

Newsletter

6. August 2007



Inhalt des Newsletters

- **Anwendungsschreiben des BMF zum 15b EStG vom 17 Juli 2007 (Az: IV B 2 – S 2241-b/07/001)**
 - 1) Definition des Steuerstundungsmodells
 - 2) Verlustermittlung
 - 3) Rechtsfolgen
- **Kürzung des Verlustvortrages bei Ausscheiden eines Mitunternehmers, Rückwirkende Einschränkung des gewerbesteuerlichen Verlustabzuges (BFH-Beschluss vom 19.4.2007, IV R 4/06)**
- **Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)**
- **Gesetzentwurf zu Anzeigepflicht von Steuersparmodellen**
- **Referentenentwurf zum „Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen“ (Mo-RaKG)**

Anwendungsschreiben des BMF zum 15b EStG vom 17 Juli 2007 (Az: IV B 2 – S 2241-b/07/001)

Der § 15b EStG regelt für sogenannten Steuerstundungsmodelle, dass Verluste nicht im Jahr der Verlustentstehung mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen, sondern lediglich mit Gewinnen aus späteren Veranlagungszeiträumen aus dem selben Steuerstundungsmodell. Zu Einzelfragen der Auslegung der Vorschrift hat das BMF in dem genannten Schreiben Stellung genommen. Einige für Fondsbeiträgen wesentliche Aussagen möchten wir im Folgenden kurz wiedergeben:

1) Definition des Steuerstundungsmodells

Indiz für die Annahme eines Steuerstundungsmodells bei Beteiligungen an Gesellschaften ist, dass der Anleger vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung ohne Interesse an einem Einfluss auf die Geschäftsführung anstrebt. Geschlossene Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft, die ihren Anlegern in der Anfangsphase steuerliche Verluste zuweisen, sind regelmäßig als Steuerstundungsmodelle zu klassifizieren.

Weiteres Tatbestandmerkmal ist die modellhafte Gestaltung. Typisch ist dabei im Rahmen eines vorgefertigten Konzepts Zusatz- oder Nebenleistungen anzubieten, die es ermöglichen, den sofort abziehbaren Aufwand zu erhöhen. Diesbezüglich wird auf den Fondserlass (BStBl 2003 I S. 546)

verwiesen. Soweit einzelne Nebenleistungen vom Anleger wählbar sind, sind die Voraussetzungen des Steuerstundungsmodells für jeden Anleger einzeln zu prüfen. Indiz für ein vorgefertigtes Konzept ist der Vertrieb mittels eines Anlegerprospekts. Auch Blindpools liegt typischerweise ein vorgefertigtes Konzept zu Grunde. Ferner deuten gleichgerichtete Leistungsbeziehungen durch gleichartige Leistungsbeziehungen mit identischen Vertragsparteien auf modellhafte Gestaltungen hin.

Da bei vermögensverwaltenden Venture Capital und Private Equity Fonds die Erzielung von nicht steuerbaren Veräußerungsgewinnen im Vordergrund steht, findet §15b auf diese Fonds regelmäßig keine Anwendung.

2) Verlustermittlung

Die Vorschrift ist nur anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals 10 Prozent übersteigt.

Einkünfte aus Sonderbetriebsvermögen bzw. bei vermögensverwaltenden Fonds die Sondereinnahmen und -werbungskosten einzelner Anleger sind zu berücksichtigen, wenn sie im Rahmen des Modells vorgesehen sind.

Die Anfangsphase definiert der Erlass als den Zeitraum in dem nach dem Konzept nicht nachhaltig positive Einkünfte

erzielt werden. Sie ist nicht identisch mit der Investitionsphase.

Für die Berechnung der 10%-Grenze sind die prognostizierten Verluste, nicht aber die tatsächlich erzielten Verluste maßgeblich. Unrichtigkeiten der Prognoserechnungen können ggfs. im Schätzungswege geändert werden.

Vom aufzubringenden Kapital sind planmäßige Eigenkapitalrückzahlungen, die die planmäßigen Liquiditätsüberschüsse übersteigen, abzuziehen. Ebenfalls zu kürzen sind modellhafte Fremdfinanzierungen. Teilbeträge und planmäßige Nachschüsse, die in der Anfangsphase erbracht werden, sind zu addieren.

3) Rechtsfolgen

Findet der § 15b EStG dem Grunde nach Anwendung, führt dies zu einer Verlustverrechnungsbeschränkung sämtlicher auch nicht prognostizierter Verluste aus dem Steuerstundungsmodell.

Bei mehrstöckigen Konstruktionen ist das Vorliegen der Voraussetzungen des Steuerstundungsmodells auf jeder Ebene gesondert zu prüfen.

Die Vorschrift ist auch bei ausländischen Einkünften, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei sind, zu prüfen. Ggfs. ist ein negativer Progressionsvorbehalt nach § 2a EStG nicht zu berücksichtigen.

Für Schiffonds weist das BMF darauf hin, dass für die Anwendung des § 15b EStG der nach den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn zu Grunde zu legen ist. Verluste nach § 15b können nicht mit Tonnagesteuergewinnen verrechnet werden. Dieses betrifft u.E. nur Schiffonds, die nicht von Beginn an zur sog. Tonnagebesteuerung optiierten.

§ 15b EStG ist für alle Steuerstundungsmodelle anzuwenden denen der Steuerpflichtige nach dem 10. November 2005 beigetreten ist oder für die nach diesem Datum mit dem Außenvertrieb begonnen wurde.

Kürzung des Verlustvortrages bei Ausscheiden eines Mitunternehmers, Rückwirkende Einschränkung des gewerbsteuerlichen Verlustabzuges (BFH-Beschluss vom 19.4.2007, IV R 4/06)

Der BFH hat entschieden, dass, wenn ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft ausscheidet, der für den letzten Stichtag vor dem Ausscheiden des Mitunternehmers festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der Gesellschaft um den anteilig auf ihn entfallenden Verlustanteil zu kürzen

ist. Dabei sind auch die in den Jahren des Bestehens der Mitunternehmerschaft angefallenen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berücksichtigen.

Die Entscheidung ist aber aus einem weiteren Grund bemerkenswert: Diese Berücksichtigung von Ergebnissen aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung des Verlustvortrages war durch das Jahressteuergesetz 2007 rückwirkend eingeschränkt worden. Der BFH hat diesbezüglich das Bundesverfassungsgericht angerufen, da er der Auffassung ist, dass es sich um eine echte Rückwirkung handelt, die verfassungsrechtlich nicht zulässig ist. Sofern auf der Grundlage der Gesetzesänderung Verlustabzüge, für die die wirtschaftliche Disposition vor der Gesetzesänderung erfolgte, abweichend veranlagt werden, sollte gegen den Steuerbescheid Einspruch eingelegt werden.

Auch in anderen Fällen, wie z.B. der Infektion vermögensverwaltender Gesellschaften durch gewerbliche Beteiligungen oder § 15b EStG enthält das Jahressteuergesetz 2007 rückwirkende Regelungen, die vor dem Hintergrund des vorgenannten BFH-Beschlusses verfassungsrechtlich bedenklich sind. Auch in diesen Fällen sollte ggfs. ein Rechtsbehelf kritisch erwogen werden.

Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)

Das Jahressteuergesetz 2008, welches heute vom Kabinett beschlossen wurde, ist durch eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen geprägt. Neben fachlich motivierten Regelungen sollen die Änderungen dem Bürokratieabbau und somit der Entlastung der Steuerpflichtigen und der Verwaltung dienen. Dazu gehören u.a. die Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und die Umstellung der Kapitalertragsteuer- Anmeldung auf elektronisches Verfahren. Für Fonds und Emissionshäuser erscheinen insbesondere die folgenden Änderungen relevant:

- Neufassung des § 45a Abs.1 EStG: Danach soll die Kapitalertragsteuer- Anmeldung auf elektronisches Verfahren umgestellt werden. Diese Regelung soll erstmals für Kapitalerträge angewendet werden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen.
- Änderung des § 8 Abs. 3 KStG: Nach der Neufassung soll bei Darlehen, die der zu mehr als 25 v.H. beteiligte Gesellschafter, eine nahe stehende Person oder ein rückgriffsbereiter Dritter an die Gesellschaft gibt, grundsätzlich von einer gesellschaftlichen Veranlassung ausgegangen werden. Alle mit dem Darlehen in Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen sollen

ab dem VZ 2008 dem Abzugsverbot unterliegen.

- Grundlegende Neufassung des § 42 AO: Diese Änderung wurde in der Fachpresse außerordentlich kritisch diskutiert. Ziel der Umgestaltung ist es, die Voraussetzungen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungen klarer zu definieren. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten soll nach uns vorliegenden Informationen dann gegeben sein, „wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ungewöhnlich ist eine Gestaltung, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde.“ Im ursprünglichen Referentenentwurf war die Beweislast für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe dem Steuerpflichtigen auferlegt. In der Begründung zu dem jetzt verabschiedeten Gesetzentwurf wird auf die Beweislast der Finanzverwaltung hingewiesen: „Durch die Neuregelung soll im Interesse der Rechtsklarheit auch festgelegt werden, wer künftig welche Tatbestandsmerkmale nachzuweisen hat. Der Finanzverwaltung obliegt der Nachweis für das Vorliegen einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt. Kann dieser Nachweis erbracht werden, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass für die von ihm gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen.“

Gesetzentwurf zu Anzeigepflicht von Steuersparmodellen

Dem Vernehmen nach plant die Regierung eine **Anzeigepflicht für Steuersparmodelle**. Danach müssen Anbieter von Anlagemodellen bereits in der Konzeptionsphase dem Fiskus geplante Gestaltungen und die daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen anzeigen. Der Steuergestaltung wird dann eine Registrierungsnummer zugewiesen, die später beitretende Anleger in ihren Steuererklärungen und Anträgen angeben müssen.

Referentenentwurf zum „Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen“ (Mo- RaKG)

Der Gesetzentwurf beinhaltet folgende Regelungen:

- Das Wagniskapitalbeteiligungsgesetz sieht eine zielgenaue steuerliche Förderung vor, die speziell auf Kapi-

talbeteiligungen in junge Unternehmen zugeschnitten ist. Gefördert werden Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (WKB-Gesellschaften), die ihre Mittel in einen klar abgegrenzten Kreis von Zielgesellschaften (nicht börsennotierte junge Unternehmen mit einem Alter von höchstens zehn Jahren und einem Eigenkapital von max. 20 Mio. Euro zum Zeitpunkt des Anteilerwerbs) anlegen. Die Höchsthaltedauer von Anteilen an einer Zielgesellschaft beträgt 15 Jahre. Zudem muss die WKB-Gesellschaft mind. 70 % des von ihr verwalteten Vermögens in Zielgesellschaften anlegen.

- WKB-Gesellschaften bedürfen der Anerkennung durch die BaFin. Ein Mindesteigenkapital von 1 Mio Euro muss vorhanden sein. Darüber hinaus muss die Gesellschaft über ausreichend qualifizierte und zuverlässige Geschäftsleiter verfügen.
- Investitionen in WKB-Gesellschaften sind mit gewissen Risiken behaftet und sind daher nur für institutionelle Investoren und erfahrene Privatanleger geeignet. Um den Vertrieb an Kleinanleger auszuschließen, sind daher Mindesttranchen von Euro 50.000 vorgesehen. Die Tätigkeit einer WKB-Gesellschaft in der Rechtsform einer PersG, die nur Anteile an Kapitalgesellschaften hält, gilt unter bestimmten Voraussetzungen als vermögensverwaltend, mit der Folge, dass die Gesellschaft nicht unter die Anwendungsbereich des Gewerbesteuergesetzes fällt. Bei Erfüllung dieser Voraussetzungen findet eine Besteuerung ausschließlich auf der Ebene des Anlegers statt (sog. transparente Besteuerung).
- Der Referentenentwurf sieht eine Ausnahmeregelung zur im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 neu eingeführten Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) vor. Bei Übernahme von Anteilen an einer Zielgesellschaft durch eine WKB-Gesellschaft bleiben die Verlustvorträge im Umfang der im Unternehmen zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die WKB-Gesellschaft vorhandenen stillen Reserven erhalten. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung besteht aber nur dann, wenn die WKB-Gesellschaft die Anteile an der Zielgesellschaft mindestens vier Jahre hält.
- Weiterhin ist die moderate Förderung sog. Business Angels vorgesehen. Hierbei handelt es sich um erfahrene Unternehmerpersönlichkeiten, die sich am Kapital und Know-How unmittelbar in junge Unternehmen einbringen. Zur Förderung eines derartigen Engagements wird der Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG von

EUR 9.060 auf EUR 20.000 erhöht.

Der Kabinettsbeschluss über den Regierungsentwurf war für den 8. August 2007 vorgesehen, ist aber bis zum Redaktionsschluss nicht erfolgt. Es ist vorgesehen, dass das Mo-

RaKG gemeinsam mit der Unternehmenssteuerreform zum 1. Januar 2008 in Kraft tritt.

Ausgewertete Quellen:

Veröffentlichung des BMF (www.bundesfinanzministerium.de)
Rechtsprechung des BFH (www.bundesfinanzhof.de)
Rechtsprechung des BGH (www.bundesgerichtshof.de)
Aktuelle Rechtsprechung des EuGH (www.curia.eu.int)

Verantwortlich für den Inhalt:

TPW Todt & Partner KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Welckerstraße 8, 20354 Hamburg
Postfach 30 54 30, 20317 Hamburg
Telefon: 040/22819-0

Roger Hönig, WP / StB, Durchwahl -471
Jörg Mühlenkamp, RA / StB, Durchwahl -354
Jan Meyer-Sievers, StB, Durchwahl -470

Die Inhalte des Newsletters werden mit größtmöglicher Sorgfalt recherchiert. Gleichwohl übernehmen wir keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der bereit gestellten Informationen. Insbesondere sind die Informationen allgemeiner Art und stellen keine Steuerberatung dar. Der Newsletter erhebt außerdem keinen Anspruch auf Vollständigkeit zu recherchierender steuerlicher Informationsquellen im Internet. Die Auswahl der Informationsquellen, auf die verwiesen wird, unterliegt unserer subjektiven Wertung.
