

Ausgabe 14

13. April 2023

steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Inhalt

Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Finales BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 13. April 2023

Weitere Veröffentlichungen vom Tage

Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung bei Zins-Währungsswaps

Relevante Beteiligung gemäß § 17 Abs. 1 EStG an einer "US-Corporation"

Terminplaner

Steuern zum Frühstück

Noch Fragen?

Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

Finales BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital

Mit Schreiben vom 1. November 2022 hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf eines BMF-Schreibens zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital an bestimmte Verbände versandt. Ihnen wurde bis zum 30. November 2022 Gelegenheit zur Stellungnahme zu diesem Entwurf gegeben. Am 12. April 2023 hat das BMF nun das endgültige Schreiben auf seiner Internetseite veröffentlicht.

Nach dem Ergebnis der Gemeinsamen Sondersitzung der Leiter der Körperschaft- und Einkommensteuerreferate der obersten Finanzbehörden der Länder am 14. März 2023 hat das BMF nun am 12. April 2023 **das finale Schreiben veröffentlicht**. Es ergeht zur ertragsteuerlichen Behandlung von Kapital, das vor allem Kapitalgesellschaften durch die Einräumung von Genussrechten erhalten, und dabei insbesondere zur Zuordnung zum Eigen- oder Fremdkapital.

Inhalt des Schreibens

I. Definition von Genussrechtskapital

II. Abgrenzung von Genussrechtskapital zu anderen Kapitalüberlassungen

1. Abgrenzung zur stillen Gesellschaft
2. Abgrenzung zu partiarischen Darlehen

III. Steuerbilanzrechtliche Abgrenzung von Fremdkapital und Eigenkapital

1. Allgemein
2. Genussrechtskapital als Fremd- oder Eigenkapital
3. Genussrechtskapital i. S. d. § 8 Absatz 3 Satz 2 2. Alternative KStG
4. Genussrechtskapital, das in der Handelsbilanz im Eigenkapital ausgewiesen wird
5. Genussrechtskapital in der Krise
6. Wandlungs- oder Optionsrechte

IV. Ansatz einer Verbindlichkeit in der Bilanz

1. Fehlende wirtschaftliche Belastung
2. Passivierungsaufschub nach § 5 Absatz 2a EStG
3. Folgen des fehlenden Ansatzes einer Verbindlichkeit

V. Zahlungen auf Genussrechtskapital bei der Einkommensermittlung

VI. Debt-Mezzanine-Swap

VII. Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Das BMF-Schreiben vom 27. Dezember 1995 wird aufgehoben.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 11. April 2023 ([IV C 6 - S 2133/19/10004 :002](#)).

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 13. April 2023

**Urteil IX R 11/21:
Privates Veräußerungs-
geschäft nach
trennungsbedingtem
Auszug eines
Ehepartners**

14. Februar 2023

Eine (willentliche) Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kann auch dann vorliegen, wenn der Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an dem im Miteigentum beider Ehepartner stehenden Einfamilienhaus vor dem Hintergrund der drohenden Zwangsvollstreckung im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung (entgeltlich) auf seinen geschiedenen Ehepartner innerhalb der Haltefrist überträgt. Der Ehegatte nutzt seinen Miteigentumsanteil nach dem Auszug aus dem Familienheim nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wenn der geschiedene Ehepartner und das gemeinsame minderjährige Kind weiterhin dort wohnen.

Zum Urteil, siehe auch die [Pressemitteilung 023/23](#).

**Urteil I R 55/19:
Wegzugsbesteuerung
und "lediglich
vorübergehende
Abwesenheit"**

21. Dezember 2022

Das zum Entfallen der sog. Wegzugsbesteuerung führende Merkmal der "nur vorübergehenden Abwesenheit" in § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG ist unabhängig von einer "Rückkehrabsicht" erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitrahmens von fünf Jahren nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Zum Urteil

**Urteil V R 14/21 (V R
45/19): Erfordernis
eines Änderungs-
antrags zur
Vermeidung
widerstreitender
Steuerfestsetzung bei
Organschaft**

16. März 2023

Eine Personenhandelsgesellschaft mit einer "kapitalistischen Struktur" kann Organgesellschaft sein, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind (Anschluss an das EuGH-Urteil Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15.04.2021 - C 868/19, EU:C:2021:285 und insoweit Aufgabe des BFH-Urteils vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBI II 2017, 547). Macht eine KG geltend, dass sie aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt.

Zum Urteil



Weitere Veröffentlichungen vom Tage:

Urteil XI R 16/21: Photovoltaik-Anlage: Vorsteuerabzug aus Reparaturkosten für Hausdach

07. Dezember 2022

[Zum Urteil](#)

Urteil XI R 18/21: Keine Lieferung von dezentral verbrauchtem Strom

29. November 2022

[Zum Urteil](#)

Urteil XI R 2/22: Bankenhaftung nach § 13c UStG bei debitorischem Kontokorrentkonto

29. November 2022

[Zum Urteil](#)

Rechtsprechung im Blog

Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung bei Zins-Währungsswaps

Ein inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Auf der Grundlage eines Rahmenvertrags für Finanztermingeschäfte vom 06.07.2010 schloss die Klägerin am 16.12.2010 mit der A-Bank einen "Zins-Währungsswap" über die restliche Laufzeit eines ihr von der Bank gewährten Darlehens (Grundgeschäft) von noch 14 Jahren ab. Die Klägerin hatte auf einen sich monatlich verringernden Bezugsbetrag einen festen Zinssatz von 3,37% in CHF zu zahlen; sie erhielt von der Bank auf einen sich ebenfalls monatlich verringernden Bezugsbetrag [variable] Zinsen i.H.d. 1-Monats-Euribor zuzüglich eines Spreads von 1,54% Basispunkten. Darüber hinaus wurden in dem Swapvertrag vom 16.12.2010 "Kapitaltausche" vereinbart. Wirtschaftlich betrachtet führte dies dazu, dass das mit dem Grundgeschäft (Darlehensvertrag mit der Bank) verbundene Risiko eines variablen Darlehenszinses durch ein Währungsrisiko sowohl bezüglich der Zinszahlungen als auch hinsichtlich der Darlehenstilgung ersetzt wurde.

Die Aufwendungen aus der Swapvereinbarung hatten die vereinnahmten Zahlungen der A aus dem Swapvertrag überstiegen. Das Finanzamt ging bei dem Swap von einem Termingeschäft i. S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) aus und versagte den steuerlichen Abzug der hieraus entstandenen Verluste. Das Finanzgericht hatte der Klage in diesem Punkt stattgegeben: Der Abschluss des Zins-Währungsswaps habe der



Absicherung der aus dem Darlehen herrührenden Zinsrisiken gedient. Der Zins-Währungsswap unterfalle der Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 4 Satz 4 Alternative 2 EStG, wonach Verluste aus Termingeschäften nicht den Verlustabzugsbeschränkungen unterliegen, wenn die zugrunde liegenden Geschäfte der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen.

Entscheidung des BFH

Der BFH sah dies anders. Er gelangte zu dem Schluss, dass der im Rahmen des Swapgeschäfts vereinbarte „Kapitaltausch“ zu einem (zusätzlichen) Währungsrisiko für die Klägerin geführt habe. Die Voraussetzungen der Ausnahme für Geschäfte, die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nach § 15 Abs. 4 Satz 4 Alternative 2 EStG dient (sog. Hedge-Geschäfte), sah der BFH nicht als erfüllt an. Denn der Zins-Währungsswap ist bei objektiver Betrachtung nicht geeignet, Risiken aus dem Grundgeschäft (Darlehensvertrag) auch nur teilweise zu kompensieren. Erst der Sicherungszweck des Termingeschäfts und der Zusammenhang mit dem abgesicherten Grundgeschäft führen dazu, dass der Verlust aus dem Termingeschäft überhaupt steuerlich voll berücksichtigungsfähig ist

Bei einem Termingeschäft als Sicherungsgeschäft setzt die Annahme einer gegenläufigen Erfolgskorrelation voraus, dass mit dem Termingeschäft ein aus dem Grundgeschäft resultierendes Risiko zumindest teilweise abgesichert wird. Eine gegenläufige Erfolgskorrelation von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht gegeben, wenn das Risiko der variablen Verzinsung eines Darlehens infolge der Vereinbarung eines Zins-Währungsswaps nicht nur durch ein anderes Risiko (Währung) ersetzt, sondern auch das ursprüngliche Grundgeschäft faktisch mit Risiken ähnlich denen eines Fremdwährungsdarlehens belastet und damit zusätzlichen Risiken ausgesetzt wird.

Der Vertrag vom 16.12.2010 lasse sich, so der BFH, unter den Oberbegriff der Zins- und Währungsswapgeschäfte einordnen. Dem entspricht, dass das streitbefangene Geschäft von den beteiligten Parteien als "Zins-Währungsswap" bezeichnet worden ist. Die Anknüpfung der vereinbarten Zahlungen der Klägerin an eine infolge von möglichen Kursschwankungen im Verhältnis zum Euro veränderliche Bezugsgröße (CHF) war auch darauf ausgerichtet, der Klägerin einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.

Auch im **zweiten Klagepunkt** war die Klägerin mit ihrer Revision unterlegen: Das Finanzamt hatte den verbleibenden Verlustvortrag nach § 15 Abs. 4 i. V. mit § 10d Abs. 4 EStG auf der Ebene der Klägerin als Personengesellschaft festgestellt. Im Fall von Verlusten aus Termingeschäften aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft erfolgt die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf der Ebene der beteiligten Gesellschafter und bei deren Einkommensteuerveranlagungen. Die betreffenden Bescheide hatte das Finanzgericht, wenn auch aus anderen Gründen, so doch im Ergebnis zu Recht aufgehoben.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09. Februar 2023 ([IV R 34/19](#)), veröffentlicht am 6. April 2023. – Ebenso das teilweise inhaltsgleiche Urteil [IV R 23/20](#).

Relevante Beteiligung gemäß § 17 Abs. 1 EStG an einer "US-Corporation"

In der Frage, inwieweit eine Corporation" nach US-amerikanischem Recht einer deutschen Kapitalgesellschaft entspricht, nimmt der Bundesfinanzhof in seinem aktuellen Urteil den sogenannten Typenvergleich vor. Die Richter begründen des Weiteren, wie die Relevanzschwelle von 1% im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG konkret zu ermitteln ist.

Hintergrund

Streitig war, wie die Relevanzschwelle des § 17 Abs. 1 EStG bei einer "Corporation", die nach dem Recht von Delaware/USA gegründet wurde, zu ermitteln ist. Der BFH hatte eine Konstellation zu beurteilen, in der es keine Eintragung einer Niederlassung in das deutsche Handelsregister gibt. Insofern war die Frage, ob die ausländische Gesellschaft einer deutschen GmbH oder einer AG vergleichbar ist. Zweitens hängt die im Streitfall zu beurteilende weitere Frage, ob eine wesentliche Beteiligung " i. S. von § 17 EStG vorliegt davon ab, welches die maßgebliche Bezugsgröße für das „Kapital“ der Gesellschaft ist, hier: einer Inc. mit Sitz in Delaware/USA (die zunächst in England und dann in den USA börsennotiert und bei der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde (SEC) registriert war).

Sachverhalt

Der Kläger (R) war Alleingesellschafter der S-GmbH. Diese Anteile veräußerte er an die Z-Unternehmensgruppe und erhielt neben der Zahlung eines Geldbetrags in Höhe von 2.282.597 € im Tausch 1 296 165 Anteile an der Z-Inc. mit Sitz in Delaware/USA. Die Anschaffungskosten der Anteile betragen 1.560.972 €. - Nach einer Verschmelzung und dem letzten bei der SEC hinterlegten Jahresbericht der Z-Inc. zum 31.12.2009 und der veröffentlichten Bilanz zu diesem Stichtag betragen die "authorized shares" 150 000 000 Stammaktien zu je 0,0001 USD (zuzüglich 1 000 000 Vorzugsanteile zu je 0,0001 USD) und die "issued and outstanding shares" 37 277 808 Anteile.

Das FA ging davon aus, dass der erzielte Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Z-Inc.-Anteile zu 60 % steuerpflichtig sei. Denn die Beteiligung von 1 296 165 Anteilen sei nicht auf das Nominalkapital von 150 000 000 Anteilen zu beziehen, sondern auf die ausgegebenen 37 224 215 Anteile, die sich aus dem "Agreement and Plan of Merger" und der Bilanz zum 31.12.2009 ergäben. - R machte geltend, es liege keine relevante Beteiligung i.S. des § 17 EStG vor. Nach dem Tausch habe er 1 296 165 Stück Aktien von insgesamt 150 000 000 ("authorized share capital") erworben; dies entspreche einer Beteiligung von 0,86 % am Nominalkapital.

Entscheidung des BFH

Nachdem zuvor das Finanzgericht die Klage abgewiesen hatte, wies auch der BFH die Revision des Klägers als unbegründet ab. Die Entscheidung des Finanzgerichts, R sei innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Z-Inc. zu mindestens 1 % beteiligt gewesen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Die Anteile an einer "Corporation" nach US-amerikanischem Recht gehören zu den ähnlichen Beteiligungen i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG. Die Gesellschaft ist nach Maßgabe des sog. Typenvergleichs einer deutschen Aktiengesellschaft vergleichbar.

§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft typisierend an die Höhe der nominellen Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der (inländischen) Kapitalgesellschaft

an; bei Auslandskapitalgesellschaften ist auf eine entsprechende Bezugsgröße abzustellen, die die kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters in vergleichbarer Weise wiedergibt. Diese Bezugsgröße muss bei Auslandskapitalgesellschaften, die nicht dem deutschen Gesellschaftsrecht unterliegen, Auskunft über das tatsächlich übernommene Gesellschaftskapital geben. Maßgeblich ist, welchen Beitrag der Gesellschafter zu dem durch Einlagen gebildeten Gesellschaftsvermögen erbracht hat; damit korrespondiert sein Anspruch auf Beteiligung an der Substanz der Kapitalgesellschaft. Auf eine Größe, die dem genehmigten Kapital nach deutschem Recht entspricht, kann in diesem Zusammenhang auch dann nicht abgestellt werden, wenn sie sich als einzige aus einem öffentlichen Register ergibt.

Des Weiteren schließt sich der BFH den Schlussfolgerungen des Finanzgerichts an, wonach das in der Satzung und in den Gründungsunterlagen genannte und bei der Registrierung angegebene "authorized capital" als genehmigtes Kapital nur die Anzahl der Aktien festlege, die von der Gesellschaft ausgegeben werden dürften. Diese Anzahl gebe aber keine Auskunft oder Gewissheit darüber, dass die Gesellschaft in dieser Höhe auch mit Kapital ausgestattet bzw. dass mit einer Kapitalaufbringung in dieser Höhe zu rechnen sei. Das "authorized capital" gebe auch keinen Hinweis auf die Höhe des Kapitals, an dem der Gesamtheit der Aktionäre die Gesellschafterrechte (Dividendenbezug, Teilhabe am Liquidationserlös) zustünden, da nicht erkennbar sei, inwieweit Aktien tatsächlich ausgegeben und gezeichnet worden seien. Das lasse sich nur aus den Angaben zu den "issued and outstanding shares" ersehen. Allein den Inhabern dieser Anteile stünden die maßgeblichen Rechte eines Aktionärs zu.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 14. Februar 2023 ([IX R 23/21](#)), veröffentlicht am 6. April 2023.



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

[HIER](#)

Terminplaner

Steuern zum Frühstück
Webcast 18.04.

[ZUM SEMINAR](#)

Wir freuen uns auf Sie!



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@pwc.com

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

© 2023 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.

