

Ausgabe 33

19. August 2021

steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Inhalt

Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Gesellschafterwechsel in doppelt- und mehrstöckigen Personengesellschaften und Auswirkungen auf die gewerbesteuerliche Verlustverrechnung

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 19. August 2021

Weitere Veröffentlichungen vom Tage

Umsatzabhängige Konzernumlage und verdeckte Gewinnausschüttung

Pflicht zur Einreichung einer E-Bilanz bei finanziellem Aufwand von ca. 40 €

Noch Fragen?

Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Gesellschafterwechsel in doppelt- und mehrstöckigen Personengesellschaften und Auswirkungen auf die gewerbesteuerliche Verlustverrechnung

Nach den vorliegenden gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 24. April 2014, wonach die atypisch stille Beteiligung eines Kommanditisten an der KG zu einer teilweisen Verrechenbarkeit des Gewerbeertrags der atypisch stillen Gesellschaft mit dem festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der KG führt, über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Hintergrund

Der BFH hat mit Urteil vom 24. April 2014 ([IV R 34/10](#)), entschieden, dass im Fall der Einbringung des Betriebs einer Kommanditgesellschaft (Obergesellschaft) in eine atypisch stille Gesellschaft (Untergesellschaft) eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft entsteht. Darüber hinaus hat der BFH in diesem Urteil auch zur Unternehmeridentität Stellung genommen. Er hat in diesem Zusammenhang zur Frage, ob und inwieweit gewerbesteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG, die bis zur Begründung der atypisch stillen Beteiligung am Betrieb der Obergesellschaft entstanden sind, auf Ebene der Untergesellschaft für eine Verrechnung zur Verfügung stehen, auf **eine mittelbare Gesellschafterstellung** der Gesellschafter der Obergesellschaft an der Untergesellschaft abgestellt. Auf den Streitfall des BFH-Urteils IV R 34/10 bezogen führte dort die atypisch stille Beteiligung eines Kommanditisten an der KG zu einer teilweisen Verrechenbarkeit des Gewerbeertrags der atypisch stillen Gesellschaft mit dem festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust der KG.

Die Leitsätze des BFH-Urteils [IV R 34/10](#):

1. *Bringt eine Personengesellschaft ihren Gewerbebetrieb in eine andere Personengesellschaft ein, können vortragsfähige Gewerbeverluste bei fortbestehender Unternehmensidentität mit dem Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft verrechnet werden, der auf die Obergesellschaft entfällt. Mit dem auf andere Gesellschafter der Untergesellschaft entfallenden Teil des Gewerbeertrags können Verluste aus der Zeit vor der Einbringung auch dann nicht verrechnet werden, wenn ein Gesellschafter der Obergesellschaft zugleich Gesellschafter der Untergesellschaft ist.*
2. *Beteiligt sich ein Kommanditist später auch als atypisch stiller Gesellschafter an der KG, ist dies ertragsteuerlich als Einbringung des Betriebs der KG in die atypisch stille Gesellschaft mit der Folge zu werten, dass eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft entsteht.*

Nichtanwendbarkeit des Urteils IV R 34/10

Die Finanzverwaltung weist nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder darauf hin, dass die obigen BFH-Grundsätze **des Urteils zur mittelbaren Gesellschafterstellung** über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sind. An der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der es zur Frage des Vorliegens der Unternehmeridentität stets und ausschließlich auf eine **unmittelbare Gesellschafterstellung** ankommt, wird uneingeschränkt festgehalten.

Träger des Verlustabzugs sind folglich die jeweiligen Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft. Bei der Beteiligung einer Obergesellschaft an einer Untergesellschaft sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft Gesellschafterin und damit Träger des Verlustabzugs der Untergesellschaft. Ein Wechsel im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft hat somit keinen Einfluss auf Fehlbeträge bei der Untergesellschaft.

Keine Verlustverrechnung auf Ebene der Untergesellschaft

Für Fälle, wie sie dem BFH mit Urteil vom 24. April 2014 zugrunde lagen, folgt daraus, dass gewerbesteuerliche Fehlbeträge der Obergesellschaft, die bis zur Begründung der atypisch stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) entstanden sind, auf Ebene der Untergesellschaft mangels Unternehmeridentität nicht zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Träger der fraglichen Fehlbeträge sind weiterhin die Mitunternehmer der Obergesellschaft (Unternehmeridentität). Diese sind aber nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft, denn Mitunternehmer der Untergesellschaft ist allein die Obergesellschaft selbst.

Fundstelle

[Gleich lautende Erlasse](#) der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11. August 2021 (veröffentlicht auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums).

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 19. August 2021

EuGH-Vorlage V R 22/20: EuGH-Vorlage zu Betriebsvorrichtungen

26. Mai 2021

Vorlagefrage:

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gemäß Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL

- nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch

- die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgenden Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfrei ist?

[Zum Urteil](#)

Urteil XI R 42/20: Teilwertabschreibung auf Investmentanteile: Ausgleichsposten

21. April 2021

Eine Teilwertabschreibung auf bilanzierte Anteilscheine an einem Immobilienfonds ist nicht im Umfang des Bestandes eines sog. passiven steuerlichen Ausgleichspostens ("negativ thesaurierte Erträge", § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g InvStG 2004), der die Anschaffungskosten der Anteilscheine nicht mindert (Senatsurteil vom 01.07.2020 - XI R 10/18, BFHE 269, 516, BStBl II 2021, 292), "gesperrt".

[Zum Urteil](#)

Urteil VI R 6/19: Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts

19. April 2021

Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund einer Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat. Ein "typischerweise arbeitstägliches" Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts oder Gebiets an sämtlichen Arbeitstagen des Arbeitnehmers. Ein nach Weisung "typischerweise fahrtägliches" Aufsuchen genügt aber nicht.

[Zum Urteil](#)



Weitere Veröffentlichungen vom Tage:

Beschluss VIII B 123/20: Entscheidung über den Antrag auf Akteneinsicht
07. Juni 2021

[Zum Urteil](#)

Urteil VI R 49/18: Steuerliche Behandlung eines zeitlich nicht begrenzten Leitungsrechts bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG

19. April 2021

[Zum Urteil](#)

Urteil VI R 8/19: Keine Steuerbefreiung für beamtenrechtliches pauschales Sterbegeld

19. April 2021

[Zum Urteil](#), siehe auch die [Pressemitteilung 026/21](#).

Urteil X R 25/19: Umstellung einer vorbeugenden Unterlassungsklage in eine Feststellungsklage; Androhung eines Auskunftersuchens nach § 93 Abs. 1 AO

14. April 2021

[Zum Urteil](#)

Urteil XI R 31/20 (XI R 34/18): Zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 15a UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL

21. April 2021

[Zum Urteil](#)

Urteil II R 3/19: Feststellung der Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens; Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte

16. März 2021

[Zum Urteil](#)

Urteil VIII R 15/18: Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Gold ETF-Fondsanteilen

12. April 2021

[Zum Urteil](#)

Rechtsprechung im Blog

Umsatzabhängige Konzernumlage und verdeckte Gewinnausschüttung

Das Finanzgericht Hamburg hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass eine rein umsatzbasierte Vergütung für eine Konzernumlage für die Erbringung diverser Dienstleistungen gegenüber einer Tochterkapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein kann, wenn sie in mehreren Jahren nicht kostendeckend ist und keine Überprüfung der Angemessenheit vorgesehen ist.



Sachverhalt

Streitig ist, ob die Zahlung einer Konzernumlage zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt.

Die Klägerin (eine GmbH) schloss mit ihrer Alleingesellschafterin, der D GmbH, einen Dienstleistungsvertrag ab (u.a. über die zentrale Beschaffung aller Lieferungen und Leistungen, Durchführung der Finanz-, Debitoren und Kreditorenbuchhaltung, etc.). Die Dienstleistungen waren mit monatlich pauschal 6 % (bzw. ab 1.1.2012 mit 5,5 %) vom Umsatz zu vergüten. Eine regelmäßige Abrechnung der für die erbrachten Dienstleistungen tatsächlich angefallenen Kosten war weder vereinbart, noch wurde sie vorgenommen.

Das beklagte Finanzamt ging für die Streitjahre 2009 bis 2013 davon aus, dass die Zahlungen der Tochtergesellschaft als vGA zu qualifizieren seien.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Hamburg wies die Klage ab und entschied, dass sämtliche von der Klägerin gezahlten Konzernumlagen in den Streitjahren zu einer vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) führen und deshalb außerbilanziell hinzuzurechnen seien.

Der zugrundeliegende Dienstleistungsvertrag sei nach Auffassung des Gerichts zwar klar, eindeutig und im Voraus getroffen worden und erfülle damit die Kriterien, die für Verträge zwischen dem beherrschenden Gesellschafter und seiner Gesellschaft gelten. Der Vertrag hielte aber im Übrigen einem Fremdvergleich nicht stand. Deshalb käme es auch auf eine tatsächliche Durchführung nicht an.

Das Finanzgericht äußerte sich dazu, dass Kostenumlagen für die Erbringung von Dienstleistungen in Konzernzusammenhängen grds. nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel zivilrechtlich wirksam und steuerrechtlich anzuerkennen seien. Dies gelte gleichwohl nur dann, wenn der Verteilungsschlüssel und auch der umzulegende Betrag einem Fremdvergleich entsprechen. Dabei sei grundsätzlich auf die tatsächlich angefallenen Kosten abzustellen und nicht auf pauschale Wertansätze.

Vor diesem Hintergrund können die vereinbarten und gezahlten Pauschalvergütungen einem Fremdvergleich nicht standhalten. Diesbezüglich sind die Perspektiven beider Vertragsparteien zu betrachten. Fremde Dritte hätten sich auf eine derartige Absprache nicht eingelassen, weil sie gänzlich von dem tatsächlichen Aufwand für die erbrachten Dienstleistungen abgekoppelt und der Umsatz keine geeignete Bezugsgröße sei. Zudem wären die meisten von dem Dienstleistungsvertrag erfassten Dienstleistungen ohne Bezug zum Umsatz durchgehend in gleicher Weise zu erbringen.

Überdies stehe dem Fremdvergleich u.a. entgegen, dass vorliegend in keiner Weise gewährleistet war, dass die Kosten gedeckt werden oder ein angemessener Gewinnaufschlag ermöglicht wird. Für einen Dienstleistungsempfänger böte die Vereinbarung das Risiko, dass das Entgelt bei im wesentlichen gleichbleibendem Leistungsumfang unangemessen ansteigt, sobald ein höherer Umsatz erzielt wird, ohne dass damit zwingend eine höhere Liquidität bzw. ein höherer Gewinn einhergehen muss.

Der Verzicht auf jegliche Überprüfung der Angemessenheit des Entgelts durch Evaluierung und Darlegung der tatsächlichen Kosten sei unter fremden Dritten aus Sicht beider Vertragsparteien nicht denkbar und zeige, dass Kosten und

Aufwand den Vertragsparteien gleichgültig waren, weil sie im Konzern verbunden waren.

Das Finanzgericht bezog sich zudem auf die – auch wenn im Streitfall nicht unmittelbar anwendbaren – OECD Verrechnungspreisrichtlinien, wonach für derartige Kostenumlagen zunächst auf die budgetierten Kosten abzustellen sei.

Die Revision hatte das Finanzgericht nicht zugelassen. Gegen das Urteil wurde unter dem Az. I B 34/21 Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH eingelegt.

Fundstelle

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 17. März 2021 ([2 K 172/18](#)), die gegen das Urteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH unter dem Az.: I B 34/21 anhängig.

Pflicht zur Einreichung einer E-Bilanz bei finanziellem Aufwand von ca. 40 €

Eine „unbillige Härte“ i.S. des § 5b Abs. 2 EStG liegt nicht bereits deshalb vor, weil die Einkünfte des bilanzierenden Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr gering oder negativ sind. Vielmehr ist zu beurteilen, ob angesichts des Umfangs der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten unverhältnismäßig sind. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin (eine haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft (UG)) einen Anspruch darauf hat, dass das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf die elektronische Übermittlung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der Klägerin verzichtet. Die Klägerin führte an, dass sie nur geringe Gewinne erzielt habe und zudem ein Verlustvortrag bestehe. Die Anschaffung einer Software zur Übermittlung sei ihr nicht zuzumuten.

Die Klage vor dem Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Anhaltspunkte für eine persönliche Unzumutbarkeit nach § 150 Abs. 8 Satz 2 Alternative 2 Abgabenordnung (AO) sind nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht ersichtlich.

Eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit bestehe ebenfalls nicht. Zwar sei nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein „nicht unerheblicher finanzieller Aufwand“ i.S. des § 150 Abs. 8 AO, § 5b Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) vorliegt.

Eine „unbillige Härte“ i.S. des § 5b Abs. 2 EStG liegt jedoch nicht schon dann vor, wenn die Einkünfte des bilanzierenden Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr gering oder negativ sind. Vielmehr ist zu beurteilen, ob angesichts des Umfangs der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten unverhältnismäßig sind.

Nur wenn dies der Fall ist, liegt ein nicht unerheblicher finanzieller Aufwand i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 2 Halbsatz 1 AO vor.

Ein finanzieller Aufwand in Höhe von 40,54 € für die durch § 5b Abs. 1 EStG vorgeschriebene elektronische Übermittlung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ist auch für einen „Kleinstbetrieb“ nicht (wirtschaftlich) unzumutbar.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 5b Abs. 1 EStG bestehen aus Sicht des BFH ausdrücklich nicht.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 21. April 2021 ([XI R 29/20](#)), veröffentlicht am 12. August 2021.



Weitere interessante News und Entscheidungen finden Sie in unserem Blog Steuern & Recht

HIER



Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

VERANSTALTUNGSSUCHE

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

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

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: (0 511) 53 57-3242
gunnar.tetzlaff@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

© 2021 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.