

Wichtige Änderungen  
in Recht und Gesetz

Ausgabe 9, 2019  
28. Juni

## steuern+recht aktuell

### Inhalt

#### Business Meldungen

- Einladung zum EMEA-Webcast zu DAC6
- Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex beschlossen

#### Rechtsprechung

- Generalanwalt hält Dividendenbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Pensionsfonds für unionsrechtswidrig
- Keine Nachversteuerung bei Anteilsübertragung auf Stiftung
- Besteuerung der offenen Rücklage bei Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft

#### News und Entscheidungen in Kürze

### Business Meldungen

#### Einladung zum EMEA-Webcast zu DAC6

*Die DAC6-Uhr tickt. Polen hat die Vorschriften der Richtlinie bereits umgesetzt, und andere Mitgliedstaaten unternehmen wichtige Schritte zur Umsetzung. Während die ersten Meldungen in der Regel erst im August 2020 fällig werden, müssen alle meldepflichtigen Transaktionen seit dem 25. Juni 2018, dem Datum des Inkrafttretens der Richtlinie, offengelegt werden.*

Jetzt ist die Zeit gekommen, die Auswirkungen von DAC6 zu untersuchen. Nehmen Sie an unserem bevorstehenden Webinar am **Montag, dem 8. Juli 2019**, von 16:00 bis 17:00 Uhr (CET) teil, um die Richtlinie und den Stand ihrer Umsetzung in verschiedenen Mitgliedstaaten zu erörtern. Der Webcast ist in Englisch. - Find out more and register now: <https://www.pwc.be/webinar-dac-6>

#### Neufassung des Deutschen Corporate Governance Kodex beschlossen

*Am 22. Mai 2019 hat die Regierungskommission darüber informiert, dass sie am 09. Mai 2019 eine neue Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) beschlossen hat.*

Beim Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) wird der Kodex vorerst jedoch noch nicht zur Veröffentlichung eingereicht, um noch etwaige Veränderungen der neuen Fassung des Aktiengesetzes durch das noch nicht in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrichtlinie (ARUG II) berücksichtigen und einarbeiten zu können. PwC Legal informiert Sie über die wichtigsten, sich aus der Reform ergebenden Änderungen des DCGK und kann Sie bei der Umsetzung unterstützen.

Mehr dazu erfahren Sie von unseren Steuerexperten im Blog [Steuern & Recht](#).

## Rechtsprechung

### Generalanwalt hält Dividendenbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Pensionsfonds für unionsrechtswidrig

*Vor dem Europäischen Gerichtshof ist die Klärung der Frage anhängig, ob die deutsche Dividendenbesteuerung bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Pensionsfonds gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Der Generalanwalt kommt in seinen Schlussanträgen zu der Empfehlung, dass im zu entscheidenden Fall ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliege, der auch nicht durch die sogenannte Stillhalteklause aufrechterhalten bzw. gerechtfertigt werden könne.*

**Hintergrund:** Das Finanzgericht München hatte den Fall dem EuGH vorgelegt (Entscheidung vom 23. Oktober 2017 – 7 K 1435/15). Kläger ist ein kanadischer Pensionsfonds in der Rechtsform eines Common Law Trusts, der nach Auffassung des vorlegenden Finanzgerichts eine beschränkt steuerpflichtige Vermögensmasse gem. § 2 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz – also vergleichbar mit einem deutschen Pensionsfonds – ist. Der Trust ist wirtschaftlicher Eigentümer von Aktien an deutschen Aktiengesellschaften. In den Jahren 2007 bis 2010 erhielt der Trust Dividendenausschüttungen der deutschen Aktiengesellschaften, die – nach DBA-Erstattung – mit 15% Kapitalertragsteuer belastet sind (die Mindestbeteiligungsquote für die sogenannte Schachtelbefreiung nach Art. 10 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Kanada 2002 ist nicht erfüllt). Der Trust beantragte beim Finanzamt die Erteilung eines Freistellungsbescheids, um die Erstattung der verbliebenen 15% Kapitalertragsteuer zu erreichen. Nach Ablehnungsbescheid und erfolglosem Einspruchsverfahren macht der Pensionsfonds im Zuge seiner Klage geltend, dass er aufgrund der abgeltenden Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs gegenüber einem deutschen Pensionsfonds diskriminiert werde. Dieser unterliege zwar auch einer Körperschaftsteuer von 15%, könne aber bei der Berechnung seines zu versteuernden Einkommens die Bildung von Deckungsrückstellungen (§ 341f HGB), durch die die Pensionsansprüche der Versicherten bilanziell abgebildet werden, gewinnmindernd berücksichtigen.

Der Kernpunkt betrifft letztendlich auch die Frage, ob die – nach Auffassung des Finanzgerichts – an sich wohl zu bejahende unionsrechtliche Beschränkung aufgrund der sogenannten Stillhalteklause gemäß Art. 64 Abs. 1 AEUV aufrechterhalten werden kann. Nach dieser Regelung kann die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten unter der Voraussetzung beschränkt werden, dass die beschränkende Rechtsvorschrift bereits am 31. Dezember 1993 bestanden hat und die Beschränkung darüber hinaus u. a. im Zusammenhang mit der „Erbringung von Finanzdienstleistungen“ im Sinne des Artikels 64 Abs. 1 AEUV steht.

Der Generalanwalt (GA) geht in seinen Schlussanträgen von einem **Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit** aus. Begründung: Die Dividenden seien bei einem inländischen Pensionsfonds aufgrund der vollen Anrechnung auf die Körperschaftsteuer nahezu von jeder steuerlichen Belastung befreit, während der Steuerabzug für gebietsfremde Pensionsfonds eine endgültige Steuer darstellt, da die von ihnen in diesem Staat getragene effektive steuerliche Belastung im Zusammenhang mit den Dividenden höher ist als die Belastung, die gebietsansässigen Pensionsfonds auferlegt wird, was das vorlegende Gericht allerdings erst noch prüfen muss. Nach Dafürhalten des GA ergibt sich die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs (die Ungleichbehandlung) nicht aus dem Abzug der Rückstellungen für

Pensionsverpflichtungen und somit unterschiedlichen Besteuerungstechniken, sondern aus der – nach der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgenden – vollständigen Anrechnung bzw. der endgültigen steuerlichen Belastung beim beschränkt steuerpflichtigen Pensionsfonds.

Zur Frage, inwieweit der Abzug des Aufwands für die Bildung der Deckungsrückstellungen die Kapitalertragsteuer eines ausländischen Pensionsfonds reduzieren muss, vertritt der GA die Ansicht, dass die Deckungsrückstellungen grundsätzlich nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den Dividendeneinnahmen stünden, da sie dem Grunde nach auch zu bilden seien, wenn der Pensionsfonds keine Gewinne erziele. Soweit die Klägerin geltend mache, dass die Dividendeneinnahmen aber die Höhe der Rückstellungen beeinflussten, sei es Sache des vorlegenden Finanzgerichts zu ermitteln, welcher Teil der Rückstellungen deswegen im unmittelbaren Zusammenhang mit den Dividenden steht.

Die **Stillhalteklausele** hält der GA für nicht anwendbar, da die betreffenden deutschen Körperschaftsteuer-Vorschriften zum Kapitalertragsteuereinbehalt bei beschränkt steuerpflichtigen Beziehern von Einkünften zwar seit dem 31. Dezember 1993 nicht grundlegend geändert worden sind, jedoch fallen die fraglichen Kapitalbewegungen (hier: die Zahlung von Dividenden an einen Pensionsfonds) nicht unter den Begriff der Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne des Artikels 64 Abs. 1 AEUV.

Der Ausdruck „Kapitalverkehr ... im Zusammenhang mit ... der Erbringung von Finanzdienstleistungen“ im Sinne von Art. 64 Abs. 1 AEUV sei eng auszulegen und betreffe beschränkende Maßnahmen, die sich auf Kapitalbewegungen beziehen, die zur Erbringung von Dienstleistungen führen, nicht aber auf die erbrachten Dienstleistungen als solche. Nach Meinung des GA fehlt es am Kausalzusammenhang zwischen den Kapitalbewegungen und der Erbringung von Finanzdienstleistungen, da es um den direkten Erwerb von Beteiligungen durch einen Kapitalgeber geht, der seine Vermögenswerte diversifizieren und die Risiken besser verteilen will, um die Rückstellungen entsprechend zu sichern und um so seinen zukünftigen Pensionszahlungsverpflichtungen gegenüber den Mitgliedern nachkommen zu können.

### **Fundstelle**

EuGH-Schlussanträge vom 5. Juni 2019 (C-641/17), *College Pension Plan of British Columbia*

## **Keine Nachversteuerung bei Anteilsübertragung auf Stiftung**

*Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine rechtsfähige Stiftung begründet nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs keine entnahmeunabhängige Nachversteuerungspflicht nach § 34a Einkommensteuergesetz für die in der Vergangenheit in Anspruch genommene Thesaurierungsbegünstigung.*

Klärungsbedürftig war die Frage, ob die Übertragung einer Kommanditbeteiligung auf eine neu gegründete Stiftung für den Übertragenden/Stifter eine Nachversteuerung vormals tariflich nach § 34a Einkommensteuergesetz (EStG) begünstigt besteuert Gewinnanteile zur Folge hatte. Der Kläger war alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG. Gewinnanteile aus der Vergangenheit beließ er in erheblichem Umfang in der Gesellschaft und nahm insoweit die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch, versteuerte diese begünstigten Gewinne somit lediglich mit einem Satz von 28,25 %. Die Begünstigung nach § 34a EStG wird allerdings nur „unter Vorbehalt“ gewährt: Voraussetzung für eine Beibehaltung des Steuervorteils ist u.a., dass zwecks Stärkung der Eigenkapitalbasis der Unternehmen die thesaurierten Gewinne auch dort verbleiben. Aus diesem Grund erfolgt u. a. dann eine Nachversteuerung, wenn der Steuerpflichtige/Gesellschafter die Gewinne in einem späteren Jahr doch entnimmt. Der sogenannte nachversteuerungspflichtige Betrag wird vom Finanzamt jedes Jahr gesondert festgestellt. *Aber:* Nicht nur die Entnahme thesaurierter Gewinne wird nachversteuert, sondern auch die im Gesetz in § 34a Abs. 6 EStG – grundsätzlich abschließend – bezeichneten Vorgänge, nämlich u. a. (im Streitfall relevant: § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG) die Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (§ 20 UmwStG) sowie der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Da die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die Beteiligungsträgerstiftung jedoch nicht vom Gesetzeswortlaut des (einzig in Betracht kommenden)

Nachversteuerungstatbestands des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst wird, musste geklärt werden, ob diese Vorschrift bei Übertragungen eines Betriebs/Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung oder – allgemein betrachtet – bei unentgeltlichen Übertragungen auf eine Körperschaft analog anwendbar ist. Sowohl das Finanzgericht als auch der BFH verneinten dies und gaben insofern dem Kläger Recht. Eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht, so der BFH in seinem Urteilstenor. Der Wortlaut des § 34a EStG sei hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften abschließend; er enthalte keine Hinweise auf Stiftungen oder andere Gebilde. Eine erweiternde Auslegung – von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf andere juristische Personen wie Stiftungen – widerspricht nach dem Verständnis der obersten Steuerrichter dem Gesetzeswortlaut.

Sollte eine Regelungslücke bestehen, wäre diese nicht planwidrig, so der BFH. Das Gesetzgebungsverfahren habe gezeigt, dass der Gesetzgeber die Reichweite der Nachversteuerungstatbestände gründlich durchdacht hat. Wenn der Gesetzgeber nämlich alle Fälle eines Wechsels von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem erfassen wollte, hätte er sämtliche Einbringungen und Übertragungen auf ein Körperschaftsteuersubjekt in § 34a Abs. 6 EStG aufnehmen können. Eine derart weite Begriffsfassung sei dem Gesetzgeber auch an anderer Stelle des EStG nicht fremd gewesen: So zum Beispiel in § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG zum Ansatz des Teilwerts bei Übertragung von Wirtschaftsgütern, wo ausdrücklich Übertragungen auf „Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ genannt werden.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 17. Januar 2019 (III R 49/17), veröffentlicht am 21. Juni 2019

## **Besteuerung der offenen Rücklage bei Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft**

*Im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft bei umwandlungssteuerrechtlich fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln.*

Hintergrund: Streitig ist die Erfassung des Gewinns aus einer fiktiven Totalausschüttung nach § 7 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) in 2007. Zweck der Zurechnung nach § 7 UmwStG ist es, zu verhindern, dass bisher unbesteuerte Gewinnrücklagen dadurch endgültig der Besteuerung entzogen werden, dass sie nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft von den Gesellschaftern als deren Eigenkapital ohne ertragsteuerliche Belastung entnommen werden können. Die Vorschrift fingiert zu diesem Zweck eine Totalausschüttung an die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, weil Gewinnrücklagen nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft zu Eigenkapital der Gesellschaft werden, das die Gesellschafter ohne ertragsteuerliche Belastung entnehmen können.

Die Klägerin ist eine durch formwechselnde Umwandlung aus der B-GmbH hervorgegangene GmbH & Co. KG. Der Umwandlung wurde eine Bilanz der B-GmbH auf den 31. Dezember 2007 zugrunde gelegt. In dieser waren neben dem gezeichneten Kapital von 25.000 EUR ein Bilanzgewinn von 140.604 EUR (davon Gewinnvortrag 189 EUR) sowie ein Sonderposten mit Rücklageanteil von 42.000 EUR ausgewiesen. Für das Jahr 2007 nahm die B-GmbH einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 140.400 EUR in Anspruch. Diesen Betrag rechnete die Klägerin in den Folgejahren ihrem Gewinn nach § 7g Abs. 2 EStG hinzu. Das Finanzamt war der Auffassung, dass im Zusammenhang mit der Umwandlung der Bilanzgewinn als fiktiv ausgeschüttet gelte, was zu einer entsprechenden Sonderbetriebseinnahme des Anteilseigners führe. Das Finanzgericht hatte die hierauf gerichtete Klage abgewiesen. Die Klägerin machte geltend, dass die Erfassung des Sondergewinns zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führe. Der BFH hat nun der Revision der Klägerin stattgegeben.

Im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei

nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln. Damit wurde erstmals höchstrichterlich auch die Frage geklärt, dass Dividenden nach § 7 Satz 1 UmwStG auch von der Einlagefiktion in das Betriebsvermögen umfasst werden (sogenannte weite Einlagefiktion). Dies entspricht der bislang von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuer-Erlass (BMF vom 11. November 2011) in den Rz. 7.07 und 4.26. vertretenen Auffassung.

Zudem wurde festgestellt, dass für Zwecke des § 7 Satz 1 UmwStG das Eigenkapital um noch nicht in Anspruch genommene oder aufgelöste Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG zu mindern ist. Hierzu war eine teleologische Reduktion erforderlich, da die Bildung des Investitionsabzugsbetrags außerbilanziell erfolgt ist. Dies wurde mit dem Zweck von § 7 UmwStG gerechtfertigt, unbesteuerte Gewinnrücklagen nicht in die finale Nichtbesteuerung hineinwachsen zu lassen. Eine derartige Gefahr besteht mit Blick auf § 7g EStG nicht, da eine Besteuerung des Abzugsbetrages in jedem Fall sichergestellt ist.

### **Fundstelle**

BFH-Urteil vom 11. April 2019 (IV R 1/17), veröffentlicht am 13. Juni 2019

#### **News und Entscheidungen in Kürze**

<b>EuGH nimmt erneut zum grenzüberschreitenden Verlustabzug im Konzern Stellung</b>	<p>Der EuGH hat sich am 19. Juni 2019 mit zwei Urteilen zur Frage der Finalität von Verlusten geäußert. Die zwei schwedischen Fälle betreffen grenzüberschreitende Beteiligungen, zum einen in Deutschland (direkte Beteiligung) beziehungsweise Spanien (indirekte Beteiligungen).</p> <p><a href="https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/24/eugh-nimmt-erneut-zur-grenzueberschreitenden-verlustabzug-im-konzern-stellung/">https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/24/eugh-nimmt-erneut-zur-grenzueberschreitenden-verlustabzug-im-konzern-stellung/</a></p>
<b>Die neue Whistleblower-Richtlinie der EU und ihre Anforderungen an Unternehmen</b>	<p>Derzeit läuft auf europäischer Ebene das Gesetzgebungsverfahren zum Erlass der Whistleblower-Richtlinie des EU-Parlaments und des Rates zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden. Die Richtlinie soll einen Ausgleich zwischen dem Interesse von Hinweisgebern, dem Interesse der Öffentlichkeit und dem Interesse des Unternehmens schaffen.</p> <p><a href="https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/11/die-neue-whistleblower-richtlinie-der-eu-und-ihre-anforderungen-an-unternehmen/">https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/11/die-neue-whistleblower-richtlinie-der-eu-und-ihre-anforderungen-an-unternehmen/</a></p>
<b>Sind Arrangement Fee und Agency Fee Zinsaufwendungen im Sinne der Zinsschranke?</b>	<p>Der Streitfall vor dem Finanzgericht Münster betrifft Gebühren im Rahmen eines Konsortialkredits. Die Richter entschieden, dass zumindest die „Arrangement Fee“ nicht zu den Zinsaufwendungen im Rahmen der Zinsschranke rechnet.</p> <p><a href="https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/25/sind-arrangement-fee-und-agency-fee-zinsaufwendungen-im-sinne-der-zinsschranke/">https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/25/sind-arrangement-fee-und-agency-fee-zinsaufwendungen-im-sinne-der-zinsschranke/</a></p>
<b>Keine Umqualifizierung des Gewinnanteils aus gewerblich geprägter Fondsgesellschaft in eine Tätigkeitsvergütung</b>	<p>Der BFH hat zur Besteuerung eines überproportionalen Gewinnanteils bei Beteiligung an ausländischen Fondspersonengesellschaften Stellung genommen. Insbesondere geht es um die Umqualifizierung eines Gewinnanteils aus einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft in eine (verdeckte)Tätigkeitsvergütung.</p> <p><a href="https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/15/keine-umqualifizierung-des-gewinnanteils-aus-einer-gewerblich-gepraegten-fondsgesellschaft-in-eine-taetigkeitsverguetung/">https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/2019/06/15/keine-umqualifizierung-des-gewinnanteils-aus-einer-gewerblich-gepraegten-fondsgesellschaft-in-eine-taetigkeitsverguetung/</a></p>

Weitere interessante News und Entscheidungen finden Sie in unserem Blog Steuern & Recht unter <https://blogs.pwc.de/steuern-und-recht/>



## ***Sie haben noch Fragen?***

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine Mail an [PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

## **Redaktion**

### ***Gabriele Nimmrichter***

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37  
60327 Frankfurt am Main  
Tel.: (0 69) 95 85-5680  
[gabriele.nimmrichter@de.pwc.com](mailto:gabriele.nimmrichter@de.pwc.com)

## ***Datenschutz***

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

## ***Bestellung und Abbestellung***

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Die Abmeldung ist jederzeit wie nachfolgend beschrieben möglich.

Falls Sie "steuern+recht aktuell" nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine entsprechende E-Mail-Nachricht an:

***[UNSUBSCRIBE\\_PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com)***

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über unsere Homepage oder über folgenden Link ***[SUBSCRIBE\\_PwC\\_Mandanteninformation@de.pwc.com](mailto:SUBSCRIBE_PwC_Mandanteninformation@de.pwc.com)*** als Abonnent registrieren zu lassen.