

EU-Kommission: Sonderregelung zur elektronischen Rechnungsstellung in Deutschland

Das BMF hatte bereits im April die Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Zusammenhang mit der Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung für inländische B2B-Umsätze zum 01.01.2025 avisiert (vgl. TAX WEEKLY # 15/2023). Die gesetzliche Grundlage für eine solche Vorgabe könnte der aktuelle Rechtsetzungsvorschlag der Europäischen Kommission „VAT in the Digital Age (ViDA)“ darstellen. Um aber unabhängig von dessen Verabschiedung agieren zu können, hatte Deutschland schon am 10.11.2022 eine Sondermaßnahme nach Art. 395 MwStSys-RL beantragt, mit der Zielsetzung, von den gegenwärtigen Regelungen zur Rechnungsstellung abweichen zu dürfen.

Mit Datum vom 23.06.2023 hat die EU-Kommission nunmehr einen entsprechenden [Vorschlag eines Durchführungsbeschlusses](#) veröffentlicht und dem Rat der Europäischen Union unterbreitet. Der Beschluss sieht zwei Ermächtigungen zugunsten von Deutschland vor: Zum einen soll vorge-schrieben werden können, Rechnungen, die von im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Steuer-pflichtigen ausgestellt werden, nur dann zu akzeptieren, wenn diese Dokumente oder Mitteilun-gen elektronisch übermittelt werden. Zum anderen soll festgelegt werden dürfen, dass die Ver-wendung elektronischer Rechnungen, welche von im Hoheitsgebiet Deutschlands ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, nicht einer Zustimmung des im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Rechnungsempfängers unterliegen sollen. Der Beschluss soll ab dem 01.01.2025 gel-ten und wäre bis zum 31.12.2027 gültig, es sei denn das „ViDA“-Gesetzespaket tritt zu einem früheren Zeitpunkt in Kraft.

Es obliegt nunmehr dem Rat der Europäischen Union über diesen Vorschlag zu entscheiden.

BMF: Eckpunktepapier zu einer möglichen Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes insbeson-dere auch im Hinblick auf das Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) entfällt zum 01.01.2024 weitgehend die gesamthänderische Vermögensbindung im Bereich der Personenge-sellschaften. Diese war bislang die maßgebliche Begründung für die unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Grunderwerbsteuerrecht.

Das BMF hat die aus dem Inkrafttreten des MoPeG resultierenden praktischen Folgen (insbeson-dere im Zusammenhang mit §§ 5, 6 GrEStG) nun zum Anlass genommen, über ein Eckpunktepa-pier eine Diskussion zur Anpassung der §§ 5, 6 GrEStG, darüber hinaus – in Erfüllung der Vorgaben des Koalitionsvertrages – aber auch zu einer viel tiefergreifende Reform der grunderwerbsteuerli-chen Ergänzungstatbestände anzustoßen.

Beabsichtigt ist demnach eine rechtsformneutrale Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer auf Tat-bestandsebene und auf Ebene der Vergünstigungen:

Aufbauend auf Überlegungen eines Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht zur Modernisierung des Grunderwerbsteuerrechts, die in diesem Jahr vorgestellt wurden, sollen die Ergänzungstatbestände nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG durch einen neuen Tatbestand abgelöst werden, der wie-der zu einer 100%igen unmittelbaren oder mittelbaren Vereinigung von Anteilen einer Grund-stücksgesellschaft zurückkehrt. Abgesenkte Anteilsgrenzen und langjährige Vor- oder Nachbehal-tenfristen werden durch die Einführung unbestimmter Rechtsbegriffe (Erwerbergruppe, dienen-des Interesses) ersetzt. Ziel ist es, hierdurch Blocker Strukturen zur Vermeidung von GrESt besser in den Griff zu bekommen.

Grundstücke offener Immobilienfonds, welche vermögensrechtlich für ein Sondervermögen gehalten werden, sollen künftig sowohl der KVG als auch dem Sondervermögen zugerechnet werden.

Die Steuervergünstigungen der §§ 5, 6, 6a und 7 Abs. 2 GrEStG sollen aufgehoben und durch eine neue grundstücksbezogene und am Wirtschaftsleben orientierte Steuervergünstigung im Zusammenhang mit Gesellschaften ersetzt werden.

Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz sind im Bundesrat zustimmungspflichtig. Das Steuersubstrat steht den Ländern zu. Allseits werden daher intensive Diskussionen mit den Ländern mit noch offenem Ausgang erwartet.

Aufgrund der im Rahmen einer kleinen Anfrage im Bundestag (vgl. TAX WEEKLY # 22/2023) bekannt gewordenen Zeitschiene erscheint es durchaus im Bereich des Möglichen, dass zum 01.01.2024 zunächst doch nur eine Anpassung des GrEStG im Hinblick auf das MoPeG erfolgt (um einen zwangsläufigen Verstoß gegen die Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG mit Ablauf des 31.12.2023 auszuschließen) und die weitergehend geplante Reform der Grunderwerbsteuer im Bereich der Share Deals erst im Nachgang hierzu Gestalt annimmt.

BMF: Zwischenbericht zur Evaluation des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung

Bei der Verabschiedung des zum 19.07.2016 in Kraft getretenen Investmentsteuerreformgesetzes hatten die damaligen Koalitionsfraktionen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages um eine Evaluation des Gesetzes gebeten.

Das BMF hat nunmehr einen Zwischenbericht zu dieser Evaluation vorgelegt. Darin werden die derzeit vorliegenden Erkenntnisse zusammengefasst und bewertet.

Zur Evaluation hat die Bundesregierung zwei Forschungsgutachten vergeben. Das Forschungsgutachten fe 14/19 zu „Auswirkung der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung“ wurde im Dezember 2022 abgeschlossen und liegt dem Zwischenbericht zugrunde. Dagegen hat sich das Forschungsgutachten fe 10/19 zu „Auswirkungen der Investmentsteuerreform auf den Fondsstandort Deutschland und Angemessenheit der Teilfreistellungssätze“ erheblich verzögert. Nach dessen Fertigstellung wird dem Finanzausschuss ein ergänzter Zwischenbericht übermittelt. Bis Ende 2024 / Anfang 2025 soll dann ein finaler Bericht erstellt werden.

Im Rahmen der Evaluation wurden darüber hinaus die Finanzverwaltungen der Länder, das BZSt und 22 Verbände der Finanzbranche befragt. Außerdem wurden zwei Workshops mit Vertretern der Länder durchgeführt.

Aus den angeführten Untersuchungsmaßnahmen lassen sich im Wesentlichen folgende Erkenntnisse ziehen:

- › Die zusammen mit der Investmentsteuerreform im Einkommensteuergesetz eingeführte Vorschrift des § 36a EStG wirkt Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung (sog. Cum/Cum Gestaltungen) auf Grundlage der bisherigen Feststellungen wirksam entgegen. Allerdings führt der Nachweis des Mindestwertänderungsrisikos zu hohem bürokratischen Aufwand.

- › Die sich aus dem alten Recht (Investmentsteuergesetz in der bis einschließlich 31.12.2017 geltenden Fassung = InvStG 2004) ergebenden EU-rechtlichen Risiken sind durch die Investmentsteuerreform ausgeräumt worden.
- › Die wesentlichen Regelungen des neuen Rechts (Investmentsteuergesetz in ab dem 01.01.2018 geltenden Fassung = InvStG) sind mit dem EU-Recht vereinbar. Im Schrifttum geäußerte Bedenken bezüglich der Einschränkung der Teilfreistellung nach neuem Recht auf steuerpflichtige Anleger greifen auch im Licht des EuGH-Urteils in Rs. C-591/17 Österreich/Deutschland nicht durch. Lediglich in eher unbedeutenden Randbereichen sind neue EU-rechtliche Zweifelsfragen aufgetreten.
- › Die mit der Investmentsteuerreform adressierten Steuersparmodelle werden grundsätzlich wirksam verhindert. Es zeigen sich nur punktuell fortbestehende Gestaltungsmöglichkeiten bei diesen Modellen. Laut dem Forschungsgutachten fe 14/19 eröffnet die Neukonzeption der Investmentbesteuerung an anderen Stellen neue Räume für Steuergestaltungen. Diese neuen Gestaltungsspielräume schätzt das BMF aber als von untergeordneter Bedeutung ein. Gleichwohl könnten Abwehrmaßnahmen erwogen werden.
- › Aus den Befragungen der Länder und Verbände haben sich kaum Hinweise auf konkrete neue Steuersparmodelle ergeben. Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass die Betriebsprüfungen in der Regel erst Jahre nach dem betreffenden Veranlagungszeitraum abgeschlossen werden und daher in den nächsten Jahren neue Erkenntnisse vorliegen könnten.
- › Für die im Massenfallrecht der Anlegerbesteuerung besonders bedeutsamen Investmentfonds wurde durch die Investmentsteuerreform das Ziel einer rechtlichen und administrativen Vereinfachung und damit eine Reduzierung des Erfüllungsaufwands erreicht. Relativiert wurden die Vereinfachungswirkungen durch die unterschiedlichen Teilfreistellungssätze und die Rücknahmen bei steuerbegünstigten Anlegern sowie die teils komplexen Übergangsregeln vom alten zum neuen Recht.
- › Bei Spezial-Investmentfonds zeigt sich – wie vom BMF im Regierungsentwurf bereits vermutet – eine Erhöhung der rechtlichen Komplexität und des administrativen Aufwands.
- › Aus dem Forschungsgutachten und den Befragungen der Länder und Verbände ergeben sich einige Möglichkeiten zu einer weiteren Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei Investmentfonds. Auch bei Spezial-Investmentfonds wurden Vorschläge zu administrativen Erleichterungen des komplexen Verfahrens gemacht. Im Nachgang zu diesem Bericht werden diese Vorschläge eingehender auf ihre Umsetzbarkeit geprüft.

BMF: Tatsächliche Verständigung – Anwendung in grenzüberschreitenden Sachverhalten

Die Finanzverwaltung hat mit [BMF-Schreiben vom 23.06.2023](#) zur Anwendung der tatsächlichen Verständigung in grenzüberschreitenden Sachverhalten Stellung genommen. Danach wird das BMF-Schreiben vom 30.07.2008 (BStBl I S. 831) zur tatsächlichen Verständigung über den der Steuerefestsetzung zugrundeliegenden Sachverhalt, zuletzt ergänzt durch BMF-Schreiben vom 15.04.2019 (BStBl I S. 447), wie folgt ergänzt:

In Textziffer 4.1 wird folgender Absatz am Ende ergänzt:

„Bei Vorliegen grenzüberschreitender Sachverhalte ist das Instrument der tatsächlichen Verständigung nur zurückhaltend anzuwenden. Auf die bestehenden Instrumente der internationalen Verwaltungszusammenarbeit, z. B. die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Betriebsprüfung, sowie insbesondere § 162 Abs. 2 bis 4 AO wird hingewiesen.“

In Textziffer 5.5 wird nach Satz 1 folgender neuer Satz 2 eingefügt:

„Soll im Einzelfall der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung in grenzüberschreitenden Sachverhalten erfolgen (Tz. 4.1. Abs. 2), sollte die tatsächliche Verständigung zusätzlich auch von der (ggf. im Ausland ansässigen) Konzernspitze unterzeichnet werden.“

BFH: Nichtberücksichtigung "finaler" Verluste einer italienischen Betriebsstätte

Mit Urteil vom 12.04.2023 ([I R 44/22](#) ([I R 49/19](#), [I R 17/16](#))) hat der BFH die Rechtsprechung des EuGH zum Untergang finaler Verluste einer EU-Freistellungsbetriebsstätte in einem weiteren Fall bestätigt. Der EuGH hatte mit seinem Urteil W vom 22.09.2022 ([C-538/20](#)) entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit keinen Abzug finaler Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte gebietet (vgl. TAX WEEKLY # 33/2022). In der vorliegenden Entscheidung äußert sich der BFH im Lichte dieser Rechtsprechung nun auch zur Auswirkung von Rückfallklauseln.

Im Streitfall eröffnete die Klägerin – eine inländische GmbH – im Rahmen der Expansion des Unternehmens in europäische Länder im Jahr 2004 eine Niederlassung in Italien. Diese Niederlassung erwirtschaftete in den Jahren 2004 bis 2008 Verluste. Im Dezember 2008 beschloss die Klägerin, dass die Geschäftstätigkeit in Italien ab dem 01.01.2009 von Deutschland aus ausgeübt werden soll. Sie schloss die italienische Niederlassung daher zum 31.12.2008. Weil sie in Italien zu keinem Zeitpunkt Gewinne erzielt hat, konnte die Klägerin in eigener Person die Verluste dort weder durch einen Verlustrücktrag noch durch einen Verlustvortrag nutzen. Mit ihrer Steuererklärung für das Jahr 2008 (Streitjahr) machte die Klägerin ausländische Betriebsstättenverluste gewinnmindernd geltend. Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigte das Finanzamt diese Verluste jedoch nicht.

Die Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg. In der Revision obsiegte nun aber das Finanzamt. Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz wieder auf und wies die Klage ab. Entgegen der Annahme des Finanzgerichts minderten weder der im Streitjahr entstandene Verlust noch die in den Jahren 2004 bis 2007 angefallenen Verluste der italienischen Zweigniederlassung die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in Deutschland für das Streitjahr.

Die in der Betriebsstätte im Streitjahr entstandenen Verluste der Klägerin seien gem. Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Es entspreche ständiger Rechtsprechung, dass Verluste ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (sog. Symmetriethese), wenn sich der in einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm verwendete Einkünftebegriff auf einen Nettobetrag beziehe. Auch die qualifizierte Rückfallklausel des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien 1989, nach der die Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (nur dann) als aus dem anderen Vertragsstaat stammend gelten, wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen effektiv besteuert worden sind, sei ebenso auf negative Einkünfte anzuwenden. Von einer effektiven Besteuerung durch den anderen Staat sei im Falle von Verlusten jedenfalls dann auszugehen, wenn der andere Staat die Verluste – wie im Streitfall unstreitig – in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht und einen Ausgleich mit

positiven Einkünften eines anderen Veranlagungszeitraums ermöglicht. Nicht erforderlich sei hingegen, dass es zu irgendeinem Zeitpunkt tatsächlich zu einem solchen Ausgleich kommt.

Darüber hinaus verstoße der auf einem DBA (hier: DBA-Italien 1989) beruhende Ausschluss der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte (sog. Symmetriethese) auch im Hinblick auf endgültige ("finale") Verluste weder gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Anschluss an EuGH-Urteil W vom 22.09.2022, C-538/20; Bestätigung der Senatsrechtsprechung) noch gegen Art. 20 der Charta der Grundrechte der EU und das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot.

BFH: Erweiterte Kürzung – Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer

Der BFH hatte im Urteil vom 09.03.2023 ([IV R 11/20](#)) zu entscheiden, ob bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand in der Vermietung von Immobilien besteht, § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG, wonach Sondervergütung grundsätzlich nicht in die erweiterte Kürzung mit einzubeziehen sind, auch dann anzuwenden ist, wenn der die Sondervergütung beziehende Gesellschafter nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Im Urteilsfall wurden in den Streitjahren 2013 bis 2015 Arbeitslöhne und Zinsen an die Kommanditisten der GmbH & Co. KG (Klägerin) gezahlt. Die Komplementär-GmbH erhielt eine Haftungsvergütung. Das Finanzamt setzte die Gewerbesteuermessbeträge für 2013 und 2014 zunächst erklärungsgemäß auf € 0 fest. Die vortragsfähigen Gewerbeverluste wurden auf den 31.12.2012, 31.12.2013 und 31.12.2014 jeweils auf € 167.895 gesondert festgestellt.

Im Rahmen einer im Jahr 2016 durchgeführten Betriebsprüfung für die Erhebungszeiträume 2012 bis 2014 traf der Prüfer die Feststellung, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf die Gewinne zu beschränken sei, die sich ohne Tätigkeitsvergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergäben (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG). Vor diesem Hintergrund erließ das Finanzamt am 14.10.2016 nach § 164 Abs. 2 AO bzw. § 35b Abs. 1 GewStG (der Ursprungsbescheid für 2013 über den Gewerbesteuermessbetrag stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2013 und 2014 und setzte den Gewerbesteuermessbetrag – unter Berücksichtigung des Verlustabzugs – auf € 0 (2013) bzw. € 3.206 (2014) fest. Den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 setzte es mit Bescheid vom 01.06.2017 auf € 4.865 fest.

Der Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 03.02.2015 stand ebenso nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO). Mit Bescheid vom 23.09.2016 wurde dieser Bescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert. Dabei hat das Finanzamt die laufenden Einkünfte (von € ./.. 22.259,93 auf € ./.. 16.198,93) – und damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (von € 116.017,68 auf € 122.078,68) – aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung um € 6.061 erhöht. Die Sondervergütungen sind indes unverändert geblieben; das Finanzamt hat allein die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH in Höhe von € 5.000 nicht mehr als "Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" ausgewiesen, sondern den "Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage" zugerechnet, so dass diese nun mit einem Betrag von € 138.277,61 (zuvor: € 133.277,61) ausgewiesen sind.

Die Klage gegen die Gewerbesteuermessbescheide, mit der die Klägerin eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG unter Hinweis darauf begehrte, dass sämtliche Kommanditbeteiligungen "im Privatvermögen gehalten" würden, wies das Finanzgericht als unbegründet ab.

Nunmehr hat der BFH die Revision aber als begründet angesehen, das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Sache im Hinblick auf die Gewerbesteuermessbescheide für 2014 und 2015 an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zu Recht habe das Finanzgericht jedoch entschieden, dass die an die Gesellschafter entrichteten Tätigkeitsvergütungen und Zinsen nicht der erweiterten Kürzung unterliegen. Der Wortlaut der Norm des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG setze allein "Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG" voraus, "die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat". Dass der Gesellschafter als Vergütungsempfänger der Gewerbesteuer unterliegen müsse, verlange die Norm nicht. Auch Sinn und Zweck der Norm sowie historische Erwägungen rechtfertigten keine einschränkende Auslegung. Systematische Erwägungen, die für das gegenteilige Auslegungsergebnis sprechen würden, seien ebenfalls nicht ersichtlich. Entgegen der Ansicht der Klägerin und der in der Literatur verbreiteten Auffassung könne § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG in den Fällen, in denen der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliege auch nicht teleologisch reduziert werden.

Im Streitfall konnte der BFH aber nicht abschließend beurteilen, ob teilweise Altvereinbarungen über Sondervergütungen vorlagen, weshalb die Sache insoweit zur Sachverhaltsklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen wurde. Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG genießen solche Sondervergütungen Bestandsschutz, d.h. sie sind von der erweiterten Kürzung erfasst, wenn diese vor dem 19.06.2008 erstmalig vereinbart und/oder wesentlich geändert wurden. Konkret betraf dies nur die Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH.

In Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 hatte die Revision sogar in vollem Umfang Erfolg. Soweit das Finanzamt die Sondervergütungen im streitgegenständlichen Änderungsbescheid erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat, fehlte es an einer Korrekturvorschrift. Die Änderung war insbesondere nicht von § 35b Abs. 1 GewStG gedeckt. Das Finanzamt konnte sich für die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids für 2013 nur insoweit auf § 35b Abs. 1 GewStG berufen, als der Gewinn im Gewinnfeststellungsbescheid – den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend – um € 6.061 erhöht worden ist. Soweit das Finanzamt die Sondervergütungen erstmals der Gewerbesteuer unterworfen hat, scheidet eine Änderung nach § 35b Abs. 1 GewStG aus. § 35b Abs. 1 GewStG ermögliche nur eine punktuelle Änderung des Gewerbesteuermessbescheids und erlaube nicht die Korrektur von Rechtsfehlern. Die Vorentscheidung war insoweit auch aus diesem Grund aufzuheben. Die Sache war insoweit spruchreif, so dass der Senat im Hinblick auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2013 auf der Grundlage der Feststellungen des Finanzgerichts in der Sache selbst entscheiden konnte. Die Klage war insoweit begründet.

BFH: Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 15b EStG bei einer Einzelinvestition

Im BFH-Urteil vom 16.03.2023 ([VIII R 10/19](#)) hatte der BFH zu entscheiden, ob negative Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Beteiligung an einer Gesellschaft im Wege einer sog. Einzelinvestition unter eine modellhafte Gestaltung zur Verlusterzielung aufgrund eines vorgefertigten Konzepts fällt und deshalb der Verlustbeschränkungen des § 15b EStG unterliegt.

Im Streitfall verfügte A im Streitjahr 2006 über hohe steuerpflichtige Einkünfte aus Immobilienveräußerungen. Daraufhin beauftragte er im November 2006 einen Rechtsanwalt und Steuerberater mit der Entwicklung einer Anlagestruktur zur Schaffung steuerlichen Verlustverrechnungspotenzials. A beteiligte sich schließlich als Kommanditist an einer KG (Klägerin), welche insbesondere fremdfinanzierte Schuldverschreibung erwarb. Er war zugleich Geschäftsführer der KG und wirkte an der Erstellung des Gesellschaftsvertrags mit. Die in 2006 bei A angefallenen Verluste aus seiner Kommanditbeteiligung wurden vom Finanzamt nicht anerkannt, da ein Steuerstundungsmodell i.S. des § 15b EStG vorgelegen habe. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Nunmehr hat der BFH die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben. Zu Unrecht habe das Finanzgericht angenommen, dass die Beteiligungen von A an der Klägerin als Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b EStG einzuordnen und der Verlust aus der Gesamthand als nicht ausgleichsfähiger Verlust zu behandeln sei.

Ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 20 Abs. 2b Satz 1 i.V.m. § 15b Abs. 1 EStG liege nur dann vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies sei wiederum der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden solle, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften verrechnen zu können. Vorgefertigt sei ein Konzept, wenn der Anwender es bereits vorfinde, zumindest die wesentlichen Grundlagen für ein geplantes Vorhaben einsetzen könne und nicht erst selbst die Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung seines Vorhabens entwickeln müsse.

Gebe der Investor/Anleger die einzelnen Leistungen und Zusatzleistungen sowie deren Ausgestaltung – sei es von Anfang an oder in Abwandlung des zunächst vorgefertigten Konzepts – jedoch selbst vor und bestimme er damit das Konzept nicht nur unwesentlich mit, so handele es sich gerade – so wie im Streitfall – gerade nicht um ein vorgefertigtes Konzept. Die aktive Rolle des A bei der Ausgestaltung und Umsetzung des individuellen Verlustnutzungskonzepts zeige sich in vielfacher Weise. So habe er den auf die geplante Investition abgestimmten Gesellschaftsvertrag selbst verfasst, habe die Geschäftsführung der Klägerin übernommen und habe eigenständig die Verhandlungen mit den Banken geführt.

BFH: Auch Gewinne aus dem Online-Pokerspiel können der Einkommensteuer unterliegen

Der BFH hat mit Urteil vom 22.02.2023 ([X R 8/21](#)) entschieden, dass auch Gewinne aus dem Online-Pokerspiel als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen können.

Im Streitfall hatte ein Mathematikstudent im Jahr 2007 mit dem Online-Pokerspiel – in der Variante „Texas Hold´em/Fixed Limit“ – begonnen. Ausgehend von zunächst kleinen Einsätzen und Gewinnen steigerte er seine Einsätze allmählich. Auch seine Gewinne stiegen im Zeitablauf erheblich an. Im Streitjahr 2009 erzielte er aus dem Online-Pokerspiel bereits einen Gewinn von über € 80.000, der in den Folgejahren weiter anstieg. Allein im Zeitraum von Juli bis Dezember 2009 belief sich seine registrierte Gesamtspielzeit auf 673 Stunden.

Das Finanzgericht als Tatsacheninstanz hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass der Kläger ab Oktober 2009 gewerblich tätig gewesen sei und demzufolge der in den Monaten Oktober bis Dezember 2009 erzielte Gewinn von gut € 60.000 der Einkommensteuer unterliege.

Dies hat der BFH bestätigt. Er hat dabei an frühere Entscheidungen zum Pokerspiel in Form von Präsenztournieren und in Casinos angeknüpft. Danach ist Poker in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht kein reines Glücksspiel, sondern auch durch Geschicklichkeitselemente gekennzeichnet. Dies gilt auch beim Online-Poker, selbst wenn dort kein persönlicher Kontakt zu den Mitspielern möglich ist.

Allerdings unterliegt nach der Rechtsprechung des BFH – unabhängig von der Form des Pokerspiels – nicht jeder Pokerspieler der Einkommensteuer. Für Freizeit- und Hobbyspieler handelt es sich weiterhin um eine private Tätigkeit, bei der Gewinne – und auch Verluste – keine steuerliche Auswirkung haben. Wenn jedoch der Rahmen einer privaten Hobbytätigkeit überschritten wird und es dem Spieler nicht mehr um die Befriedigung seiner Spielbedürfnisse geht, sondern um die Erzielung von Einkünften, ist sein Handeln als gewerblich anzusehen. Maßgebend ist die strukturelle Vergleichbarkeit mit einem Gewerbetreibenden bzw. Berufsspieler, z.B. die Planmäßigkeit des Handelns, die Ausnutzung eines Marktes oder der Umfang des investierten Geld- und Zeitbudgets.

BFH: Billigkeitserlass von Nachforderungszinsen bei unzutreffender zeitlicher Zuordnung von Umsätzen

Führt die Festsetzung der Umsatzsteuer zu einem Unterschiedsbetrag hinsichtlich der bisher festgesetzten Steuerschuld, so unterliegt der Unterschiedsbetrag der Verzinsung nach § 233a AO. Die Finanzbehörden können Zinsansprüche gem. § 227 AO ganz oder zum Teil aus Billigkeitsgründen erlassen. Mit seinem Urteil vom 23.02.2023 ([V R 30/20](#)) hat der BFH nun explizit zur Frage der Erlassmöglichkeit von Nachzahlungszinsen Stellung genommen.

Im Streitfall hatte die Klägerin in den Jahren 2009 bis 2013 monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben. Das Finanzamt stellte fest, dass die Klägerin ihre erklärten, im Inland umsatzsteuerpflichtigen Umsätze fortwährend dem Monat der Rechnungsstellung zugeordnet hatte, obwohl sie 90 % ihrer Leistungen bereits im Vormonat erbracht hatte. Um die falsche Zuordnung der Umsätze zu korrigieren, wurden jeweils 90 % der im Januar des Folgejahres angemeldeten Umsätze dem Vorjahr zugeordnet und das Finanzamt setzte dementsprechend Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO für die Jahre 2009 bis 2013 fest. Für die Zinsberechnung stellte es u.a. auf den Erlass der entsprechenden Steuerbescheide im Dezember 2015 bzw. auf die Einreichung entsprechend geänderter Steuererklärungen der Klägerin ab. Folglich kam es zu erheblichen Verzinsungszeiträumen (z.B. 56 Monate für das Streitjahr 2009), obwohl die Steuerbeträge lediglich einen Monat zu spät erklärt und entrichtet worden waren. Einen hiergegen gerichteten Antrag der Klägerin auf Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen lehnte das Finanzamt ab. Im Anschluss an ein erfolgloses Einspruchsverfahren wurde das Finanzamt vom Finanzgericht zur Neubescheidung der Zinsfestsetzungen verpflichtet, da es die Festsetzungen als unbillig erachtete.

Im Zuge der eingelegten Revisionen bestätigte der BFH die Rechtsauffassung des Finanzgerichts.

Im Urteilsfall erachtet der BFH einen Billigkeitserlass der Zinsen nicht bereits dadurch als ausgeschlossen, dass die Klägerin durch die fortlaufend periodenverschobene Meldung der Umsätze, z.B. Erklärung der Umsätze aus März erst im April, auch unterjährige Liquiditätsvorteile gehabt haben könnte. Der Gesetzgeber habe in § 233a Abs. 1 Satz 2 AO zum Ausdruck gebracht, dass eine Verzinsung auf Basis einer einzelnen festgesetzten Vorauszahlung gerade nicht erfolgen solle, sondern für die Erhebung von Nachzahlungszinsen auf die Steuerfestsetzung auf Jahresebene abzustellen sei. Auch sei insofern unbeachtlich, dass sich der Steuerpflichtiger in diesem Fall de

facto die Vorteile einer Dauerfristverlängerung gem. § 18 Abs. 6 UStG verschafft, ohne die hierfür erforderliche Sondervorauszahlung geleistet zu haben.

Ferner ist es für den BFH ohne Bedeutung, ob die sich aus der Periodenkorrektur der Umsätze ergebende Nachforderung (rückwirkende Einbeziehung der im Januar des Folgejahrs angemeldeten Umsätze in den Dezember des Vorjahres) und die Erstattung aufgrund der korrespondierenden Reduzierung der Umsätze im Folgejahr, tatsächlich in gleicher Höhe gegenüberstehen. Denn für die Beurteilung, ob dem Grundsatz nach eine sachliche Unbilligkeit hinsichtlich der festgesetzten Nachzahlungszinsen besteht, sei nur der Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen angesichts der jeweils isoliert zu betrachtenden Steuerschuld für das Kalenderjahr maßgeblich.

Darüber hinaus stellt der BFH fest, ein Unternehmer müsse es nicht hinnehmen, dass eine lediglich um einen Monat verspätete Steueranmeldung zu einem Verzinsungszeitraum von bspw. acht Monaten (hier für das Streitjahr 2013) führt. Angesichts der zunächst im Januar des Folgejahres, anstelle im Dezember des Vorjahres erklärten Umsätze, sei der zwar zunächst erlangte Liquiditätsvorteil durch die Anmeldung in der darauffolgenden Umsatzsteuervoranmeldung und die damit verbundene Steuerzahlung zwischenzeitlich und zudem auch noch vor Beginn des Zinslaufs gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO bereits wieder entfallen. Dieser Umstand müsse somit auch im Erlassverfahren hinsichtlich der Nachforderungszinsen Berücksichtigung finden. Zwar stelle die Verzinsungsregelung des § 233a AO grundsätzlich auf den Differenzbetrag zwischen tatsächlicher Jahressteuer und der Summe der Vorauszahlungen ab. Allerdings könne nach Auffassung des BFH nicht einseitig auf die nachgeforderte Jahressteuer abgestellt werden, sondern es müsse Berücksichtigung finden, wann der Steuerpflichtige die jeweilige Steuerschuld angemeldet und entrichtet habe. Gerade hier weise die Umsatzsteuer die Besonderheit auf, dass der Steueranspruch bereits mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Umsatzausführung entstehe und nicht erst mit Ablauf des Kalenderjahres.

Durch die fortwährend periodenverschobenen Umsatzmeldungen der Klägerin trat dennoch ein jahresübergreifender Liquiditätsvorteil auf Seiten der Klägerin ein. Dem Finanzamt stehe nach der Auffassung der BFH daher die Möglichkeit offen, die Nachzahlungszinsen auf Basis dieses Liquiditätsvorteils festzusetzen oder aber im Hinblick auf die Leistung der Steuerzahlungen vor Ablauf der Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO gänzlich von diesen abzusehen. Eine Reduzierung des Ermessens des Finanzamtes auf Null sei somit aber ausgeschlossen gewesen.

Die Festsetzung von Nachzahlungszinsen aufgrund einer nicht periodenkformen Anmeldung von Umsätzen ist der „Klassiker“ im Zusammenhang mit Außenprüfungen. Der BFH hat nunmehr zwar eine Grenze aufgezeigt, in welchem Umfang solche Zinsen im Billigkeitswege erlassen werden können. Allerdings sollten Steuerpflichtige dennoch weiterhin auf eine zutreffende Erklärung ihrer Umsätze achten, denn einerseits verbleibt den Finanzbehörden regelmäßig ein Ermessen bzgl. des Umfangs eines Billigkeitserlasses und andererseits hat der BFH in seinem Urteil auch kurz mögliche strafrechtliche Sanktionen eines bewussten Fehlverhaltens angeschnitten.

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 30.06.2023

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>C-232/22</u>	29.06.2023	Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Ort der Dienstleistung – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 11 Abs. 1 – Dienstleistungen – Ort der steuerlichen Anknüpfung – Begriff ‚feste Niederlassung‘ – Von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur – Fähigkeit, Dienstleistungen für den eigenen Bedarf der festen Niederlassung zu empfangen und zu verwenden – Lohnveredelungsleistungen und Nebenleistungen – Exklusive vertragliche Verpflichtung zwischen einer dienstleistenden Gesellschaft in einem Mitgliedstaat und einer Empfängergesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat – Rechtlich unabhängige Gesellschaften
<u>C-108/22</u>	29.06.2023	Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Sonderregelung für Reisebüros – Anwendungsbereich – Konsolidierer von Beherbergungsdienstleistungen, der diese Leistungen im eigenen Namen kauft und ohne zusätzliche Leistungen an andere Gewerbetreibende verkauft

Alle am 29.06.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16)</u>	12.04.2023	Nichtberücksichtigung "finaler" Verluste einer italienischen Betriebsstätte
<u>VI R 39/20</u>	23.03.2023	Außergewöhnliche Belastungen bei Aufwendungen für eine Liposuktion
<u>VIII R 10/19</u>	16.03.2023	Zum Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S. des § 15b EStG bei einer Einzelinvestition
<u>IV R 11/20</u>	09.03.2023	Erweiterte Kürzung: Keine teleologische Reduktion im Fall von Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer
<u>V R 30/20</u>	23.02.2023	Billigkeitserlass von Nachforderungszinsen bei unzutreffender zeitlicher Zuordnung von Umsätzen
<u>X R 8/21</u>	22.02.2023	Besteuerung von Gewinnen aus Online-Poker

Alle am 29.06.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IX B 75/22</u>	14.06.2023	Terminänderung bei infektionsschutzrechtlicher Isolationspflicht (Selbsttest)
<u>IX S 4/23</u>	14.06.2023	Anhörungsrüge: Verletzung des rechtlichen Gehörs, Ablehnung eines Befangenheitsantrags wegen Rechtsmissbrauchs

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII B 38/22	13.06.2023	Entsprechende Anwendung von § 127 FGO im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren
VIII B 39/22	13.06.2023	Zur Feststellung der Einkünfteerzielung und Schätzung von Kapitalerträgen aus einer ausländischen Kapitalanlage
IX K 1/21	16.05.2023	Nichtigkeitsklage: Divergenzanfrage wegen Statthaftigkeit bei Verletzung der Vorlagepflicht
IX K 2/21	16.05.2023	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 16.05.2023 IX K 1/21 - Nichtigkeitsklage: Divergenzanfrage wegen Statthaftigkeit bei Verletzung der Vorlagepflicht
VI R 23/21	20.04.2023	Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen gemäß § 35a Abs. 3 EStG

Alle bis zum 30.06.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV D 2 - S 0316-a/19/10012:005	29.06.2023	Bekanntmachung eines Hinweises auf die Veröffentlichung der Technischen Richtlinie des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik
III C 2 - S 7419/19/10002:004	27.06.2023	Besteuerung von Reiseleistungen von Unternehmen mit Sitz im Drittland
IV B 6 - S 1316/21/10019:033	27.06.2023	Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG); Notifikation gem. § 9 Absatz 6 Nummer 1 Satz 2 PStTG bezüglich der Angabe zur Kennung des Finanzkontos
IV D 1 - S 0223/20/10001:003	23.06.2023	Tatsächliche Verständigung - Anwendung in grenzüberschreitenden Sachverhalten
IV A 3 - S 0301/19/10007:012	12.06.2023	Steuerliche Erfassung von Betreibern bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
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.

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

Kolbermoor

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

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 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.