Auskunft als Betriebsausgaben ab (zweiter Sachverhaltskomplex).

Der BFH entschied zum ersten Sachverhaltskomplex, dass der Verlust aus dem fallenden Kurs von Knock-out-Produkten in Form von Unlimited Turbo Bull-Zertifikaten steuerlich voll abziehbar ist und nicht dem Ausgleichs- und Abzugsverbot für Termingeschäfte unterfällt.

Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG unterliegen Verluste aus Termingeschäften grundsätzlich einem Ausgleichs- und Abzugsverbot, d.h. sie können nur sehr eingeschränkt mit Gewinnen aus eben solchen Geschäften verrechnet werden, sie mindern aber im Übrigen nicht die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer. Aus Sicht des Gesetzgebers ist es gerechtfertigt, für besonders riskante Geschäfte derartige Beschränkungen vorzusehen.

Der BFH sah die Sache anders: Die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG hänge entscheidend davon ab, ob ein Termingeschäft vorliege. Dieses sei vom

sog. Kassageschäft abzugrenzen, bei dem der Leistungsaustausch sofort oder innerhalb einer kurzen Frist zu vollziehen sei. Bei Knock-out-Produkten in Form von Zertifikaten handelt es sich aber, so der BFH weiter, um gewöhnliche Schuldverschreibungen, die im Streitfall Zug um Zug gegen Bezahlung übertragen worden seien; an dem für ein Termingeschäft typischen Hinausschieben des Erfüllungszeitpunkts habe es gefehlt.

Zum zweiten Sachverhaltskomplex entschied der BFH, dass die Gebühren für die verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Hs. 2 KStG nichtabzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Gebühren für eine verbindliche Auskunft unterfallen als "Kosten" dem Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Hs. 2 KStG, wenn diese (abstrakt betrachtet) auf eine der in § 10 Nr. 2 Hs. 1 KStG genannten Steuern entfallen. Einer darüber hinausgehenden Akzessorietät, wonach die verbindliche Auskunft auf eine bestimmte, festgesetzte und nicht abziehbare Steuer entfällt, bedarf es nicht.

21

27.06.2022

Alle am 23.06.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>III R 14/21</u>	23.03.2022	Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche
<u>VIII R 33/18</u>	16.03.2022	Kein Betriebsausgabenabzug für ausschließlich bei der Berufsausübung getragene bürgerliche Kleidung
<u>VIII R 19/19</u>	16.03.2022	Ordnungsgemäße Bekanntgabe eines Steuerbescheids bei vermuteter Bevollmächtigung
<u>I R 51/19</u>	21.02.2022	§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen
<u>I R 15/21</u>	13.01.2022	Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung
<u>I R 24/19</u>	08.12.2021	Knock-out-Zertifikate keine Termingeschäfte i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG / Abziehbarkeit von Gebühren für eine verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG

Alle am 23.06.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>VI B 73/21</u>	12.05.2022	Bewertung einer Unterkunft als Sachbezug

Alle bis zum 27.06.2022 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IV B 8 - S 2301/13/10002</u>	27.06.2022	DBA-rechtliche Lohnsteuererstattung bei zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer
<u>III C 3 - S 7160-h/20/10003 :026</u>	24.06.2022	Einführungsschreiben zur Umsatzsteuerbefreiung für die Verwaltung von Wagniskapitalfonds nach § 4 Nummer 8 Buchstabe h Umsatzsteuergesetz (UStG)
<u>III C 3 - S 7160/20/10003 :002</u>	23.06.2022	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Leistungen von Börsen und anderen Handelsplattformen für Finanzprodukte; Anpassung der Nichtbeanstandungsregelung beim Vorsteuerabzug

21

27.06.2022

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IV A 3 - S 0261/20/10001 :018</u>	23.06.2022	Verlängerung der Steuererklärungsfristen durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz
<u>III C 2 - S 7242-a/19/10007 :005</u>	22.06.2022	Ermäßigter Steuersatz für Leistungen einer gemeinnützigen Einrichtung (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz (UStG))

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Christian Baumgart
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Ulrike Schellert
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor (Rosenheim)

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.