EuGH: Nichtigkeit des Beschlusses der Kommission zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG

Der EuGH hat mit Urteilen vom 28.06.2018 (C-203/16 P, C-208/16 P, C-209/16 P sowie C-219/16 P) dem Beschluss der Europäischen Kommission zur sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG widersprochen und ihn für nichtig erklärt.

Im Jahre 2009 wurde die Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustwegfall bei Körperschaften vom deutschen Gesetzgeber um eine in § 8c Abs. 1a KStG geregelte sog. Sanierungsklausel – mit rückwirkender Geltung ab dem 01.01.2008 – ergänzt. Hiernach liegt kein zum anteiligen oder vollständigen Verlustwegfall führender „schädlicher" Anteilseignerwechsel vor, wenn der Beteiligungserwerb – unter den in der Vorschrift näher spezifizierten Voraussetzungen – zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt ist.

Die Europäische Kommission sah in der Sanierungsklausel allerdings eine unzulässige Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV und leitete im Februar 2010 ein förmliches Prüfverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 108 AEUV ein. Mit Beschluss vom 26.01.2011 stellte die EU-Kommission fest, dass die Sanierungsklausel eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe darstellt, und wies Deutschland zur Rückforderung der auf dieser Grundlage gewährten unzulässigen Sanierungsbeihilfen an.

Gegen diesen Kommissionsbeschluss legten die Bundesrepublik Deutschland und betroffene Unternehmen Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) ein. Die Klage der Bundesrepublik Deutschland wurde aber bemerkenswerterweise verspätet eingereicht und deshalb als unzulässig abgewiesen (EuG vom 18.12.2012, Rs. T-205/11; letztinstanzlich bestätigt durch Beschluss des EuGH vom 03.07.2014, Rs. C-102/13 P).

Über die Klagen der Unternehmen hatte das EuG dagegen erstinstanzlich in der Sache zu entscheiden. Das EuG folgte dabei der Auffassung der EU-Kommission und wies diese Klagen im Ergebnis mit Urteilen v. 04.02.2016 ebenfalls ab (EuG vom 04.02.2016, Rs. T-287/11, Heitkamp BauHolding, und Rs. T-620/11, GFKL Financial Services). Gegen diese Urteile legten die beiden Unternehmen und die Bundesrepublik Deutschland Rechtsmittel beim EuGH ein.

In beiden Fällen hatte in 2009 eine grundsätzlich nach § 8c Abs. 1 KStG „schädliche" Übertragung von Anteilen an der Klägerin stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt lagen die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vor; dies wurde den Unternehmen auch jeweils vom zuständigen Finanzamt in einer verbindlichen Auskunft bestätigt. Nach der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die EU-Kommission wurden die verbindlichen Auskünfte dennoch aufgehoben; die Sanierungsklausel wurde bei der Steuerveranlagung nicht angewendet.

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt jeweils von der Frage ab, ob es sich bei der Sanierungsklausel um eine sog. selektive begünstigende Maßnahme i. S. d. EU-Beihilferechts handelt. Hierfür kommt es maßgeblich auf die zutreffende Bestimmung des Maßstabs für die Prüfung der Selektivität (sog. Referenzsystem) an. Die EU-Kommission hatte im Beschluss vom 26.01.2011 die eingeschränkte Verlustnutzung nach § 8c KStG als Referenzsystem zugrunde gelegt

und in der –die Fortführung der Verluste in Sanierungsfällen gestattenden – Regelung des § 8c Abs. 1a KStG eine selektiv wirkende Ausnahme von dieser Regel zugunsten finanziell angeschlagener Unternehmen gesehen.

In dem gegen die EuG-Entscheidung in der Rechtssache „Heitkamp BauHolding“ anhängigen Rechtsmittelverfahren beim EuGH vertrat der Generalanwalt allerdings in seinen Schlussanträgen vom 20.12.2017 (Rs. C-203/16 P) eine gegenteilige Auffassung. Der Generalanwalt plädierte dafür, das angefochtene Urteil des EuG vom 04.02.2016 aufzuheben und den Kommissionsbeschluss vom 26.01.2011 für nichtig zu erklären. Das maßgebliche Referenzsystem sei in der Regelung zum Verlustabzug zu sehen. § 8c KStG stelle eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel dar. Durch die Sanierungsklausel als Rückausnahme zum Verlustwegfall nach § 8c KStG werde somit im Ergebnis lediglich der gesetzliche „Normalfall“, d.h. die zeitlich unbegrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten, wieder hergestellt. Die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG sei daher Bestandteil des Referenzsystems und damit nicht geeignet, bestimmten Unternehmen einen selektiven Vorteil zu verschaffen.

Der EuGH hat sich nun im Ergebnis den Schlussanträgen des Generalanwalts angeschlossen. Die Kommission habe fälschlich allein die Regel des Verfalls von Verlusten als das für die Beurteilung des selektiven Charakters maßgebende Referenzsystem angesehen. Da der selektive Charakter der streitigen Maßnahme von der Kommission somit anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt worden sei, war der streitgegenständliche Beschluss für nichtig zu erklären.

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 KStG ist die suspendierte Sanierungsklausel dann wieder anzuwenden, wenn eine rechtskräftige Entscheidung des EuG oder des EuGH den gegenständlichen Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Abs. 1a KStG nicht um eine unzulässige staatliche Beihilfe handelt. Letzteres ausdrücklich festzustellen war dem EuGH in den Verfahren jedoch verwehrt. Streng genommen könnten damit die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 2 KStG noch nicht erfüllt sein. Da die Entscheidungen des EuGH aber wohl keinen Raum mehr für das Ergebnis einer unzulässigen Beihilfe lassen, ist zu erwarten, dass die Sanierungsklausel nun in allen noch offenen Fällen wieder zur Anwendung gebracht wird. Ggf. müsste der Gesetzgeber dies nochmal klarstellen. Ob an der Vorschrift auch für die Zukunft festgehalten wird, erscheint derzeit – in Anbetracht der zwischenzeitlichen strukturellen Änderungen im Zusammenhang mit der Regelung des § 8c KStG – noch unklar.

EuGH: § 50d Abs. 3 EStG 2012 jedenfalls in § 43b EStG-Fällen europarechtswidrig

Mit Beschluss vom 14.06.2018 (C-440/17) stellte der EuGH in der Rs. GS fest, dass die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG auch in der seit VZ 2012 geltenden Fassung gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) und die Niederlassungsfreiheit verstößt. Das Gleiche ist bereits mit Urteil

des EuGH vom 20.12.2017 (C-504/16, C-613/16 - Rs. Deister Holding und Juhler Holding) in Bezug auf die bis zum VZ 2011 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG geschehen.

GS ist eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft mit eigenen Büroräumen und eigenem Personal. Ihre Anteile werden von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft gehalten. Von 2006 bis zum 07.11.2013 war GS an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, zuletzt zu über 90 %. Ferner hielt sie Anteile an mehreren in verschiedenen Staaten ansässigen Gesellschaften. Im Jahr 2013 übte GS drei Geschäftstätigkeiten aus. Dies waren eine Finanz- und Verwaltungsholdingtätigkeit, eine Finanzierungstätigkeit zugunsten der nicht in Deutschland ansässigen Gesellschaften der Gruppe, die darin bestand, diesen Darlehen zu fremdüblichen Konditionen zu gewähren und die überschüssige Liquidität der Gruppe auf dem Kapitalmarkt zu investieren, und eine Handelstätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, in deren Rahmen sie Rohstoffe bei Dritten außerhalb der Europäischen Union kaufte, um sie danach mit Gewinn an die Gesellschaften der Gruppe weiterzuverkaufen. GS bezog Dividenden von ihrer deutschen Tochtergesellschaft und stellte sodann einen Antrag auf Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des § 43b EStG. Das BZSt versagte die Kapitalertragsteuererstattung unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG 2012. Das in der Angelegenheit angerufene FG Köln legte die Sache mit Beschluss vom 17.05.2017 (2 K 773/16) wegen seiner Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2012 mit der Niederlassungsfreiheit und der MTR dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH stellte zunächst die Verletzung der MTR durch § 50d Abs. 3 EStG 2012 fest. Zwar seien die Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 2 MTR grundsätzlich zur Einschränkung der Vorteile aus der MTR zwecks Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen berechtigt. Die Vorschrift sei wegen ihres Ausnahmecharakters jedoch eng auszulegen. Eine nationale Regelung bezwecke nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen, wenn sie speziell verhindern soll, dass ein Steuervorteil genutzt wird auf Grundlage von zu diesem Zweck errichteten rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen. Die zuständigen nationalen Behörden müssen den Vorgang als Ganzes individuell prüfen und einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen haben. Ansonsten ginge eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch von dem Steuervorteil ausgenommen werden, über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus.

Bei einer umfassenden Prüfung der betreffenden Situation müssen – entgegen § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG 2012 – Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale der Unternehmensgruppe, zu der die betreffende Muttergesellschaft gehört, sowie die Strukturen und Strategien dieser Gruppe berücksichtigt werden. § 50d Abs. 3 EStG 2012 bezwecke nicht speziell, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Konstruktionen auszuschließen, sondern erfasse generell die in § 50d Abs. 3 Hs. 1 EStG 2012 genannten Situationen. Der Umstand, dass solche Personen an einer ge-

bietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, bedeute für sich allein nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde. Schließlich gehe aus keiner Bestimmung der MTR hervor, dass die steuerliche Behandlung oder die Herkunft von Personen, die an in der Union ansässigen Muttergesellschaften beteiligt sind, für das Recht dieser Gesellschaften, sich auf die in der Richtlinie vorgesehenen Vorteile zu berufen, irgendeine Rolle spielt.

Auch der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur im Hinblick darauf gegründet wurde, sich in einem zweiten Mitgliedstaat niederzulassen, um ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen oder gar zur Gänze über eine Tochtergesellschaft auszuüben, begründe für sich genommen keinen Missbrauch. So belege der Umstand, dass eine in einem Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft in ihrem Gründungsmitgliedstaat keine Tätigkeit entfaltet und ihre Tätigkeiten ausschließlich oder hauptsächlich in einem anderen Mitgliedstaat über eine Tochtergesellschaft ausübt, noch kein missbräuchliches und betrügerisches Verhalten, das die Versagung der Gewährung der Steuervorteile nach der MTR rechtfertigen könnte. Im Übrigen schreibe diese Richtlinie nicht vor, welche Wirtschaftstätigkeit die von ihr erfassten Gesellschaften ausüben müssen oder wie hoch die Einkünfte aus ihrer eigenen Wirtschaftstätigkeit zu sein haben. Der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, bedeute für sich allein noch nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt.

Den Verstoß des § 50d Abs. 3 EStG 2012 gegen die Niederlassungsfreiheit hat der EuGH unter Hinweis auf die Argumente betreffend die Verletzung der MTR angenommen.

Nach dem Urteil in den Rs. Deister Holding und Juhler Holding zum § 50d Abs. 3 EStG a.F. steht nunmehr fest, dass auch die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 einer Prüfung am Maßstab der MTR und der Niederlassungsfreiheit nicht standhält.

Das BMF hatte mit Schreiben vom 04.04.2018 inzwischen zwar die Nichtanwendung des § 50d Abs. 3 EStG a.F. in § 43b EStG-Fällen angeordnet (vgl. TAX WEEKLY # 13/2018). In Bezug auf § 50d Abs. 3 EStG 2012 wurden vom BMF gleichzeitig nur punktuelle „Anwendungsmodifikationen“ vorgenommen.

Auf der Grundlage der Entscheidung des EuGH in der Rs. GS dürfte gleichwohl eine europarechtskonforme Auslegung von § 50d Abs. 3 EStG 2012 – jedenfalls in den Fällen i.S.v. § 43b EStG – schwierig sein. Dies deswegen, weil die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG 2012 nicht speziell bezweckt, rein missbräuchliche Gestaltungen von der Inanspruchnahme der Kapitalertragsteuerentlastung auszuschließen. Die Beteiligung von Personen, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, an einer die Entlastung nach § 50d Abs. 1, 2 EStG begehrenden ausländischen Gesellschaft begründet laut EuGH kein Indiz für die Steuerhinterziehung oder Missbrauch. Das Gleiche gilt für den Umstand, dass eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft dort keine – über die Vermögensverwaltung hinausgehende

– Tätigkeit entfaltet. Weil die in § 50d Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG 2012 genannten Voraussetzungen des Ausschlusses der Kapitalertragsteuerentlastung somit kein Indiz für einen steuerlichen Missbrauch begründen, können sie keine Grundlage für die Versagung der Steuerfreistellung der Dividenden an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft darstellen. Das übersieht das BMF-Schreiben vom 04.04.2018.

Derzeit ist unklar, ob und wie der Gesetzgeber auf den EuGH-Beschluss reagieren wird.

BMF: Veröffentlichung des Referentenentwurfs für ein JStG 2018

Das BMF hat am 25.06.2018 den Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Mit dem JStG-E 2018 sollen die – aus Sicht der Finanzverwaltung – noch in diesem Jahr fachlich gebotenen Rechtsänderungen im Steuerrecht erfolgen. Wesentliche Regelungen des JStG-E 2018 sind:

- Verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften: Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat am 29.03.2017 (2 BvL 6/11) entschieden, dass § 8c Satz 1 a. F. KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt. Die Regelung bezieht sich auf den Wegfall des Verlustvortrages bei einem schädlichen Gesellschafterwechsel von mehr als 25 und bis zu 50 Prozent. Der vorliegende Referentenentwurf sieht vor, dass diese vom BVerfG beanstandete Regelung nunmehr für den Zeitraum von 2008 bis 2015 ersatzlos gestrichen werden soll. Begründet wird dies damit, dass der Tenor des BVerfG ausdrücklich nur unmittelbare Anteilsübertragungen vor dem 01.01.2016, der erstmaligen Anwendung des § 8d KStG, betreffe. Insbesondere habe das BVerfG ausdrücklich die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (Anteilsübertragung von mehr 50 Prozent) offen gelassen (§ 34 Abs. 6 Satz 1 – neu – KStG).
- Organschaft: Unschädlichkeit einer variablen, vom Ergebnis der Organgesellschaft abhängigen Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter (§ 14 Abs. 2 – neu – KStG) sowie Ausweitung der Bruttomethode auf die investmentsteuerrechtlichen Normen zur Teilfreistellung von Erträgen und Aufwendungen (§§ 20, 21 InvStG) einer Organgesellschaft aus Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds (§ 15 Satz 1 Nr. 2a – neu – KStG).
- Neufassung des § 21 KStG zu den Beitragsrückerstattungen und den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen.
- Änderungen bei der beschränkten Steuerpflicht: Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an sog. Immobiliengesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc, Nr. 5 Buchst. e – neu – EStG) sowie Vorschrift zur Gewinnermittlung bei Immobilienveräußerung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 bis 6 – neu – EStG-E).
- Verhinderung von Cum/Cum-Gestaltungen unter Zuhilfenahme steuerbegünstigter Anleger, § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 EStG.

- Gewährleistung der einheitlichen steuerlichen Behandlung von im europäischen Binnenmarkt gehandelten Gutscheinen durch § 3 Abs. 13 bis 15 – neu – UStG.
- Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf Internetplattformen (§§ 22f und 25e – neu – UStG): Durch § 22f UStG werden Betreiber von elektronischen Marktplätzen verpflichtet, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze in Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, aufzuzeichnen. Hierdurch wird der Finanzverwaltung die Möglichkeit eingeräumt, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist. § 25e – neu – UStG regelt die Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.
- Aufnahme der Identifikationsnummer des Kindes in den Zulageantrag (§ 89 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d EStG).
- Elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige nach § 18 GrEStG.
- Folgeänderungen zum Investmentsteuerreformgesetz 2018, z.B. in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c zur Beibehaltung der bisherigen Rechtslage sowie Teilfreistellung nach InvStG und Organschaft (§ 15 KStG).
- Folgeänderungen zum Betriebsrentenstärkungsgesetz.
- Folgeänderungen zu weiteren Gesetzesänderungen, z.B. zum Zweiten und Dritten Pflegestärkungsgesetz (§ 3 Nr. 36 EStG, § 3 Nr. 36 EStG, § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG).

BMF: Steuerliche Abzugsfähigkeit von Vergütungen auf Genussrechte

Die OFD Nordrhein-Westfalen hatte völlig überraschend mit Verfügung vom 12.05.2016 unter Bezugnahme auf einen Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den Betriebsausgabenabzug von Ausschüttungen auf Genussrechtskapital Einschränkungen unterworfen.

Danach sei der Betriebsausgabenabzug für die Ausschüttungen zu versagen, wenn das Genussrecht handelsrechtlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht als Verbindlichkeit angesetzt werden dürfe. Auch in der Steuerbilanz dürfe dann keine Verbindlichkeit angesetzt werden. Ausschüttungen jeder Art auf diese Genussrechte stellten Einkommensverwendung dar. Zum Beleg, wann dies im Einzelfall der Fall sei, wird auf die Stellungnahme des IDW/HFA 1/1994, Die Wirtschaftsprüfung 1994, 419 verwiesen.

Mit Antwortschreiben vom 20.06.2018 informierte das BMF nun den Deutschen Sparkassen- und Giroverband darüber, dass die Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) hinsichtlich der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Genussrechten auf ihrer Sitzung vom 28. bis 29. 05.2018 folgende Beschlüsse gefasst haben:

1. Genussrechtskapital ist nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Steuerbilanz als Verbindlichkeit anzusetzen.
2. Vergütungen auf dieses Genussrechtskapital sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sie mindern, vorbehaltlich § 8 Abs. 3 Satz 2 2. Alternative KStG, grundsätzlich das Einkommen.
3. Diese Rechtsauffassung soll im Nachgang zu den Antwortschreiben des BMF an die Verbände durch ein BMF-Schreiben kommuniziert werden.

Diesen Beschlüssen liege die Erkenntnis zugrunde, dass Genussrechte einen schuldrechtlichen Charakter haben. Die Beschlüsse betreffen allein die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Genussrechten. Inwieweit diese Verbindlichkeit in der Bilanz im Einzelfall anzusetzen ist oder ein Passivierungsverbot besteht, war nicht Gegenstand der Entscheidung und ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu beurteilen.

BFH: Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung

Der BFH hatte im Urteil vom 24.01.2018 (I R 48/15) zu entscheiden, ob in der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf eine Muttergesellschaft („Aufwärtsverschmelzung“) eine Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des JStG 2009 liegt und bejahendenfalls zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns II führt.

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt waren der Kläger und A, beide natürliche Personen, mit Anteilen von jeweils 50 % an der A GmbH, deren Stammkapital 25.000 EUR betrug, beteiligt. Die Anteile wurden zu einem Gesamtkaufpreis von 27.500 EUR, was auch dem Buchwert entsprach, erworben. Mit notariellem Vertrag wurde das Stammkapital der Schwestergesellschaft T GmbH, an welcher der Kläger und A ebenfalls zu je 50 % beteiligt waren, von 25.600 EUR auf 27.600 EUR im Jahr 2011 erhöht. Dabei übernahmen der Kläger und A die zwei neu gebildeten Gesellschaftsanteile i.H.v. jeweils 1.000 EUR und erbrachten ihre Einlage durch Einbringung ihrer Anteile an der A GmbH zum 31.12.2011. Dabei wurden gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 a.F. im Rahmen des qualifizierten Anteilstausch die Buchwerte angesetzt. Der gemeine Wert der Anteile an der A GmbH betrug im Zeitpunkt der Einbringung 30.121,74 EUR.

Mit Wirkung zum 31. 2.2011 wurde die A GmbH – gleichfalls zu Buchwerten – auf die T GmbH verschmolzen ("Verschmelzung zur Aufnahme, Aufwärtsverschmelzung“). In seiner ESt-Erklärung gab der Kläger einen Veräußerungsgewinn aus diesem Vorgang i.H.v. 1.310 EUR an, den er unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens mit 787 EUR ansetzte. Hieran hielt das Finanzamt sowohl im ESt-Bescheid auch in der Einspruchsentscheidung fest. Die Klage, mit der geltend gemacht wurde, dass die Verschmelzung nicht zu einem Einbringungsgewinn i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. geführt habe, hatte hingegen Erfolg.

Nunmehr hat der BFH entschieden, dass der im Streitfall verwirklichte Sachverhalt – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – einen der Besteuerung unterliegenden Einbringungsgewinn II auslöst. Zunächst stellt der BFH fest, dass einem qualifizierten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 UmwStG 2006 a.F. weder entgegenstehe, dass die T GmbH als übernehmende Gesellschaft vor der Einbringung keine Anteile an der A GmbH als erworbene Gesellschaft besaß, noch, dass jeweils hälftige Beteiligungen – nicht aber eine einheitliche Mehrheitsbeteiligung – eingebracht wurden. Denn für die Annahme eines Anteilstausches sei insoweit lediglich erforderlich, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung – und damit unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile – insgesamt die Stimmrechtsmehrheit besitze.

Weiter kommt der BFH zu dem Schluss, dass durch die Aufwärtsverschmelzung der Tochtergesellschaft (A GmbH) auf die Muttergesellschaft (T GmbH) eine Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. verwirklicht wurde. Zwar würden im Rahmen einer (Aufwärts-)Verschmelzung auf den alleinigen Anteilseigner (Muttergesellschaft) keine neuen Anteile geschaffen. Jedoch gehe das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers (Tochtergesellschaft) im Rahmen der in § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG angeordneten Gesamtrechtsnachfolge auf die Muttergesellschaft über und die von ihr gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft im Gegenzug unter. Daraus folge, dass die Aufwärtsverschmelzung aus Sicht der Muttergesellschaft zu einem tauschähnlichen Vorgang führe, der einer (entgeltlich) Veräußerung der Anteile gleichzustellen sei und im Streitfall eine Besteuerung des Einbringungsgewinns auslöse.

Unerheblich sei in diesem Zusammenhang, ob der Einbringende die sich nach der Folgeumwandlung ergebende Unternehmensstruktur auch ohne die vorangegangene Einbringung steuerneutral hätte erreichen können (vorliegend durch unmittelbare Seitwärtsverschmelzung der beiden Schwestergesellschaften). Der Streitfall sei nicht nach den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten, sondern nach den für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden.

BFH: Daytrading-Geschäfte als Termingeschäfte

In dem Urteil vom 21.02.2018 (I R 60/16, mit Pressemitteilung) hatte der BFH zu entscheiden, ob Verluste aus sog. echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäften mit Devisen der Vorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) unterliegen, mit der Folge, dass im Falle dessen Anwendung die körperschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden dürfte.

Die Klägerin, eine GmbH, unterhielt seit Mitte des Streitjahres 2007 ein Konto bei Bank (A), um sog. Daytrading-Geschäfte mit Devisen auszuführen. Die Transaktionen führten im Streitjahr zu einem Verlust. Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2007 heißt es hierzu, dass das Unternehmen im Geschäftsjahr erhebliche Verluste durch Währungstermingeschäfte insbesondere durch Währungsswapgeschäfte verzeichnen hatte.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin Verluste aus Termingeschäften erlitten habe, die unter die Verlustabzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) fielen. Es ergingen entsprechende Festsetzungen zur Körperschaftsteuer und zum Solidaritätszuschlag 2007. Zugleich stellte es einen nicht abzugsfähigen Verlust nach § 15 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG fest. Die Klage vor dem Finanzgericht war hingegen erfolgreich.

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Das Finanzgericht habe rechtsfehlerhaft erkannt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) nicht erfüllt seien.

Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG seien Verluste aus Termingeschäften vom Verlustausgleich ausgeschlossen, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlange. Ein Termingeschäft liege vor, wenn ein Vertrag z.B. über Devisen geschlossen werde, der von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen seien und der eine Beziehung zu einem Terminmarkt habe, der es ermögliche, jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen.

Im Streitfall bejahte der BFH das Vorliegen eines derartigen Termingeschäfts: Die Geschäfte seien bei einer Spezial-Bank mit sog. Stop-Loss-Order sowie mit Take-Profit-Order abgeschlossen und entsprechend der vertraglichen Vereinbarung (zwingend) am selben Tag durch deckungsgleiche Gegengeschäfte „glattgestellt“ worden. Die Devisenkäufe und -verkäufe seien dabei nicht effektiv durch den Austausch von Devisen und Kaufpreis durchgeführt worden, denn dies wäre weder der Klägerin mit eigenen Mitteln möglich gewesen noch Gegenstand der Geschäftsvereinbarungen mit der Bank (die die Lieferung der Devisen ausgeschlossen haben). Die Geschäfte seien nur auf dem jeweiligen Kundenkonto bei der Bank verbucht und am Ende des Geschäftstages mit einem Differenzbetrag zugunsten oder zulasten des Kontos abgeschlossen worden. Diese sog. echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäfte ermöglichten somit keinen Verlustausgleich.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 22.06.2018

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-480/16	21.06.2018	Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapital- und Zahlungsverkehr – Beschränkungen – Besteuerung von Dividenden, die an Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) ausgeschüttet werden – Dividenden, die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften an gebietsfremde OGAW ausgeschüttet werden – Steuerbefreiung der von in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften an gebietsansässige OGAW ausgeschütteten Dividenden – Rechtfertigungsgründe – Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten – Kohärenz des Steuersystems – Verhältnismäßigkeit

Alle am 27.06.2018 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
I R 48/15	24.01.2018	Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung
I R 89/15	07.03.2018	Erdienbarkeit bei Barlohnumwandlung
I R 49/16	24.01.2018	Kein deutsches Besteuerungsrecht für die Pension eines in Ungarn ansässigen Beamten mit deutscher Staatsangehörigkeit
I R 60/16	21.02.2018	Daytrading-Geschäfte als Termingeschäfte siehe auch: Pressemitteilung Nr. 34/18 vom 27.6.2018
II R 21/15	21.02.2018	HmbSpVStG mit höherrangigem Recht vereinbar
VI R 8/16	15.03.2018	Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn

Alle am 27.06.2018 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
I B 37/17	27.02.2018	Vereinbarkeit des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG mit dem EU-Recht

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
I B 63/17	21.03.2018	Darlegung eines Unionsrechtsverstoßes - Vorabentscheidungsersuchen an EuGH

Alle bis zum 29.06.2018 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
IV C 1 - S 2401/08/10001 :019	27.06.2018	Kapitalertragsteuer; Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge nach § 45a Absatz 2 und 3 EStG; Ergänzung des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 2017 (BSt-Bl 2018 I S. 13)

Herausgeber
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

Düsseldorf
Michael Wild
Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

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

Frankfurt
Dr. Franz Angermann
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg
Eva Doyé
Brandstwiete 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Kolbermoor (Rosenheim)
Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

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

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

Regensburg
Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128
F: +49 (0) 941 383 873-130

Stuttgart
Ingo Weber
Büchsenstraße 10
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 6200749-0
T: +49 (0) 711 6200749-99

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.