

gung in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Drittstaat liegt, ersichtlich für irrelevant erachtet hat.²⁸

IV. Praxisfolgen

Steuerpflichtige, deren Steuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2001 noch offen ist und denen die Finanzbehörden bislang unter Berufung auf § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. des UntStFG eine Gewinnminderung steuerlich versagt haben, sollten unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 8.6.2010 auf eine steuerliche Anerkennung der Gewinnminderung dringen. Da die konsequente Umsetzung der BFH-Rechtsprechung den Fiskus einen hohen zweistelligen Milliardenbetrag kosten könnte, ist – insbesondere angesichts des BMF-Schreibens vom 11.11.2010 – zumindest in Drittstaatenfällen mit dem Widerstand der Finanzämter zu rechnen. Angesichts der klaren Positionierung des BFH sollte der Steuerpflichtige diese Position jedoch notfalls im Rechtsbehelfsverfahren durchsetzen.

V. Zusammenfassung

Der BFH-Beschluss vom 8.6.2010 führt die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Frage, ob § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. des UntStFG im Veranlagungszeitraum 2001 auf Gewinnminderungen aus Auslandsbeteiligungen anwendbar war, konsequent fort. Die Grundsätze des „STE-KO“-Urteils des EuGH, welches zu einem Fall ergangen ist, in dem die Auslandsbeteiligung weniger als 10% betragen hat, gelten nach dem BFH unabhängig von der Beteiligungshöhe, damit also auch bei Mehrheitsbeteiligungen. Zwischenzeitlich hat sich die Finanzverwal-

tung im Falle von Auslandsbeteiligungen von mindestens 10% in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat der Auffassung des BFH angeschlossen. Allerdings lehnt sie die Extension dieser BFH-Rechtsprechung auf Fälle von derartigen Beteiligungen in Drittstaaten weiterhin ab.

Angesichts der Rechtsprechung des BFH zur Parallelvorschrift des § 8b Abs. 5 KStG ist jedoch zu erwarten, dass der BFH seine Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. des UntStFG auch auf Drittstaatenfälle erstrecken wird. Im Ergebnis dürften daher sämtliche Fallkonstellationen, in denen im Veranlagungszeitraum 2001 Gewinnminderungen aus einer Auslandsbeteiligung entstehen, von der Rechtsprechung des BFH erfasst sein, so dass derartige Gewinnminderungen steuerlich stets anzuerkennen sind.

Steuerpflichtige mit offenen Steuerbescheiden sollten daher für den Veranlagungszeitraum 2001 – notfalls im Rechtsbehelfsverfahren – in sämtlichen Fallkonstellationen, also auch bei Drittstaatenbeteiligungen, auf eine steuerliche Anerkennung solcher Gewinnminderungen bestehen.

// Autor

Dr. Utho Grieser ist Rechtsanwalt und Steuerberater in der internationalen Kanzlei Noerr LLP. Er berät schwerpunktmäßig Unternehmen in allen Fragen des nationalen und internationalen Steuerrecht.



²⁸ Vgl. EuGH, 22.1.2009 (Fn. 8), Tz. 13.

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, WP/StB/FBIntStR, M.I.Tax

Anwendbarkeit des § 15a EStG in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bei ausländischen Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern

In Fällen einer ausländischen Personenhandelsgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte jedoch mit inländischen Gesellschaftern, kann die in der Überschrift beschriebene Konstellation entstehen, da die ausländische Personengesellschaft ihren Gewinn für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG in DBA-Fällen oder für Zwecke der Ermittlung des Welteinkommens in Nicht-DBA-Fällen oder DBA-Fällen mit Anrechnungsmethode auch nach den Regeln des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln kann.¹ Diese ausländische Personengesellschaft erstellt in diesen Fällen eine Handelsbilanz sowie eine wie auch immer geartete steuerliche Gewinnermittlung nach den für sie maßgebenden ausländischen Handels- und Steuergesetzen und zusätzlich eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für inländische Zwecke. Sie wird jedoch keine den

inländischen steuerlichen Regelungen entsprechende Steuerbilanz erstellen. Nachfolgend soll untersucht werden, ob in Fällen eines nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Verlustes der ausländischen Personengesellschaft § 15a EStG anwendbar ist.

I. Ausgangsbeispiel

Den nachfolgenden Ausführungen soll folgendes Beispiel vorangestellt werden:

¹ EStR 4.1. IV; Wacker, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 30. Aufl. 2011, Anm. 172 zu § 15; Weßling, Gewinnermittlung der ausländischen Personengesellschaft ohne inländische Betriebsstätte für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG; Stb 2011, 120.

Die Gesellschafter A und B gründen eine spanische AB-SL-SCom., eine der deutschen GmbH & Co. KG vergleichbare Gesellschaft. Das „Kommanditkapital“ der Gesellschaft beträgt 2000,00 Euro und teilt sich zu jeweils 1000 Euro auf die Gesellschafter A und B auf. In t1 erwirbt die SL-SCom. Handelsware für 1 000 000,00 Euro, die die Gesellschaft auch in t1 bezahlt. In t2 verkauft die Gesellschaft die Handelsware zu einem Preis von 1 200 000,00 Euro. Der Preis wird in t2 vereinnahmt.

Die Gesellschaft erstellt für das Jahr 01 folgende Rechenwerke:

AB SL SCom			
Handelsbilanz Spanien zum 31.12.01			
	EUR		EUR
Vorräte	1 000 000,00	Eigenkapital	2.000,00
liquide Mittel	2.000,00	Bankverbindlichkeiten	1 000 000,00
	<u>1 002 000,00</u>		<u>1 002 000,00</u>

AB SL SCom		EUR
Handels-, Gewinn- und Verlustrechnung Spanien 1.1. – 31.12.01		
Umsatzerlöse		0,00
Wareneinsatz		0,00
Rohhertrag		0,00
Kosten		0,00
Jahresüberschuss		<u>0,00</u>

AB SL SCom		EUR
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für 01 für		
Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG		
Betriebseinnahmen		0,00
Betriebsausgaben		-1 000 000,00
Verlust nach § 4 Abs. 3 EStG		<u>-1 000 000,00</u>

Die Gesellschaft erstellt für das Jahr 02 folgende Rechenwerke:

AB SL SCom				
Handelsbilanz Spanien zum 31.12.02				
	EUR		EUR	EUR
Vorräte	0,00	Eigenkapital	2 000,00	
liquide Mittel	202 000,00	Jahresüberschuss	200 000,00	202 000,00
		Bankverbindlichkeiten		0,00
	<u>202.000,00</u>			<u>202.000,00</u>

AB SL SCom		EUR
Handels-, Gewinn- und Verlustrechnung Spanien 1.1. – 31.12.02		
Umsatzerlöse		1 200 000,00
Wareneinsatz		1 000 000,00
Rohhertrag		200 000,00
Kosten		0,00
Jahresüberschuss		<u>200.000,00</u>

AB SL SCom		EUR
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für 02 für		
Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG		
Betriebseinnahmen		1 200 000,00
Betriebsausgaben		0,00
Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG		<u>1 200 000,00</u>

II. Grundsätzliche Anwendbarkeit des § 15a EStG für ausländische Personengesellschaften

Zunächst ist festzustellen, dass über § 15a Abs. 5 Nr. 3 EStG die Regelungen des § 15a EStG auf ausländische Personengesellschaften entsprechend für ihre ausländischen Verluste anwendbar sind.² In diesen Fällen sind die Begriffe „Kommanditist“ und „Kommanditgesellschaft“ in § 15a EStG durch die Begriffe „Mitunternehmer“ und „ausländische Personengesellschaft“ zu ersetzen. Der erste Satz des § 15a Abs. 1 EStG wäre also wie folgt zu fassen:

„Der einem Mitunternehmer zuzurechnende Anteil am Verlust der ausländischen Personengesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Mitunternehmers entsteht oder sich erhöht; ...“

1. Der zuzurechnende Anteil am Verlust der Gesellschaft

Der in § 15a Abs. 1 S. 1 EStG genannte „Anteil am Verlust“ der Gesellschaft hat die Funktion, diejenigen negativen Einkünfte zu bestimmen, die ggf. einer Verlustverrechnung nicht zugänglich sind³ und ergibt sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft im Zusammenspiel mit dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel.⁴ In dem Beispielsfall ergibt sich für das Jahr 01 kein derartiger „Anteil am Verlust“ der Gesellschaft.

a) Verlust nach § 4 Abs. 3 EStG als Anteil am Verlust der Gesellschaft?

Zwar wird nach der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 3 EStG ein Verlust in Höhe von 1 000 000,00 Euro ermittelt, der sich zu jeweils 50 % auf die Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft verteilt. Dies ist aber nicht der aus der Steuerbilanz der Gesellschaft ermittelte „Anteil am Verlust“ der Gesellschaft im Sinne des § 15a Abs. 1 S. 1 EStG. Einerseits mangelt es bereits an einer Steuerbilanz nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG, aus der der maßgebende „Anteil am Verlust“ der ausländischen Gesellschaft ermittelt werden könnte. Selbst wenn andererseits die ausländische Personengesellschaft eine derartige Steuerbilanz nach Maßgabe der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften aufgestellt hätte, ergäbe sich aus dieser Bilanz ebenfalls kein „Anteil am Verlust“ der Gesellschaft, da in dieser Bilanz kein Verlust auszuweisen wäre, sondern das Ergebnis analog der obigen spanischen handelsrechtlichen Rechnungslegung 0,00 Euro betragen würde. Aus § 4 Abs. 3 EStG ergibt sich mithin kein „Anteil am Verlust der Gesellschaft“.

² Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 207 zu § 15a.

³ Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 70 zu § 15a.

⁴ Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 71 zu § 15a.

b) Freiwillige Ermittlung des Anteils am Verlust der Gesellschaft nach § 4 Abs. 1 EStG?

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die ausländische Gesellschaft – will sie die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anwenden – nicht einmal freiwillig eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG erstellen darf, da die Gesellschaft dann wegen § 4 Abs. 3 S. 1 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG verpflichtet wäre.

2. Das Kapitalkonto der inländischen Gesellschafter in der ausländischen Personengesellschaft

Das Kapitalkonto des Mitunternehmers hat die Funktion, die Grenze zu bestimmen, bis zu der die zuvor definierten „Anteile am Verlust“ der Personengesellschaft ausgleichs- oder abzugsfähig bzw. lediglich verrechenbar sind.⁵

Maßgebend für die Höhe des Kapitalkontos ist das zum Bilanzstichtag in der Steuerbilanz nebst Ergänzungsbilanzen der Gesellschaft ausgewiesene Kapitalkonto des Gesellschafters.⁶

a) Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos ist nicht möglich

Auch zur Bestimmung dieses Kapitalkontos mangelt es in dem vorliegenden Fall bereits an der Möglichkeit, dieses Kapitalkonto für die Gesellschafter A+B zu bestimmen, weil die Gesellschaft eine derartige Steuerbilanz mit dem Ausweis des entsprechenden Kapitalkontos nicht erstellt und wegen § 4 Abs. 3 S. 1 EStG auch nicht (freiwillig) erstellen darf. Da die Gesellschaft das Wahlrecht hat, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln,⁷ kann ihr dieses Wahlrecht nicht über die Pflicht, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG für Zwecke des § 15a EStG zu erstellen, entzogen werden.

b) Keine Vergleichbarkeit der Fälle des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG

Eine ähnliche Situation besteht – allerdings mit einem entscheidenden Unterschied – im Fall des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG, der die Anwendung des § 15a EStG auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für sinngemäß anwendbar erklärt.⁸

aa) Unterschied zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Fällen des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG

Der Unterschied ist, dass sich die Einkünfte nach § 21 EStG nicht nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG sondern nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben; im Falle des § 21 EStG gibt es kein steuerliches Betriebsvermögen und kein Sonderbetriebsvermögen, was in einer Steuerbilanz zu erfassen wäre. Die Rechtsprechung⁹ hilft sich hier mit der Ermittlung eines „fiktiven steuerlichen Kapitalkontos“¹⁰, welches im Bereich des § 21 EStG die Funktion des Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Gesellschaft nach § 15a EStG übernehmen soll. Dieses fiktive Kapitalkonto dient im Bereich des § 21 EStG ausdrücklich nur der Bestimmung der Höhe des Verrechnungsverbotes. Der Verlust selbst wird als Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen der Gesellschaft ermittelt und nicht etwa auch „fiktiv“ nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches ermittelt. Der BFH betont ausdrücklich, dass es sich bei § 15a EStG nicht um eine Gewinnermittlungsvorschrift sondern um eine Verlustbeschränkungsvorschrift handelt.

bb) Fiktives Kapitalkonto in Fällen des § 15a EStG?

Im Falle des § 15a EStG für ausländische Personengesellschaften kann jedoch kein „fiktives Kapitalkonto“ ermittelt werden, da sich dieses hier nur aus einer Steuerbilanz ergeben kann. Selbst wenn dies (auch fiktiv) möglich wäre, ist es sicherlich anders als im Falle des § 21 EStG – hier wird der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen als einzig mögliches Ergebnis angesetzt – nicht zulässig, das Kapitalkonto um den nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Verlust zu mindern, denn der Verlust nach § 4 Abs. 3 EStG mindert niemals das steuerliche Kapitalkonto des Mitunternehmers; dies kann per Definitionem nur ein nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelter Verlust sein.

Insofern käme es im Beispielfall im Jahre 01 nicht zu einem Verrechnungsverbot nach § 15a EStG, da ein negatives Kapitalkonto des Mitunternehmers nicht entsteht oder sich erhöht.

c) Hinweis auf § 5a Abs. 5 S. 4 EStG

Für einen ganz anderen Bereich erklärt § 5a Abs. 5 S. 4 EStG den § 15a EStG im Bereich der Tonnagenbesteuerung in bestimmten Fällen für anwendbar. § 5a Abs. 5 S. 4 EStG sieht aber ausdrücklich vor, dass für die Anwendung des § 15a EStG der nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG zu ermittelnde Gewinn zu Grunde zu legen ist. Diese „Schattenrechnung“¹¹ hat der Gesetzgeber in diesem Bereich also ausdrücklich vorgesehen, um sowohl den Verlust als auch das Kapitalkonto für die Anwendung des § 15a EStG bestimmen zu können.

Die Aufnahme dieser Regelung durch den Gesetzgeber in § 5a EStG kann aber nur dahingehend gedeutet werden, dass für § 15a EStG im gewerblichen Bereich jeweils nur die Ermittlung des Gewinnes und des Kapitalkontos nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG in Frage kommt.

Eine derartige „Schattenrechnung“ ist jedoch für ausländische Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern im Einkommensteuerrecht nicht vorgesehen.

3. Zwischenergebnis

Im Ergebnis sind die nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Einkünfte der ausländischen Personengesellschaft also ohne Anwendung des § 15a EStG abzugsfähig.

III. Kritische Würdigung des Ergebnisses

1. Vergleich mit inländischem Einzelunternehmer

Genau wie bei einer reinen Inlandsbetrachtung eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, kommt es auch im Beispielfall zu steuerlichen Vor- und Nachteilen für den Steuerpflichtigen.¹² Zugelassen wird diese Verzerrung einerseits aus Vereinfachungsgründen der Gewinnermittlung und andererseits, weil der Totalgewinn eines Unternehmens, welches seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, mit dem nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten

5 Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 80 zu § 15a.

6 Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 83 zu § 15a.

7 Weßling (Fn. 1).

8 Die nachfolgenden Ausführungen gelten analog auch für die entsprechende Anwendung des § 15a EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Fällen der typisch stillen Gesellschaft.

9 Vgl. BFH, 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250, BB 1997, 354 Ls.

10 Drenseck, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 122 zu § 21.

11 Seeger/Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 20 zu § 5a.

12 Heinicke, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 372 zu § 4.

Totalgewinn übereinstimmt. Das vorliegende Ergebnis, dass nämlich § 15a EStG bei nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Verlusten nicht greift, lässt sich durch einen Vergleich mit einem Einzelunternehmer rechtfertigen. § 15a EStG will verhindern, dass Verluste, für die im Gegensatz zu voll haftenden Gesellschaftern oder Einzelgewerbetreibenden keine Haftung des Mitunternehmers entsteht, mit anderen Einkünften verrechnet werden kann.

a) Haftung des Einzelunternehmers für nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Verluste?

Auch einem inländischen Einzelunternehmer, der sein Ergebnis nach § 4 Abs. 3 EStG errechnet, ist es erlaubt, einen Verlust, für den er nicht haftet, mit anderen Einkünften zu verrechnen. Tatsächlich kann die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – wie im vorliegenden Beispielfall – nämlich zu Verlusten führen, die wirtschaftlich gar nicht existieren und für die der Einzelunternehmer auch nicht haftet.¹³ Denn wenn im vorliegenden Beispielfall der Wareneinkauf wegen der geleisteten Ausgabe zu einem Verlust in Höhe von 1000000,00 Euro führt, haftet niemand – auch nicht der Einzelunternehmer – für diesen Verlust. Denn die Ware ist bezahlt und die Bankfinanzierung ist durch das werthaltige Vorratsvermögen abgedeckt. Erst wenn durch einen späteren Verkaufsakt ein tatsächlicher Verlust aus dem Vorratsvermögen entstehen sollte, kommt es zu einer Haftung des Einzelunternehmers mit seinem sonstigen Privatvermögen. Dies ist im Beispielfall zum Ende des Jahres 01 aber noch nicht gegeben. Der Einzelunternehmer kann den „künstlich“ nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Verlust mit anderen Einkünften verrechnen, obwohl er tatsächlich zum Gewinnermittlungszeitpunkt keiner zusätzlichen Haftung mit seinem Privatvermögen ausgesetzt ist. Nichts anderes kann aber für einen Mitunternehmer einer Personengesellschaft in den hier angesprochenen Fällen gelten. Auch hier ist der Verlust „künstlich“ ermittelt, sodass auch hier für den Mitunternehmer keine zusätzliche Haftung entsteht und es richtig ist, dass er den Verlust ohne Berücksichtigung der Beschränkungen des § 15a EStG geltend machen kann.

b) Fall des Gewinnes im Folgejahr

Erwirtschaftet die Gesellschaft im Folgejahr, wie hier, einen Gewinn, so ist das Ergebnis sowohl bei dem Einzelunternehmer als auch bei dem Mitunternehmer der Personengesellschaft gleich. Der Einzelunternehmer versteuert die Einnahme, der Mitunternehmer ebenfalls. Im Saldo wird mithin in beiden Fällen der Gewinn in Höhe von 200000,00 Euro versteuert, ohne dass sich die Problematik des § 15a EStG stellen würde.

c) Fall des tatsächlichen Verlustes im Folgejahr

Erst wenn im Folgejahr 02 tatsächlich ein Verlust entstehen würde, käme es zu einer Haftung des Einzelunternehmers, der eine entsprechende Haftung des Mitunternehmers nicht gegenübersteht. Es ergäben sich zwei Möglichkeiten: Der Mitunternehmer gleicht den Verlust der Gesellschaft aus, was faktisch einer Haftung gleich käme oder die Gesellschaft ginge in Insolvenz. In diesem Falle würde eine Liquidationseröffnungsbilanz auch nach § 4 Abs. 1 EStG erstellt werden müssen,¹⁴ in der dem Mitunternehmer ein negatives Kapitalkonto zugewiesen würde, welches nach Abschluss der Insolvenz ggf. wegfallen würde und zu einem entsprechenden Gewinn des Mitunternehmers führen würde,¹⁵ sodass die Situation des Vergleichspaares auch hier

identisch wäre. Der Mitunternehmer müsste die zuvor verrechneten Verluste nachversteuern.

2. Urteil des BFH vom 12.1.2011

In seinem Urteil vom 12.1.2011¹⁶ stellt der BFH bei der Frage, ob die Abzugsbeschränkung des § 2a EStG auch bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens nach § 32b EStG Anwendung findet auf den Standpunkt, dass dies nicht möglich ist. Begründet wird dies mit zwei Argumenten:

- a) die der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte müssen mit derjenigen prozentualen Belastung besteuert werden, die sich ergäbe, wenn kein DBA vorhanden wäre
- b) es wäre sinnwidrig, wollte § 2a EStG zwar den Abzug ausländischer Verluste beschränken, die unter kein DBA oder ein solches mit Anrechnungsverfahren fallen, den steuermindernden Abzug solcher Verluste bei der Festsetzung des Steuersatzes aber zulassen.

Zunächst zu diesem Urteil allgemein zu kritisieren, dass Argument a) aus der Zeit der Schattenveranlagung stammt, worauf der BFH in seinem Urteil selbst hinweist. Dieses Argument wird nun auf die seit 1996 geltende Hinzurechnungsmethode übertragen. Diese wurde seinerzeit aus Vereinfachungsgründen eingeführt, damit gerade keine Schattenveranlagung mehr durchgeführt werden muss; dies insbesondere im Hinblick auf die sonst auch im Bereich des § 32b EStG notwendige Ermittlung des Verlustrück- und -vortrages, den die Finanzverwaltung seinerzeit nicht mehr durchführen wollte. Dieser Verlustrück- bzw. -vortrag ist im Bereich des § 32b EStG nicht mehr möglich, obwohl dieser sehr wohl die Höhe des Steuersatzes in der Rücktrags- bzw. Vortragsperiode beeinflusst.

Auch das Argument zu b) ist hier nicht einschlägig, weil es gerade wegen der Verweigerung des Verlustvor- und -rücktrags im Bereich des § 32b EStG schon aus diesem Grunde zu einer unterschiedlichen Behandlung der DBA-Fälle mit Freistellungsmethode zu denjenigen mit Anrechnungsmethode bzw. ohne DBA kommt. In diesen Fällen wird der Verlustrück- bzw. -vortrag zugelassen, im Falle der Freistellungsmethode nicht.

Das Konzept des I. Senates lässt sich danach aus meiner Sicht nur umsetzen, wenn tatsächlich eine Schattenveranlagung durchgeführt wird, da nur dann die vom BFH gewünschte Gleichbehandlung durchgesetzt werden kann; die Schattenveranlagung sollte aber gerade durch die Gesetzesänderung im Jahre 1996 abgeschafft werden, sodass bekannt war, dass es zu einer solchen Ungleichbehandlung kommt, die im Hinblick auf die gewünschte Vereinfachung vom Gesetzgeber hingenommen wurde.¹⁷

Immerhin stellt der BFH klar, dass im Bereich der Hinzurechnungsmethode des § 32b EStG die nach § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung des § 2a EStG ermittelten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt des § 32b EStG unterliegen. Im vorliegenden Fall ist dies der nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Gewinn der ausländischen Personengesellschaft. Dieser unterfällt wegen der Aktivitätsklausel des § 2a EStG sowohl in Nicht-DBA-Fällen und in Fällen der Anrech-

¹³ Heinicke, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 372 zu § 4.

¹⁴ Heinicke, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 409 zu § 4.

¹⁵ Wacker, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, Anm. 241 zu § 15a.

¹⁶ BFH, 12.1.2011 – I R 35/10, <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/druckvorschau.py?Gericht=bfh&Art=en&n=23573>.

¹⁷ Des Weiteren ist zu kritisieren, dass der BFH mit keinem Wort auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Ritter-Coulais (21.2.2006 – Rs: C-152/03, EWS 2006, 121, 230, RIW 2006, 317) eingeht. Zwar handelt es sich um einen Drittlandsfall (USA); zumindest hätte der BFH sich hier aber mit der Frage der Kapitalverkehrsfreiheit befassen müssen.

nungsmethode nicht der Beschränkung des § 2a EStG, sodass dieser in allen drei Fällen (DBA-Nicht-DBA; Anrechnungsmethode) auch nach dem vorliegenden Urteil des BFH abzugsfähig bleibt.

IV. Fazit

Nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Verluste einer ausländischen Personengesellschaft unterliegen nicht der Abzugsbeschränkung des § 15a EStG und sind im Jahre des Anfalles für Zwecke des § 32b EStG vollständig abzugsfähig.

// Autor

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, M.I.Tax, ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in eigener Kanzlei in Münster. 2008 wurde er auch zum Fachberater für Internationales Steuerrecht bestellt. Er ist Autor zahlreicher Beiträge in steuerlichen Fachzeitschriften und Festschriften. Außerdem ist er stv. Mitglied des gemeinsamen Ausschusses „Fachberater/in für internationales Steuerrecht“ der StBK Köln/Düsseldorf/Münster.



BFH: Steuerfreiheit von Beratungsleistungen an Kapitalanlagegesellschaft – EuGH-Vorlage

BFH, Entscheidung vom 5.5.2011 – V R 51/10

Volltext der Entscheidung: [// BB-ONLINE](#) BBL2011-1493-4 unter www.betriebs-berater.de

LEITSÄTZE

Zur Auslegung der „Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ i. S. von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EWG: Ist die Leistung eines außenstehenden Verwalters eines Sondervermögens nur dann hinreichend spezifisch und damit steuerfrei, wenn

- a) er eine Verwaltungstätigkeit und nicht nur eine Beratungstätigkeit ausübt oder wenn
- b) sich die Leistung ihrer Art nach aufgrund einer für die Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung charakteristischen Besonderheit von anderen Leistungen unterscheidet oder wenn
- c) er aufgrund einer Aufgabenübertragung nach Art. 5g der geänderten Richtlinie 85/611/EWG tätig ist?

SACHVERHALT

Nach einem im Dezember 1999 abgeschlossenen Anlageberatungsvertrag beauftragte eine Kapitalanlagegesellschaft (KAG), die einen Publikumsfonds als Sondervermögen nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) verwaltete, die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), sie „bei der Verwaltung des Fondsvermögens zu beraten“. Die Klägerin hatte „unter ständiger Beobachtung des Fondsvermögens Empfehlungen für den Kauf oder Verkauf von Vermögensgegenständen [zu] erteilen“. Die Klägerin hatte hierbei „den Grundsatz der Risikomischung, die gesetzlichen Anlagebeschränkungen (...) sowie die ... Anlagebedingungen ... zu berücksichtigen“. Die Vergütung der Klägerin erfolgte nach einem vom Wert des Sondervermögens berechneten Prozentsatz. Bei der Klägerin handelte es sich nicht um eine KAG. Im Rahmen des Beratungsvertrags übermittelte die Klägerin in den Streitjahren 1999 bis 2002 Empfehlungen zum An- und Verkauf von Wertpapieren per Telefon, Telefax oder Web-Server, ohne dabei umfangreiche Expertisen zu erstellen. Die KAG stellte die Empfehlungen in ihr Order-System ein, um diese einer Überprüfung zu unterziehen. Die Anlageempfehlungen der Klägerin setzte die KAG – oft innerhalb weniger Minuten – um, soweit kein Verstoß gegen gesetzliche oder sonstige für das Sondervermögen bestehende Anlagegrenzen vorlag. Zu den Empfehlungen über die Zusammensetzung der Fonds-Vermögen traf die KAG hinsichtlich der Vermögenswerte keine eigene Auswahl, ihr verblieb aber die Letztent-

scheidung und Letztverantwortung. Die Klägerin erhielt Rückmeldungen zur Ausführung der Empfehlungen sowie tägliche Aufstellungen über die Zusammensetzung des von ihr beratenen Investmentvermögens.

AUS DEN GRÜNDEN

Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Leitsatz bezeichnete Frage zur Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

1. Rechtlicher Rahmen

- | | |
|---|----|
| a) Mehrwertsteuerrecht (Umsatzsteuerrecht) | 7 |
| aa) Unionsrecht | 8 |
| Nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer | 9 |
| „die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“. | 10 |
| bb) Nationales Recht | 11 |
| Nach § 4 Nr. 8 Buchst. h des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) in seiner in den Streitjahren 1999 bis 2002 geltenden Fassung waren steuerfrei | 12 |
| „die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes“. | 13 |
| b) Investmentrecht | 14 |
| aa) Unionsrecht | 15 |
| Nach Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 85/611/EWG des Rates vom 20.12.1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (Richtlinie 85/611/EWG) sind Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) Organismen | 16 |
| „– deren ausschließlicher Zweck es ist, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung nach dem Grundsatz der Risikobetreuung in Wertpapieren anzulegen, und | 17 |
| – deren Anteile auf Verlangen der Anteilinhaber unmittelbar oder mittelbar zu Lasten des Vermögens dieser Organismen zurückgenommen oder ausgezahlt werden ...“ | 18 |
| Der OGAW bedarf nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 85/611/EWG „zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit der Zulassung durch die Stellen des Mitgliedstaats, in dem der OGAW ansässig ist“. Die Tätigkeit des OGAW muss | 19 |