

Nachrichten

TOP-Thema:

Reformpläne zum Steuerrecht
in den USA

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Mit der Wahl von Joe Biden zum neuen US-Präsidenten verbindet Europa eine Verbesserung der Handelsbeziehungen mit den USA. Dabei müssen sich die Unternehmen dies- und jenseits des Atlantiks aber auch auf Steueränderungen einstellen. Hierzu finden Sie im Top-Thema dieser Ausgabe einen Ausblick auf die kommende **US-Tax-Reform**, die tendenziell durch deutliche Steuererhöhungen gekennzeichnet ist.

Im zweiten Beitrag in der Rubrik Steuern stellen wir Ihnen die Grundzüge des Entwurfs eines **Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern** und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer vor. Es soll Verfahrenserleichterungen für beschränkt Steuerpflichtige bringen, aber auch so weit wie möglich gegen Missbrauch und Betrug schützen. Anschließend thematisieren wir steuerliche Aspekte von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen: Unter Beachtung der rechtlichen Vorgaben und der aktuellen Rechtsprechung stellt die **Einlagenrückgewähr** ein interessantes Instrument einer steuerfreien Auskehrung von Eigenkapital an Anteilseigner dar.

Danach besprechen wir in einem weiteren Beitrag zwei aktuelle Entscheidungen des EuGH und des BFH, in denen es darum geht, unter welchen Voraussetzungen bei einer **Holdingsgesellschaft** ein **Vorsteuerabzug** möglich ist. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Unter-

scheidung zwischen einer reinen Finanzholding und einer Funktionsholding. Ebenfalls zwei Entscheidungen sind Gegenstand des folgenden Beitrags, in dem die Frage beantwortet wird, inwieweit der Ansatz **vorweggenommener Werbungskosten bei einem Auslandssemester** zulässig ist.

In der Rubrik Recht stellen wir zunächst den **Gesetzesentwurf zur europäischen Vernetzung der Transparenzregister** dar. Die geplanten Änderungen führen zu einem Anstieg der eintragungspflichtigen Gesellschaften von bisher ca. 400.000 auf ca. 2,3 Mio. (!) – jede Menge Arbeit für Unternehmen und ihre Berater ist vorprogrammiert. Im nachfolgenden Beitrag werfen wir einen Blick auf die **insolvenzrechtliche Anfechtungsproblematik**: Im Vorfeld einer sich anbahnenden Insolvenz versuchen Schuldner häufig, vorhandenes Privatvermögen vor dem Zugriff des Insolvenzverwalters zu retten, z.B. durch Übertragung auf Ehegatten oder nahe Angehörige. Inwieweit dies auch bei einem vermeintlich zu billigen **Immobilien-Verkauf** möglich ist, hatte nun der BGH zu beurteilen.

Mit den besten Wünschen für eine informative Lektüre

Ihr Team von PKF



TOP-Thema

Reformpläne zum Steuerrecht in den USA

Inhalt

Steuern

Reformpläne zum Steuerrecht in den USA	4
Kapitalertragsteuerabzug: Verfahrenserleichterung geplant	6
Steuerfreie Einlagenrückgewähr von ausländischen Kapitalgesellschaften	7
Neues zum Vorsteuerabzug einer Holding- gesellschaft	9
Vorweggenommene Werbungskosten bei einem Auslandssemester	11

Recht

Umgestaltung des Transparenzregisters: Statt Mitteilungsfiktionen nun neue, bußgeld- bewehrte Pflichten	12
Insolvenz: Anfechtung eines Immobilienverkaufs unter Wert	13

Kurz Notiert

Internetverkäufe: Schwelle zur Gewerblichkeit	15
Pauschalsteuer auf Sachzuwendungen: Kosten für den äußeren Rahmen einer betrieblichen Veranstaltung einzurechnen	15

StB Ulrich Creydt und WP/StB/RA/CPA Ralf Rüdénburg

Reformpläne zum Steuerrecht in den USA

Gleich nach seinem Amtsantritt am 20.1.2021 hat der neue US-Präsident Joe Biden damit begonnen, Entscheidungen seines Amtsvorgängers in großen Teilen zu revidieren und neue Impulse zu setzen. Auch im Bereich des Steuerrechts plant die Biden-Administration Veränderungen, um die große US-Steuerreform des Jahres 2017 (vgl. hierzu PKF-Nachrichten 2/2018) teilweise umzukehren.

1. Einführung

Seit den Wahlen im US-Bundesstaat Georgia Anfang Januar 2021 hat die Partei Bidens die Mehrheit in beiden Kammern des US-Kongresses und damit die Möglichkeit, Steuerreformen durchsetzen zu können. Nachfolgend soll ein erster Überblick der bisher bekannten Reformpläne

gegeben werden. Zu beachten ist aber, dass Änderungen noch möglich bzw. sogar wahrscheinlich sind, da Gesetzesvorlagen bisher nicht in den Kongress eingebracht wurden.

2. Einkommensteuer

Der Spitzensteuersatz, der ab einem Einkommen von 400.000 USD Anwendung findet, soll von derzeit 37% wieder auf 39,6% erhöht werden. Zudem soll dieser auch auf Kapitalerträge aus langfristigen Anlagen angewendet werden (Haltedauer von mehr als einem Jahr), sofern die Einkünfte insgesamt mehr als 1 Mio. USD betragen. Bisher gilt ein besonderes Besteuerungsregime für langfristige Kapitalanlagen, welches einen Spitzensteuersatz von nur 20% vorsieht.



Einkommensbezieher ab 400.000 USD sollen zukünftig mehr zur Sozialversicherung (Social Security Tax) beitragen. Bisher gilt eine Beitragsbemessungsgrenze zur Social Security Tax von 142.800 USD (Stand 2021) mit einem Beitragssatz von 12,4%, den sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber hälftig teilen. Ab einem Einkommen von 400.000 USD sollen zukünftig wieder in unbegrenzter Höhe Social Security Taxes fällig werden. Somit wären nur Einkommensbezieher zwischen 142.800 und 400.000 USD von zusätzlichen Beiträgen zur Sozialversicherung befreit.

Hinweis: Auch für Arbeitgeber bringt dies eine spürbare Erhöhung von Personalkosten, da die anteiligen Beiträge zur Social Security Tax (6,2%) bei Gehaltszahlungen ab 400.000 USD zu berücksichtigen sind.

3. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der auf Bundesebene gültige Spitzensteuersatz soll von 40% auf 45% angehoben werden. Zudem soll der für 2021 gültige Freibetrag vom 11,58 Mio. auf 3,5 Mio. USD je Person abgesenkt werden. Damit würde der großzügige Freibetrag zur Erbschaft- und Schenkungsteuer um knapp 70% gesenkt und wäre damit wieder auf dem Niveau beim Amtsantritt von Präsident Obama im Jahre 2009.

Weiterhin ist angedacht, eine viel genutzte Strukturierungsmöglichkeit zu beenden, bei der einzelne Vermögensgegenstände in ein Unternehmensvermögen eingebracht und dann die Anteile an diesen Unternehmen übertragen werden. Dadurch ließen sich bisher Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbeträge von bis zu 40% sparen, da für die Bewertung von Unternehmensvermögen steuerliche Abschläge (sog. discounts) genutzt werden können.

4. Unternehmenssteuern

Auch bei der Unternehmensbesteuerung sollen die Steuersätze steigen. Die Bundessteuer für Unternehmen, die nach US-Steuerrecht als Kapitalgesellschaften behandelt werden, soll von derzeit 21% auf 28% erhöht werden. Unter Berücksichtigung der weiteren Steuerbelastung auf Bundesstaatenebene, die von Bundesstaat zu Bundesstaat unterschiedlich ausfallen kann, ergibt sich u.U. eine Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften von rd. 36%.

Für im Ausland generierte Gewinne sollen Unternehmen in den USA zukünftig 21% statt bisher 10,5% Steuern zahlen. Diese Regelung gilt für Unternehmen, die Aus-

landsbeteiligungen haben, an denen sie zu mindestens 50% beteiligt sind (sog. Controlled Foreign Corporations“, kurz: „CFC“). Gewinne aus diesen CFC-Beteiligungen werden bereits dann besteuert, wenn sie im Ausland anfallen, und nicht erst zu einem späteren Zeitpunkt, wenn die Gewinne als Ausschüttung an die Muttergesellschaft in den USA weitergegeben werden. Ausgenommen sind jedoch CFC-Beteiligungen in solchen Ländern, deren effektiver Steuersatz mindestens 90% der US-Bundessteuer für Kapitalgesellschaften entspricht. Bei einer Erhöhung der Bundessteuer auf 28% wären somit nur noch CFC-Beteiligungen ausgenommen, die in Ländern mit einer effektiven Steuerquote von mindestens 25,2% ansässig sind.

Hinweis: Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften, deren effektiver Steuersatz regelmäßig bei ca. 32% liegt, sollten somit von der Regelung grundsätzlich nicht betroffen sein.

Genauso wie sein Vorgänger möchte Biden mehr Arbeitsplätze in den USA schaffen und die Verlagerung von Produktionen ins Ausland verhindern. Hierzu sollen neue Anreize für Unternehmen geschaffen werden, wie z.B. in Form des „Made in America tax credit“, einer Steuergutschrift von 10% bei Reaktivierung von Produktionsstätten in den USA oder bei wesentlichen Gehaltserhöhungen von Arbeitern, die in der Produktion tätig sind.

Unternehmen, die ihre Produktion ins Ausland verlagern, sollen hingegen bestraft werden. Angedacht ist eine Strafsteuer für Gewinne, die durch die Verlagerung von Produktionsstätten ins Ausland generiert werden (sog. offshore penalty tax), sowie ein steuerliches Abzugsverbot von Ausgaben, die für die Verlagerung der Produktion ins Ausland aufgewendet wurden.

Fazit

Deutsche Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA sind durch die geplanten Steuerreformen im Wesentlichen von der Erhöhung der Steuersätze betroffen. Dennoch können weitere Investitionen in Standorte und Produktionskapazitäten sinnvoll sein, da durch den sog. „Made in America tax credit“ die Wirkungen der Erhöhung des Steuersatzes möglicherweise kompensiert werden können.

StB Sabine Rössler

Kapitalertragsteuerabzug: Verfahrenserleichterung geplant

Das Bundeskabinett hat am 20.1.2021 den Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) verabschiedet. Hiermit soll das Verfahren zur Entlastung beschränkt Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG beim BZSt möglichst effizient gestaltet und so weit wie möglich gegen Missbrauch und Betrug gewappnet werden. Außerdem machten Entscheidungen des EuGH eine Überarbeitung des § 50d Abs. 3 EStG im Bereich der Entlastung von Abzugsteuern nötig.

1. Digitalisierung des Verfahrens ...

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ist u.a. zuständig für die Kapitalertragsteuerentlastung der im Ausland ansässigen Empfänger von Kapitalerträgen. Dazu werden bereits Angaben über erteilte „Freistellungsaufträge“ beim BZSt gesammelt. Ab 2024 sollen eine elektronische Antragstellung und der elektronische Bescheidabruf grundsätzlich ebenso vorgeschrieben sein wie die elektronische Übermittlung der Daten der ausgestellten Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge.

... mit Datenbank für Kapitalertragsteuer

Generell sollen elektronische Meldepflichten das Abzugsverfahren der Kapitalertragsteuer erweitern; über die zentrale Sammlung der Meldungen beim BZSt sollen Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung leichter erkannt werden. Anlass hierfür sind die unter Cum/Ex-, Cum-/Cum oder Cum-Fake bekannte Gestaltungen. Die Informationen dienen der Finanzverwaltung – und hier insbesondere der beim BZSt eingerichteten Sondereinheit – zu Analyse- und Kontrollzwecken.

2. Haftungsverschärfung bei Steuerbescheinigungen

Die Haftung des Ausstellers einer fehlerhaften Steuerbescheinigung umfasst künftig alle Angaben, die eine Steuerbescheinigung enthalten soll. Außerdem besteht eine Haftung auch im Fall einer fehlerhaften Übermittlung von Daten. Die nötigen Angaben liefern wichtige Informationen zur Aufklärung bei besonders gestaltungsanfälligen Aktiengeschäften rund um den Dividendenstichtag.

Insbesondere bei fehlerhaften Angaben des Schuldners der Kapitalerträge oder mittels einer Erklärung des Ausstellers der Steuerbescheinigung an das Finanzamt, er habe eine fehlerhafte Steuerbescheinigung nicht zurückgehalten, konnte bisher die Haftungsanspruchnahme des Ausstellers einer Steuerbescheinigung abgewendet werden. Dies entfällt künftig.

3. § 50d EStG wird aktualisiert und „geteilt“

Die bisherigen Regelungen des § 50d EStG, welche die Entlastung von Kapitalertragsteuer oder vom Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen bei Lizenzen o.Ä. auf der Grundlage des EStG oder eines DBA betreffen, sollen in § 50c EStG (neu) übertragen werden. Unverändert hat bei den genannten Einkünften ein Steuerabzug zu erfolgen.

Für die Entlastung von Kapitalertragsteuer stehen zwei Verfahren zur Verfügung: Freistellung im Abzugsverfahren aufgrund einer vorliegenden Freistellungsbescheinigung oder Erstattung der einbehaltenen Steuer aufgrund eines Freistellungsbescheids. Vergütungen eines Schuldners bis zu 5.000 € im Jahr (z.B. für Lizenzen nach DBA) können ohne oder mit vermindertem Steuerabzug ausgezahlt werden. Das bisher geltende Kontrollmeldeverfahren wird abgeschafft.

Die Rückwirkung einer Freistellungsbescheinigung soll es zukünftig nicht mehr geben. In Zukunft wirkt die Freistellungsbescheinigung erst ab Ausstellung, sie wird außerdem auf max. 3 Jahre befristet. Die Freistellungsbescheinigung kann nur der Gläubiger der Kapitalerträge beim BZSt beantragen.

Wenn die Steuer bereits abgeführt ist, kann eine Entlastung nur noch im Erstattungsverfahren erfolgen.

Hinweis

In jedem Fall hat der Schuldner eine Steueranmeldung für Abzugsteuern abzugeben, selbst wenn aufgrund Freistellung keine Steuern einbehalten und abgeführt wurden.



StB Thorsten Haake

Steuerfreie Einlagenrückgewähr von ausländischen Kapitalgesellschaften

Ein Anteilseigner kann Bezüge grundsätzlich steuerfrei vereinnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem sog. steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) als verwendet gelten. Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Körperschaften, die in anderen EU-Mitgliedstaaten steuerpflichtig sind. Mittels dazu ergangener Rechtsprechung ist der Anwendungsbereich der Steuerfreiheit auch auf Drittstaatengesellschaften ausgedehnt worden. Der BFH hat diese Rechtsprechung in einem kürzlich veröffentlichten Urteil noch einmal bestätigt und dabei auch zu den Unterschieden der Nachweismöglichkeiten einer Einlagenrückgewähr für Gesellschaften aus der EU bzw. aus Drittstaaten Stellung genommen.

1. Grundsätzliche Problembeschreibung und Regelungen für inländische Kapitalgesellschaften

Die steuerliche Privilegierung der Rückzahlung von Nennkapital sowie von Einlagen durch eine Kapitalgesellschaft

beim Anteilseigner ist aus systematischen Gründen erforderlich, weil die Einzahlung dieser Beträge bei diesem keinen steuerlich abziehbaren Aufwand verursacht hat. Aus Sicht des Anteilseigners haben sich bei der Einzahlung lediglich die Anschaffungskosten für seine Anteile an der Gesellschaft erhöht. Dementsprechend sind eine Rückzahlung von Nennkapital bzw. eine Einlagenrückgewähr grundsätzlich erfolgsneutral mit den Anschaffungskosten der Anteile zu verrechnen.

Eine Ausnahme gilt für Nennkapital, welches durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von Gewinnrücklagen entstanden ist. Solche Bestandteile des Nennkapitals sind für steuerliche Zwecke gesondert festzustellen (sog. Sonderausweis). Ihre Rückzahlung wird wie eine Ausschüttung von Gewinnrücklagen behandelt. Während die Rückzahlung von Nennkapital unmittelbar als steuerfrei behandelt werden kann, ist bei der Rückzahlung von Einlagen im Rahmen einer Gewinnausschüttung eine bestimmte Verwendungsreihenfolge zu beachten; dabei muss vorrangig der sog. ausschüttbare



Gewinn verwendet werden. Weiterhin ist die steuerfreie Rückzahlung von Einlagen auf den Betrag beschränkt, der im Rahmen einer gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ermittelt worden ist.

Hinweis: Ein weiterer steuerlicher Vorteil der Rückzahlung von Nennkapital sowie von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto besteht darin, dass die ausschüttende Gesellschaft keine Kapitalertragsteuer einzubehalten hat. Voraussetzung ist, dass die ausschüttende Gesellschaft dem Anteilseigner die Verwendung von Mitteln aus dem steuerlichen Einlagekonto zutreffend und zeitnah in einer Steuerbescheinigung bescheinigt.

2. Einlagenrückgewähr von EU-Kapitalgesellschaften

Da die Regelungen zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 1-6 KStG nur für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gelten, bestand jahrelang das Problem, dass ausländische Kapitalgesellschaften verfahrensrechtlich gar nicht in der Lage waren, die Verwendung von Beträgen aus

einem steuerlichen Einlagekonto zu bescheinigen. Folglich konnten inländische Anteilseigner auch nicht von der Steuerfreiheit einer Einlagenrückgewähr ausländischer Kapitalgesellschaften profitieren. Dies ist vor allem auf EU-rechtliche Bedenken gestoßen.

Daher wurde durch das SEStEG in 2006 ein eigenes Feststellungsverfahren für EU-Kapitalgesellschaften geschaffen (§ 27 Abs. 8 KStG). Der als Einlagenrückgewähr zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der ausländischen Kapitalgesellschaft gesondert festgestellt. Die nicht verlängerbare Antragsfrist ist allerdings knapp bemessen und läuft nur bis zum Ende des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr der Einlagenrückgewähr folgt.

In der Praxis erweist sich die Antragstellung oft als sehr aufwendig, weil die Finanzverwaltung hohe Anforderungen an die Nachweise stellt. Im Extremfall kann das bedeuten, dass die ausländische Kapitalgesellschaft ihr Eigenkapital in einer Art Schattenrechnung nach deutschen steuerbilanziellen Grundsätzen rückwirkend ab dem 1.1.1977 (Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens in Deutschland) entwickeln muss.

Obwohl dies nicht im Einklang mit dem Wortlaut von § 27 Abs. 8 KStG steht, will die Finanzverwaltung auch Kapitalgesellschaften mit Sitz in EWR-Staaten in den Anwendungsbereich dieses Verfahrens einbeziehen.

3. Einlagenrückgewähr von Kapitalgesellschaften in Drittstaaten

Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Regelungen über die Einlagenrückgewähr auf im Inland und in EU-Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften verstößt nach einem Urteil des BFH vom 13.7.2016 (Az.: VIII R 47/13) sowohl gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen die für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit im EU-Recht. Der BFH hat daher dem Anteilseigner von Kapitalgesellschaften in Drittstaaten die Möglichkeit eingeräumt, in ihrem eigenen Veranlagungsverfahren nachzuweisen, dass es sich bei einer Ausschüttung der Tochtergesellschaft um eine Einlagenrückgewähr handelt. Diese Rechtsprechung hat der BFH dann in seinem Urteil vom 10.4.2019 (Az.: I R 15/16) bestätigt.

Für den Anteilseigner einer Nicht-EU-Kapitalgesellschaft besteht gegenüber der Anwendung von § 27 Abs. 8 KStG der entscheidende Vorteil dieser Rechtsprechung darin, dass er nicht an die knapp bemessene Ausschlussfrist gebunden ist. Die praktischen Schwierigkeiten in der Nachweisführung können allerdings im Einzelfall ähnlich hoch sein. Ob z.B. Steuerbilanzen in analoger Anwen-

dung von deutschem Recht aufzustellen sind, hat der BFH offengelassen.

In einem kürzlich veröffentlichten weiteren Urteil zu dieser Thematik vom 27.10.2020 (Az.: VIII R 18/17), in dem es um eine Tochtergesellschaft in Österreich ging, hat der BFH festgestellt, dass das Nebeneinander des Feststellungsverfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG einerseits und der Rechtsprechung zur Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten andererseits keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung darstellt. Dem Urteil kann aber auch entnommen werden, dass die fehlende individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Anteilseigners in EU-Fällen möglicherweise gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen könnte.

Empfehlung

Die genannten BFH-Urteile sind bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden, d.h. sie werden von der Finanzverwaltung nicht allgemein angewendet. Sofern bei Ihnen Sachverhalte mit einer Einlagenrückgewähr aus dem Ausland bereits verwirklicht worden sind oder geplant werden, zögern Sie nicht, uns anzusprechen, damit die Möglichkeiten zur Nutzung der jüngeren Rechtsprechung geprüft werden können.

StB Steffen Zipperling

Neues zum Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft

Eine sog. Funktions- oder Führungsholding ist umsatzsteuerlicher Unternehmer, wenn deren einziger Zweck nicht nur im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, sondern sie unmittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift. Die Funktionsholding ist grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie die bezogenen Leistungen für ihr Unternehmen und zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. In Anknüpfung an diese vom EuGH schon mehrfach bestätigten Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Abgrenzung zwischen einer reinen Finanzholding und einer Funktionsholding sind zwei aktuelle Entscheidungen zu beachten.

1. Vorsteuerabzug trotz letztlich nicht verwirklichtem Erwerb (EuGH vom 12.11.2020)

In einer zum EuGH gelangten Rechtssache ging es um die Frage, ob einer Holdinggesellschaft ein Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren ist, wenn der ursprünglich beabsichtigte Erwerb einer Tochtergesellschaft letztlich nicht verwirklicht wird. Die in der Telekommunikationsbranche tätige Holdinggesellschaft erbrachte gegenüber einigen ihrer Tochtergesellschaften steuerpflichtige Verwaltungsdienstleistungen. Dies war ebenso gegenüber einer neu zu erwerbenden Tochtergesellschaft geplant. In Vorbereitung des beabsichtigten Erwerbs kaufte die Holding externe Beratungsdienstleistungen zur Markter-



kundung ein. Die zur Finanzierung des geplanten Erwerbs notwendigen Mittel erhielt die Holding über die Ausgabe einer Anleihe. In diesem Zusammenhang zahlte die Holding eine Provision an eine Investitionsbank, die sie mit der Organisation und Einrichtung der Anleihe beauftragt hatte. Da der Erwerb der Tochtergesellschaft scheiterte, wurde das über die Anleihe eingesammelte Geld der Muttergesellschaft als Darlehen zur Verfügung gestellt. Die Holding machte die Vorsteuer sowohl aus den Aufwendungen für die Beratungsdienstleistungen als auch auf die Provision der Investitionsbank geltend. In einem aktuellen Urteil vom 12.11.2020 (Az.: C-42/19) hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob dieser Vorsteuerabzug rechters war.

Für die auf die Beratungsleistungen entfallenden Steuerbeträge ließ der EuGH den Vorsteuerabzug zu. Ausschlaggebend war die Tatsache, dass die erhaltenen Leistungen mit dem Erwerb einer Beteiligungsgesellschaft in Zusammenhang standen, bei der seitens der Holding die Absicht bestand, Verwaltungsdienstleistungen gegen Entgelt zu erbringen. Der grundsätzlich bestehende Vorsteueranspruch bleibe auch für letztlich erfolglose Vorbereitungshandlungen bestehen, soweit diese einer künftigen unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind.

Anders verhält es sich bei der Umsatzsteuer, die auf die Provision entrichtet wurde. Hier hält es der EuGH für entscheidungserheblich, dass in Abweichung von der ursprünglichen Absicht das aus der Anleihe eingeworbene Geld für eine steuerfreie Tätigkeit, nämlich die steuerfreie Darlehensvergabe an die Muttergesellschaft, verwendet wurde. Da somit die Provisionsaufwendungen den abzugsschädlichen Ausschlussumsätzen zuzurechnen waren, verweigerte der EuGH insoweit den Abzug der hierauf entfallenden Vorsteuerbeträge.

2. BFH-Vorlagebeschluss zu Vorschaltmodellen

Mit Beschluss vom 23.9.2020 (Az.: XI R 22/18) hat der BFH dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob einer Funktionsholding der Vorsteuerabzug auch bei der nachfolgend skizzierten Sachverhaltskonstellation zu gewähren ist, die als sog. Vorschaltmodell gilt.

Die Holding war als Kommanditistin an zwei Kommanditgesellschaften beteiligt, denen gegenüber sie steuerpflichtige Verwaltungsleistungen gegen Entgelt erbrachte; sie war somit als Funktionsholding grundsätzlich unternehmerisch tätig. Die Kommanditgesellschaften erwarben Grundstücke und errichteten hierauf Wohngebäude

mit dem Ziel, die bebauten Grundstücke zu veräußern (umsatzsteuerfreie Bauträger-Tätigkeit). Während die übrigen Gesellschafter ihre Gesellschafterbeiträge in Geld leisteten, erbrachte die Holding ihren Anteil durch Erbringung von Architektenleistungen. Zur Erfüllung ihrer Einlageverpflichtung bezog die Holding auch Leistungen von Dritten, aus deren Rechnungen sie den Vorsteuerabzug begehrte. Anders als das Finanzamt ließ das Finanzgericht den Vorsteuerabzug zu: Die Erbringung der Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag sei auch der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen.

Der BFH hält es indes für fraglich, ob die Holding die Eingangsleistungen, die sie als Gesellschafterbeitrag in die Kommanditgesellschaften weitergibt, für ihr Unternehmen bezogen hat. Insbesondere sieht der BFH auch eine Gefahr des Missbrauchs, weil durch das künstliche Vorschalten einer geschäftsleitenden Holding ein sys-

temwidriger Vorsteuerabzug erreicht werden könnte, der ansonsten weder der Tochtergesellschaft noch der Holding zugestanden hätte.

Empfehlung

Insofern sollten bis zur Entscheidung des EuGH derartige Vorschalt-Modelle vermieden werden. Ferner bleibt abzuwarten, ob mit dem unter Abschn. 1 besprochenen Urteil auch eine neue Diskussion um die Frage entstehen könnte, ob für den (erstmaligen) Vorsteuerabzug auf die beabsichtigte oder auf die tatsächlich später verwirklichte Verwendung der Eingangsleistungen abzustellen ist.

Vorweggenommene Werbungskosten bei einem Auslandssemester

Beim Werbungskostenabzug im Rahmen des Studiums wird i.d.R. zwischen Erst- und Zweitstudium differenziert. Grundsätzlich können Kosten für ein Studium als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn bereits eine Ausbildung abgeschlossen wurde und das Studium im Zusammenhang mit einer zukünftigen Tätigkeit steht. Fraglich ist dabei, welche Kosten als Werbungskosten angesetzt werden können – speziell auch im Zusammenhang mit einem Auslandssemester.

1. Auslandssemester während Masterstudium

Mit der Behandlung von Stipendienzahlungen im Rahmen eines Auslandssemesters bei einer Studentin, die während ihres Masterstudiums in Rechtswissenschaften ein Auslandssemester in den USA absolvierte, hatte sich das FG München im Urteil vom 16.6.2020 (Az.: 5 K 1936/19) zu befassen. Der Studentin S1 wurde ein Stipendium für das Masterstudium steuerfrei durch den Deutschen Akademischen Austauschdienst e.V. (DAAD) gewährt. Im Anschluss an das Auslandssemester arbeitete sie als Rechtsanwältin. Die von der S1 als Werbungskosten geltend gemachten Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem Auslandssemester in den USA erkannte das Finanzamt nach Abzug des Reisekostenzuschusses, des Zuschusses für die Studiengebühren sowie der monatlichen Stipendienzahlungen an. Folglich wurden sowohl die Einkommensteuerbescheide und Verlustfeststellungsbescheide für die Streitjahre erlas-

sen, jedoch beantragte die S1, die Werbungskosten ohne Abzug der Stipendienzahlungen anzuerkennen.

Mit dieser Klage scheiterte die Studentin vor dem FG. Grundsätzlich seien die Kosten des Masterstudiums vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Werbungskosten könnten jedoch nur Aufwendungen abgezogen werden, mit denen der Steuerpflichtige tatsächlich wirtschaftlich belastet ist. Nach Ansicht des FG war der Abzug des Reisekostenzuschusses, der übernommenen Studiengebühren und der monatlichen Stipendienleistungen durch das Finanzamt somit rechtens. Eine Revision wurde zugelassen und ist beim BFH anhängig (Az.: VI R 34/20).

2. Auslandssemester als steuerbegünstigte Auswärtstätigkeit bei vorangegangener Ausbildung

In einem ähnlichen Fall hatte eine Studentin S2 nach ihrer erfolgreich abgeschlossenen Ausbildung ein Studium an einer inländischen Hochschule aufgenommen und absolvierte ein durch die Studienordnung vorgeschriebenes Auslandssemester an einer Partneruniversität. Für die Zeit dieses verpflichtend zu absolvierenden Auslandssemesters beantragte die S2 die Anerkennung der dadurch bedingten zusätzlichen Unterkunftskosten und der Pflegeaufwendungen als Werbungskosten. Die Klage der Studentin war Teil eines vom Bund der Steuerzahler unterstützten Musterverfahrens.

Aufgrund der Tatsache, dass die Studienordnung ein Auslandssemester vorschreibt und die Studierende in diesem Zeitraum dennoch an der inländischen Hochschule eingeschrieben war, gab der BFH mit Urteil vom 14.5.2020 (Az.: VI R 3/18) der S2 recht. Das Auslandssemester sei eine steuerbegünstigte Auswärtstätigkeit, da die inländische Hochschule steuerlich die erste Tätigkeitsstätte bleibe. Es handele sich um vorweggenommene Werbungskosten, die auch ohne doppelte Haushaltsführung abzugsfähig sind und somit die Möglichkeit des Verlustvortrags in spätere Kalenderjahre eröffnen.

Hinweis

Es bleibt weiterhin dabei, dass Aufwendungen für die erste Ausbildung oder das Erststudium vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. Der Aufwand wird hier nur im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt und wirkt sich steuerlich allenfalls aus, wenn der Studierende im Jahr der Aufwandsentstehung über steuerpflichtige Einkünfte verfügt.

RECHT

RAin Andrea Köhler / Lena Wagner

Umgestaltung des Transparenzregisters: Statt Mitteilungsfiktionen nun neue, bußgeldbewehrte Pflichten

Nach der EU-Geldwäscherichtlinie sind die Transparenzregister der EU-Mitgliedstaaten bis zum 10.3.2021 miteinander zu vernetzen. Die Bundesregierung hat nur knapp vorher am 10.2.2021 einen Gesetzentwurf zur europäischen Vernetzung der Transparenzregister und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1153 (Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz) veröffentlicht. Für Unternehmen

und Berater ist erheblicher administrativer Mehraufwand zu erwarten.

1. Änderungen bei der Erfüllung der Mitteilungspflichten erforderlich

Nach § 20 Abs. 1 GwG besteht für mitteilungspflichtige Gesellschaften grundsätzlich eine Verpflichtung zur Eintra-



gung des wirtschaftlich Berechtigten in das Transparenzregister. Bisher gilt diese Mitteilungspflicht in vielen Fällen nach § 20 Abs. 2 GwG als erfüllt, wenn sich die Angaben zu den wirtschaftlichen Berechtigten aus einem elektronisch abrufbaren Register (insb. Handelsregister, Genossenschafts- und Vereinsregister) ergeben (sog. Mitteilungsfiktion).

Voraussetzung für die anstehende Vernetzung der Transparenzregister der einzelnen EU-Mitgliedstaaten ist, dass jeweils Datensätze zu den wirtschaftlichen Berechtigten in einem einheitlichen Datenformat vorliegen. Die Bundesregierung plant daher vor allem Änderungen im Geldwäschegesetz (GwG), insbesondere hinsichtlich der Vorschriften im Transparenzregister.

2. Änderungen im Transparenzregister

2.1 Wegfall aller Mitteilungsfiktionen

Der Entwurf sieht eine Streichung dieser Mitteilungsfiktion vor. Folge ist, dass fortan alle mitteilungspflichtigen Gesellschaften verpflichtet werden, ihre wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden. Wenn der Gesetzentwurf in Kraft tritt, kommt es daher zu einem sprunghaften Anstieg der eintragungspflichtigen Gesellschaften von bisher ca. 400.000 auf ca. 2,3 Mio.

2.2 Vollregister statt Auffangregister

Infolge der Streichung der Mitteilungsfiktion wird die Verweisung auf andere Register nicht mehr möglich sein. Vielmehr soll das Transparenzregister vom bisherigen

Format eines sog. Auffangregisters zu einem „vollständigen“ Register (Vollregister) mit einheitlich strukturierten Datensätzen umgestaltet werden.

3. Gestaffelter Beginn der Mitteilungspflichten und Ahndung von Verstößen

Das Gesetz soll zum 1.8.2021 in Kraft treten. Die Gesellschaften, die bislang von der Mitteilungsfiktion profitiert haben, haben die Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten – je nach Rechtsform – in gestaffelten Übergangsfristen zu melden:

- » für AG, SE, KGaA, bis zum 31.3.2022,
- » für GmbH, Genossenschaften und Partnerschaften bis zum 30.6.2022 sowie
- » in allen anderen Fällen bis zum 31.12.2022.

Zu beachten ist, dass Verstöße gegen die Mitteilungspflichten in Form von nicht vollständigen, falschen oder nicht rechtzeitigen Meldungen mit empfindlichen Bußgeldern geahndet werden können. Diese drohenden Bußgelder sollen zu einer raschen Umgestaltung des Transparenzregisters in ein Vollregister führen.

Fazit

Die geplanten Änderungen werden zu einem erheblichen Mehraufwand führen. Die Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben liegt bei den Gesellschaften und ist stets auf aktuellem Stand zu halten.

RA/StB Frank Moormann

Insolvenz: Anfechtung eines Immobilienverkaufs unter Wert

Im Vorfeld einer sich anbahnenden Insolvenz versuchen Schuldner häufig, vorhandenes Privatvermögen vor dem Zugriff des Insolvenzverwalters zu retten, z.B. durch Übertragung auf Ehegatten oder nahe Angehörige. Soweit dies innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren vor der Insolvenzantragstellung im Wege der Schenkung erfolgt, ist die Übertragung nach § 134 der Insolvenzordnung (InsO) anfechtbar. Inwieweit dies auch bei einem vermeintlich zu billigen Verkauf möglich ist, hatte nun der BGH zu beurteilen.

1. Sachverhalt: Verkauf unter Wert

In dem vom BGH entschiedenen Fall hatte der spätere Insolvenzschuldner ein Einfamilienhaus an seinen Sohn (Student) verkauft. Als Kaufpreis wurden 395 T€ vereinbart. Diesen Betrag hatte kurz zuvor ein Sachverständiger als „überschlägigen Verkehrswert“ ermittelt. Aufgebracht wurde der Kaufpreis durch Übernahme der restlichen Bankschulden (214 T€) und Bestellung eines lebenslangen dinglichen Wohnrechts zugunsten des Vaters (181 T€).

Der Insolvenzverwalter war jedoch der Auffassung, die Immobilie habe einen Wert von mindestens 600 T€ und erklärte deshalb die Anfechtung der Übertragung.

2. Grundsatz: Beweislast liegt beim Insolvenzverwalter

Zunächst bestätigte das Gericht den Grundsatz, dass eine Anfechtung dann ausscheidet, wenn beide Teile in gutem Glauben von der Gleichwertigkeit der Leistungen überzeugt sind, selbst wenn sich dies später als falsch herausstellt. Der Insolvenzverwalter hat daher die Darlegungs- und Beweislast nicht nur für das Ungleichgewicht der Leistungen, sondern er muss auch beweisen, dass keine objektiven Umstände vorgelegen haben, die die Annahme der Gleichwertigkeit erlaubten.

Hinweis: Die ersten beiden Instanzen verwiesen insoweit auf das Sachverständigengutachten und wiesen daher die Schenkungsanfechtung zurück.

3. Beweiserleichterungen bei Anzeichen auf verschleierte Schenkung

Für den BGH war dies jedoch zu kurz gegriffen und er verwies die Sache mit seinem Urteil vom 22.10.2020 (Az.: IX ZR 208/18) zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurück. Nach seiner Auffassung waren durchaus Umstände vorgetragen worden, die

dagegen sprechen, dass die Parteien von einer Wertgleichheit ausgegangen sind. Diese seien von den Vorinstanzen nicht hinreichend gewürdigt worden:

- » Es handelte sich um ein Geschäft zwischen engen Verwandten; der Käufer (Sohn) hatte als Student zu dem keine eigenen Einkünfte.
- » Kurz vor der Übertragung hatte die Steuerfahndung die Räumlichkeiten des Vaters durchsucht und Geschäftsunterlagen beschlagnahmt.
- » Der Sachverständige hatte das Grundstück erst am Tag vor der Beurkundung besichtigt; das Gutachten lag bei der Übertragung noch gar nicht schriftlich vor und der ermittelte Wert war überdies als "überschlägig" bezeichnet.
- » Schließlich war auch das vereinbarte Wohnrecht nicht konkret bewertet, sondern nur mit einem pauschalen Betrag angesetzt worden.

Empfehlung

Um den Anschein einer verschleierten Schenkung zu vermeiden und eine Vermögensübertragung möglichst anfechtungsfest zu gestalten, sollte im Vorfeld zumindest ein ordnungsgemäßes Verkehrswertgutachten eines öffentlich bestellten Sachverständigen eingeholt werden.



Internetverkäufe: Schwelle zur Gewerblichkeit

Gelegentliche Privatverkäufe im Internet bleiben i.d.R. ohne steuerliche Konsequenzen. Bei zunehmendem Umfang der Internetverkäufe besteht jedoch das Risiko, dass die Schwelle von einem steuerfreien Privatverkauf zu einem steuerpflichtigen gewerblichen Handel überschritten wird.

Kriterien zur Differenzierung zwischen Privatverkauf und gewerblichem Handel hat der BFH mit Urteil vom 17.6.2020 (Az.: X R 26/18) dargelegt. Anlass für die Entscheidung gab eine Frau F, die von 2009 bis 2013 Gegenstände aus Haushaltsauflösungen aufgekauft und mit einem Mindestgebot von 1 € auf eBay eingestellt hatte. Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung wurde aufgedeckt, dass sie mit jährlich etwa 260 – 1.057 Auktionen Jahresumsätze zwischen 40.000 und 95.000 € erzielte. Gegen die aufgrund der Einstufung als gewerbliche Händlerin ergangenen Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheide klagte die F mit dem Verweis, dass sie keine Händlerin sei, da sie weder ein Konzept noch Vorkenntnisse im Handel habe und nur gelegentlich Gegenstände aus Haushaltsauflösungen kaufe. Für sie stünden der Nervenkitzel bei den Auktionen und der Spaß beim Handeln im Vordergrund.

Nach entgegenstehender Auffassung des BFH ist aber die Einordnung als gewerblicher Handel zutreffend. Die Vorinstanz habe nicht nur die Dauer und die Anzahl der Verkäufe sowie die Höhe der Umsätze berücksichtigt, sondern auch auf den planmäßigen An- und Verkauf abgestellt. Da die Frau ihre Waren in systematischer Art und Weise bei Haushaltsauflösungen angekauft und auf eBay verkauft hatte, sei von einem planmäßigen Vorgehen auszugehen.

Zudem sei der „Spaß am Handeln“ kein taugliches Kriterium, um private Verkaufsaktivitäten vom gewerblichen Handel abzugrenzen. Der BFH verwies ferner ausdrücklich darauf, dass für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit die handelnde Person nicht vollends dem Idealtypus eines Gewerbetreibenden entsprechen müsse.

Empfehlung: Daher sollten Onlinehändler, welche die Merkmale der Gewerblichkeit erfüllen, frühzeitig Umsätze und Gewinne gegenüber dem Fiskus angeben. Andernfalls drohen gewerblichen Händlern erhebliche Steuernachzahlungen und Zinsforderungen sowie Verfahren wegen Steuerhinterziehung.

Pauschalsteuer auf Sachzuwendungen: Kosten für den äußeren Rahmen einer betrieblichen Veranstaltung einzurechnen

Betrieblich veranlasste Sachzuwendungen an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber, die zusätzlich zum vertraglich geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, können mit einem Pauschsteuersatz von 30% Lohnversteuert werden. Dabei übernimmt der Arbeitgeber die Pauschalsteuer, der Arbeitnehmer muss den Vorteil nicht in seiner Einkommensteuererklärung angeben.

In seinem Urteil vom 7.7.2020 (Az.: VI R 4/19) hat sich der BFH genauer mit dieser Pauschalierung auseinandergesetzt. Im Streitfall hatte ein Arbeitgeber die Pauschalierung vor Jahren genutzt, um Zuwendungen in Zusammenhang mit einer betrieblichen Feier zu versteuern. Das Finanzamt hatte zusätzlich auch die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung in die Bemessungsgrundlage für die Lohnversteuerung einbezogen (z.B. Miete für Halle,

Technikausstattung, Toilettencontainer). Nachdem der Arbeitgeber ohne Erfolg vor dem FG geklagt hatte, gab der BFH dem Finanzamt Recht, weil sich die Besteuerung nach dem Wortlaut des EStG auf alle „Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer“ beziehen muss. Darunter fallen somit auch die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung. Dabei kommt es nach Auffassung der BFH-Richter für die Einbeziehung von Kosten nicht darauf an, ob die Aufwendungen des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer konkret zu einem Vorteil führen.

Hinweis: Der BFH klammerte lediglich die Kosten für Werbemittel aus der Bemessungsgrundlage der Pauschalversteuerung aus, da derartige Kosten nicht der Veranstaltung dienten, sondern der Eigenwerbung bzw. Außendarstellung des Arbeitgebers.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Stell dir eine Welt vor, in der jeder Mensch auf der Erde freien Zugang zum gesamten menschlichen Wissen hat. Das ist es, was wir machen.“

Jimmy Wales, geb. 7.8.1966 in Alabama/USA, US-amerikanischer Internet-Unternehmer, Mitbegründer der Online-Enzyklopädie Wikipedia.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.