

### **BMF und Länder: Aktuelles zur Kassensicherung – Uneinigkeit zwischen Bund und Ländern bei der Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung**

Seit dem 01.01.2020 besteht die Pflicht, elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 1 Satz 1 Kassen-SichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen durch eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen. Da zuverlässige technische Sicherheitssysteme Ende vergangenen Jahres noch nicht auf dem Markt waren, hatten Bund und Länder eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 30.09.2020 erlassen.

Auf die Corona-Krise und die damit verbundenen Verzögerungen reagierten inzwischen fast alle Bundesländer mit einer Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung bis 31.03.2021. Danach sollte es – auch wenn die Voraussetzungen im Einzelnen nicht in allen Bundesländern exakt gleich sind – antragsunabhängig nicht beanstandet werden, dass Kassen bis zum 31.03.2021 nicht mit einer TSE ausgerüstet sind, wenn eine Bestätigung vorliegt, dass eine TSE bereits bestellt aber noch nicht implementiert ist oder – im Falle der Cloud-TSE – eine Bestätigung vorliegt, dass es eine solche derzeit nicht zu kaufen gibt. Allein die Freie Hansestadt Bremen hat insoweit die Stellung eines individuellen Antrags auf Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO gefordert.

Vor dem Hintergrund dieser Ländererlasse hat das BMF mit [BMF-Schreiben vom 18.08.2020](#) – veröffentlicht erst am 11.09.2020 – nochmals auf das BMF-Schreiben vom 06.11.2019 und die AEAO zu § 148 hingewiesen. Das BMF erteilt damit der Nichtbeanstandung der fehlenden TSE ohne Antrag nach § 148 AO – so wie in den Ländererlassen vorgesehen – eine klare Absage. Aus Sicht des BMF ist es nach dem 30.09.2020 zwingend erforderlich, im Einzelfall einen Antrag nach § 148 AO zu stellen, wenn eine Kasse nicht mit einer TSE ausgerüstet ist.

Hierzu haben sich mittlerweile [Bayern](#), [Brandenburg](#), [Mecklenburg Vorpommern](#), [Niedersachsen](#) und [Thüringen](#) offiziell positioniert. Alle vertreten auch nach Veröffentlichung des BMF-Hinweises weiterhin die Ansicht, eine Antragstellung sei aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entbehrlich. Bei einem zu erwartenden Massenverfahren könnten die Länder durch einen Ländererlass sehr wohl einheitliche Voraussetzungen festlegen, bei deren Vorliegen eine Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO zu erteilen ist bzw. als erteilt gilt. Ein Antrag wäre also bei Vorliegen der in den jeweiligen Ländererlassen genannten Voraussetzungen in jedem Fall positiv zu verbescheiden. In einem solchen Fall könne dann aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung von einer Antragstellung abgesehen werden. Dem Vernehmen nach haben sich auch bereits Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen und Schleswig-Holstein dieser Haltung angeschlossen.

Nach aktuellem Stand müssen also die Steuerpflichtigen, bei denen die Kassen nicht bis zum 30.09.2020 mit einer TSE ausgerüstet sind, danach differenzieren in welchem Bundesland sich die Kassen befinden. In den wenigen Bundesländern, die sich zumindest noch nicht entsprechend positioniert haben, ist im Hin-

blick auf die Haltung des BMF bis auf Weiteres anzuraten, einen Antrag zu stellen.

### **BMF: Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG**

Nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG ist die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG auf vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß anzuwenden. Mit Urteil vom 02.09.2014 ([IX R 52/13](#)) hat der BFH zur Anwendung von § 15a EStG auf eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft entschieden, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende nicht ausgeglichene oder abgezogene Werbungskostenüberschuss mit Überschüssen zu verrechnen ist, die dem Kommanditisten in späteren Jahren aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind und zwar unabhängig von der Einkunftsart.

Vor dem Hintergrund des o.g. BFH-Urteils hat die Finanzverwaltung ein [BMF-Schreiben vom 15.09.2020](#) veröffentlicht, in dem es zu den Grundsätzen einer sinngemäßen Anwendung von § 15a EStG auf vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften Stellung nimmt. Das Schreiben geht dabei u.a. auf die Notwendigkeit der Berechnung eines fiktiven Kapitalkontos sowie der Ermittlung der ausgleichsfähigen und verrechenbaren Verluste bei den Einkünften gemäß § 21 EStG, den Erträgen/Verlusten gemäß § 20 EStG und den Einkünften gemäß § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG ein. Zudem wird (auch anhand mehrerer Beispiele) die Reihenfolge des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung dargestellt und die verfahrensrechtliche Durchführung der gesonderten Feststellung des verrechenbaren Verlustes in sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 4 EStG erläutert.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden, wobei § 176 AO Anwendung findet.

### **BMF: Rückwirkung der Rechnungsberichtigung**

Die Finanzverwaltung hat ein [BMF-Schreiben vom 18.09.2020](#) veröffentlicht, das sich umfassend mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH und BFH zum Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung als Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs befasst und die entsprechenden Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass enthält:

- **Kein Vorsteuerabzug ohne Rechnung**

Zunächst wird klargestellt, dass das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung grundsätzlich zentrale Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Ein Vorsteuerabzug gänzlich ohne Rechnung sei nicht möglich. Die neuere EuGH- und BFH-Rechtsprechung stünden dem nicht entgegen.

- **Vorsteuerabzug bei fehlerhaften Rechnungen durch objektive Nachweise**

Ausnahmsweise könne der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn der Unternehmer keine formell ordnungsgemäße Rechnung besitzt, er aber durch objektive Nachweise belegen könne, dass andere Unternehmer Leistungen an ihn erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen und für die er die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet hat. Diesbezüglich soll ein strenger Prüfungsmaßstabes seitens der Finanzverwaltung Anwendung finden.

Den Nachweis der Steuerbelastung der an ihn erbrachten Leistungen – als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – könne der Unternehmer aber nur über eine Rechnung oder deren Kopie mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erbringen.

Lediglich die weiteren materiellen Voraussetzungen könne der Unternehmer auch durch andere Beweismittel nachweisen, sofern diese eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen. Es bestehe keine Pflicht der Finanzbehörden, fehlende Informationen von Amts wegen zu ermitteln. Zweifel und Unklarheiten sollen zu Lasten des Unternehmers wirken.

- **Berichtigung von Rechnungen**

Gelingt dem Unternehmer kein objektiver Nachweis, kann er auch eine nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigte Rechnung vorlegen. Insofern kann eine Berichtigung auch durch Stornierung der ursprünglichen Rechnung und Neuausstellung der Rechnung erfolgen. Anknüpfungspunkt sei jedenfalls das Vorliegen einer rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnung, d.h. einem Dokument, das Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Kleinbetragsrechnungen nach § 33 UStDV müssen nur berichtigt werden, soweit diese Vorschrift die in Rede stehenden Angaben erfordert. Das BMF-Schreiben enthält detaillierte Regelungen zur Bezeichnung des Leistenden, des Leistungsempfängers, die Leistungsbeschreibung sowie zum Entgelt und dem Steuerausweis.

Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gelte unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt. Eine Rechnung könne auch dann „unzutreffend“ sein, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde.

- **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs**

Im Falle von fehlerhaften Rechnungen, bei denen der Unternehmer anhand objektiver Nachweise die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges belegen kann, ist der Vorsteuerabzug in dem Zeitpunkt zu gewähren, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag.

Bei berichtigten Rechnungen ist das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und die ursprüngliche Rechnung vorlag. Besonderheiten sollen jedoch für die Fälle gelten, in denen bislang keine Steuer ausgewiesen bzw. die ausgewiesene Steuer zu niedrig war: Der erstmalige Steuerausweis bzw. der erstmalig zutreffende Steuerausweis in einer berichtigten Rechnung ist insoweit mit dem erstmaligen Erstellen einer Rechnung gleichzusetzen und entfaltet daher keine Rückwirkung. Das Recht zum Vorsteuerabzug in Höhe des (Mehr-)Betrags kann somit erst in dem Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem der Leistungsempfänger im Besitz der Rechnung ist, die den Steuerbetrag (in zutreffender Höhe) ausweist. Der Vorsteuerabzug eines ursprünglich zu niedrigen Steuerbetrags bleibt bestehen.

- **Nicht anwendbar in Fällen des unrichtigen Steuerausweises**

Die Berichtigung einer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Umsatzsteuer soll keine Rückwirkung entfalten, vgl. Abschn. 17.1 Abs. 10 UStAE.

- **Kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 AO**

Im Übrigen stellt das Schreiben – wie auch schon im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2020 vorgesehen – klar, dass die Berichtigung einer Rechnung kein Ereignis darstellt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit entfaltet. Somit sei die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht anwendbar.

Für Rechnungsberichtigungen nach § 31 Abs. 5 UStDV, die bis zum 31.12.2020 übermittelt wurden und grundsätzlich rückwirkenden Charakter besäßen, wird es nicht beanstandet, wenn der Vorsteuerabzug gleichwohl erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung ausgestellt wird. Eine Berufung hierauf scheidet aus, wenn der Vorsteuerabzug bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.

### **Hamburg: Eigenes Landesmodell für die künftige Grundsteuer vorgestellt**

Hamburgs Finanzsenator Dr. Dressel hat erste [Eckpunkte eines eigenen Landesmodells](#) für die künftige Grundsteuer in Hamburg vorgestellt. Aufbauend auf dem Äquivalenzprinzip soll die Bewertung (ähnlich wie in Bayern geplant) anhand von Äquivalenzzahlen, multipliziert mit Grundstücks- und Gebäudeflächen erfolgen. Auf Ebene der Steuermessbetragsbildung erfolgt dann durch Absenkung der Steuermesszahl eine Korrektur zu Gunsten der Wohnbebauung: Die Steuermesszahl für zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeflächen halbiert sich gegenüber gewerblich genutzten Gebäudeflächen und ermäßigt sich für normale Wohnlagen (in Abgrenzung zu guten Wohnlagen) nochmals um weitere 25 %. Die Abgrenzung erfolgt indikativ nach dem Hamburger Wohnlagenverzeichnis. Eine Nachweismöglichkeit zu Gunsten einer günstigeren Wohnlage soll im Gesetz verankert werden. Die Einführung einer Grundsteuer C ist vorgesehen, bedarf derzeit aber noch weiterer Abstimmungen.

Das Modell orientiert sich zumindest in der Bewertungsebene am Bayerischen Modell. Mangels Wertabhängigkeit erfordert es lediglich eine Hauptfeststellung und kommt auf der Bewertungsebene mit Angaben des Steuerpflichtigen zur Belegenheit, zu Grund und Boden und zur Wohn- bzw. Nutzfläche aus. Die Indikation zur Wohnlage (Steuermessbetragsebene) wird seitens des Finanzamts beige-

### **BSFZ: Bescheinigungsstelle Forschungszulage nimmt Arbeit auf**

Zum 01.01.2020 ist das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG) in Kraft getreten, welches Forschungsausgaben von Unternehmen steuerlich begünstigt und Anreize für Investitionen in Forschung und Entwicklung schaffen soll.

Das Bundesministerium für Bildung und Forschung hat nach öffentlicher Ausschreibung die Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ) bestimmt. Den Zuschlag erhielt ein Konsortium aus der VDI Technologiezentrum GmbH, der AIF Projekt GmbH und des Deutschen Zentrums für Luft- und Raumfahrt e.V. – DLR Projektträger mit den Standorten Bonn, Berlin, Düsseldorf und Dresden. Die BSFZ wird auf Antrag in einem ersten Schritt (Bescheinigungsverfahren) die Voraussetzung der Begünstigung eines Forschungs- und Entwicklungsvorhabens prüfen und ggf. entsprechend positive und rechtssichere Bescheinigungen an die jeweils zuständigen Finanzämter weiterleiten. Die Finanzämter werden dann in einem zweiten Schritt (Festsetzungsverfahren) über den Antrag auf Forschungszulage entscheiden und dem jeweiligen Antragsteller ggf. eine entsprechende Steuergutschrift gewähren bzw. im Verlustfall die Fördersumme auszahlen.

Die BSFZ hat nun auch ihre Arbeit aufgenommen. Seit dieser Woche ist es möglich, sich über die Homepage ([www.bescheinigung-forschungszulage.de](http://www.bescheinigung-forschungszulage.de)) zu registrieren und entsprechende Anträge einzureichen. Im Interesse einer frühzeitig rechtssicheren Antragstellung müssen Anträge aber vorerst zusätzlich in Papierform mit eigenhändiger Unterschrift eingereicht werden. Das vollständig digitale Antrags- und Bescheinigungsverfahren befindet sich in Vorbereitung.

### **EuGH: Kostenloser Ausbau einer Gemeindestraße, behördliche Genehmigung als Gegenleistung**

Mit Urteil vom 16.09.2020 (C-528/19) hat der EuGH zu vom BFH vorgelegten Fragen Stellung genommen, die sich mit dem Vorsteuerabzug für den Ausbau einer Gemeindestraße zur Sicherstellung einer behördlichen Betriebsgenehmigung befassen.

Zum umsatzsteuerlichen Unternehmen der Klägerin gehört der Betrieb eines Kalksteinbruchs durch eine Organgesellschaft, die A-GmbH. Die Gemeindestraße die zum Abtransport des Kalksteins genutzt wurde, musste (Auflage der zuständigen Genehmigungsbehörde) bis zu einem bestimmten Stichtag ausgebaut werden, ansonsten würde die Betriebserlaubnis des Steinbruchs erlöschen. Es wurde daher mit der Gemeinde, auf deren Gebiet sich der Steinbruch und die

Straße befanden, ein Vertrag über den Ausbau der Straße geschlossen: Die Gemeinde verpflichtete sich unter Fortbestand der öffentlich-rechtlichen Widmung der Straße, die ausgebaute Strecke uneingeschränkt für den Betrieb des Steinbruchs zur Verfügung zu stellen. Die A-GmbH bzw. deren Rechtsvorgängerin verpflichtete sich, sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Ausbau des Streckenabschnitts zu tragen. Zur Durchführung der Baumaßnahmen wurden Fremdleistungen in Anspruch genommen. Nach Abschluss der Bauarbeiten wurde der Streckenabschnitt von den Lastwagen der A-GmbH sowie von anderen Verkehrsteilnehmern genutzt.

Der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug beruht auf den Eingangsleistungen für den Straßenausbau. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht sahen in der kostenlosen Ausführung der Ausbauarbeiten eine entgeltliche Wertabgabe an die Gemeinde, so dass die Vorsteuerbeträge letztlich nicht Zahllast mindernd zur Geltung kamen. Im Zuge des Revisionsverfahrens rief der BFH den EuGH an, da er die Revision als unbegründet ansehen würde, jedoch Zweifel habe, weil seine bisherige Rechtsprechung vermutlich im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Iberdrola (EuGH-Urteil vom 14.09.2017, C-132/16) stehen könnte.

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung kam der EuGH zu der Überzeugung, dass es im Hinblick auf die Ausbauarbeiten zwar an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Eingangs- und den Ausgangsumsätzen aus dem Betrieb des Steinbruchs als Voraussetzung des Vorsteuerabzugs fehlt. Allerdings waren die Ausbauarbeiten für das Unternehmen der Klägerin aber sowohl praktisch – zur Anpassung an den Betriebsumfang – als auch rechtlich – für den Fortbestand der Betriebsgenehmigung – unerlässlich. Somit stünden diese Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin und begründen folglich grundsätzlich das Recht auf den Vorsteuerabzug. Eine kostenlose Nutzung der Straße durch andere Verkehrsteilnehmer sei nach Auffassung des EuGH im Urteilsfall irrelevant, sofern die Straße maßgeblich für die Bedürfnisse des Steinbruchbetriebs (Schwerlastverkehr) ausgebaut worden sei. Lediglich im Hinblick auf den Umfang des Vorsteuerabzugs weist der EuGH darauf hin, dass zu ermitteln sei, ob sich der Umfang der Ausbauarbeiten auf das beschränkt haben, was objektiv erforderlich war, um den Betrieb des Kalksteinbruchs durch die Klägerin zu gewährleisten. Wenn sich die Arbeiten zum Ausbau dieser Straße auf das dafür Notwendige beschränkt haben, dann müsse das Recht auf Vorsteuerabzug für sämtliche durch diese Arbeiten hervorgerufenen Kosten anerkannt werden. Ein Überschreiten des Umfangs würde hingegen zum Wegfall des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs und damit insoweit zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen.

Ferner verneint der EuGH das Vorliegen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs, bei dem die gewährte Betriebserlaubnis als Gegenleistung für den Straßenausbau anzusehen sei. Die Betriebsgenehmigung stelle einen einseitigen hoheitlichen Akt dar und könne folglich nicht als Basis für einen Leistungsaustausch herangezogen werden. Darüber hinaus wurde die Betriebsgenehmigung bereits vor den Ausbaumaßnahmen gewährt. Sie wäre lediglich erloschen, falls der Aus-

bau nicht fristgerecht erfolgt wäre. Somit sei die Durchführung der Ausbauarbeiten lediglich unabdingbare Voraussetzung für den Fortbestand der gewährten Rechte, nicht aber eine Leistung, um diese Betriebsgenehmigung im Sinne einer umsatzsteuerlichen Gegenleistung zu erhalten.

Die letztlich vom BFH aufgeworfene Frage nach dem Vorliegen einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG verneint der EuGH, da es an einem sog. unversteuerten Letztverbrauch fehle. Zur Beurteilung dieser Frage sei nicht auf die Verwendung der Straße auf Seiten der Gemeinde und der damit einhergehenden unentgeltlichen Öffnung für den öffentlichen Verkehr abzustellen. Maßgeblich sei die Verwendung durch den abgebenden Unternehmer, die Klägerin, welche aber eben gerade nicht zu einem unversteuerten Letztverbrauch führe. Berücksichtigt man den tatsächlich Endverbrauch, so erfolgt dieser durch die Klägerin: Die Ausbauarbeiten kämen der Klägerin zugute und stünden in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit deren gesamter wirtschaftlicher Tätigkeit und die diesbezüglichen Ausgaben gehören zu den Kostenelementen ihrer Ausgangsumsätze.

Praktische Bedeutung könnte das Urteil und die Folgerechtsprechung des BFH insbesondere im Bereich von Erschließungsmaßnahmen haben. Werden Bauunternehmer verpflichtet, Erschließungsanlagen herzustellen, um diese einer Gemeinde unentgeltlich zu überlassen, wird dem Bauunternehmer regelmäßig der Vorsteuerabzug versagt, vgl. Abschn. 15.2d Abs. 1 Nr. 13 UStAE. Die Aussagen des EuGH zur Maßgeblichkeit und Interpretation des tatsächlichen Endverbrauchs könnten ebenfalls zu Änderungen bei der Beurteilung von unentgeltlichen Wertabgaben durch die Rechtsprechung bzw. die Finanzverwaltung führen.

### **BFH: Verzicht auf Darlehenszinsen in grenzüberschreitenden Dreiecks-konstellationen**

Der BFH hatte mit Urteil vom 27.11.2019 ([I R 40/19 \(I R 14/16\)](#)) über einen rückwirkenden und zukünftigen Verzicht auf Zinszahlungen zugunsten eines verbundenen Unternehmens in der Tschechischen Republik zu entscheiden. Der Fall betraf die Streitjahre 2003 und 2004. Die Klägerin ist eine inländische GmbH, die Alleingesellschafterin sowohl der A-GmbH, mit der eine Organschaft bestand, als auch einer tschechischen C s.r.o. war. Sowohl die Klägerin als auch die A-GmbH gewährten der C s.r.o. Darlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren und vereinbarten zunächst eine fremdübliche Verzinsung von 6,3 % p.a. Mit Erklärung vom 18.09.2003 verzichteten sowohl die Klägerin als auch die A-GmbH rückwirkend ab dem 01.01.2003 sowie für die Zukunft auf die Zinsen. Das Finanzamt rechnete in den Jahren 2003 und 2004 Zinseinnahmen in Höhe von 6,3 % p.a. außerbilanziell wieder hinzu.

Der BFH unterscheidet in seiner rechtlichen Würdigung drei Zeiträume: (1) den Zeitraum ab EU-Beitritt der Tschechischen Republik, (2) den Zeitraum vor EU-Beitritt der Tschechischen Republik hinsichtlich des in die Zukunft wirkenden Verzichts und (3) den Zeitraum, auf den sich die Verzichtserklärung rückwirkend

bezieht. Zudem unterscheidet der BFH hinsichtlich der jeweiligen Darlehen, welche von der Klägerin (Muttergesellschaft der C s.r.o.) und von der A-GmbH (Schwestergesellschaft der C s.r.o.) gewährt wurden.

(1) Zeitraum ab EU-Beitritt der Tschechischen Republik (seit 01.05.2004)

Die **bei der Klägerin eingetretene Gewinnminderung** infolge der Zinslosigkeit des Darlehens gegenüber der C s.r.o. wäre nach § 1 Abs. 1 AStG in der Fassung vom 16.05.2003 grundsätzlich außerbilanziell zu korrigieren, da nach den Feststellungen des Finanzgerichts die nachträgliche Vereinbarung über den Zinsverzicht vom Fremdüblichen abweicht. Aufgrund der Änderung des AStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz zählen ab dem Veranlagungszeitraum 2003 auch zinslose Darlehen zu den Geschäftsbeziehungen nach § 1 Abs. 4 AStG. Dies gilt unabhängig davon, ob sie fehlendes Eigenkapital der Tochtergesellschaft ersetzen oder die wirtschaftliche Betätigung dieser Gesellschaft stärken sollten.

Eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht jedoch mit unionsrechtlichen Anforderungen nicht uneingeschränkt in Einklang. Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018, [C-382/16](#)) müsse dem Steuerpflichtigen aufgrund der Niederlassungsfreiheit die Möglichkeit eingeräumt werden, etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des Geschäfts (hier: Zinslosigkeit der Darlehen) nachzuweisen. Das gilt zumindest für den Zeitraum ab dem 01.05.2004, seitdem die Tschechische Republik Mitglied der EU ist. Das Finanzgericht hat die entsprechenden Feststellungen nachzuholen und der Klägerin den Nachweis entsprechender wirtschaftlicher Gründe noch zu ermöglichen. Dabei gibt der BFH dem Finanzgericht in der Zurückverweisung mit, dass es keinen „Automatismus“ im Sinne eines Vorrangs solcher wirtschaftlichen Gründe vor der Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte gebe, sondern das Finanzgericht eine entsprechende Abwägung vorzunehmen habe.

Hinsichtlich der **bei der A-GmbH eingetretenen Gewinnminderung** infolge der Zinslosigkeit des Darlehens gegenüber der an die C s.r.o. würde es grundsätzlich zu einer entsprechenden außerbilanziellen Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG kommen. Zudem würde eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an die Klägerin in Betracht kommen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Nach Ansicht des BFH ergibt sich aus der Formulierung, dass § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG nur „unbeschadet anderer Vorschriften“ anzuwenden ist, kein genereller Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Beide Vorschriften überlagern sich in dem Sinne, dass eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift nicht zu erfolgen hat, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen worden sei. Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht voneinander abwichen, könne der Rechtsanwender daher wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft.

Die A-GmbH hätte bei Vereinbarung eines marktüblichen Zinssatzes Zinseinnahmen erzielt, die der Klägerin als Organträgerin zugerechnet worden wären. Die „Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns“ wird jedoch im Streitfall ausschließlich durch die Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG erreicht. Denn die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf Ebene der A-GmbH würde zwar zunächst ebenfalls zu einer Einkommenserhöhung führen, die der Klägerin als Organträger-



rin zuzurechnen wäre. Jedoch würde zugleich das Einkommen der Klägerin gemindert, da der Vorteil, das Darlehen zinslos nutzen zu können, steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt. Zudem würde der Vorteil im Zusammenhang mit der Beteiligung an der C s.r.o. „verbraucht“, so dass die Zinseinnahmen im Ergebnis nicht erfasst würden und dementsprechend auch der „zutreffende Inlandsgewinn“ nicht besteuert würde. Bestätigt wird dieses Ergebnis durch das erst nach den Streitjahren erlassene Unternehmensteuereformgesetz 2008, wonach in Fällen wie dem vorliegenden, in denen die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften führt, die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen sind.

Eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG könnte jedoch ab dem Zeitpunkt des EU-Beitritts der Tschechischen Republik gegen Unionsrecht verstoßen. Insoweit gelten die obigen Grundsätze entsprechend.

(2) Zeitraum vor EU-Beitritt der Tschechischen Republik hinsichtlich des in die Zukunft wirkenden Verzichts (18.09.2003 - 30.04.2004)

Erst mit dem EU-Beitritt der Tschechischen Republik sind die Grundsätze der Niederlassungsfreiheit auf den Streitfall anwendbar. Es gibt keine „Vorwirkung“ für vor dem EU-Beitritt bereits abgeschlossene Sachverhalte. Außerbilanzielle Korrekturen nach § 1 Abs. 1 AStG sind daher für die Zeit vor dem EU-Beitritt der Tschechischen Republik nicht eingeschränkt.

(3) Zeitraum, auf den sich die Verzichtserklärung rückwirkend bezieht (01.01.2003 - 17.09.2003)

**Soweit die Klägerin auf bereits entstandene Zinsen verzichtete**, liegt darin eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, die daher zu einer verdeckten Einlage der Klägerin in die C s.r.o. führt. Die verdeckte Einlage ist auf den werthaltigen Teil des Forderungsverzichts beschränkt. Lediglich insoweit erhöht sich der Beteiligungsbuchwert an der C s.r.o. (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG).

**Soweit die A-GmbH auf bereits entstandene Zinsen verzichtete**, liegt eine Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften vor. Diese führt zunächst in voller Höhe zu einer vGA an die gemeinsame Muttergesellschaft. Aufgrund des zwischen der Klägerin und der A-GmbH bestehenden Organschaftsverhältnisses ist die vGA als vorweggenommene Gewinnabführung zu qualifizieren und wirkt sich daher auf das Einkommen des Organträgers nicht aus. Die Klägerin als Muttergesellschaft führt den Vorteil sodann der Tochtergesellschaft C s.r.o. zu. Hier gelten die obigen Grundsätze entsprechend, das heißt die verdeckte Einlage ist auf den werthaltigen Teil des Forderungsverzichts begrenzt. Der Beteiligungsbuchwert an der C s.r.o. ist entsprechend zu erhöhen. In Höhe des wertlosen Teils der Zinsforderungen käme es zwar zu einer vorweggenommenen Gewinnabführung an die gemeinsame Muttergesellschaft, mangels Werthaltigkeit jedoch nicht zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts.

Soweit die Zinsforderungen der Klägerin und der A-GmbH wertlos waren und keine werthaltige Besicherung der Zinszahlungen bestand, könnte eine außerbilanzielle Korrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG geboten sein, falls die fehlende Besicherung nicht fremdüblich war. Unionsrecht würde dem nicht entgegen stehen, da sich der Forderungsverzicht auf einen Zeitraum vor dem EU-Beitritt der Tschechischen Republik bezieht. Das Finanzgericht wird die nicht getroffenen Feststellungen im zweiten Rechtszug nachholen müssen.

## # 34

18.09.2020

## Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 11.09.2020

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">C-449/19</a>	10.09.2020	Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Steuerbefreiung für Verpachtung von Grundstücken – Nationale Vorschrift, nach der die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer von der Steuer befreit ist

## Alle am 10.09.2020 und 17.09.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">XI R 9/19</a>	27.05.2020	Ansatz einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Fällen der Entgeltumwandlung
<a href="#">V R 21/19</a>	24.06.2020	Umsatzsteuerfreie Leistungserbringung beim Jugendfreiwilligendienst
<a href="#">I R 40/19</a> <a href="#">(I R 14/16)</a>	27.11.2019	Verzicht auf Darlehenszinsen in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen - Verhältnis von § 1 Abs. 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

## Alle am 10.09.2020 und 17.09.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">V B 88/19</a>	25.06.2020	Direktanspruch in der Umsatzsteuer
<a href="#">IX E 5/20</a>	18.06.2020	Dokumentenpauschale - Unterschriften der Richter
<a href="#">X B 153/19</a>	16.06.2020	Besteuerung einer Destinatärsvergütung
<a href="#">VI R 50/17</a>	28.04.2020	Keine begünstigte Handwerkerleistung für die Erschließung einer öffentlichen Straße
<a href="#">II B 46/19</a>	12.06.2020	Ermittlung des Bodenwerts durch Sachverständigengutachten - grundsätzliche Bedeutung
<a href="#">XI R 14/18</a>	29.04.2020	Prozesszinsen und Erstattungsanspruch "auf Grund" einer gerichtlichen Entscheidung
<a href="#">VI R 24/17</a>	28.04.2020	Grobes Verschulden des Steuerberaters durch fehlende Erklärung steuerfreier Kinderzulagen bei in der Schweiz tätigen Grenzgängern

## # 34

18.09.2020

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">I B 57/18</a>	04.03.2020	Gemeinnützigkeitsrechtliches Ausschließlichkeitsgebot - Zurechnung von Beteiligungseinkünften - Zurückverweisung im AdV-Beschwerdeverfahren
<a href="#">V R 28/19</a>	27.02.2020	Verfahrensfehler

## Alle bis zum 18.09.2020 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<a href="#">IV C 6 - S 2142/19/10003 :011</a>	16.09.2020	Standardisierte Einnahmenüberschussrechnung nach § 60 Absatz 4 EStDV; Anlage EÜR 2020
<a href="#">IV C 1 - S 2253/08/10006 :033</a>	15.09.2020	Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften nach § 21 Absatz 1 Satz 2 EStG; Anwendung des BFH-Urteils vom 2. September 2014 - IX R 52/13 - (BStBl 2015 II S. 263)
<a href="#">IV C 5 - S 2533/19/10030 :002</a>	09.09.2020	Bekanntmachung des Musters für den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2021
<a href="#">III C 3 - S 7187/20/10002 :001</a>	03.09.2020	Umsatzsteuerbefreiung von Personalgestellungsleistungen durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für bestimmte Tätigkeiten

### Herausgeber

**WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

[www.wts.com/de](http://www.wts.com/de) • [info@wts.de](mailto:info@wts.de)

### Redaktion

**Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth**

#### Berlin

Christian Baumgart  
Wilhelmstraße 43G  
10117 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

Eva Doyé  
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

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

#### Nürnberg

Dr. Klaus Dumser  
Flughafenstraße 118  
90411 Nürnberg  
T: +49 (0) 911 2479455-101  
F: +49 (0) 911 2479455-050

#### Düsseldorf

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

#### Frankfurt a. M.

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

#### Kolbermoor (Rosenheim)

Dr. Mark Eger  
Carl-Jordan-Straße 18  
83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0  
F: +49 (0) 8031 87095-250

#### München

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

#### Stuttgart

Klaus Stefan Siler  
Büchsenstraße 10  
70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 2221569-62  
F: +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.