

BMF: Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug

Die Finanzverwaltung präzisiert mit [BMF-Schreiben vom 09.09.2021](#) die Voraussetzungen an eine ordnungsgemäße Rechnungstellung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, wobei zwei Urteile des BFH aus den Jahren 2018 und 2019 den Anknüpfungspunkt bilden.

Die Finanzverwaltung übernimmt die Aussagen des BFH, dass Rechnungen, welche eine unrichtige Leistungsbeschreibung oder ungenaue Angaben hierzu enthalten und somit eventuell auch keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung ermöglichen, nicht die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllen, vgl. Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 2 UStAE.

Ferner kam der BFH in seinen Urteilen zu der Überzeugung, dass eine Rechnung den Leistungsempfänger – trotz der fehlenden Angabe des Leistungszeitpunkts gem. § 14 Abs. 2 Nr. 6 UStG – dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigen könne, sofern sich der Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergibt. Dies solle dann der Fall sein, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem auch die Rechnungstellung erfolgte.

Durch die Ergänzung des Abschn. 15.2a Abs. 1a Satz 7 UStAE stellt die Finanzverwaltung klar, dass eine solche Annahme nur getroffen werden könne, wenn keine Zweifel bestehen, dass die Leistung in dem Monat der Rechnungsstellung ausgeführt wurde. Derartige Zweifel bestünden aber insbesondere bereits dann, wenn das Zusammenfallen von Rechnungs- und Leistungsdatum nicht branchenüblich sei, der Rechnungsaussteller eine zeitnahe Abrechnung nicht regelmäßig durchführe oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel am Zusammenfallen der Daten bestehen. Solche Zweifel wirken dann zu Lasten des Unternehmers, welcher den Vorsteuerabzug begehrt, vgl. Abschn. 15.11 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit sog. Strohmangengeschäften wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass ebenfalls ergänzt, vgl. Abschn. 15.2a Abs. 2 Satz 10 Nr. 1 Satz 3 UStAE.

Diese Vorgaben sollen in allen noch offenen Fällen Anwendung finden.

In der Praxis dürfte die „Ersetzung“ des fehlenden Leistungsdatums durch das Rechnungsdatum eher in Ausnahmefällen von Relevanz sein, denn mit BMF-Schreiben vom 18.09.2020 hat auch die Finanzverwaltung die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung anerkannt (vgl. TAX WEEKLY # 34/2020). Anknüpfungspunkt sei dabei das Vorliegen einer rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnung. Die Angabe des Leistungszeitpunkts zählt somit gerade nicht zu den zwingenden Merkmalen für die Annahme einer berichtigungsfähigen Rechnung. Folglich hätte der Leistende durch eine entsprechende Berichtigung der ursprünglichen Rechnung – bei gleichzeitiger Sicherstellung eines ggf. bereits erfolgten Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – den Mangel rückwirkend beseitigen können. Im Urteilsfall des BFH konnte dieses Korrekturverfahren jedoch nicht genutzt werden, da der Leistende nicht mehr existierte.

BMF: Versicherungsteuer – Versicherung von im Drittland belegenen Betriebsstätten (§ 1 Abs. 2 Satz 2 VersStG)

Zum reformierten Versicherungsteuergesetz (vgl. TAX WEEKLY # 20/2020 und # 40/2020), dass seit dem 10.12.2020 in Kraft ist, ist im Bereich der Regelungen zur Steuerbarkeit der Versicherung von Risiken in Deutschland ein weiteres drittes BMF-Schreiben ergangen. Das neue [BMF-Schreiben vom 07.09.2021](#) behandelt speziell die Versicherung von im Drittland belegenen Betriebsstätten (§ 1 Abs. 2 Satz 2 VersStG) und präzisiert und ergänzt hier das [BMF-Schreiben vom 04.03.2021](#).

Hintergrund des neuen BMF-Schreibens ist unseres Erachtens die nach wie vor sehr hohe Rechtsunsicherheit bei der Anwendung der neuen Bestimmungen bei Versicherern, Maklern, aber auch bei den Versicherungsnehmern.

Es wird klargestellt, dass der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung grundsätzlich die Ansässigkeit des Versicherungsnehmers im Geltungsbereich des Versicherungsteuergesetzes ist. Irrelevant ist dabei, ob der Versicherungsnehmer eigene oder fremde Risiken versichert. Dies gilt für alle in § 1 Abs. 2 Satz 2 VersStG enthaltenen Tatbestände (Nrn. 1 bis 4). D.h. auch für Risiken einer außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes belegenen Betriebsstätte oder sonstigen Einrichtung einer nicht natürlichen Person, wenn der Versicherungsnehmer seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, es sei denn, es greift ein benannter Ausnahmetatbestand ein.

Das BMF-Schreiben erläutert anschließend konkret und ausführlich mit Beispielen das Verhältnis der einzelnen speziellen Tatbestände der Norm zum allgemeinen Tatbestand, bezüglich der Versicherung von Drittlandsbetriebsstätten.

Auch sind Ausführungen zur Versicherung von fremden Gesellschaften (z. B. Tochtergesellschaften), die in einem Drittland ansässig sind, enthalten.

Ebenfalls sind Ausführungen zu Versicherungen für fremde Rechnung, den sog. Gruppenversicherungen, enthalten. Hier wurde mit der Reform im Dezember letzten Jahres der sog. materielle Versicherungsnehmer im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 3 VersStG eingeführt. Konkret bedeutet das, dass der materielle Versicherungsnehmer, also die Person, deren Risiken durch die Versicherung gedeckt werden, als Versicherungsnehmer für Zwecke der Versicherungsteuer angesehen wird (vgl. § 1 Abs. 5 VersStDV). D.h. er ist entscheidend für die Bestimmung der Steuerbarkeit in Deutschland und auch für die Frage, ob eine Steuerbefreiung vorliegt. Überraschend legt das BMF-Schreiben nun fest, dass dies auf die Versicherung einer fremden Gesellschaft mit Sitz in einem Drittland keine Anwendung finden soll.

Es wird abzuwarten sein, ob das BMF-Schreiben hilft, zumindest viele der aktuellen Zweifelsfragen weitgehend zu beantworten, und ob dem BMF-Schreiben noch weitere Schreiben werden folgen müssen.

In jedem Fall ist es für die Betroffenen, insbesondere für Versicherer, Makler und Versicherungsnehmer jetzt ratsam, auf Basis der Aussagen des BMF-Schreibens den Versicherungsbestand mit Blick auf Versicherungen von Risiken von Betrieb-

stätten und in Drittstaaten nochmals neu zu überprüfen und ggf. hier bereits getroffene Aussagen / Vorgehensweisen anzupassen.

BFH: Entlastung von Kapitalertragsteuer trotz Zwischenschaltung einer GbR

Der BFH hat mit Beschluss vom 18.05.2021 ([I R 77/17](#)) entschieden, dass eine unmittelbare Beteiligung i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG auch dann vorliegt, wenn diese Beteiligung unter Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten GbR gehalten wird. Maßgebend ist die steuerrechtliche Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Die Klägerin, eine nach dem Recht der Niederlande gegründete Genossenschaft mit Sitz in Z (Niederlande) war seit 2013 zu mindestens 10 % an einer vermögensverwaltenden GbR (X-GbR) beteiligt. Die X-GbR hält ihrerseits 100 % der Anteile an der inländischen Y-AG. Die Zwischenschaltung der X-GbR war aus regulatorischen Gründen erforderlich.

In 2014 nahm Y-AG eine Gewinnausschüttung vor. Von dem Anteil der Klägerin behielt die Y-AG Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % ein und führte sie an das zuständige Finanzamt ab. Die Klägerin stellte beim BZSt einen Antrag auf vollständige Freistellung und Erstattung gemäß § 50d Abs. 1 i.V.m. § 43b EStG, hilfsweise einen Antrag auf Freistellung und Erstattung gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. Art. 13 Abs. 4 DBA-Niederlande 1959, der eine Beschränkung der Kapitalertragsteuer auf 10 % vorsehe. Das BZSt setzte die Freistellung/Erstattung auf Grundlage des DBA-Niederlande 1959 auf lediglich 10 % der Ausschüttung zuzüglich des gesamten Solidaritätszuschlags fest.

Schon das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Klägerin erfülle die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 i.V.m. § 43b EStG. Sie sei trotz Zwischenschaltung der X-GbR i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG "unmittelbar" an der Y-AG beteiligt gewesen.

Dies bestätigt nun auch der BFH. Für das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung i.S. des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG habe das Finanzgericht zutreffend die steuerrechtliche und nicht die rein zivilrechtliche Betrachtung für maßgeblich erachtet. Hierfür spreche insbesondere eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 4 KStG, der in Satz 1 eine Ausnahme von der allgemeinen Dividendenfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG regelt. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG setzt voraus, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres "unmittelbar" weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Hierfür fingiert § 8b Abs. 4 Satz 4 und 5 KStG, dass auch über eine Mitunternehmerschaft gehaltene Beteiligungen als unmittelbare Beteiligung gelten. Dagegen werden Beteiligungen, die über eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft gehalten werden, nicht erwähnt. Der Gesetzgeber sei somit erkennbar davon ausgegangen, dass eine solche Beteiligung wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auch ohne die Fiktion des § 8b Abs. 4 Satz 4 und 5 KStG zu einer unmittelbaren Beteiligung i.S. des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG führt.

Abschließend weisen wir darauf hin, dass in der Literatur teilweise die Auffassung vertreten wird, dass auch die Zwischenschaltung von Mitunternehmenschaften unschädlich sein müsse, da die Mutter-Tochter-Richtlinie entgegen dem Wortlaut des § 43b EStG nicht auf eine „unmittelbare“ Beteiligung abstelle. Auf Grund der international vorherrschenden Abschirmwirkung bei Kapitalgesellschaften geht man aber auch hier davon aus, dass jedenfalls mittelbar über Kapitalgesellschaften gehaltene Anteile nicht zu berücksichtigen sind.

BFH: Sog. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft

Mit Urteil vom 18.05.2021 ([I R 12/18](#)) hat sich der BFH eingehender mit dem sog. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft befasst.

Streitig war, ob Zahlungen, die die Klägerin, eine GmbH, im Jahr 2001 (Streitjahr) von einer US-amerikanischen Schwestergesellschaft (X Inc.) erhalten hat, als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder als steuerpflichtige Zinserträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu behandeln sind. Die Klägerin hatte sich an der X Inc. mit „Preferred Shares“ (Vorzugsaktien) beteiligt, die mit Stimmrechten ausgestattet waren. Der Beteiligung lagen umfangreiche Vereinbarungen zu Hintergrund und Ausgestaltung zugrunde. Vereinfacht dargestellt bezog sie sich auf eine Sparte der X Inc., den „Financial Asset Securitization Investment Trust“ („FASIT“). Der FASIT war aber vermögensmäßig nicht getrennt von der X Inc. und es wurde u.a. durch die Ausgabe der Preferred Shares ein sog. Regular Interest an dem FASIT gebildet. Im Ergebnis führten die Vorzugsaktien bei der Klägerin zu einer festen Verzinsung des Ausgabepreises unabhängig von der Gewinnsituation der X-Inc. Die Beteiligung an einem etwaigen Liquidationserlös war auf den Ausgabepreis zuzüglich aufgelaufener und bisher nicht ausgezahlter Ausschüttungen begrenzt, so dass es nur bei Liquidationserlösen unterhalb dieser Begrenzung zu einer Beteiligung an stillen Reserven kommen konnte. In den USA war man nach nationalem Recht bei der ausschüttenden X Inc. von abzugsfähigen Zinsen ausgegangen.

Anders als die Vorinstanz qualifizierte der BFH die Ausschüttungen als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hierzu sei an dieser Stelle vorab angemerkt, dass im Streitjahr 2001 das Korrespondenzprinzip des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG noch nicht galt. Interessant bleiben aus heutiger Sicht jedoch die folgenden allgemeinen Aussagen des BFH zum sog. Typenvergleich:

Ob Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz bleiben, richtet sich nach dem sog. Typenvergleich. Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in diesen Regelungen angeführt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung

der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung.

Für den Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform mit einer Aktie kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt. Dies setzt aber nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausländischen Beteiligungsform auch für inländische Aktien umsetzbar wären.

Die strenge Bindung an die Kriterien der Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös gilt grundsätzlich nur für die Prüfung des beteiligungsähnlichen Charakters von Genussrechten (sog. Genussrechtstest), d.h. weder für inländische Aktien noch für entsprechende mitgliedschaftliche Beteiligungsformen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Dies folgt aus der Stellung des entsprechenden Relativsatzes in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Führt der Typenvergleich – wie im Streitfall – zur Qualifizierung einer ausländischen Beteiligungsform als Aktie i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, ist grundsätzlich von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der daraus resultierenden Bezüge auszugehen. Es besteht zwar keine Bindung an die formale Bezeichnung der Beteiligungsform nach ausländischem Gesellschaftsrecht. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird aber durch das Ergebnis der rechtlichen und wirtschaftlichen Gesamtwürdigung des Typenvergleichs indiziert.

Eine Ausnahme kommt insbesondere dann in Betracht, wenn neben der mitgliedschaftlichen (gesellschaftsrechtlichen) Beteiligung auch eine – davon zu trennende – schuldrechtliche Darlehensbeziehung besteht. Dies ist grundsätzlich möglich, lag im Streitfall aber nicht vor.

Im Anschluss an den Typenvergleich stellt der BFH noch klar, dass die im Streitjahr unionsrechtswidrige Fassung des § 8b Abs. 5 KStG nicht anwendbar sei, so dass die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs über die allgemeine Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG wieder auflebe.

BFH: Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auch in Fällen geringer Bedeutung

Mit Urteil vom 16.03.2021 ([X R 34/19](#)) hat der BFH entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Weder dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz lasse sich eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen.

Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Für diverse Aufwendungen bildete er keine aktiven RAP. Er war der Auffassung, dass unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht gelassen werden könnten. Das Finanzamt sah das anders und erließ Bescheide höheren Gewinnen.

Das FG Baden-Württemberg gab der Klage mit Urteil vom 08.11.2019 (5 K 1626/19) statt. Für die Frage, wann ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt, ori-

enterte sich das Finanzgericht an der 410 €-Grenze des in den Streitjahren geltenden § 6 Abs. 2 EStG.

Die Revision der Finanzverwaltung hatte nun Erfolg. Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf. Nach Auffassung des BFH fehle es an einer rechtlichen Grundlage für ein Wahlrecht zur Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in Fällen von geringer Bedeutung. Insoweit gelte dasselbe wie bei der Bildung einer Rückstellung für die Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungsverträge (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2011, X R 26/10) oder bei der Aktivierung einer geringfügigen Forderung (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.1967, IV R 284/66).

BFH: Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder

Mit Urteil vom 14.04.2021 ([X R 5/19](#)) äußert sich der BFH zur personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung. Konkret ging es um die Frage der Zurechnung von Gesellschaftsanteilen eines minderjährigen Kindes aufgrund des alleinigen Vermögenssorgerechts eines Elternteils. Nach der Entscheidung des BFH sind die Stimmen des minderjährigen Kindes an der vermeintlichen Betriebsgesellschaft jedenfalls dann nicht dem Elternteil mit alleinigem Vermögenssorgerecht zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Die Klägerin und ihre beiden Söhne haben von ihrem Ehemann und Vater sämtliche Gesellschaftsanteile einer GmbH geerbt. Erben waren die Klägerin (zu $\frac{1}{2}$) und ihre beiden Söhne (zu je $\frac{1}{4}$). Einer der Söhne war im Streitjahr noch minderjährig. Die Klägerin hatte der GmbH bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet. Nachdem die Klägerin in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben. Die Klägerin könne die GmbH, obwohl sie nur 50 % der Stimmen innehatte, aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge beherrschen, so dass neben der sachlichen nun auch die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung vorliege. Die Klägerin erziele daher aus der Grundstücksverpachtung gewerbliche Einkünfte.

Das Finanzgericht gab der Klage statt und widersprach damit der Verwaltungsauffassung (vgl. R 15.7 Abs. 8 Satz 3 EStR 2012). Dem vom Finanzamt eingelegten Revisionsverfahren war das BMF beigetreten.

Der BFH bestätigt nun die Vorinstanz und verneint im Streitfall eine Betriebsaufspaltung. Die personelle Verflechtung verlange – abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung –, dass der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter auch in der Betriebskapitalgesellschaft die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen; eine Beteiligung von exakt 50 % der Stimmen reiche nicht aus. Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, seien die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil mit alleinigem Vermögenssorgerecht zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Eine Beherrschung der vermeintlichen Betriebsgesellschaft ergab sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Klägerin zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es fehlte die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Klägerin an der GmbH. Auch eine faktische Beherrschung der GmbH durch die Klägerin sah der BFH im Streitfall nicht.

Daher kam es nach Auffassung des BFH im Streitfall nicht mehr auf die Frage an, ob die zu Ehegatten ergangene Rechtsprechung des BVerfG, wonach Anteile der Ehegatten für Zwecke der personellen Verflechtung grundsätzlich nicht zusammenzurechnen sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.03.1985, 1 BvR 571/81, 1 BvR und 1 BvR 47/83), für minderjährige Kinder entsprechend gilt.

BFH: Verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung durch §§ 15b, 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 37d Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007

Der BFH hat mit Urteil vom 25.03.2021 ([VIII R 16/18](#)) zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung entschieden. Danach beinhalten §§ 15b, 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 37d Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13.12.2006 nach Überzeugung des BFH eine verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende zulässige unechte Rückwirkung, soweit danach im Jahr 2006 entstandene negative Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem Steuerstundungsmodell, das der Steuerpflichtige am 20.12.2005 gezeichnet hat, der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b EStG unterliegen.

Der Kläger beteiligte sich am 20.12.2005 als Treugeber mit einer Kommanditeinlage in Höhe von € 900.000 an einem für vermögende Anleger aufgelegten geschlossenen Fonds (in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG) mit Kapitaleinkünften. Die schon in der Vorinstanz abgewiesene Klage richtete sich gegen die Feststellung eines verrechenbaren Verlustes gemäß § 15b Abs. 4 EStG in der im Streitjahr (2006) anzuwendenden Fassung, den der Kläger aus seiner Beteiligung erzielt hatte. Diese Verluste aus Kapitaleinkünften stammten dabei nicht aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, auf die sich die Anwendung des § 15b EStG im Bereich der Kapitaleinkünfte nach der im Investitionszeitpunkt noch geltenden Rechtslage beschränkte. Die Beteiligung erfüllte aber den Tatbestand des § 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13.12.2006 (sog. Steuerstundungsmodell im Rahmen der Kapitaleinkünfte). Die Ausweitung war am 19.12.2006 in Kraft getretenen und nach der Anwendungsregel bereits im Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden.

In der Revision hat der BFH nun die Klageabweisung bestätigt.

Das Finanzgericht sei zutreffend von der Anwendbarkeit des § 15b EStG im Streitfall ausgegangen. § 15b EStG wurde mit Gesetz vom 22.12.2005 eingeführt. Seine Anwendbarkeit war im Bereich der Kapitaleinkünfte ursprünglich auf Verluste aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG beschränkt. Die gemäß § 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13.12.2006 vorgesehene eingeschränkte Verlustverrechnung für alle Einkünfte aus Kapitalvermögen aus sog. Steuerstundungsmodell

dellen gilt erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 erzielte Verluste (§ 52 Abs. 37d Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007). Darüber hinaus folgt aus der Verweisung des § 52 Abs. 37d Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf § 52 Abs. 33a EStG, dass die Regelung nur auf Verluste von Steuerstundungsmodellen anzuwenden ist, denen der Steuerpflichtige nach dem 10.11.2005 beigetreten ist oder für die nach dem 10.11.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde. Danach unterliegen auch die im Streitjahr hinsichtlich der Einkunftsart und Höhe bestandskräftig festgestellten – Verluste des Klägers aus der am 20.12.2005 erworbenen Beteiligung an der Beigeladenen der eingeschränkten Verlustverrechnung.

Zwar bewirke § 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG über die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 37d Sätze 1 und 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 eine unechte Rückwirkung. Das JStG 2007 wurde am 18.12.2006 im BGBl. verkündet, seine belastenden Rechtsfolgen – hier in Gestalt einer Anwendung des § 15b EStG auf im Veranlagungszeitraum 2006 erzielte Verluste aus Kapitalvermögen – treten jedoch unter Rückgriff auf einen bereits zuvor ins Werk gesetzten Sachverhalt, nämlich den am 20.12.2005 erfolgten Beteiligungserwerb des Klägers, mit der Feststellung der verrechenbaren Verluste zum 31.12.2006 ein.

Diese rückwirkende Anwendung von § 15b EStG auf das Streitjahr sei aber verfassungsrechtlich zulässig. Ihr stehe kein überwiegendes schutzwürdiges Vertrauen des Klägers in eine Fortgeltung der früheren Rechtslage entgegen. Insbesondere sei dem Vertrauen des Klägers in die Fortgeltung der alten Rechtslage auch nicht deshalb ein erhöhtes Gewicht beizumessen, weil der Kläger mit seinem Beteiligungserwerb eine verbindliche Vermögensdisposition getroffen hatte, deren steuerliche Auswirkungen sich aufgrund der Unkündbarkeit der zugrundeliegenden Verträge über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckten.

Der nach der Rechtsprechung des BVerfG vorgesehene Vertrauensschutz bei verbindlichen Dispositionen bedeute, dass der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Gewährleistungsfunktion der Rechtsordnung grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass die im Zeitpunkt der Disposition geltende Rechtslage nicht ohne hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund rückwirkend geändert werde, da andernfalls das Vertrauen in die Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit der Rechtsordnung ernsthaft gefährdet wäre. Einen verfassungsrechtlichen Schutz seines Vertrauens in die Fortdauer einer aktuell bestehenden Rechtslage könne der Steuerpflichtige aber grundsätzlich nicht beanspruchen, weil er im Hinblick auf das stets in Rechnung zu stellende (mindestens potentielle) Änderungsbedürfnis des Gesetzgebers nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen könne und es möglich sei, wirtschaftliche Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen.

Im Ergebnis sei auch die Würdigung des Finanzgerichts, im Streitfall lägen hinreichend gewichtige Gründe vor, die geeignet und erforderlich seien, die rückwirkende Anwendung des § 15b EStG auf im Veranlagungszeitraum 2006 erzielte Verluste aus Kapitalvermögen zu rechtfertigen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden gewesen.

Das Vertrauen des Klägers darauf, dass Steuerstundungsmodelle außerhalb des Bereichs des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch zukünftig von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen bleiben würden, sei abzuwägen gewesen mit dem Interesse des Gesetzgebers, darauf zu reagieren, dass zwischenzeitlich entsprechende Modelle massiv am Markt angeboten worden waren. Bei dieser Abwägung sei zu berücksichtigen gewesen, dass der Kläger im Investitionszeitpunkt am 20.12.2005 hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der künftig entstehenden Verluste nicht auf eine aktuell bestehende Gesetzeslage vertraute, sondern darauf, dass diese auch zukünftig fortbestehen werde. Darüber hinaus habe einem rechtskundigen Beteiligten wie dem Kläger bewusst sein müssen, dass der Gesetzgeber weitere Steuerstundungsmodelle, die in Reaktion auf die Beschränkung in § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG entwickelt werden würden, durch eine zeitnahe Anpassung der Gesetzeslage in der Zukunft auch für bestehende Fonds erfassen könnte. Der Gesetzgeber habe bereits bei Einführung des § 15b EStG im Jahr 2005 seine generelle Absicht, Verluste aus der Zeichnung von Steuerstundungsmodellen einer Verlustverrechnungsbeschränkung zu unterwerfen, zum Ausdruck gebracht. Demgegenüber habe sich der Kläger im Jahr 2005 freiwillig, d.h. ohne sich in einer Zwangslage befunden zu haben, für eine Investition in den geschlossenen Fonds unter Ausnutzung einer konzeptionell mit dieser verbundenen Möglichkeit zur Fremdfinanzierung entschieden, wobei er aufgrund fehlender Anpassungsklauseln nicht die Möglichkeit hatte, in den Folgejahren auf zukünftige gesetzliche Änderungen zu reagieren. Jedenfalls im Streitfall überwiege deshalb das Gewicht des enttäuschten Vertrauens des Klägers nicht das Interesse des Gesetzgebers an einer rückwirkenden Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b EStG auf sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen zur effektiven Verhinderung von Umgehungsgestaltungen.

§ 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG führe auch nicht zu einer nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der an dem geschlossenen Fonds beteiligten Anleger. Zwar bewirke die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 37d Satz 2 i.V.m. Abs. 33a Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007, dass Anleger, die bis zum 10.11.2005 einem Steuerstundungsmodell beigetreten sind, zeitlich unbefristeten Vertrauensschutz genießen, während Anleger, die erst nach diesem Zeitpunkt eine entsprechende Investition getätigt haben, mit hieraus erzielten Verlusten ab dem Veranlagungszeitraum 2006 der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG unterliegen. Die Beschränkung der Anwendung des § 15b i.V.m. § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG auf nach dem 10.11.2005 getätigte Investitionen sei jedoch dadurch gerechtfertigt, dass sie der Gleichstellung mit dem Personenkreis diene, der bei Einführung des § 15b EStG durch das VerlustverrBeschrG erfasst wurde. Der Gesetzgeber habe die Gewährung von Vertrauensschutz damit begründet, dass die gesetzgeberische Absicht, Steuerstundungsmodelle generell wirkungsvoll beschränken zu wollen, spätestens zum Stichtag 11.11.2005 öffentlich bekannt gewesen sei. Vor dem Hintergrund des für solche Stichtagsregelungen geltenden weiten Gestaltungsspielraums sei es deshalb verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber bei der Anwendung des § 15b i.V.m. § 20

Abs. 2b Satz 1 EStG danach differenziert, ob die Investition in ein Steuerstundungsmodell vor oder nach diesem Zeitpunkt getätigt wurde.

Gegen dieses Revisionsurteil könnte sich der Kläger nur noch mit einer Verfassungsbeschwerde wehren.

33

10.09.2021

Alle am 09.09.2021 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VII R 44/19	08.06.2021	Unionsrechtlicher Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und formelle Anforderungen bei fakultativen Steuerermäßigungen
I R 77/17	18.05.2021	Entlastung von Kapitalertragsteuer trotz Zwischenschaltung einer GbR
I R 12/18	18.05.2021	Sog. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft
III R 50/20	14.04.2021	Einspruchsgegenstand; Grenzen der Überprüfungsmöglichkeit im Einspruchsverfahren; einheitliche Erstausbildung
X R 5/19	14.04.2021	Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder
VIII R 16/18	25.03.2021	Verfassungsrechtlich zulässige unechte Rückwirkung durch §§ 15b, 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 37d EStG i.d.F. des JStG 2007
X R 34/19	16.03.2021	Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auch in Fällen geringer Bedeutung

Alle am 09.09.2021 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII B 28/21	26.06.2021	Beiladung einer Personengesellschaft zu einem gegen einen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid gerichteten Verfahren
VII R 26/19	24.06.2021	Eigenbetriebliche Entnahme des Stroms nach § 9b Abs. 3 StromStG
VII B 18/21 (AdV)	15.06.2021	AdV wegen unterlassener Anhörung und Verstoß gegen Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen
XI B 27/20	01.06.2021	Besteuerung von Betreuungs- und Pflegeleistungen; Anerkennung des Leistenden als soziale Einrichtung
VIII B 103/20	28.05.2021	Ablehnung eines Terminverlegungsantrags aufgrund schwerwiegender Mitwirkungspflichtverletzungen und einer länger andauernden Erkrankung
I R 19/19	13.04.2021	Unionsrechtmäßigkeit des Ausschlusses des Sonderausgabenabzugs für Sozialversicherungsbeiträge eines in Österreich tätigen Arbeitnehmers

33

10.09.2021

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III R 23/20	25.02.2021	Keine Anwendung von § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ohne inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG
XI R 4/19	24.02.2021	Zur kurzzeitigen Überlassung von möblierten Wohnungen zum Zwecke der Ausübung der Prostitution in einem sog. Rotationsverfahren

Alle bis zum 10.09.2021 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III C 2 - S 7280-a/19/10004 :001	09.09.2021	Vorsteuerabzug – Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. -zeitraums in der Rechnung; BFH-Urteile vom 1. März 2018, V R 18/17, und vom 15. Oktober 2019, V R 29/19 (V R 44/16)
IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-16	08.09.2021	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbständig Erwerbstätige während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie vom 11. Juni 2020 einschließlich der Ergänzungen durch die Konsultationsvereinbarungen vom 30. November 2020 und 27. April 2021
III C 4 - S 6400/21/10002 :002	07.09.2021	Versicherung von im Drittland belegenen Betriebsstätten (§ 1 Abs. 2 Satz 2 VersStG)
III C 2 - S 7280-a/19/10001 :004	07.09.2021	Umsatzsteuerliche Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug; Verwendung eines Aliasnamens und einer Zustellanschrift nach dem Prostituiertenschutzgesetz (ProstSchG)

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • 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

Tobias Oesterreicher
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-120
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Dr. Klaus Dumser
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-101
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Ingo Soßna
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.

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
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.