

Mandanteninformation

Juni 2022



Themen dieser Ausgabe



Stille Beteiligung der Kinder an
Arztpraxis des Vaters



Keine einschränkende Auslegung
des § 6 Abs. 1 AStG S. 2
Nr. 1 AStG a.F.



Schenkungssteuer bei Amortisation
von Geschäftsanteilen



Unionsrechtliche Zweifel am
umsatzsteuerlichen
Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe



BMF-Schreiben zur
ertragsteuerlichen Behandlung von
Kryptowährungen



Impressum



Stille Beteiligung der Kinder an Arztpraxis des Vaters

BFH, Urteil v. 23.11.2021 – VIII R 17/19, DStR 2022, 407

Ein zwischen dem Angehörigen eines freien Berufs und seinem minderjährigen Kind zivilrechtlich wirksam geschlossenes, als stille Gesellschaft bezeichnetes Gesellschaftsverhältnis führt zur Entstehung einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, die einkommensteuerlich einer stillen Gesellschaft gleichsteht.

Hintergrund: Stille Gesellschaften sind Personengesellschaften, bei denen sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen mit einer Einlage beteiligt und dann in dem vereinbarten Umfang am Gewinn und Verlust partizipiert. Handelsrechtliche Regelungen hierzu finden sich in den §§ 230 ff. HGB. Steuerrechtlich kommen je nachdem, ob sich die stille Beteiligung im Privatvermögen oder Betriebsvermögen befindet, Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht. Der an den stillen Gesellschafter gezahlte Gewinnanteil mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts und muss im Gegenzug vom stillen Gesellschafter versteuert werden.

Sachverhalt: Der Kläger war selbständiger Zahnarzt. Er räumte seinen drei minderjährigen Kindern im Jahr 2007 jeweils eine „stille Beteiligung“ in Höhe von 50.000 € im Wege der Schenkung ein. Seine Kinder wurden durch einen Ergänzungspfleger vertreten. Jedes seiner Kinder sollte mit 10 % am Gewinn oder Verlust beteiligt sein, maximal aber mit 15 % der Einlage, d. h. mit 7.500 €. Der Kläger konnte die schenkweise Einräumung der stillen Beteiligung widerrufen, falls ein Kind ohne Zustimmung des Klägers die stille Beteiligung übertragen würde. Die stillen Gesellschaften sollten mindestens bis zum 31.12.2017 laufen. Die jeweiligen Gesellschaftsverträge des Vaters mit seinen Kindern räumten den Kindern Einsichts- und Kontrollrechte insoweit ein, als diesen nicht die ärztliche Schweigepflicht entgegensteht. Ab 2008 zahlte der Kläger seinen Kindern die

Gewinnanteile für das jeweils vorherige Jahr aus. Die Auszahlung des Gewinnanteils erfolgte auf ein Konto der Kinder, über das beide Elternteile verfügungsberechtigt waren. Der Kläger behandelte die Auszahlungen in den Streitjahren 2008 bis 2015 als Betriebsausgaben. Das beklagte Finanzamt erkannte die Zahlungen nicht als Betriebsausgaben an, sondern ging von privaten Aufwendungen im Sinne des § 12 Nr. 1 und Nr. 2 EStG aus. Die Rechtsauffassung des Finanzamts wurde in erster Instanz durch das FG München bestätigt.

Entscheidung: Der BFH hob das Urteil auf und wies die Sache an das FG München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Das FG hat nicht alle entscheidungserheblichen Aspekte des Streitfalls ermittelt und seiner Überzeugungsbildung zugrunde gelegt. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt. Wird zwischen einem Angehörigen eines freien Berufs und seinem minderjährigen Kind zivilrechtlich wirksam ein als „stille Gesellschaft“ bezeichnetes Gesellschaftsverhältnis geschlossen, führt dies nicht zu einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 230 HGB. Es entsteht aber eine Innengesellschaft bürgerlichen Rechts. Gewinnbeteiligungen, die der Geschäftsinhaber an den Gesellschafter einer Innengesellschaft zahlt, sind nach den Grundsätzen der stillen Gesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Begründung der Innengesellschaft betrieblich veranlasst ist. Die Aufwendungen müssen hierfür objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sein. Von einer betrieblichen Veranlassung kann bei einem Vertrag zwischen nahen Angehörigen über die Gründung einer Innengesellschaft nur ausgegangen werden, wenn die Vereinbarung zivilrechtlich wirksam ist, inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entspricht und auch wie unter Dritten vollzogen wird. Nicht jede geringfügige Abweichung vom Fremdüblichen

MANDANTENINFORMATION

führt zur steuerlichen Nichtanerkennung. Vielmehr kommt es auf die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten an.

Steuerlich unschädlich ist es, wenn die Beteiligung oder die Mittel für die Einlage dem nahen Angehörigen geschenkt werden. Im Streitfall waren die Schenkungs- und die Beteiligungsverträge zivilrechtlich wirksam. Die fehlerhafte Bezeichnung als „stille Gesellschaft“ ist ohne Bedeutung. Allerdings muss das FG München noch prüfen, ob die Kinder diejenigen Kontrollrechte hatten, die üblicherweise einem stillen Gesellschafter zustehen und ob die vereinbarte Laufzeit und die Kündigungsmöglichkeit fremdüblich waren. Darüber hinaus muss das FG München noch ermitteln, ob die Widerrufsmöglichkeit des Klägers für den Fall der Weiterveräußerung der Beteiligung durch ein Kind einem Fremdvergleich standhält.

Hinweis: Gegen die vom Kläger gewählte Gestaltung ist grundsätzlich nichts einzuwenden, solange die vom BFH angeführten Aspekte der Anerkennungsfähigkeit von Verträgen unter

nahen Angehörigen beachtet sind. Die Verträge müssen zivilrechtlich wirksam, fremdüblich und tatsächlich durchgeführt worden sein. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, lässt sich nur bei einer Gesamtwürdigung der tatsächlichen Gegebenheiten durch das erstinstanzliche Finanzgericht feststellen. Zu welchem Ergebnis das FG München kommt, lässt sich nicht mit Sicherheit voraussagen. Die Entscheidung des BFH deutet aber darauf hin, dass die Anerkennung an der tatsächlichen Durchführung der stillen Beteiligung scheitern könnte. Das FG München wird u.a. feststellen müssen, ob die Gewinnanteile immer gezahlt wurden und ob die Kinder von ihren vertraglich vereinbarten Kontroll- und Informationsrechten Gebrauch gemacht haben.

Ansprechpartnerin:



Annika Kringel
Steuerberaterin
Annika.Kringel@BRL.de
T 040 35006 - 111

Keine einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a.F.

BFH, Urteil v. 8.12.2021 – I R 30/19, BeckRS 2021, 53194

§ 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a.F. ist nicht einschränkend dahingehend auszulegen, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.

Hintergrund: Gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 EStG gehört der Gewinn aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. Darüber hinaus ist § 17 Abs. 1 S. 1 EStG in bestimmten Fällen auch ohne Veräußerung anwendbar. Dies ist etwa gemäß

§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG der Fall, wenn eine natürliche Person innerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet (sog. Wegzugsbesteuerung). Dasselbe gilt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG, soweit die Kapitalgesellschaftsanteile unentgeltlich auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übertragen werden. Zugunsten der Sicherung des Steueraufkommens wird in diesen Fällen auf das Realisationsprinzip verzichtet, welches eine Besteuerung von Wertzuwächsen erst im Zeitpunkt einer transaktionsbedingten Gewinnrealisierung vorsieht. Da mit der Vorschrift des § 6 AStG das Steueraufkommen Deutschlands gesichert werden soll, wird teilweise für eine

MANDANTENINFORMATION

einschränkende Auslegung des § 6 AStG plädiert. Hiernach soll die Vorschrift insgesamt nur Anwendung finden, wenn durch den Wegzug oder die Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen oder beschränkt wird. Wenn Deutschland sein Besteuerungsrecht also etwa aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht verliert, soll nach dieser Ansicht § 6 AStG nicht zur Anwendung gelangen.

Sachverhalt: Die Klägerin ist die Rechtsnachfolgerin ihres inzwischen verstorbenen Ehemanns. Dieser übertrug im Jahr 2009 seinem Sohn einen Geschäftsanteil an einer GmbH mit Sitz im Inland, der dafür eine Gegenleistung leistete. Der Sohn besaß die US-amerikanische Staatsbürgerschaft und war im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig. In unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Übertragung der Geschäftsanteile an seinen Sohn übertrug der Ehemann ebenfalls entgeltlich Anteile auf die Klägerin. Das Finanzamt behandelte die vorstehenden Übertragungen auf den Sohn und die Klägerin als teilentgeltliche Erwerbe und setzte für den Ehemann einen steuerpflichtigen Übertragungsgewinn für beide Übertragungen an. Für den unentgeltlichen Teil der Übertragung auf den Sohn war das Finanzamt der Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG erfüllt seien. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Entscheidung: Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Die Voraussetzungen des Wortlauts von § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a.F. sind erfüllt. Der Ehemann hat Anteile an einer GmbH, an welcher er innerhalb der letzten fünf Jahre zumindest mit 1 % beteiligt war, durch teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft auf seinen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn übertragen.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a.F. nicht dahingehend einschränkend auszulegen, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf einen beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.

Zwar wird in der juristischen Fachwelt teilweise kritisiert, dass der Besteuerungstatbestand unter anderem deshalb zu weit reiche, weil er nicht voraussetzt, dass das deutsche Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Zuge der Übertragung ausgeschlossen oder zumindest beschränkt wird. Diese Erwägungen haben jedoch keinen Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden.

Eine einschränkende Auslegung ist auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Denn eine den eigentlichen Wortlaut einer Norm einschränkende, verfassungskonforme Auslegung scheidet aus, wenn diese dem Wortlaut der auszulegenden Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers widerspricht. § 6 Abs. 1 AStG durchbricht zwar das Realisationsprinzip, jedoch ist ausnahmsweise die Abrechnung der vorhandenen stillen Reserven bereits vorher ohne Transaktion zulässig, wenn ein späterer Steuerzugriff nicht mehr oder nur eingeschränkt möglich wäre. § 6 Abs. 1 AStG verlagert damit die Besteuerung lediglich zeitlich vor, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG grundsätzlich vorgesehen ist.

Diesem Ergebnis steht schließlich weder das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA noch Unionsrecht entgegen. Insbesondere kann sich die Klägerin nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV berufen. Denn Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit, die bereits am 31.12.1993 bestanden haben, dürfen auch weiterhin angewandt werden (sog. Stand-Still-Klausel, Art. 64 Abs. 4 AEUV).

Hinweis: Die Entscheidung erging zwar zu § 6 AStG in einer alten Fassung, die Entscheidung ist jedoch auf § 6 AStG in der aktuell gültigen Fassung übertragbar. Neben § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AStG n.F. regeln andere Steuergesetze weitere Fälle der Wegzugsbesteuerung. Hierzu gehören etwa § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG sowie § 6 Abs. 1 Nr. 3 AStG n.F. Diesen Normen ist gemein, dass der Tatbestand nur erfüllt ist, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands tatsächlich ausgeschlossen oder beschränkt wird. Hiervon ausgehend wird im Schrifttum teilweise vertreten, dass auch bei den anderen in § 6 Abs. 1 AStG geregelten Fällen der Wegzugsbesteuerung das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen bzw. beschränkt werden muss. Mit Blick auf den klaren

MANDANTENINFORMATION

gesetzgeberischen Willen ist der BFH dieser Auffassung nun ausdrücklich entgegengetreten. In der ersten Instanz hatte die Klägerin noch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gerügt, da die Übertragung der Anteile an den in den USA lebenden Sohn auch hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Übertragung zu einer Besteuerung mit Einkommensteuer führt. Soweit die Übertragung der Anteile von dem Vater an die Klägerin unentgeltlich war, fällt hingegen gegebenenfalls allein Schenkungsteuer an. Der unentgeltliche Teil der Übertragung wird nicht als einkommensteuerpflichtige Veräußerung behandelt. Das Finanzgericht wies hier zutreffend auf die

Unterschiedlichkeit der Sachverhalte hin. Im Fall der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Klägerin verbleibt das Besteuerungssubstrat in Deutschland, im Fall des Sohnes wird es in die USA transferiert. Gerade für diesen Fall wurde der Ersatztatbestand geschaffen.

Ansprechpartnerin:



*Nina Schütte, LL.M.
Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH),
Steuerberaterin, Partnerin
Nina.Schuette@BRL.de
T 040 35006 - 116*

Schenkungssteuer bei Amortisation von Geschäftsanteilen

BFH, Urteil v. 17.11.2021 – II R 21/20, DStR 2022, 1042

Die schenkungssteuerliche Erfassung von Werterhöhungen von Anteilen der verbleibenden Gesellschafter aufgrund der Einziehung von GmbH-Anteilen von einem Mitgesellschafter ist nicht auf die Fälle der Zwangseinziehung von Anteilen beschränkt.

Hintergrund: Der schenkungssteuerliche Grundtatbestand regelt in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, dass als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden gilt, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

§ 7 Abs. 7 ErbStG regelt dazu den schenkungssteuerlichen Sondertatbestand. Danach ist der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang eines Geschäftsanteils auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft eine Schenkung. Dies gilt jedoch nur, soweit der Wert, der sich für den übergebenen Anteil ergibt, den Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters übersteigt. Die Regelung geht auf die sogenannte Wagnisrechtsprechung des BGH zurück, wonach gesellschaftsvertraglich vereinbarte Abfindungsbeschränkungen, die gleichmäßig für alle Gesellschafter gelten sollen, keine zivilrechtlichen Schenkungen darstellen. Denn jeder Gesellschafter geht das Wagnis des Verlustes

seines eigenen Geschäftsanteils ohne entsprechende Abfindung ein, um der Chance willen, die Geschäftsanteile des anderen bei dessen Ausscheiden günstig zu übernehmen. Dieser zivilrechtlichen Sichtweise hatte sich der BFH bereits in den 50er Jahren angeschlossen, worauf der Gesetzgeber mit dem speziellen Schenkungssteuertatbestand in § 7 Abs. 7 ErbStG reagiert hat.

Sachverhalt: Der Kläger war mit drei weiteren Personen (B, C und D) im Jahr 2007 Gesellschafter einer GmbH mit einem Stammkapital von insgesamt 324.000 €. Sie verfügten über jeweils einen Geschäftsanteil mit einer Stammeinlage von 81.000 €. Nach dem Gesellschaftsvertrag war die Einziehung von Geschäftsanteilen mit Zustimmung der betroffenen Gesellschafter jederzeit zulässig, ohne Zustimmung war sie nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Mit notariell beurkundetem Vertrag beschlossen die vier Gesellschafter einstimmig die Einziehung des Geschäftsanteils des Gesellschafters B zum 31.12.2007. Als Einziehungsvergütung hatte die GmbH an B 75.000 € in 75 gleichen Monatsraten zu zahlen. Die Nennbeträge der verbleibenden drei Geschäftsanteile wurden jeweils um 27.000 € auf 108.000 € aufgestockt. Nachdem das Betriebs-

MANDANTENINFORMATION

stätten-Finanzamt der GmbH den Wert des eingezogenen Anteils gesondert festgestellt hatte, setzte das Schenkungsteuer-Finanzamt gegenüber dem Kläger wegen der Werterhöhung seines GmbH-Anteils Schenkungsteuer in Höhe von 7.000 € fest. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab.

Entscheidung: Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht hat zu Recht erkannt, dass die Einziehung des Geschäftsanteils des B gemäß § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG bei dem Kläger zu einem Drittel der Schenkungsteuer unterliegt.

§ 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG erfasst die Werterhöhung von Anteilen der verbleibenden Gesellschafter durch jegliche Einziehung von GmbH-Anteilen nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 GmbHG und ist nicht auf Fälle der Zwangseinziehung von Anteilen beschränkt. Weder dem Wortlaut des § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG („eingezogen“) noch der Systematik oder dem Sinn und Zweck der Vorschrift ist eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Fälle der zwangsweisen Einziehung nach § 34 Abs. 2 GmbHG zu entnehmen. Hiergegen spricht vor allem, dass bei einem solch engen Verständnis eine Gesetzeslücke verbliebe, die § 7 Abs. 7 ErbStG gerade schließen soll.

Hinweis: Der BFH widerspricht damit einer teilweise in der Literatur vertretenen Auffassung, wonach § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG nur Fälle der Zwangseinziehung erfassen soll. Einige Stimme in der Literatur argumentieren insoweit mit dem nahezu identischen Wortlaut der Parallelvorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 ErbStG. Diese zielt als erbschaftsteuerlicher Sondertatbestand darauf ab, einen spezifischen Fall der Zwangseinziehung im Todesfall zu erfassen, soweit es durch die Einziehung im Todesfall zur Werterhöhung des Anteils anderer Gesellschafter gekommen ist. Da der im Todesfall ausscheidende Gesellschafter aber keine Zustimmung mehr zu einer Einziehung geben kann, ist der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 ErbStG von vornherein auf die Zwangseinziehung beschränkt. Diese Beschränkung soll auch auf die Fälle des § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG übertragbar sein. Eine solche Auslegung ist hingegen nach Auffassung des BFH weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck der Schließung von Besteuerungslücken zu vereinbaren.

Ansprechpartner:



Dr. Nils Meyer-Sandberg
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt
für Steuerrecht, Partner
Nils.Meyer-Sandberg@BRL.de
T 040 35006 - 111

Unionsrechtliche Zweifel am umsatzsteuerlichen Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe

BFH, Beschluss v. 7.3.2022 – XI B 2/21 (AdV), DStR 2022, S. 984

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG im nationalen Recht angeordnete Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Hintergrund: Gemäß § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage (sog. Regelsteuersatz). Davon abweichend regelt § 12 Abs. 2 UStG

Fälle, in denen sich die Steuer auf 7 % ermäßigt. Ermäßigt besteuert werden gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG Umsätze aus der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Dies gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Von der Ermäßigung des

MANDANTENINFORMATION

Steuersatzes werden demnach allein die reinen Beherbergungsleistungen erfasst, nicht jedoch Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen. Der XI. Senat des BFH vertrat in der Vergangenheit die Auffassung, dass dieses sogenannte Aufteilungsgebot dem unionsrechtlichen Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vorgeht. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung besagt, dass unselbstständige Nebenleistungen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilen. Nach einem Urteil des EuGH aus dem Jahr 2018 (Rechtssache „Stadion Amsterdam“, EuGH, Urteil v. 18.1.2018 – C-463/16) stellt sich jedoch die Frage, ob die im deutschen Umsatzsteuerrecht geregelten Aufteilungsgebote unionsrechtskonform sind. Denn nach Ansicht des EuGH darf eine einheitliche Leistung nicht dergestalt aufgeteilt werden, dass sowohl der Regelsteuersatz als auch der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden.

Sachverhalt: Die Antragstellerin betreibt ein Hotel und Restaurant. In den Streitjahren 2014 bis 2017 erhielten alle Hotelgäste über die Beherbergung hinaus auch ein Frühstück sowie Zugang zum hoteleigenen Spa. Reine Übernachtungen bot die Antragstellerin nicht an. Die Antragstellerin ging in ihren Umsatzsteuererklärungen davon aus, dass Übernachtung, Frühstück und Spa einheitliche Leistungen zum ermäßigten Steuersatz von 7 % seien. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass Übernachtungen, Frühstück und Spa jeweils eigenständige Leistungen seien, von denen die Übernachtung einerseits dem ermäßigten Steuersatz und Frühstück und Spa andererseits dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen seien. Die Antragstellerin hält das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH für unionsrechtswidrig und beantragte beim Finanzgericht die Aussetzung der Vollziehung. Das Finanzgericht lehnte den Antrag der Antragstellerin ab und ließ gegen diese Entscheidung, soweit der Bescheid für das Jahr 2017 betroffen ist, die Beschwerde zu. Mit der Beschwerde wendet sich die Antragstellerin gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 2014 bis 2017.

Entscheidung: Der BFH gab der Beschwerde der Antragstellerin teilweise statt und setzte die Vollziehung des angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids zum Teil aus. Soweit die Beschwerde die Umsatzsteuer 2014 bis 2016 betrifft, ist diese unzulässig, da die Beschwerde nicht durch das Finanzgericht zugelassen worden ist. Im Übrigen ist die Beschwerde jedoch begründet. Es bestehen ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit des in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG geregelten Aufteilungsgebots mit dem Unionsrecht.

Der erkennende Senat hat das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG normierte Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, bisher als unionsrechtskonform angesehen. Es ist allerdings fraglich, ob an dieser Rechtsprechung des Senats nach Ergehen des EuGH-Urteils „Stadion Amsterdam“ weiterhin festzuhalten ist. Im Urteil „Stadion Amsterdam“ hat der EuGH entschieden, dass eine einheitliche Leistung, welche aus zwei separaten Bestandteilen besteht, also einem Haupt- und einem Nebenbestandteil, für die bei getrennter Erbringung unterschiedlichen Umsatzsteuersätze gelten würden, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Umsatzsteuersatz zu besteuern ist, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet. Dies soll nach Ansicht des EuGH auch dann gelten, wenn der Preis jedes Bestandteils, der in den vom Verbraucher für die Inanspruchnahme dieser Leistung gezahlten Gesamtpreis einfließt, bestimmt werden kann.

Für das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG geregelte Aufteilungsgebot könnte aus dem Urteil „Stadion Amsterdam“ folgen, dass bei unselbständigen Nebenleistungen die gesamte einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz der Hauptleistung „Übernachtung“ zu unterwerfen ist. Die sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergebende Rechtsfolge, dass die unselbstständige Nebenleistung stets das Schicksal der Hauptleistung zu teilen hat, könnte insoweit das Aufteilungsgebot aus § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG verdrängen.

Die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids für das Jahr 2017 bestehen jedenfalls nunmehr, nachdem der V. Senat des BFH den EuGH um Vorabentscheidung dazu ersucht hat, ob das nationale Aufteilungsgebot des § 4 Nr. 12 S. 2 UStG mit Unionsrecht

MANDANTENINFORMATION

vereinbar ist. Denn das unter dem Aktenzeichen C-516/21 geführte Verfahren könnte auf die den Streitfall betreffende Frage zu übertragen sein, ob bei einer einheitlichen Leistung unterschiedliche Steuersätze nach dem nationalen Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG möglich sind.

Hinweis: Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Stadion Amsterdam“ führt möglicherweise dazu, dass die im nationalen Umsatzsteuerrecht normierten Aufteilungsgebote gegen das Unionsrecht verstoßen. Betroffen hiervon sind § 4 Nr. 12 S. 2 UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG und Abschn. 4.12.11 Abs. 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses. Nunmehr liegt dem EuGH durch den Beschluss des V. Senats aus dem letzten Jahr ein Vorabentscheidungs-gesuch vor und der XI. Senat hat seine Bedenken zu dem Aufteilungsgebot in dem aktuellen Aussetzungsbeschluss im vorläufigen Verfahren ausgedrückt (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG sowie § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG). Zur Verhinderung der Bestandskraft sollten Unternehmen, die Beherbergungsumsätze mit zusätzlichen Angeboten wie beispielsweise Frühstück und Spa-Nutzung anbieten, gegen ihre Umsatzsteuerbescheide Einspruch einlegen. Sollte das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG gegen Unionsrecht verstoßen, würde die gesamte Leistung des

Hotelunternehmers, insbesondere auch das Frühstück, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Auch ein Antrag auf Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung nach § 361 AO kann sachgerecht sein. Insoweit sind auch die möglichen negativen Folgen zu berücksichtigen. Denn sollte der EuGH die nationale Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG als unionsrechtskonform einordnen, wären – vorbehaltlich der noch ungeklärten verfassungsrechtlichen Zulässigkeit in der Höhe – Aussetzungszinsen in Höhe von 6 % auf die Hauptforderung zu zahlen. Weiterhin ist zu bedenken, dass 19 % Umsatzsteuer bis zu einer entsprechenden Rechnungs-korrektur geschuldet wird, wenn diese offen in den Hotelrechnungen ausgewiesen wurde (§ 14c UStG). Soweit möglich, sollte zukünftig jedenfalls bei Privatkunden auf den offenen Ausweis der Umsatzsteuer verzichtet werden und Bruttovereinbarungen geschlossen werden.

Ansprechpartner:



Christian Handke, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Counsel
Christian.Handke@BRL.de
T 040 35006 - 111

Ertragsteuerliche Behandlung von Kryptowährungen

BMF, Schreiben v 10.5.2022 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001, DStR 2022, 992

Das BMF hat zu Einzelfragen der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token Stellung genommen.

Hintergrund: Kryptowährungen sind keine Währung im eigentlichen Sinn. Sie stellen kein gesetzliches Zahlungsmittel dar und werden von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle herausgegeben, sondern zählen laut Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen zu den Finanzinstrumenten. Sie werden allerdings

teilweise von natürlichen und juristischen Personen als Tauschmittel zur Zahlung akzeptiert und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt. Zu den bekanntesten virtuellen Währungen gehören Bitcoin, Ethereum, Litecoin und Ripple. Kryptowährungen sind noch eine vergleichsweise neue Erscheinung, so dass unter anderem die ertragsteuerliche Behandlung in Teilen ungeklärt ist.

Wesentlicher Inhalt: Das BMF-Schreiben erläutert zunächst umfassend in einem

MANDANTENINFORMATION

zehnteiligen Abschnitt zahlreiche technische Fachbegriffe wie z. B. Proof of Work, Forging, Masternode, Wallets, ICO, UTXO, Lending und Hard Fork.

In ertragsteuerlicher Hinsicht weist das BMF-Schreiben darauf hin, dass Tätigkeiten im Zusammenhang mit virtuellen Währungen und sonstigen Token grundsätzlich zu Einkünften aus allen Einkunftsarten des EStG führen können. Insbesondere kommen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) in Betracht. Die Zuordnung einer Tätigkeit zu einer Einkunftsart erfolgt nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen. Werden beispielsweise Einheiten einer virtuellen Währung wiederholt angekauft und verkauft, kann ein solcher Handel eine gewerbliche Tätigkeit darstellen. Zur Abgrenzung der möglicherweise gewerblichen Tätigkeit von einer privaten Vermögensverwaltung können die Kriterien des gewerblichen Wertpapierhändlers herangezogen werden. Ein gewerblicher Wertpapierhandel liegt insbesondere vor, wenn der Wertpapierhändler für fremde Rechnung tätig wird, unmittelbar mit institutionellen Partnern agiert und der Wertpapierhändler hauptberuflich tätig wird. Das Umschichten von Wertpapieren – selbst in erheblichem Umfang – ist als solches kein zwingendes Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit.

Die sich im Betriebsvermögen befindlichen virtuellen Währungen oder sonstigen Token sind nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter, die mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten sind. Die Anschaffungskosten ergeben sich aus dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung. Hierzu kann auf den Börsenpreis digitaler Börsen oder auf den Marktpreis, wie er sich von Handelsplattformen oder aus Internetlisten ergibt, zurückgegriffen werden. Falls die Ermittlung der individuellen Anschaffungskosten nicht möglich ist, darf eine Bewertung mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten erfolgen.

Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen hängt davon ab, ob die Kryptowährung dauerhaft dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (dann Anlagevermögen) oder aber wieder verkauft werden soll (dann Umlaufvermögen). Dementsprechend ist die Kryptowährung in der Bilanz als Finanzanlage (Anlagevermögen) oder als sonstiger Vermögensgegenstand (Umlaufvermögen) auszuweisen. Werden die virtuellen Währungen oder sonstigen Token im Privatvermögen gehalten, kann deren Veräußerung zu einem sogenannten Spekulationsgewinn gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG führen, da Kryptowährungen ein „anderes Wirtschaftsgut“ im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG darstellen. Voraussetzung ist, dass der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die Gewinne bleiben jedoch gemäß § 23 Abs. 3 S. 5 EStG steuerfrei, wenn die Summe der aus sämtlichen privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr erzielten Gewinne weniger als 600 € beträgt.

Hinweis: Das aktuelle BMF-Schreiben gilt für alle offenen Fälle. Wie auch sonst bindet das Schreiben nur die Finanzverwaltung, nicht aber die Finanzgerichte. Einige ertragsteuerliche Fragen, wie etwa eine mögliche Teilwertabschreibung, thematisiert das Schreiben nicht. Auch umsatzsteuerliche Fragen zur Behandlung von Kryptowährungen sind nicht Gegenstand des Schreibens.

Ansprechpartnerin:



Carina Hauptmann
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Carina.Hauptmann@BRL.de
T 040 35006 - 111



Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall.

Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen.
Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern,
Steuerberatern mbB

© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Hamburg

Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
+49 40 35006-0

Dortmund

Lübkestraße 3
44141 Dortmund
+49 231 108771-0

Hannover

Gellertstraße 6
30175 Hannover
+49 511 543688-31

✉ info@BRL.de

] www.BRL.de

Berlin

Pariser Platz 4A
10117 Berlin
+49 30 565556-0

Bochum

Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
+49 234 610688-0

München

Arnulfstraße 122/126
80636 München
+49 89 272755-125

Internationales Netzwerk



MOORE BRL

www.Moore-BRL.de