Russland: Bestimmte DBA-Regelungen mit 38 Staaten auf Eis gelegt

Russland hat am 08.08.2023 per Erlass des Präsidenten veranlasst, dass die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit 38 „unfreundlichen" Staaten in Teilen zeitweise ausgesetzt werden. Der entsprechende Erlass wurde auf dem russischen Rechtsportal veröffentlicht und trat unverzüglich in Kraft. Putin wies die Regierung an, einen entsprechenden Gesetzentwurf auszuarbeiten und dem Parlament vorzulegen. Von der Maßnahme betroffen sind neben Deutschland u.a. die anderen EU-Mitgliedstaaten, die USA, UK, Australien, die Schweiz, Singapur und Japan.

Konkret sind im DBA zwischen Deutschland und Russland aus dem Jahr 1996 die Artikel 5 bis 22 und Artikel 24 betroffen. Die vorübergehende Aussetzung des Schutzes des DBA hat zur Folge, dass ab dem 08.08.2023 die vergünstigten Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wegfallen. Dividenden nach Deutschland besteuert Russland fortan mit 15 % Quellensteuer, die mögliche Ermäßigung auf 5 % entfällt. Auf Zinsen und Lizenzgebühren entfällt eine Quellensteuer von 20 %, die Reduzierung auf 0 % ist nicht mehr möglich.

Auch die Absätze 2 bis 7 des Protokolls zum DBA zwischen Deutschland und Russland sind nun seit dem 08.08.2023 außer Kraft gesetzt. Der insbesondere von der Konsumgüterindustrie gern genutzte, über die nationalen russischen Vorgaben hinausgehende Abzug von bestimmten Kosten für Werbung ist aufgrund des Entfalls von Absatz 3 des besagten Protokolls ebenfalls nicht mehr möglich.

BFH: Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 EStG

Im BFH-Urteil vom 03.05.2023 (IX R 12/22) hatte der BFH zu entscheiden, ob bei der teilweisen Veräußerung von an einer GmbH gehaltenen Geschäftsanteilen ein Veräußerungsverlust anzuerkennen ist, welcher dadurch entsteht, dass die Anschaffungskosten eines GmbH-Geschäftsanteils durch ein für diesen Geschäftsanteil gezahltes Aufgeld (Agio) erhöht wurden und seinen Verkehrswert übersteigen.

Im Streitfall gründete die Klägerin im November 2015 als Alleingesellschafterin die A-GmbH. Dabei betrug das Stammkapital zunächst 25.000 €, welches in 25 000 Geschäftsanteile im Nennbetrag von jeweils 1 € (Nr. 1 bis 25 000) eingeteilt war. Mitte Dezember 2015 wurde von der Gesellschafterversammlung der A-GmbH eine Kapitalerhöhung um 1.000 € beschlossen und ein weiterer Geschäftsanteil im Nennbetrag von 1.000 € (Nr. 25 001) ausgegeben. Auch diesen Geschäftsanteil übernahm die Klägerin. Gemäß des Gesellschafterbeschlusses zahlte sie hierfür neben dem Nennbetrag ein Aufgeld von 500.000 € in die freie Kapitalrücklage der A-GmbH. Ende 2015 veräußerte die Klägerin 300 Geschäftsanteile im Nennwert von je 1 € (Nr. 24 701 bis 25 000) sowie den neuen Geschäftsanteil Nr. 25 001 zum Kaufpreis von 26.300 € an ihren Ehemann (Kläger), der fortan zu 5 % am Kapital der GmbH beteiligt war.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 erklärte die Klägerin aus der Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile einen gemäß § 17 EStG zu berücksichtigenden Verlust. Das Finanzamt erkannte den aus der Veräußerung des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25 001 resultierenden Verlust hingegen nicht an. Angesichts der hohen Anschaffungskosten (1.000 € Nennwert zuzüglich 500.000 € Aufgeld) habe es der Klägerin insoweit an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Die hiergegen gerichtete Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg.

Nunmehr hat der BFH die Revision des Finanzamts zurückgewiesen. Zu Recht habe die Vorinstanz entschieden, dass die Veräußerung von Geschäftsanteilen an der GmbH zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG führte, woraus ein Verlust von 475.000 € entstanden

und nach dem Teileinkünfteverfahren mit 285.000 € anzusetzen sei. Entgegen der Auffassung des Finanzamts fehle es nicht an der für die Berücksichtigung des Verlusts erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht. Bei den Einkünften aus § 17 EStG müsse sich diese auf die gesamte Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Kapitalgesellschaft beziehen, wobei neben Wertsteigerungen der Beteiligung auch die laufenden Erträge aus Ausschüttungen zu berücksichtigen seien. Eine auf den einzelnen veräußerten Geschäftsanteil bezogene Betrachtung sei hingegen ausgeschlossen.

Das für einen bestimmten Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld führe zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten dieses Anteils. Zivilrechtlich sei es nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 15 Abs. 2 GmbHG gestattet, die Anschaffungskosten im Fall eines Aufgelds einem bestimmten Gesellschaftsanteil zuzuordnen. Dies gelte auch dann, wenn die Summe aus dem Nennbetrag und dem Aufgeld den Verkehrswert des Anteils übersteige.

Obgleich es zu einer gezielten Herbeiführung eines Verlusts durch die Veräußerung eines Geschäftsanteils gekommen war, dessen Anschaffungskosten aufgrund eines gezahlten Aufgelds seinen Verkehrswert überstiegen, liege hierin keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i.S.v. § 42 AO. Es stehe einem Gesellschafter frei der Gesellschaft Kapital in einer steuerlich vorteilhaften Weise zuzuführen. Zugleich obliege es der Disposition des Gesellschafters, welchen Geschäftsanteil seiner Beteiligung er veräußern möchte. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass ein – selbst zielgerichtet geschaffener – Verlust durch die Veräußerung von zu "überhöhten" Anschaffungskosten erworbenen Geschäftsanteilen durch spätere Gewinne aus der Veräußerung der anderen Anteile mit niedrigen Anschaffungskosten ausgeglichen werde. Denn die durch die Zahlung des Aufgelds geschaffene Kapitalrücklage erhöhe ebenso wie ein hiermit durch die Gesellschaft erworbenes Wirtschaftsgut den Verkehrswert sämtlicher Geschäftsanteile.

Hinweis: Unter Geltung der Regelung des § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG, welche im Streitjahr 2015 noch nicht anwendbar war, wäre der Fall anders zu entscheiden gewesen. Nach § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG ist ein im Zuge einer Kapitalerhöhung für den neu geschaffenen Anteil gezahltes Aufgeld verhältnismäßig auf sämtliche Geschäftsanteile zu verteilen. Diese Vorschrift ist erstmals für Veräußerungen nach dem 31.07.2019 (§ 52 Abs. 25a Satz 1 EStG) anzuwenden. Der BFH weist darauf hin, dass diese Neuregelung – entgegen den Ausführungen in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/13436, S. 111) – nicht rein deklaratorischer Natur sei, sondern konstitutive Wirkung entfalte. Gleichzeitig lehnt der BFH damit die bisherige Verwaltungsauffassung ausdrücklich ab.

Alle am 10.08.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
IX R 12/22	03.05.2023	Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und Gestaltungsmiss-brauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsver-lusten

Alle am 10.08.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
VIII B 27/22	25.07.2023	Zu den Anforderungen an die ordnungsgemäße Begrün-dung einer Nichtzulassungsbeschwerde
VIII B 31/22	25.07.2023	Zu den Darlegungsanforderungen an eine ordnungsge-mäße Besetzungsrüge hinsichtlich der ehrenamtlichen Richter
XI B 1/23	12.07.2023	Besteuerung von Umsätzen in einem Biergarten; Zurech-nung der Verzehrvorrichtungen des Biergartens; Ausgabe von Mehrweg-Geschirr und -Besteck; Schätzung der Um-sätze, die Speisen zum Mitnehmen betreffen

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

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

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

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

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

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

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

München
Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

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

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

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

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

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

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.