

Newsletter, 2. Quartal 2011

Steuerrecht aktuell

-
- 1. Privat** Seite 2
- 1.1 Erbschaftsteuer sparen durch Nachlassplanung
-
- 2. Unternehmensbesteuerung** Seite 2
- 2.1 Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses
 - 2.2 FG Hamburg beantragt verfassungsrechtliche Prüfung der Mantelkaufregelung
 - 2.3 Windpark: Erste Entscheidung zu Abschreibung
 - 2.4 Windkraftfonds: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung sind Anschaffungskosten
 - 2.5 Entwurf eines BMF-Schreiben zur Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG
-
- 3. Umsatzsteuer** Seite 8
- 3.1 BMF: Die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter stellt eine sonstige Leistung dar
 - 3.2 Unberechtigter Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung führt zu Umsatzsteuer – Schuld
 - 3.3 Elektronische Rechnungsstellung wird vereinfacht
 - 3.4 Verschärfung der Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG
 - 3.5 Haftungsvergütung an einen Komplementär - kein Steuervorteil für geschlossene Immobilienfonds
 - 3.6 Geschäftsführender Komplementär einer KG kein Unternehmer
-
- 4. International** Seite 12
- 4.1 Kein doppelter Inlandsbezug bei EU/EWR-Organgesellschaften mehr erforderlich
-
- 5. Sonstiges** Seite 13
- 5.1 Gebühren für verbindliche Auskünfte sind verfassungsgemäß
 - 5.2 Steuervereinfachungsgesetz vom Bundestag verabschiedet
 - 5.3 Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung als sofort abziehbare Betriebsausgabe
-
- 6. Veranstaltungen / Veröffentlichungen** Seite 15
-

1. Privat

1.1 Erbschaftsteuer sparen durch Nachlassplanung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat am 4. Mai 2011 (II R 34/09) entschieden, dass Abfindungszahlungen, die ein Erbprätendent (sozusagen ein „behaupteter“ Erbe) infolge eines Prozessvergleiches vom zuletzt eingesetzten Alleinerben dafür erhält, dass er nunmehr nicht mehr die Erbenstellung des anderen Erben bestreitet, keinen sog. Erwerb von Todes wegen darstellen. Diese Zahlungen unterliegen somit nicht der Erbschaftsteuer.

Demnächst ändert der BFH seine Auffassung, wonach die im Rahmen eines Vergleichs zur einvernehmlichen Beilegung von Erbrechtsstreitigkeiten gezahlte Abfindung der Erbschaftbesteuerung unterlegen hat. Argumentiert hatte der BFH früher, dass die Abfindung von den beteiligten Parteien als eine Bereicherung aus dem Nachlass gedacht und als (erbschaftsteuerpflichtiges) Vermächtnis zu versteuern sei.

Der neuen Entscheidung des BFH, dass in dieser Konstellation kein erbschaftsteuerlicher Vorgang zu sehen sei, lag der Fall zugrunde, dass ein Erblasser mehrere Testamente hinterließ, mit denen er zwei verschiedene Erben jeweils als Alleinerben einsetzte. Nach dem Eintritt des Erbfalls stritten sich diese Alleinerben um die Erteilung des Erbscheins. Streitig war dabei insbesondere die Wirksamkeit des zuletzt erstellten Testaments wegen mutmaßlicher Testierunfähigkeit des Erblassers zum Zeitpunkt der Einsetzung des letzten Alleinerbens. Später konnten sich die beiden Parteien jedoch in einem Vergleich darauf einigen, dass der im vorletzten Testament eingesetzte Erbe fortan nicht mehr die Alleinerbenstellung des zuletzt eingesetzten Erben bestreiten soll und hierfür eine Abfindung erhält.

Der zuletzt eingesetzte Erbe erhielt infolgedessen schließlich auch den Erbschein als Alleinerbe.

Grundsätzlich fällt für den sog. Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) Erbschaftsteuer an. Zu den steuerpflichtigen Tatbeständen gehören z.B. der Erbanfall, das Vermächtnis oder der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs und die Schenkung auf den Todesfall. Im vorliegenden Streitfall erlangte der im vorletzten Testament eingesetzte Erbe die Abfindung allerdings nicht durch einen solchen Erbanfall. Denn er wurde weder von Gesetzes wegen noch durch das Testament zum Erben. Zudem, so entschieden die Richter weiter, sei es zur Begründung einer Erbschaftsteuerpflicht nicht ausreichend, wenn der streitige Erwerb lediglich „im Zusammenhang mit einem Erbfall“ stehe.

Die neue Entscheidung ist von hoher Bedeutung für die Praxis. Indes ist zu berücksichtigen, dass nunmehr nicht automatisch jeder Erbvergleich nicht (mehr) der Erbschaftsteuer unterliegt. Werden solche Vergleiche einvernehmlich einzelne Erbeile oder die den Erben zustehenden Anteile abgeschlossen, unterliegen sie nach wie vor der Erbschaftsteuer. Steuerfrei sind nur solche Abfindungen, die die Ungewissheit darüber beseitigen, ob ein Erwerb oder ein Erbfall vorliegt. Folglich muss zukünftig auch nur noch der nach dem Vergleich feststehende Alleinerbe eine Erbschaftsteuerbelastung tragen, wobei diese Änderung in der Belastungsauswirkung auch bereits bei künftigen Vergleichsverhandlungen zu bedenken sein wird.

2. Umsatzsteuer

2.1 Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses

Bereits mit Wirkung zum 13. Dezember 2006 wurde das deutsche Umwandlungssteuerrecht umfassend geändert, wodurch die Ertragsteuernneutralität für Unternehmensreorganisationen in zahlreichen grenzüberschreitenden Fällen innerhalb der EU ermöglicht wurde.

Der „Umwandlungssteuer-Erlass“ des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahre 1998, der als Verwaltungsanweisung wichtige Hinweise für die Gesetzesauslegung und -anwendung durch die Finanzverwaltung enthielt, wurde bislang nicht angepasst und ist infolge der geänderten Gesetzeslage in weiten Teilen überholt, was in der Beratungs-



praxis und Gestaltungsplanung zu mitunter erheblichen Unsicherheiten geführt hat. Am 2. Mai 2011 hat nun das Bundesministerium der Finanzen den Entwurf des aktualisierten Umwandlungssteuer-Erlasses veröffentlicht und den Verbänden zur Stellungnahme zugeleitet. Darin nimmt die Finanzverwaltung Stellung sowohl zu Fragen der Besteuerung grenzüberschreitender Umwandlungen als auch zu Fallgestaltungen, die bereits im alten Umwandlungssteuerrecht vorgesehen waren.

Der Entwurf basiert grundsätzlich auf dem Umwandlungssteuer-Erlass des Jahres 1998, wobei er viele Aspekte berücksichtigt, die in der Vergangenheit durch die Literatur und die Finanzgerichte entwickelt worden sind, und wurde um Stellungnahmen zu den im Jahr 2006 geänderten bzw. neu eingeführten Vorschriften ergänzt. Bezüglich der meisten Punkte vertritt die Finanzverwaltung zum Leidwesen der Steuerpflichtigen einen eher restriktiven Ansatz.

Der Entwurf umfasst 177 Seiten und enthält Informationen insbesondere zu den nachfolgenden Themen:

1.1. Definition des Teilbetriebs

- Für die Steuerneutralität einer Spaltung oder Einbringung ist grundsätzlich Voraussetzung, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter einen Teilbetrieb darstellen. Der Entwurf enthält eine Definition des Teilbetriebs und macht sich grundsätzlich die in der Fusionsrichtlinie enthaltene Definition eines Teilbetriebs zu Eigen.
- In Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte muss bezüglich aller für die Fortführung des übertragenen Betriebs notwendigen Wirtschaftsgüter das Eigentum im Rahmen der Umwandlung übertragen werden. Die bloße Vereinbarung eines Nutzungsrechts bezüglich dieser Wirtschaftsgüter (z. B. auf Basis eines Mietvertrages) ist nicht ausreichend.
- Abweichend vom bisherigen Umwandlungssteuer-Erlass muss der Teilbetrieb bereits zum steuerlichen Übertragungsstichtag bestehen. Ein sogenannter Teilbetrieb im Aufbau ist damit nicht ausreichend.

1.2 Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- Sofern bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, ermöglicht das Umwandlungssteuergesetz die steuerneutrale Durchführung von Umwandlungsvorgängen zu Buchwerten. Dies gilt

auch in Konstellationen, in denen Wirtschaftsgüter für handelsbilanzielle Zwecke zum Teilwert übertragen werden. In der Vergangenheit akzeptierte die deutsche Finanzverwaltung solche Abweichungen der Handelsbilanz von der Steuerbilanz nur bis zum nächsten Bilanzstichtag, was zu einem steuerpflichtigen Ertrag in dem auf die Umwandlung folgenden Jahr führte.

- Der Entwurf des Umwandlungssteuer-Erlasses sieht nun ausdrücklich vor, dass ein Umwandlungsvorgang steuerneutral durchgeführt werden kann, wenn dabei für handelsbilanzielle Zwecke die Teilwerte der Wirtschaftsgüter angesetzt werden.

1.3 Haltefristen für erhaltene Anteile im Rahmen von Einbringungen / Anteilstausch

- Anteile, die ein Einbringender als Gegenleistung im Rahmen eines Anteilstauschs bzw. einer Einbringung unter dem gemeinen Wert erhält, unterliegen grundsätzlich einer siebenjährigen Haltefrist. Jede Übertragung dieser erhaltenen Anteile würde grundsätzlich zu einer rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns führen, wobei sich der Einbringungsgewinn für jedes abgelaufene Jahr um 1/7 reduziert. Der Wortlaut des Gesetzes sieht keine Ausnahmen für die Vornahme von Umwandlungsvorgängen zum Buchwert vor, so dass auch diese Vorgänge zu einer Gewinnrealisierung führen würden. Der Entwurf des Umwandlungssteuer-Erlasses führt nun auf, welche Maßnahmen aus Sicht der Finanzverwaltung zu einer solchen Gewinnrealisierung führen sollen und welche nicht.
- Nach dem Entwurf kann bei Umwandlungen zu Buchwerten von einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden, wenn
 - die Besteuerung eines Einbringungsgewinns nicht ausgeschlossen wird;
 - deutsche Besteuerungsrechte nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt werden;
 - sich keine stillen Reserven von den sperrfristbehafteten Anteilen auf Anteile eines Dritten verlagern und
 - sich die Parteien damit einverstanden erklären, dass auf die im Rahmen der weiteren Umwandlung erhaltenen Anteile die gleichen Einschränkungen Anwendung finden wie auch auf die Anteile, die sie im Rahmen des ersten Umwandlungsvorgangs erhalten haben.



1.4 Abwärtsverschmelzung bei ausländischen Anteilseignern

- Grundsätzlich ermöglicht das Umwandlungssteuergesetz die steuerneutrale Durchführung von Abwärtsverschmelzungen. Ob dies auch in den Fällen möglich sein soll, in denen die Muttergesellschaft ausländische Anteilseigner hat (z.B. ausländische Investoren nutzen eine deutsche Gesellschaft als Akquisitionsvehikel, das anschließend auf die neu erworbene Gesellschaft verschmolzen wird) war bislang umstritten.
- In dem Entwurf des Umwandlungssteuer-Erlasses stellen sich die deutschen Finanzbehörden auf den Standpunkt, dass im Rahmen einer Abwärtsverschmelzung ein Übergang der Anteile an der Tochtergesellschaft auf die aus-

ländischen Anteilseigner nicht steuerneutral zu Buchwerten erfolgen könne.

Obgleich der Entwurf einige der offenen Fragen klärt, bleiben viele der bereits bislang kontrovers diskutierten Fragen unbeantwortet. Da es sich bislang nur um eine Entwurfsfassung handelt, ist noch mit Änderungen und Ergänzungen zu rechnen. Die abschließende Abstimmung über den Erlass ist für August vorgesehen, so dass die Veröffentlichung im Bundessteuerblatt für September 2011 geplant ist. Bis zur entgeltlichen Veröffentlichung ist davon auszugehen, dass die Finanzbehörden über Anträge auf verbindliche Auskünfte, die Streitige Auslegungsfragen des Umwandlungssteuergesetzes betreffen, nicht entscheiden werden.

2.2 FG Hamburg beantragt verfassungsrechtliche Prüfung der Mantelkaufregelung

Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat per Beschluss vom 4. April 2011 (Az. 2 K 33/10) eine Überprüfung des § 8c KStG durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) auf Verfassungsmäßigkeit beantragt. Nach Ansicht des Gerichts verstößt die Mantelkaufregelung des § 8c KStG gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Grundgesetz.

Die neue Mantelkaufregelung wurde mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 als Missbrauchs-bekämpfungsregelung in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt. Ziel war es zu verhindern, dass Anteile an Kapitalgesellschaften mit Verlustvorträgen mit dem einzigen Ziel an neue Anteilseigner verkauft werden, die Verlustvorträge mit Gewinnen der Kapitalgesellschaft zu verrechnen, um auf diesem Wege Steuern zu sparen. Konkret wird dieses Ziel durch zwei Regelungen erreicht. Bei einem Wechsel von 25 bis 50% der Anteile innerhalb von fünf Jahren gehen Verlustvorträge entsprechend der Quote der übertragenden Anteile unter. Bei der Übertragung von mehr als 50% der Anteile innerhalb von fünf Jahren können die Verlustvorträge in voller Höhe nicht mehr geltend gemacht werden. Die strikte Regelung des § 8c KStG erreicht neben der Vorbeugung von tatsächlichen Missbrauchsfällen allerdings auch, dass es zu einer, aus Sicht des Hamburger Finanzgerichts, übermäßigen Besteuerung kommen kann.

Im konkreten vom FG zu beurteilenden Fall ging es um eine GmbH, die in 2006 gegründet und in 2008

liquidiert wurde. Die Gesellschaft machte in den Jahren 2006 und 2007 Verluste. Im Jahr 2008 wurde ein Gewinn erwirtschaftet. Im Jahr 2008 schied einer der beiden Gesellschafter aus der GmbH aus. Da dieser Gesellschafter 48% der Anteile an der GmbH hielt, kürzte das Finanzamt daher die Verlustvorträge der Gesellschaft entsprechend. Bis zur Einführung des § 8c KStG i.d.F.d. Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 war der alte § 8 (h) KStG in Kraft. Nach dieser Vorschrift gingen Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft unter, wenn mehr als 50% der Anteile veräußert werden und überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wurde. Auf die Zuführung neuen Betriebsvermögens kommt es nach der neuen Vorschrift aber nicht mehr an, so dass reine Anteilsveräußerungen bereits schädlich sind.

Das Finanzgericht kritisiert, dass die GmbH im Vergleich zu Kapitalgesellschaften, bei denen kein Wechsel im Bestand der Anteilseigner stattgefunden hat, ungleich behandelt wurde. Diese ungleiche Behandlung sei auch vor dem Hintergrund des Trennungsprinzips nicht haltbar. Das Trennungsprinzip besagt, dass der Beteiligte einer Kapitalgesellschaft keinen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft habe. Die Kapitalgesellschaft schirmt ihr eigenes Vermögen gegenüber den Anteilseignern ab und entwickelt so eine eigene Leistungsfähigkeit. Erst die eigene Leistungsfähigkeit macht eine Besteuerung der Gesellschaft möglich. Vor diesem Hintergrund ist es aus Sicht der



Hamburger Richter nicht angemessen, wenn ein Wechsel von weniger als 50% der Anteile eine höhere Besteuerung bewirkte. Ein neuer Gesellschafter wäre mit seinem Anteil von 48% eben nicht in der Lage, die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft in besonderem Maße zu beeinflussen.

Die ausstehende Entscheidung des BVerfG wird für viele Kapitalgesellschaften Bedeutung haben, da in Deutschland schätzungsweise Verlustvorträge i.H.v. EUR 500-700 Mrd. existieren.

2.3 Windpark: Erste Entscheidung zu Abschreibung

Die in letzter Zeit immer wichtiger werdende Ökologisierung der Energiewirtschaft und Stromerzeugung findet ihren Niederschlag auch im Steuerrecht. Vor einigen Wochen hat der BFH sein erstes Urteil zur Abschreibungen eines Windparks gefällt (IV R 46/09 vom 14.04.2011). Insbesondere die Frage, ob der Windpark als einziges Wirtschaftsgut betrachtet werden kann oder ob doch jeder Bestandteil getrennter Bewertung unterliegt, war von besonderer Bedeutung.

Der BFH ist zum Entschluss gekommen, dass ein Windpark nicht aus nur einem Wirtschaftsgut besteht, sondern jede Windkraftanlage zusammen mit dem dazugehörigen Transformator und der internen Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut darstellt. Daneben ist die externe Verkabelung (von den Transformatoren bis zum Stromnetz), zusammen mit der Übergabestation und der Zuwegung als weiteres zusammengesetztes Wirtschaftsgut zu behandeln, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Auch die Zuwegung stellt ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass zwar nach dem Grundsatz der Einzelbewertung jeder Vermögensgegenstand einzeln angesetzt und bewertet werden muss, jedoch sei eine Bündelung mehrerer beweglicher Sachen bzw. ihre Zusammenstellung zu einer Anlage möglich, wenn die Teile eines solchen verbundenen Wirtschaftsgutes unselbständig sind. Diese Beurteilung, wann dies der Fall ist, richtet sich nach dem Grad der Festigkeit der Verbindung, dem Zeitraum, auf den sie angelegt ist, aber auch nach dem äußeren Erscheinungsbild (die Gegenstände erscheinen einzeln unvollständig). In diesem Fall ist eine Zusammenstellung mehrerer Gegenstände möglich, wie im Beispiel der Windkraftanlagen. Da der Transformator und die interne Verkabelung auf die Anlage technisch abgestimmt

sind und nach der Montage nur zusammen genutzt werden können, fehlt es ihnen an der selbständigen Nutzungsfähigkeit. Aus diesem Grund werden alle drei Elemente zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst.

Der Senat hat außerdem auch die Frage der Nutzungs- und damit der Abschreibungsdauer geklärt. Demnach sind alle Wirtschaftsgüter eines Windparks in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlagen grundsätzlich über denselben Zeitraum abzuschreiben. Erstens, müssen die einzelnen unselbständigen Bestandteile eines Wirtschaftsgutes eine einheitliche Nutzungsdauer haben und zwar unabhängig davon, ob sie eine kürzere oder längere Nutzungsdauer haben als der zusammengesetzte Gegenstand selbst. Maßgebend ist die Nutzungsdauer des Elements, das dem Wirtschaftsgut das entscheidende Charakteristikum verleiht. Da die Windkraftanlage selbst eine Nutzungsdauer von 16 Jahren hat, müssten auch der Transformator und die Verkabelung über den gleichen Zeitraum abgeschrieben werden, obwohl sie selbständig eine abweichende Nutzungsdauer hätten (20 bzw. 25 Jahre). Der zweite Aspekt ist, dass auch die übrigen Wirtschaftsgüter des Windparks (hier die externe Verkabelung und die Zuwegung) über die gleiche Nutzungsdauer abgeschrieben werden, da sie auf die Anlage zugeschnitten sind und aufgrund der technischen Entwicklung bei einer Anlage der nächsten Generation (im Zuge des sog. Repowering) nicht verwendet werden könnten.

Diese Entscheidung beseitigt die seit einiger Zeit dagewesene Unsicherheit bzgl. der Bewertung und Abschreibung von Windparks. Die Relevanz für die Praxis ist sehr hoch, da davon auszugehen ist, dass infolge der Umstellung auf erneuerbare Energien immer mehr Windparks entstehen werden.



2.4 Windkraftfonds: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung sind Anschaffungskosten

Der BFH hat in einem seiner aktuellsten Urteile (IV R 15/09 vom 14.04.2011) die Zweifel an der richtigen Zuordnung von Aufwendungen beseitigt, die im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einem Windkraftfonds anfallen. Demnach sind Aufwendungen eines Windkraftfonds in der Rechtsform einer GmbH und Co. KG für die Platzierungsgarantie, die Prospekterstellung und –prüfung, für die Koordinierung/Baubetreuung und für die Eigenkapitalvermittlung in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten und nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen.

In seiner Entscheidung hat sich der BFH auf seine frühere Rechtsprechung zu Bauherrenmodellen gestützt. Hierbei geht es um die steuerlichen Behandlungen von Aufwendungen, die von Anlegern eines Bauherrenmodells (bei einem Immobilienfonds) geleistet wurden und nicht als sofort abziehbare Werbungskosten, sondern als Anschaffungskosten gesehen wurden, wenn sich die Anleger aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertrages beteiligt haben. Diese Überlegung beruht auf dem Grundsatz des Rechtsmissbrauchs. Die angemessene Gestaltung beim Grundstückskauf läge in der Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises für die Immobilie, so dass die im Zusammenhang mit der Abwick-

lung des Projektes vereinbarten Provisionen und Gebühren wie Anschaffungskosten zu werten sind, denn die Fondsgesellschafter und ihre Gesellschafter wollen das Grundstück schließlich in gesamthänderischer Verbundenheit erwerben, bebauen und verwalten, und die einzelnen Teilverträge haben hierbei, bis auf das steuerliche Ziel der sofort abzugsfähigen Betriebsausgabe, keine selbstständige Bedeutung. Die Richter sind der Auffassung, dass die für den geschlossenen Immobilienfonds entwickelten Grundsätze auch für einen geschlossenen Windkraftfonds gelten, da die Anschaffung, Verwaltung und der Betrieb einer Windkraftanlage sich weder rechtlich noch wirtschaftlich von der Anschaffung, Verwaltung und Vermietung einer Immobilie unterscheidet. Der Fonds ist darauf ausgerichtet, gesamthänderisch Windkraftanlagen zu errichten und zu betreiben sowie steuerliche Vorteile und Vergünstigungen aufgrund des Erneuerbare-Energien-Gesetzes zu erlangen. Da die entsprechenden Verträge bereits vor Aufnahme künftiger Gesellschafter abgeschlossen wurden, hatten diese Gesellschafter keinen unternehmerischen Einfluss auf das wirtschaftliche Konzept. Daher könnten die o.g. Aufwendungen auch nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt werden.

2.5 Entwurf eines BMF-Schreibens zur Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG

Das BMF hat mit dem Entwurf eines Schreibens vom 24. Mai 2011 (IV C 6 – S 2241/10/10002) zu Zweifelsfragen bei der Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG Stellung genommen. Einige ausgewählte Aspekte dieses Schreibens stellen wir nachfolgend vor:

- Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG müssen einzelne Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn sie aus einem (Sonder-)Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Nach Rz. 6 des BMF-Schreibens soll der Anwendung dieser Norm nicht entgegenstehen, dass mehrere Wirtschaftsgüter zeitgleich überführt werden. Auch die Überführung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ist erfasst.
- Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nummer 1 bis 3 EStG ist die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, soweit sie gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten



oder unentgeltlich erfolgt, in folgenden Fällen zwingend zum Buchwert durchzuführen:

- aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt (Nummer 1),
- aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt (Nummer 2),
- aus einem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (Nummer 3).

Auch in den vorgenannten Anwendungsfällen sieht das BMF-Schreiben (Rz. 12) die entsprechende Anwendung der Norm vor, wenn es sich bei den zu übertragenden Wirtschaftsgütern um eine funktionsfähige Einheit im Sinne eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils handelt. Insoweit dürften allerdings die Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 24 UmwStG vorrangig sein.

- Die Finanzverwaltung hält daran fest, dass die unmittelbare Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von – auch beteiligungsidentischen – Schwesterpersonengesellschaften weder einen Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nummer 2 EStG noch des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG darstellt und somit nicht zu Buchwerten möglich ist. Sie schließt sich damit der Auffassung des 1. Senats des BFH (Urteil vom 25. November 2009, I R 72/08) an, die allerdings im Widerspruch zu der Auffassung des 1. Senats des BFH (Beschluss vom 15. April 2010, IV B 105/09)

steht, der § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG analog anwenden möchte. Bei einer Kettenübertragung, bei der das Wirtschaftsgut zunächst in das Sonderbetriebsvermögen und anschließend in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird, soll zu prüfen sein, ob der Buchwertfortführung die Gesamtplanrechtsprechung oder andere missbräuchliche Gestaltungen i. S. d. § 42 AO entgegen stehen.

- Wird innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den VZ der Übertragung das Wirtschaftsgut entnommen oder veräußert, ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend der Ansatz des Teilwerts vorzunehmen. Dies gilt nicht, wenn die stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Mitunternehmer zugeordnet werden. Jedoch will die Finanzverwaltung unabhängig von der Erstellung einer Ergänzungsbilanz einen rückwirkenden Ansatz des Teilwerts vornehmen, wenn durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist. Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird, an deren Vermögen der Übertragende zu 100 % beteiligt ist.

Das BMF hat zu dem Schreiben eine Verbandsanhörung eingeleitet. Die Verbände haben bis zum 24. Juni 2011 die Möglichkeit eine schriftliche Stellungnahme zum vorliegenden Entwurf abzugeben. Nach einer abschließenden Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder soll das BMF-Schreiben im Bundesteuerblatt veröffentlicht werden.



3. Umsatzsteuer

3.1 BMF: Die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter stellt eine sonstige Leistung dar

In seinem Urteil vom 22. Oktober 2009 hat der EuGH in der Rechtssache *Swiss Re Germany Holding* (Az. C-242/08) ausgeführt, dass die Übertragung von Lebensrückversicherungsverträgen eine sonstige Leistung und keine Lieferung darstellt.

Dieses Urteil des EuGH hat auch Auswirkungen auf die Übertragung anderer immaterieller Wirtschaftsgüter. Neben der Übertragung von Lebensrückversicherungsverträgen muss infolge des EuGH-Urteils auch die Übertragung anderer immaterieller Wirtschaftsgüter wie zum Beispiel eines Firmenwerts oder Kundenstamms aus umsatzsteuerlicher Sicht als sonstige Leistung eingestuft werden.

Dies hat das BMF nunmehr mit Schreiben vom 8. Juni 2011 (IV D 2 – S 7100/08/10009) bestätigt und Abschnitt 3.1 Abs. 4 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses dahingehend ergänzt, dass die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z. B. Firmenwert, Kundenstamm oder

Lebensrückversicherungsverträge explizit als sonstige Leistungen aufgeführt werden.

Auswirkungen für die Praxis können sich insbesondere bei der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung im Rahmen grenzüberschreitender Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter ergeben. Für den regelmäßig anzunehmenden Fall, dass der Leistungsempfänger selbst Unternehmer ist, sieht § 3a Abs. 2 UStG das Bestimmungslandprinzip vor. Die sonstige Leistung wird somit dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Die Grundsätze des Schreibens sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen wird es seitens des Finanzamts jedoch nicht beanstandet, wenn die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter vor dem 1. Juli 2011 noch als Lieferung behandelt wurde.

3.2 Unberechtigter Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung führt zu Umsatzsteuer - Schuld

Mit Urteil vom 17.02.2011 hat der BFH (V R 39/09) entschieden, dass der unberechtigte Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung auch dann zur Umsatzsteuerschuld des Ausstellers führen kann, wenn die Rechnung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Angaben enthält.

Nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet derjenige, der in einer Rechnung Umsatzsteuer gesondert ausweist, ohne hierzu berechtigt zu sein (unberechtigter Steuerausweis), den ausgewiesenen Betrag.

Im Streitfall hatte die Klägerin in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, ohne dass die Rechnungen Angaben zum Lieferzeitpunkt und zur Rechnungsnummer enthielten. Im Übrigen wies die Rechnung alle gesetzlich geforderten Merkmale auf. Der Rechnungsempfänger

machte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen gelten, obwohl die in den Rechnungen genannten Lieferungen nicht ausgeführt wurden. Das Finanzamt sah die Voraussetzungen für einen unberechtigten Steuerausweis als erfüllt an und setzte entsprechend Umsatzsteuer gegen die Klägerin fest. Hiergegen wendete die Klägerin ein, dass ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG eine Rechnung voraussetze, die alle gesetzlich geforderten Angaben enthalte, also auch die hier fehlenden Angaben zum Lieferzeitpunkt und zur Rechnungsnummer.

Dieser Auffassung erteilte der BFH nunmehr eine Absage und stellte ausdrücklich klar, dass eine Rechnung im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG jedes Abrechnungsdokument sei, welches wegen des Ausweises der Umsatzsteuer abstrakt die Gefahr



begründe, vom Empfänger zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden. Zur Begründung führt der BFH an, dass § 14c Abs. 2 UStG Missbräuche durch Ausstellung von Rechnungen mit offenem Steuerausweis und der daraus resultierenden Gefährdung des Steueraufkommens durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch den Rechnungsempfänger verhindern soll. Dieser Zweck könne aber nicht erfüllt werden, wenn sich der Rechnungsaussteller durch Weglassen auch nur eines von § 14 Abs. 4 UStG geforderten Merkmalen seiner Inanspruchnahme aus § 14c Abs. 2 UStG entziehen könne.

Mit diesem Urteil führt der BFH eine Änderung seiner eigenen Rechtsprechung herbei. Noch zur alten Rechtslage hatte der BFH entschieden, dass eine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 3 UStG a.F. nur vorliege, wenn die Urkunde nach ihrem Inhalt zum Vorsteuerabzug geeignet ist und alle insoweit erforderlichen Angaben enthält. Nunmehr ist es nach Auffassung des BFH ausreichend, wenn es sich um ein Dokument handelt, das den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist.

3.3 Elektronische Rechnungsstellung wird vereinfacht

Der Bundestag hat am 9. Juni 2011 das Steuervereinfachungsgesetz 2011 beschlossen. Im Rahmen dessen wird die elektronische Rechnungsstellung ab dem 1. Juli 2011 vereinfacht. Durch die Änderung im Umsatzsteuergesetz besteht für den Steuerpflichtigen zukünftig keine Verpflichtung mehr für elektronische Rechnungen, eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein EDI-Verfahren (Verfahren zum elektronischen Datenaustausch) zu verwenden. Für eine qualifizierte elektronische Signatur muss der Unternehmer die nötige Ausstattung (Software und Kartenlesegerät) bei einem durch die Bundesnetzagentur akkreditierten Anbieter erwerben. Für den Einsatz des EDI-Verfahrens bedarf es der Einführung einer speziellen Software und der Abstimmung mit den Kunden, die elektronische Rechnungen erhalten sollen. Der Vorsteuerabzug aus elektronischen Rechnungen wird daher künftig vereinfacht. Die Bundesregierung erhofft sich durch den Bürokratieabbau Einsparungen für die Unternehmen.

Im Umsatzsteuergesetz wurde den Steuerpflichtigen erstmals im Jahr 2002 die Möglichkeit eröffnet mit Kunden alternativ zur Papierrechnung auch in Form einer elektronischen Rechnung abzurechnen. Das Gesetz definiert eine elektronische Rechnung als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Bei diesem Format kann es sich grundsätzlich um eine E-Mail mit einem pdf- oder Textanhang, einen Web-Download, Computer-Telefax oder eine im Wege des Datenträgerauswechsels (EDI) ausgetauschte Datei handeln. Wie bei Papierrechnungen auch, werden an elektroni-

sche Rechnungen folgende Anforderungen gestellt. Erstens die Echtheit der Rechnung muss sichergestellt werden, d.h. der Rechnungsaussteller muss identifizierbar sein. Zweitens ist die Unversehrtheit des Rechnungsinhalts sicherzustellen, das bedeutet die Pflichtangaben nach Umsatzsteuergesetz (wie Rechnungsnummer, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie Anschrift des Rechnungsempfängers und -ausstellers) können während der Übertragung nicht geändert werden. Drittens muss die Lesbarkeit für das menschliche Auge sichergestellt sein.

Der Steuerpflichtige hat auch weiterhin die Möglichkeit seine elektronischen Rechnungen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einem EDI-Verfahren zu versenden. Jedoch soll er nun auf solch ein spezielles Verfahren auch verzichten können.

Sofern sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet elektronische Rechnungen ohne Signatur und EDI-Verfahren anzunehmen, verlangt der Gesetzgeber besondere innerbetriebliche Kontrollverfahren. Der Unternehmer muss in seinem eigenen Interesse bei jeder Rechnung prüfen, ob die Rechnung hinsichtlich Qualität und Quantität korrekt ist, der Rechnungsaussteller somit einen Zahlungsanspruch hat und ob die angegebene Kontoverbindung richtig ist. Wie der Steuerpflichtige das innerbetriebliche Kontrollverfahren ausgestaltet bleibt ihm überlassen. Allerdings kann bereits ein eingerichtetes Rechnungswesen, das eine Zuordnung der Rechnung zur empfangenen Leistung ermöglicht, als geeignetes Verfahren dienen.

Die empfangenen elektronischen Rechnungen müssen nach dem Steuervereinfachungsgesetz auch elektronisch aufbewahrt werden. Eine Aufbewahrung der ausgedruckten Rechnung ist aufgrund des entstehenden Medienbruchs nicht zulässig. Unternehmer sind verpflichtet ihre Rechnungen zehn Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrung muss so erfolgen, dass an den Dateien keine Änderungen mehr vorgenommen werden können. Dies kann beispielsweise durch einmal beschreibbare DVDs oder CDs sichergestellt werden.

3.4 Verschärfung der Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG

Seit kurzem ist die Ausübung des umsatzsteuerlichen Optionsrechts zeitlich eingeschränkt worden, was insbesondere bei Immobilientransaktionen von hoher Bedeutung ist. Das umsatzsteuerliche Optionsrecht (§ 9 UStG) ermöglicht es einem Unternehmer, bestimmte im Gesetz genannte - an und für sich steuerfreie - Umsätze als steuerpflichtig zu behandeln. D.h. dass er zur Steuerpflicht optieren und damit zugleich auf die Steuerfreiheit dieser Umsätze verzichten kann. Weiterhin sind Steuerpflichtige grundsätzlich dazu berechtigt, für einen Umsatz auch nachträglich zur Steuerpflicht zu optieren.

Hinsichtlich des Optionsrechts hat sich die Auffassung der Finanzverwaltung zur nachträglichen Ausübung des Optionsrechts geändert (vgl. BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2010, IV D 3 – S 7198/09/10002). Bisher konnte die Option noch bis zur Steuerfestsetzung ausgeübt werden. Nunmehr ist die Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht nur noch bis zur formellen Bestandskraft möglich. Formelle Bestandskraft meint, dass die jeweilige (Jahres-) Steuerfestsetzung zwar noch änderbar ist, aber nicht mehr mit ordentlichen Rechtsbehelfen angefochten werden kann. Letzteres findet insbesondere in den Fällen Anwendung, bei denen die einmonatige Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist. Überdies sollen nach der neuen Verwaltungsauffassung gegenteilige Verwaltungsanweisungen nicht mehr anwendbar sein, wonach z.B. innerhalb der Festsetzungsfrist auch noch optiert werden konnte, wenn der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Mittlerweile ist die geänderte Auffassung auch in den entsprechenden Umsatzsteuer-

Die Änderung der gesetzlichen Grundlagen zum E-Invoicing ermöglicht es auf dieses kostengünstigere, schnellere und umweltfreundlichere System zur Rechnungsstellung umzusteigen. Für die Umstellung auf das System ist es zu empfehlen die innerbetrieblichen Abläufe zu überprüfen um eventuell auftretende Fehlerquellen frühzeitig zu erkennen. Darüber hinaus ist die Kommunikation mit den Kunden wichtig, denn nur mit deren Zustimmung ist die elektronische Rechnungsstellung überhaupt zulässig.

Anwendungserlass (Absch. 9.1 Abs. 3 UStAE) eingeflossen.

Bemerkenswert ist insofern, dass die geänderte Verwaltungsmeinung nicht die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zutreffend wiedergibt. Hintergrund der geänderten Verwaltungsmeinung ist ein Urteil des BFH (vom 10. Dezember 2008, XI R 1/08), bei dem es jedoch in erster Linie um einen Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung und zurückging. Zusätzlich wurden aber auch die zeitlichen Voraussetzungen für die Rückgängigmachung der Option, die bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft möglich sein soll, geregelt. Dabei ging es in dieser BFH-Entscheidung allerdings nur um die Rückgängigmachung, nicht jedoch um die erstmalige Ausübung der Option. Vielmehr lässt sich aus älteren BFH-Entscheidungen folgern, dass die materielle Bestandskraft, d.h. der Ablauf der Festsetzungsfrist, für das erstmalige Optieren zur Umsatzsteuerpflicht maßgeblich ist. Voraussetzung für eine wirksame (nachträglich ausgeübte) Option ist insofern, dass die Festsetzungsfrist für die zugrundeliegende Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist.

Die geänderte Ansicht der Finanzverwaltung ist für den Steuerpflichtigen ungünstig. Denn faktisch wurde für ihn die Frist verkürzt, in der er das Optionsrecht ausüben kann. Gleichwohl bestehen für ihn Möglichkeiten, Auswege aus dieser Lage zu finden. Betroffene Steuerpflichtige dürften angesichts der langjährigen BFH-Rechtsprechung gute Chancen haben, ihr Optionsrecht durch Einlegung von Rechtsmitteln (Einspruch etc.) im Sinne der Rechtsprechung

des BFH durchzusetzen. Zudem könnte es bei zukünftigen Immobilientransaktionen ratsam sein, bereits im Kaufvertrag für eine Umsatzsteuer-

pflicht (jedoch ohne Hinweis auf eine Geschäftsveräußerung im Ganzen) zu optieren.

3.5 Haftungsvergütung an einen Komplementär - kein Steuervorteil für geschlossene Immobilienfonds

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat am 3. März 2011 (V R 24/10) entschieden, dass Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft (KG) an ihren persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementär) nicht im Rahmen eines eigenständigen Leistungsverhältnisses stattfinden, sondern vielmehr Teil einer einheitlichen Leistung sind, die in der Geschäftsführung, Vertretung sowie der Haftung besteht. Für diese Leistung ist insgesamt eine Umsatzsteuerpflicht zu bejahen. Insofern teilt die Vergütung für die Übernahme der persönlichen Haftung umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung „Geschäftsführung“, was sich insbesondere aus der rechtlichen Verknüpfung von Vertretung und Haftung des Komplementärs ergibt. Die Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos ist damit nicht nur als entgeltliche Leistung steuerbar, sondern insbesondere nicht steuerbefreit.

Diese Entscheidung des BFH stimmt nun mit der Ansicht der Finanzverwaltung überein. Auch die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit vielfach zu dem Thema der Haftungsvergütung Stellung genommen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung würden reine Haftungsvergütungen grundsätzlich nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses gewährt, da sie unabdingbare Rechtsfolge des Gesellschafterstatus sind. Anders sei jedoch der Fall zu behandeln, wo daneben steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbracht werden. Denn dann sei die Haftungsvergütung ein zusätzliches Entgelt für die Geschäftsführung als Hauptleistung.

Hintergrund dieses jüngsten BFH-Urteils war ein Sachverhalt, in dem ein Komplementär bei mehreren geschlossenen Immobilienfonds, die jeweils in der Rechtsform einer KG firmierten, zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt war. Zudem waren vertraglich jeweils noch weitere Festvergütungen für die Übernahme der persönlichen Haftung für etwaige Verbindlichkeiten der

Fonds vereinbart worden. Für diese Haftungsvergütung beanspruchte der klagende Komplementär Steuerfreiheit. Hinzu kommt, dass diese Steuerfreiheit für den die Haftungsvergütung zahlenden Immobilienfonds von entscheidender Bedeutung war, weil er keinen Vorsteuerabzug beanspruchen konnte.

Jedoch verwehrte der BFH nun die Steuerfreiheit. Die begehrte Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG (Steuerfreiheit für die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten) scheiterte nach Auffassung des BFH daran, dass die den Komplementär betreffende Haftungsverpflichtung keine Übernahme einer „Verbindlichkeit“ im Sinne dieser Vorschrift sei. Denn unter den Begriff der „Verbindlichkeiten“ fielen grundsätzlich nur solche mit Finanzcharakter (sog. Geldverbindlichkeiten). Da es im vorliegenden Fall indessen zumindest auch um eine Haftung für Sachleistungsverpflichtungen gehe, komme die Steuerfreiheit nicht in Betracht.

Bemerkenswert ist diese Entscheidung auch, weil der BFH durch sie zugleich von dem Urteil der Vorinstanz (FG Berlin-Brandenburg, 6. Mai 2010, 7 K 7183/06 B) und von dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (25. Februar 2010, 16 K 347/09) abgewichen ist. In beiden Entscheidungen wurde das Vorliegen einer einheitlichen Leistung von Haftungsübernahme einerseits und Geschäftsführertätigkeit andererseits mangels engen funktionellen Zusammenhangs dieser Leistungen verneint. Hinzuweisen ist schließlich noch darauf, dass Geschäftsführungs- und Haftungsvergütungen weiterhin umsatzsteuerfrei sein können, soweit sie als echtes Ergebnis vorab ausgestaltet sind. Damit ist gemeint, dass eine Vergütung nur gewährt werden darf, wenn die KG einen entsprechenden Jahresüberschuss erwirtschaftet. Weitere Voraussetzung ist, dass sich die Vergütung insbesondere nicht an den tatsächlich erbrachten Leistungen des Komplementärs orientieren darf.



3.6 Geschäftsführender Komplementär einer KG kein Unternehmer

In Anlehnung an ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. April 2010 (XI R 14/09) ist nun am 2. Mai 2011 ein neues BMF-Schreiben (IV D 2 – S 7104/11/10001) ergangen, in dem im Rahmen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft das Merkmal der „Selbständigkeit“ behandelt wird.

Während nach der früher geltenden sog. Organweltertheorie weitgehend Einigkeit bestand, dass Gesellschafter-Geschäftsführer als Organe nicht selbständig tätig sein konnten, boten spätere Entscheidungen des BFH, die sich dabei auch von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) leiten ließen, auch Komplementär-Geschäftsführern die Möglichkeit einer umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft. In dem genannten BFH-Urteil wird nun hingegen deutlich, dass bei der Beurteilung entscheidend auf den jeweiligen Einzelfall (unter Berücksichtigung der Ausgestaltung des jeweiligen Geschäftsführervertrages) abzustellen ist.

In diesem Urteil des BFH wurde entschieden, dass die Tätigkeiten eines geschäftsführenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft (KG) im Rahmen der „Unternehmereigenschaft“ gemäß § 2 Abs. 1 UStG nicht das Merkmal der Selbständigkeit erfüllen. Zur Unselbständigkeit komme es grundsätzlich in den Fällen, wo natürliche Personen unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse weisungsgebunden in ein Unternehmen eingegliedert sind. Im Rahmen einer gebotenen Abwägung könne insbe-

sondere gegen die Selbständigkeit sprechen, wenn ein Steuerpflichtiger von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit freigestellt ist. Im konkret entschiedenen Einzelfall sei die Geschäftsführertätigkeit des Klägers nicht selbständig, denn im Innenverhältnis zu seinem Arbeitgeber liege eine (faktische) Weisungsgebundenheit vor, die vergleichbar mit einem ausdrücklich vereinbarten Weisungsrecht sei. Im Übrigen sei die ertragsteuerliche Qualifizierung des Begriffs der Selbständigkeit nicht bindend; vielmehr komme ihr lediglich eine indizielle Bedeutung zu.

Auf diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung nun reagiert, indem sie durch das BMF-Schreiben den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert und zudem eine Übergangsregelung angeordnet hat. Danach können noch bis zum 1. Juli 2011 Umsätze eines Gesellschafters für seine Personengesellschaft als selbständig gelten. Hinzu kommt, dass dieser umsatzsteuerlichen Wertung innerhalb dieses Übergangszeitraumes auch nicht ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der Gesellschaft entgegenstehen soll.

Zukünftig dürfte es nach alledem mit Blick auf die Tätigkeit von geschäftsführenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft umsatzsteuerrechtlich ratsam sein, das Innenverhältnis zwischen Gesellschaft und Komplementär-Geschäftsführer bereits im Vorfeld möglichst konkret auszugestalten, indem zum Beispiel etwaige Weisungsrechte eindeutig formuliert werden.

4. International

4.1 Kein doppelter Inlandsbezug bei EU/EWR-Organgesellschaften mehr erforderlich

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in einem Schreiben vom 28. März 2011 (IV C 2 – S 2770/09/10001) zu den Voraussetzungen der Anwendung der ertragsteuerlichen Organschaft Stellung genommen und ihren Anwendungskreis erheblich erweitert, indem das Erfordernis des doppelten Inlandsbezuges aufgehoben wurde.

Nach dem bisherigen Konzept der körperschaftsteuerlichen Organschaft muss gemäß dem Ge-

setzeswortlaut der §§ 14 Abs. 1, 17 KStG ein doppelter Inlandsbezug vorliegen. Organgesellschaften (Kapitalgesellschaften) müssen dabei zwingend sowohl ihren Sitz als auch die Geschäftsleitung im Inland haben (sog. doppelter Inlandsbezug). Anderenfalls ist es ausgeschlossen, Teil einer ertragsteuerlichen Organschaft zu werden. Für die Gewerbesteuer gilt dies entsprechend. Hinzu kommt, dass etwaige generierte Verluste von EU-Tochterkapitalgesellschaften



nicht an die inländische Muttergesellschaft weitergegeben werden können. Problematisch ist an dem bisherigen deutschen Organschaftskonzept, dass Ergebnisse inländischer Betriebsstätten von ausländischen Tochtergesellschaften nicht im Rahmen des Organkreises berücksichtigt werden. Dieser kategorische Ausschluss von Gesellschaften im EU/EWR - Ausland veranlasste die EU-Kommission dazu, das deutsche Organschaftsrecht europarechtlich zu prüfen.

Hintergrund ist, dass die EU-Kommission der Auffassung ist, dass der doppelte Inlandsbezug in den nationalen Vorschriften des deutschen Körperschaftsteuergesetzes gegen geltendes Europarecht verstößt (vgl. Luther News Steuerrecht, Aktuelles zur Organschaft, 26. Oktober 2010). In dem derzeit anhängigen Vertragsverletzungsverfahren (Nr. 2008/ 4909), das seit 2009 gegen Deutschland anhängig ist, rügt die EU-Kommission eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit (u.a.) nach dem Vertrag zur Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Für eine Diskriminierung spreche, dass die betroffenen Gesellschaften nicht von den Vorteilen einer ertragsteuerlichen Organschaft Gebrauch machen können, obwohl sie nach geltendem Körperschaftsteuerrecht bereits allein wegen ihrer Geschäftsleitung in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind.

5. Sonstiges

5.1 Gebühren für verbindliche Auskünfte sind verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sowohl mit einem Urteil (Az. I R 61/10) als auch mit einem Beschluss (Az. I B 136/10) vom 30. März 2011 die Gebühr für verbindliche Auskünfte als mit der Verfassung vereinbar anerkannt. Der Senat hat keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit festgestellt. Die Gebühr wird als Gegenleistung für eine öffentlich-rechtliche Leistung zu Recht erhoben.

Die Gebührenpflicht wurde mit dem Jahressteuergesetz 2007 erstmals in das Gesetz aufgenommen (§ 89 (3), (4) AO). Die Höhe der Gebühr richtet sich nach dem Gegenstandswert, das heißt dem Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat. Mit der Gebühr sollen zum einen die Kosten für die Auskunft ausgeglichen werden und zum anderen eine Abschöpfung des

Unabhängig von dem endgültigen Ausgang des Vertragsverletzungsverfahrens hat die Finanzverwaltung nun auf die Vorwürfe reagiert. In dem BMF-Schreiben sind daher die Voraussetzungen für die ertragsteuerliche Organschaft über den Gesetzeswortlaut hinaus mit sofortiger Wirkung zum Teil eingeschränkt worden. Fortan ist es zur Anerkennung von Organgesellschaften ausreichend, wenn sie eine Geschäftsleitung im Inland aufweisen, jedoch im EU/EWR-Ausland gegründet wurden. Dies gilt jedenfalls insoweit, als auch die weiteren Voraussetzungen zur Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft (insbesondere Gewinnabführungsvertrag) vorliegen.

Aufgrund der vermehrt auftretenden grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen von Unternehmen ist es erfreulich, dass die Finanzverwaltung nun die Anforderungen an die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft geändert hat. Bedingung ist insoweit also nur noch, dass eine Geschäftsleitung im Inland besteht. Hinsichtlich der Gründe für das BMF-Schreiben ist anzunehmen, dass die Finanzverwaltung mit einem negativen Ausgang des Vertragsverletzungsverfahrens rechnet. Abzuwarten bleibt, ob insoweit auch eine Änderung der gesetzlichen Vorschriften erfolgen wird.

Vorteils für den Steuerpflichtigen erfolgen. Der Aufwand für die Finanzbehörden kann bei verbindlichen Auskünften enorm sein, denn die Entscheidungen haben Folgen für eine Vielzahl von Veranlagungszeiträumen und müssen daher ausgiebig geprüft werden.

Die Vorteile für den Steuerpflichtigen liegen zunächst darin, dass er Gewissheit über einen geplanten Sachverhalt vor dessen Umsetzung erlangt. Aufgrund der Selbstbindung der Finanzverwaltung kann die gegebene Auskunft nur in engen Grenzen berichtigt, zurückgenommen oder widerrufen werden. Änderungen der Auskunft mit Wirkung für die Zukunft können darüber hinaus nur zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Auch die Gerichte haben die Auskunft zu beachten.



Neben dem Gebührendzweck wurde auch die Höhe der Gebühren verfassungsrechtlich überprüft. Der Gesetzgeber hat sich bei der Gebührendhöhe an den verfolgten Gebührendzwecken zu orientieren. Die Gebühr darf generalisiert, typisiert und pauschalisiert festgelegt werden, um einen verlässlichen und effizienten Vollzug sicherzustellen. Unter Berücksichtigung des Gebührendzwecks sieht der Senat die sachlichen Gründe als gegeben, die Gebührendhöhe am Gegenstandswert zu orientieren.

Der BFH widerspricht mit seiner Entscheidung den in der Literatur vorgebrachten Bedenken gegen die Gebühr für die verbindliche Auskunft.

5.2 Steuervereinfachungsgesetz vom Bundestag verabschiedet

Der Bundestag hat am 9. Juni 2011 das Steuervereinfachungsgesetz 2011 verabschiedet. Vor der Verabschiedung wurden auf Antrag der Koalitionsfraktionen noch zahlreiche Änderungen in den Gesetzesentwurf aufgenommen, beispielsweise bei der steuerlichen Veranlagung von Ehegatten. Das Gesetz soll grundsätzlich am 1. Januar 2012 in Kraft treten. Einige Maßnahmen sollen jedoch bereits rückwirkend zum 1. Januar 2011 (z. B. die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages), ab dem 1. Juli 2011 (z. B. Änderungen zur Rechnungsstellung und zur Erbschaftsteuer) oder aber ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes (z. B. Regelung zur verbindlichen Auskunft) wirksam werden.

Unter anderem sind folgende Änderungen beschlossen worden:

- Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages von derzeit EUR 920 auf EUR 1.000
- Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten
- Vereinfachung bei der Berechnung der Entfernungspauschale
- Reduzierung der Veranlagungsarten für Eheleute
- Befreiung von der Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern mit geringem Arbeitslohn bei zu hoher Mindestvorsorgepauschale

Nach Ansicht des Senats ist es nicht Aufgabe der Verwaltung, den Bürger kostenfrei in Kenntnis seiner Rechte und Pflichten zu setzen. Die verbindliche Auskunft wird häufig in Fällen von Umstrukturierungen genutzt, um steuerliche Nachteile zu verhindern. In solchen Fällen ist die entstehende Gebühr zukünftig weiterhin als Kostenblock zu berücksichtigen. Die Verfassungsmäßigkeit der Gebühr erstreckt sich dabei sowohl auf die Berechnung nach dem Gegenstandswert nach § 89 (4) S.1-3 AO als auch auf die sog. Zeitgebühr nach § 89 (4) S.4 AO, falls sich ein Gegenstandswert auch durch Schätzung nicht ermitteln lässt.

- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich
- Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung
- Möglichkeit der Abgabe von Einkommensteuererklärungen für 2 Jahre
- Erbschaftsteuer: Neues förmliches Feststellungsverfahren
- Verbindliche Auskunft: Einführung einer Bagatellgrenze für die Gebührenpflicht
- Betriebsfortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung oder -unterbrechung

Neben dem Bürokratieabbau soll das Steuervereinfachungsgesetz auch zu Steuerentlastungen in Höhe von ca. EUR 590 Mio. führen, die sich wie folgt zusammensetzen.

- EUR 330 Mio. durch die Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrages
- EUR 60 Mio. durch den vereinfachten Abzug der Kinderbetreuungskosten und
- EUR 200 Mio. durch den Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder.

Es ist geplant, dass der Bundesrat seine Zustimmung am 8. Juli 2011 erteilt, so dass das Steuervereinfachungsgesetz in Teilen noch in 2011, im Übrigen zum 1. Januar 2012 in Kraft treten kann.



5.3 Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung als sofort abziehbare Betriebsausgabe

Der BFH hat mit Urteil vom 20. April 2011 (I R 2/10) welches am 22. Juni 2011 veröffentlicht wurde entschieden, dass Grunderwerbsteuern, die infolge des Hinzuerwerbs von Gesellschaftsanteilen anfallen, keine Anschaffungskosten der erworbenen Anteile darstellen, sondern als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln sind.

Die Vereinigung von (un)mittelbar mindestens 95 Prozent der Gesellschaftsanteile einer grundbesitzenden Gesellschaft beispielsweise durch den weiteren Erwerb von Gesellschaftsanteilen in der Hand eines Gesellschafters, stellt einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar.

In dem vom BFH entschiedenen Fall war eine Kapitalgesellschaft die durch Einbringung von Gesellschaftsanteilen an zwei weiteren grundsätzlich grundstückbesitzenden Kapitalgesell-

schaften unmittelbar und mittelbar zu mehr als 95 Prozent beteiligt. Die vom Finanzamt festgesetzte Grunderwerbsteuer wurde von der Kapitalgesellschaft als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt. Das Finanzamt hat die Behandlung als Betriebsausgaben mit der Begründung dass es sich hierbei um aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten zu den eingebrachten Beteiligungen handelt, nicht akzeptiert.

Der BFH lässt den sofortigen Abzug der Grunderwerbssteuer in diesen Fall zu. Besteuerungsobjekt der Grunderwerbsteuer bei der Anteilsvereinigung ist nicht der Erwerb der Gesellschaftsanteile, sondern ein fiktiver Erwerb der Grundstücke. Es fehlt daher für die Einordnung als Anschaffungskosten an dem erforderlichen inhaltlichen Bezug zum Vorgang des Anteilserwerbs.

6. Veranstaltungen

6.1 Seminare und Veranstaltungen

- Seminar Christoph Kromer: „E-Bilanzen für alle Unternehmen ab 2012“, 14. Juli 2011 in Stuttgart, für weitere Informationen: Stephanie.Hecht@luther-lawfirm.com

6.2 Veröffentlichungen

- Neues vom BFH zum Vorsteuerabzug beim Anteilsverkauf, in: M&A Review, Ausgabe 06/2011; Jens Röhrbein / Martin Eldagsen
- BNA: Treatment of Special Payments by German Partnerships Awaits Court Decision; Jens Röhrbein / Martin Eldagsen



Regionale Kontakte

Eschborn/Frankfurt a.M.



Nicole Fröhlich
Steuerberaterin, Partnerin
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 24830
Telefax: +49 6196 592 110

Eschborn/Frankfurt a.M.



Christoph Kromer
Steuerberater, Dipl.-Kaufmann, Partner
christoph.kromer@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 24615
Telefax: +49 6196 592 110

Eschborn/Frankfurt a.M.



Ulrich Siegemund
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 16364
Telefax: +49 6196 592 110

Eschborn/Frankfurt a.M.



Jochen Würges
Steuerberater, CISA (Certified Information Systems Auditor), Dipl.-Kaufmann, Partner
jochen.wuerges@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 24619
Telefax: +49 6196 592 110

Hannover



Jens Röhrbein
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Dipl. Finanzwirt, Partner
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com
Telefon +49 511 5458 20129
Telefax +49 511 5458 110

München



Peter M. Schäffler
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 89 23714 17379
Telefax: +49 89 23714 110

Als zentraler Kontakt für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht steht Ihnen Ulrich Siegemund, Telefon +49 6196 592 16364, ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com zur Verfügung.

Copyright

Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0, Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com
V.i.S.d.P.: Arianne Jerrey-Hener, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Mergenthalerallee 10-12, 65760 Eschborn / Frankfurt a.M., Telefon +49 6196 592 24810, Telefax +49 6196 592 110, arianne.jerrey-hener@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Unsere Büros in Deutschland

Berlin

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Friedrichstraße 140
10117 Berlin
Telefon +49 30 52133 0
berlin@luther-lawfirm.com

Dresden

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Radeberger Straße 1
01099 Dresden
Telefon +49 351 2096 0
dresden@luther-lawfirm.com

Düsseldorf

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf
Telefon +49 211 5660 0
dusseldorf@luther-lawfirm.com

Eschborn/Frankfurt a. M.

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Mergenthalerallee 10-12
65760 Eschborn / Frankfurt a.M.
Telefon +49 6196 592 0
frankfurt@luther-lawfirm.com

Essen

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Gildehofstraße 1
45127 Essen
Telefon +49 201 9220 0
essen@luther-lawfirm.com

Hamburg

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Gänsemarkt 45
20354 Hamburg
Telefon +49 40 18067 0
hamburg@luther-lawfirm.com

Hannover

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Sophienstraße 5
30159 Hannover
Telefon +49 511 5458 0
hanover@luther-lawfirm.com

Köln

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Anna-Schneider-Steig 22
50678 Köln
Telefon +49 221 9937 0
cologne@luther-lawfirm.com

Leipzig

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Grimmaische Straße 25
04109 Leipzig
Telefon +49 341 5299 0
leipzig@luther-lawfirm.com

Mannheim

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Theodor-Heuss-Anlage 2
68165 Mannheim
Telefon +49 621 9780 0
mannheim@luther-lawfirm.com

München

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Karlstraße 10-12
80333 München
Telefon +49 89 23714 0
munich@luther-lawfirm.com

Stuttgart

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Augustenstraße 7
70178 Stuttgart
Telefon +49 711 9338 0
stuttgart@luther-lawfirm.com

Unsere Auslandsbüros

Brüssel

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Avenue Louise 240
1050 Brüssel
Telefon +32 2 6277 760
brussels@luther-lawfirm.com

Budapest

Gobert, Fest & Partners Attorneys at Law
Széchenyi István tér 7-8
1051 Budapest
Telefon +36 1 270 9900
budapest@luther-lawfirm.com

Istanbul

Luther Karasek Köksal Consulting A.S.
Sun Plaza
Bilim Sokak No. 5, 12th Floor
Maslak-Sisli
34398 Istanbul
Telefon +90 212 276 9820
mkoksal@lkk-legal.com

Luxemburg

Luther
3, rue Goethe
1637 Luxembourg
Telefon +352 27484-1
luxembourg@luther-lawfirm.com

Shanghai

Luther Attorneys
21/F ONE LUJIAZUI
68 Yincheng Middle Road
Pudong New Area, Shanghai
P.R. China
Shanghai 200121
Telefon +86 21 5010 6580
shanghai@luther-lawfirm.com

Singapur

Luther LLP
4 Battery Road
#25-01 Bank of China Building
Singapur 049908
Telefon +65 6408 8000
singapore@luther-lawfirm.com

Ihren lokalen Ansprechpartner finden Sie auf unserer Homepage unter www.luther-lawfirm.com.

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther ist das deutsche Mitglied von Taxand, einem weltweiten Zusammenschluss unabhängiger Steuerberatungsgesellschaften.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Luxemburg, Shanghai, Singapur