

3/2018



**Finanzbehörde Hamburg**

- Steuerverwaltung -

# Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

O 1000 - 2018/001 - 52

30.05.2018

## **Einkommensteuer**

6. §§ 9, 21 EStG - Nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Nicht erfolgte Umsetzung einer geplanten Reinvestition des Veräußerungserlöses in ein anderes Vermietungsobjekt (BFH-Urteil vom 06.12.2017 - IX R 4/17) \* .....2

## **Internationales Steuerrecht**

12. Auslagerung von Funktionen einer ausländischen Schifffahrtsgesellschaft auf eine deutsche Personengesellschaft; Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Artikel 8 des OECD-Musterabkommens \* .....3

\* Diese Beiträge werden der Steuerberaterkammer Hamburg bekannt gegeben.

## Einkommensteuer

### 6. §§ 9, 21 EStG - Nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Nicht erfolgte Umsetzung einer geplanten Reinvestition des Veräußerungserlöses in ein anderes Vermietungsobjekt (BFH-Urteil vom 06.12.2017 - IX R 4/17) \*

Der BFH hat mit seiner o.g. Entscheidung die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 27.07.2015; BStBl I 2015, 581) hinsichtlich der Abziehbarkeit von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung eines Mietobjekts bestätigt.

Danach können Schuldzinsen eines Darlehens zur Anschaffung eines Mietobjekts auch nach dessen Veräußerung weiterhin abzugsfähig sein, wenn mit dem Veräußerungserlös eine neue Einkunftsquelle (z.B. eine neue zur Vermietung bestimmte Immobilie) angeschafft wird (sog. „Surrogationsbetrachtung“).

Bei Reinvestition in ein anderes Mietobjekt stellen die Schuldzinsen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.

Nach dem jetzt entschiedenen Sachverhalt hat der BFH auch die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass Schuldzinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn ein Veräußerungserlös nicht zur Ablösung des Darlehens verwendet wurde, obwohl der Betrag dazu ausgereicht hätte, sondern damit eine Reinvestition in ein anderes Vermietungsobjekt geplant wurde, diese beabsichtigte Investition aber letztlich nicht zustande gekommen ist.

Ein Werbungskostenabzug der Schuldzinsen (ggf. anteilig in Höhe des verwendeten Erlöses) kommt lediglich dann in Betracht, wenn im VZ der Veräußerung eine Reinvestition geplant ist und das Reinvestitionsobjekt später tatsächlich angeschafft wird. Bleibt die Reinvestition aus, ist darauf abzustellen, ob der Veräußerungserlös zur Ablösung des Darlehens ausgereicht hätte. Nur soweit der Veräußerungserlös nicht zur Ablösung ausgereicht hätte, kommt in diesen Fällen ein Werbungskostenabzug in Betracht.

Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende geplante Reinvestition ist, dass der Stpfl. eine neue, gleichfalls kreditfinanzierte Anlageentscheidung trifft, durch die das Objekt des Kreditbedarfs ausgewechselt wird und die Änderung der Zweckbestimmung des Darlehens nach außen hin, an objektiven Beweisanzeichen feststellbar, in Erscheinung tritt (BFH v. 27.3.2007 - VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699).

Das BFH-Urteil ist zur Veröffentlichung vorgesehen. Sofern Einspruchsverfahren im Hinblick auf das o.g. Revisionsverfahren IX R 4/17 geruht haben bzw. von einer Bearbeitung zurückgestellt wurden, können sie nunmehr einer Entscheidung zugeführt werden.

Az.: S 2211 - 2017/002 - 52

## Internationales Steuerrecht

### 12. Auslagerung von Funktionen einer ausländischen Schiffahrtsgesellschaft auf eine deutsche Personengesellschaft; Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Artikel 8 des OECD-Musterabkommens \*

In der Sitzung ASt I/18 haben die Referatsleiter Außensteuer unter TOP 3.8 erörtert, ob ein durch einen ausländischen Mitunternehmer gesondert betriebenes ausländisches Unternehmen sowie eine diesem Mitunternehmer durch eine 100%ige Beteiligung an einer inländischen Mitunternehmerschaft vermittelte inländische Betriebsstätte abkommensrechtlich ein einziges Unternehmen darstellen.

Lt. vorgetragenem Sachverhalt ist eine KG mit einer Betriebsstätte in Deutschland zu beurteilen, bei der das ausländische Unternehmen – eine Schiffahrtsgesellschaft – einziger Kommanditist und Alleingesellschafter der am Ertrag nicht beteiligten Komplementärin ist. Die KG vertreibt Transportkapazitäten auf den Schiffen Ihrer Kommanditistin.

Die Bestimmung des Umfangs des Unternehmens hat u.a. Bedeutung für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen von Regelungen in den von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die dem Artikel 8 des OECD-Musterabkommens entsprechen.

Die Referatsleiter Außensteuer der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vertreten die Rechtsauffassung, dass eine zum Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gehörende Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft abkommensrechtlich ein von der eigenunternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers gesondert zu beurteilendes Unternehmen darstellt. Dieser Grundsatz gilt ungeachtet des Umstands, dass die Mitunternehmerschaft eine unterstützende Unternehmenstätigkeit für den Mitunternehmer ausübt.

Damit sind die Voraussetzungen von Regelungen in den von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die dem Artikel 8 des OECD-Musterabkommens entsprechen, bezogen auf die unternehmerische Tätigkeit des Mitunternehmers und auf die unternehmerische Tätigkeit der Mitunternehmerschaft jeweils gesondert zu prüfen.

Im eingangs geschilderten Sachverhalt bedeutet dies, dass Artikel 8 des OECD-Musterabkommens auf die aus der Mitunternehmerschaft erzielten Erträge nicht anwendbar ist und nur Deutschland die Einkünfte des ausländischen Mitunternehmers entsprechend Artikel 7 des OECD-Musterabkommens besteuern darf.

Diese Rechtsauffassung wird damit begründet, dass es abkommensrechtlich keinen Grundsatz der sogenannten Unternehmenseinheit gibt. Auch gelten die Fiktionen § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG oder § 8 Absatz 2 KStG nicht für abkommensrechtliche Zwecke. Insofern orientiert sich der Umfang des Unternehmens auch im Abkommensrecht nach dem ertragsteuerlichen Unternehmensbegriff für Zwecke der Gewinnermittlung. Da die Mitunternehmerschaft eigenständiges Subjekt der Gewinnermittlung ist, ist auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft abkommensrechtlich als von einer eigenunternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers gesondert zu beurteilendes Unternehmen anzusehen. Dies korrespondiert auch mit den Aussagen im BMF-Schreiben vom 26. September 2014 (BStBl I S. 1258) in Textziffer 2.2.1 zu gemischten Tätigkeiten bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften sowie in Textziffer 2.2.2 zur einheitlichen Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft unabhängig von der Anzahl der durch die jeweiligen Mitunternehmerbeteiligungen vermittelten Unternehmen.

Ich bitte die Rechtsauffassung der Referatsleiter ASt in allen offenen Fällen zu beachten, soweit dem nicht verbindliche Auskünfte entgegenstehen.

Az.: S 1301DNK - 2017/001 - 53