

Newsletter, 3. Quartal 2011

# Steuerrecht aktuell

## 1. Privat Seite 2

1.1 Keine Minderung des Veräußerungsgewinns bei Verzicht auf den Gewinnanteil

3.3 Speisen an Imbissständen: Essenslieferung oder Restaurationsleistung?  
3.4 BFH zur Versagung der Steuerfreiheit in-nergemeinschaftlicher Lieferungen

## 2. Unternehmensbesteuerung Seite 3

2.1 Lesezugriff des Betriebsprüfers auf Dokumentenmanagement-System  
2.2 Schuldzinsen auf Umlaufvermögen bei Überentnahmen nur beschränkt abziehbar  
2.3 Keine Mitunterstellung bei Durchgangserwerb einer Beteiligung einer Personengesellschaft  
2.4 Keine Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen bei Holdings- und Beteiligungsgesellschaften  
2.5 Abzinsung von Gesellschafterdarlehen – Schätzung der Restlaufzeit

## 4. Lohnsteuer Seite 9

4.1 BFH ändert Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte  
4.2 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit als steuerpflichtiger Arbeitslohn

## 3. Umsatzsteuer Seite 6

3.1 Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter stellt keine Lieferung i.S.d. UStG dar  
3.2 Problemfall Hotelfrühstück – Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsumsätze – Mit oder ohne Frühstück?

## 5. International Seite 11

5.1 Verrechnungspreise in China  
5.2 DBA-Schweiz: Gewerblich geprägte Personengesellschaft kein Unternehmen  
5.3 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen nicht europarechtswidrig

## 6. Sonstiges Seite 13

6.1 Mehrfache Festsetzung von Verzögerungsgeld bei einer Außenprüfung



## 1. Privat

### 1.1 Keine Minderung des Veräußerungsgewinns bei Verzicht auf den Gewinnanteil

Mit seinem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 8. Februar 2011 (IX R 15/10) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass der Gewinnanteil eines Veräußerers, der eine Beteiligung an einer GmbH von mehr als 1% in seinem Privatvermögen hält, ein preisbildender Bestandteil des veräußerten Anteils sei. Insofern handle es sich nicht um Anschaffungskosten, die den Veräußerungspreis mindern würden.

Der Begriff des Veräußerungsgewinns ergibt sich hier unmittelbar aus der gesetzlichen Definition des § 17 Abs. 2 EStG, wonach es sich um einen Betrag handelt, der nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Zu den Anschaffungskosten zählen nach handelsrechtlichen Grundsätzen diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Gegenstand zu erwerben. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass dazu auch nachträgliche Anschaffungskosten zählen können. Der BFH hat nun aber entschieden, dass der streitgegenständliche anteilige Gewinnvortrag sowie der anteilige Jahresüberschuss nicht zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen.

Dem BFH-Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger und ein weiterer Gesellschafter waren im Jahr 2003 zu jeweils 50% an einer GmbH beteiligt. Die am Jahresende aufgestellte Bilanz wies einen Gewinnvortrag und einen Jahresüberschuss aus. Beides sollte vorgetragen werden. Sodann verkaufte der Kläger Mitte 2004 seinen Gesellschaftsanteil an den anderen Gesellschafter. Dabei verzichtete der Kläger auf dem ihm anteilig zustehenden Gewinnvortrag und Jahresüberschuss. Von dem Mitgesellschafter wurde neben dem Kaufpreis ein Gesellschafterdarlehen übernommen, wodurch der Veräußerer von einer Verbindlichkeit befreit wurde. Uneinigkeit herrschte hinsichtlich der Frage, ob der Veräußerungsgewinn wegen des Verzichts um den anteiligen Gewinnvortrag und Jahresüberschuss zu mindern sei, was das

Finanzamt ablehnte, das Finanzgericht Düsseldorf auf Einspruch des Klägers dagegen aber anerkannte. Der BFH entschied nun um Sinne des Finanzamtes. Nach Auffassung des BFH ist der Veräußerungsgewinn nicht um den Anteil am Gewinnvortrag und am Jahresüberschuss zu mindern. Dafür spreche, dass von den ursprünglichen Anschaffungskosten des klagenden Veräußerers die Mitgliedschaftsrechte mit sämtlichen Bestandteilen erfasst seien. Insofern seien davon bereits der anteilige Gewinnvortrag und Jahresüberschuss erfasst, die preisbildende Bestandteile des veräußerten Anteils seien. M.a.W. zählen nach Auffassung des BFH zu den ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers (eingezahltes Stammkapital sowie Notarkosten) auch sein Mitgliedschaftsrecht mit allen Bestandteilen. Schließlich entspreche es auch dem Zweck der gesetzlichen Vorschrift, die realisierte Werthaltigkeit eines Anteils bei dem Veräußerer zu besteuern.

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherige Linie zum Veräußerungsgewinn bei § 17 EStG fortgeführt und klargestellt, dass es zur Anerkennung von Aufwendungen stets darauf ankomme, ob eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis besteht. Ansatzpunkt der Argumentation des BFH ist damit die gesetzliche Definition des Begriffs der Anschaffungskosten, von dem weder ein Gewinnvortrag noch ein Jahresüberschuss erfasst sind. Nunmehr steht somit fest, dass der Verzicht auf einen anteiligen Gewinnvortrag nicht zu einer Steuerminderung führen kann. In der Praxis lässt sich bei solchen Beteiligungsverkäufen gleichwohl die sofortige Aufdeckung von stillen Reserven vermeiden, was durch eine frühzeitige Gestaltungsplanung erreicht werden kann. Die Ausgestaltung „Verzicht“ auf Gewinnanteile und den Anteil am Jahresüberschuss dürfte aber nunmehr steuerlich nicht mehr zu empfehlen sein.



## 2. Umsatzsteuer

### 2.1 Lesezugriff des Betriebsprüfers auf Dokumentenmanagement-System

Der BFH hat am 2. Februar 2011 (I B 151/10) entschieden, dass bei einer Betriebsprüfung für das Unternehmen die Verpflichtung besteht, dem Betriebsprüfer die Möglichkeit einzuräumen, sein betriebliches Dokumentenmanagement-System einzusehen. Zunächst ist zum Begriff des Dokumentenmanagement-Systems zu sagen, dass dies EDV-Systeme sind, die nicht für Buchhaltungszwecke unterhalten werden. Durch den Lesezugriff auf dieses System soll dem Betriebsprüfer fortan Einsicht in die digitalisierten Eingangsrechnungen gewährt werden.

Hintergrund dieses Verfahrens ist, dass Unternehmen in den letzten Jahren verstärkt dazu übergegangen sind, die unternehmensrelevanten Daten nicht mehr nur in Papierform, sondern auch in elektronischer Form zu erfassen. Diese Tendenz dürfte sich in der Zukunft fortsetzen.

In diesem Verfahren begehrte das beklagte Finanzamt für eine damals laufende Betriebsprüfung bei dem Kläger einen Lesezugriff auf digitalisierte Eingangsrechnungen, die in einem Dokumentenmanagement-System abgelegt waren. Dadurch wollte das Finanzamt ein vereinfachtes Verfahren bei der Betriebsprüfung erreichen. Die klagende GmbH verweigerte jedoch die Bitte des Finanzamtes und verwies u.a. darauf, dass das System auch nicht steuerrelevante und zugleich datengeschützte Daten enthalte. Zudem war die Klägerin der Ansicht, zu seinem solchen Lesezugriff nicht verpflichtet zu sein. Schließlich seien die angebotenen Belege für Zwecke der Betriebsprüfung ausreichend. Bei der sodann erhobenen Klage sah es die klagende GmbH u.a. als klärungsbedürftig an, ob Datenmanagement-Systeme als Datenverarbeitungssysteme im Sinne der Abgabenordnung (AO) anzusehen sind. Weiterhin ging es der Klägerin um die Frage, ob das Digitalisieren von Eingangsrechnungen als

Erstellen von Unterlagen mittels eines Datenverarbeitungssystems anzusehen ist.

Der BFH sah diese Frage allerdings nicht als klärungsbedürftig an. Er verwies insbesondere auf seinen Beschluss vom 26. September 2007 (I B 53, 54/07). Bereits in dieser Entscheidung war der BFH zu dem Ergebnis gekommen, dass ein Betriebsprüfer im Original in Papierform erstellte und später digitalisierte Ein- und Ausgangsrechnungen von dem Steuerpflichtigen auf dessen Computerbildschirm in elektronischer Form einsehen darf. Weiterhin hatte der BFH in diesem Verfahren entschieden, dass sich der Datenzugriff auch auf die Finanzbuchhaltung erstreckt. Hinzu kommt, dass ein Datenzugriff sogar nicht durch das Angebot des Ausdrucksens auf Papier abgewendet werden kann.

Die neue Entscheidung ist von hoher Bedeutung für die Praxis. Erstmals hat der BFH sich dazu geäußert, ob bei einer Betriebsprüfung auch ein Lesezugriff auf ein Dokumentenmanagement-System möglich sein muss. Diese Frage hat der BFH nun ausdrücklich bejaht. Diese Entscheidung steht im Einklang mit weiteren Entscheidungen des BFHs in jüngster Zeit, bei denen es bereits um die Anforderungen an digitalisierte Daten und den (vermehrten) Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten ging. In dem Sinne bietet die neue Entscheidung des BFH weitere Rechtssicherheit. Im Zweifel dürfte es in der Praxis ratsam sein, dem Betriebsprüfer fortan einen möglichst weitreichenden Lesezugriff einzuräumen. Zur Vermeidung unerwünschter Folgen dieses Lesezugriffs sollte künftig jedoch überlegt werden, schon bei erstmaliger Einführung eines Dokumentenmanagement-Systems auf eine Abgrenzung zu anderen, vertraulichen Bereichen zu achten. Hierdurch kann sichergestellt werden, dass nur die tatsächlich steuerlich relevanten Dokumente durch das Finanzamt eingesehen werden können.



## 2.2 Schuldzinsen auf Umlaufvermögen bei Überentnahmen nur beschränkt abziehbar

Ein Abzug von Schuldzinsen, die auf die Finanzierung von Umlaufvermögen entfallen, ist nur beschränkt möglich. In seinem vor kurzem veröffentlichten Urteil hatte der BFH am 23. März 2011 (X R 28/09) entschieden, dass diese eingeschränkte Abziehbarkeit der Schuldzinsen bei zu hohen Privatentnahmen auch dann eingreife, wenn die Schuldzinsen auf den Erwerb eines Warenlagers gerichtet seien.

Der rechtliche Hintergrund dieser Entscheidung ist, dass seit dem Jahr 1999 der betriebliche Schuldzinsenabzug bei sog. Überentnahmen beschränkt ist. Dies ergibt sich unmittelbar aus § 4 Abs. 4a EStG. Überentnahmen liegen vor, wenn ein Unternehmer Geldbeträge für private Zwecke verwendet, die über dem eingelegten Kapital sowie den bisherigen Gewinnen liegen. Durch diese Regelung soll verhindert werden, dass privat veranlasste Zinsaufwendungen unrechtmäßig in den unternehmerischen Bereich verlagert werden.

In dem Urteil des BFH ging es um einen Kläger, der eine Apotheke erworben und den Kaufpreis fremdfinanziert hatte. Hinsichtlich des Gesamtkaufpreises entfiel ein Teil davon auf den Erwerb des Warenlagers. Dieses gehörte zum Umlaufvermögen. In der Folgezeit hatte der Kläger Überentnahmen getätigt, was dazu führte, dass das Finanzamt den Gewinn um die anteiligen Schuldzinsen erhöhte. Der Kläger vertrat die Auffassung, dass allein die Tatsache, dass das Warenlager fremdfinanziert sei, nicht zu einer Gewinnkorrektur führen dürfe. Er argumentier-

te, dass zu berücksichtigen sei, dass es sich nicht um einen laufenden Warenbestand gehandelt habe, sondern um die erstmalige Anschaffung eines Warenlagers, das er fremdfinanzierte. Daher sei eine Überentnahme i.S. einer privaten Verwendung bereits grundsätzlich ausgeschlossen.

Der BFH sah dies allerdings anders und entschied zu Gunsten des Finanzamts, dass eine Überentnahme grundsätzlich vorliegt. Die für Zinsen auf das Anlagevermögen geltende Ausnahme erstreckte sich nicht auf den Zinsaufwand, der auf ein bei Betriebseröffnung angeschafftes Warenlager (Umlaufvermögen) entfalle. Zu berücksichtigen sei aber, dass dies aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht für vor dem 1. Januar 1999 getätigte Überentnahmen gelte. Nach dieser eindeutigen Entscheidung verwies der BFH sodann die Sache zur endgültigen Entscheidung an das Finanzgericht als Vorinstanz zur weiteren Sachaufklärung zurück. Das Finanzgericht hat nun zu prüfen, ob in dem konkreten Wirtschaftsjahr tatsächlich Überentnahmen seitens des Klägers getätigt wurden.

Die Entscheidung des BFH schafft weitere Klarheit im Bereich des eingeschränkten Schuldzinsenabzugs, wo derzeit noch ein weiteres Verfahren beim BFH anhängig ist. Bei Vorliegen von Umlaufvermögen ist nun aber insoweit klar, dass Schuldzinsen dann nicht abziehbar sind, wenn durch Überentnahmen private Aufwendungen unzulässig in den unternehmerischen Bereich verlagert werden.

## 2.3 Keine Mitunterstellung bei Durchgangserwerb einer Beteiligung einer Personengesellschaft

Der Erwerb einer Kommanditbeteiligung an einer GmbH & Co. KG für eine logische Sekunde reicht nicht aus, um eine Mitunternehmerstellung zu erlangen. Dies entschied das Finanzgericht (FG) Hamburg in seinem Urteil vom 22. Juli 2010 (2 K 179/08). Wer nur für kurze Zeit an einer Gesellschaft beteiligt ist, wird daher nicht bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte berücksichtigt.

Der Kläger erwarb eine Beteiligung an einer GmbH & Co. KG mit der Absicht, die Beteiligung für länge-

re Zeit zu halten. Bereits wenige Monate nach dem Erwerb wurde ihm ein Angebot zum Verkauf der Beteiligung unterbreitet. Der Vertrag über die Übertragung der Beteiligung vom Kläger auf den neuen Erwerber wurde auf den Zeitpunkt des Erwerbs durch den Kläger zurückdatiert. Faktisch war der Kläger demnach nur eine logische Sekunde im Besitz der Beteiligung.

Das FG Hamburg kam zu dem Ergebnis, dass innerhalb einer logischen Sekunde keine Mitunternehmerstellung vorliegen kann. Die Mitunterneh-



merstellung ist gesetzlich zwar nicht definiert, wurde in der Literatur und in der BFH-Rechtsprechung aber ausreichend ausgelegt. Eine Stellung als Mitunternehmer liegt demnach immer dann vor, wenn ein Beteiligter eine Unternehmerinitiative ausüben kann und er ein Unternehmerrisiko trägt. Eine Unternehmerinitiative setzt voraus, dass die Person auf die Geschäftsentwicklung der Gesellschaft Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko wird durch den Beteiligten immer dann getragen, wenn er am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft partizipiert und im Falle einer Auflösung der Gesellschaft an den stillen Reserven beteiligt wird.

Beide Voraussetzungen waren bei dem vorliegenden Fall nicht erfüllt. Der Beteiligte konnte innerhalb der logischen Sekunde keine Unternehmerinitiative entfalten, da dies praktisch unmöglich war. Ein Un-

ternehmerrisiko wurde durch ihn auch nicht getragen, da er seine Haftungseinlage vollständig geleistet hatte und innerhalb der logischen Sekunde kein Gewinn oder Verlust entstanden ist, an dem er hätte beteiligt werden können. Das Finanzamt hat den Kläger daher korrekterweise nicht bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte berücksichtigt.

Das FG Hamburg hat aufgrund der Grundsatzwirkung des Urteils die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen. Der Kläger hat diese Möglichkeit genutzt und bereits ein Revisionsverfahren eingeleitet. Es bleibt also abzuwarten, ob sich der BFH dem Urteil anschließen wird. Bis zu diesem Urteilspruch kann davon ausgegangen werden, dass ein nur für eine Sekunde Beteiligter keine Mitunternehmerstellung erlangt.

## 2.4 Keine Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen bei Holdings- und Beteiligungsgesellschaften

Das FG Hamburg hat am 31. Januar 2011 (2 K 6/10) über die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG im Falle von Holding- und Beteiligungsgesellschaften entschieden. Der Senat kam zu dem Ergebnis, dass die Steuerbefreiung im Falle dieser Gesellschaften nicht anwendbar ist. Holding- und Beteiligungsgesellschaften deren Haupttätigkeit im Erwerben, Halten und Verkaufen von Unternehmensbeteiligungen besteht, sind als Unternehmen im Sinne des § 8b Abs. 7 KStG einzuordnen. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen sind demnach steuerpflichtig.

Ziel der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG ist es die Veräußerung von Anteilen, die längere Zeit gehalten wurden, also im Anlagevermögen bilanziert wurden, steuerlich zu begünstigen. Aufgrund der Tatsache, dass von dieser Begünstigungsregel im großen Maße auch Finanzdienstleistungsunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes (KWG) profitiert hätten, deren Gewinne hauptsächlich aus solchen Veräußerungsgewinnen bestehen, wurde die Regelung durch Abs. 7 eingeschränkt, wonach bestimmte Unternehmen von der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne ausgeschlossen sind. Hierzu zählen auch Finanzunternehmen, die Anteile zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erwerben.

Im konkreten Fall handelte es sich um eine vermögensverwaltende GmbH, deren Gesellschaftszweck die Verwaltung, der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen aller Art an Kapital- und Personengesellschaften war. Die Gesellschaft erwarb ein größeres Aktienpaket und ließ den Kaufpreis stunden, sodass eine Finanzierung der Beteiligung zunächst umgangen werden konnte. Nach etwa sieben Monaten wurde das Aktienpaket wieder veräußert. Das Aktienpaket war während der gesamten Haltedauer im Umlaufvermögen bilanziert.

Der Senat kam in seinem Urteil zu dem Ergebnis, dass es sich bei der GmbH um ein Finanzunternehmen handelte, da die Haupttätigkeit in der Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen besteht. Darüber hinaus habe die Gesellschaft das Aktienpaket zur Erzielung kurzfristiger Eigenhandelserfolge erworben. Zu diesem zweiten Ergebnis kam der Senat, da die Gesellschaft nicht glaubwürdig nachweisen konnte, sich um eine langfristige Finanzierung bemüht zu haben. Die Bilanzierung des Aktienpakets als Umlaufvermögen wurde vom Senat hingegen nur als zusätzliches Indiz für die Absicht eines kurzfristigen Weiterverkaufs gewertet.

Das FG hat mit seiner Entscheidung ausführlich zu der bislang unklaren Definition eines Finanzunternehmens, das Anteile zur kurzfristigen Erzielung von Handelserfolgen veräußert, Stellung genom-



men. Die Möglichkeit der Revision wurde durch den Kläger bereits genutzt. Es bleibt daher abzuwarten, ob sich der BFH der Sichtweise des FG anschließt. Bis dahin sind auch von Unternehmen die Voraus-

setzungen des § 8b Abs. 7 KStG genauestens zu prüfen, um ein böses Erwachen zu späterer Zeit, in Form von hohen Steuerzahlungen, zu vermeiden.

## 2.5 Abzinsung von Gesellschafterdarlehen – Schätzung der Restlaufzeit

Der BFH hat am 5. Januar 2011 in einem Beschluss (I B 118/10) die bereits vom FG Berlin-Brandenburg (12 K 12019/08) vertretene Auffassung hinsichtlich der Abzinsung eines auf unbestimmte Dauer gewährten Gesellschafterdarlehens bestätigt. Danach ist ein unverzinsliches Darlehen, welches mit einer bestimmten Frist gekündigt werden kann, abzuzinsen wenn zum Bilanzstichtag keine Gründe vorliegen, die auf eine Kündigung schließen lassen.

Klägerin in dem zu entscheidenden Fall war eine GmbH. Der Alleingesellschafter hatte der GmbH ein unverzinsliches Darlehen gewährt, welches mit einer Frist von 3 Monaten gekündigt werden konnte. Unverzinsliche Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten sind abzuzinsen. Dies gilt auch im Falle von Gesellschafterdarlehen.

Die Unverzinslichkeit war unstrittig gegeben. Streitig war jedoch die Laufzeit. Nach Auffassung der Klägerin handelte es sich, aufgrund der kurzen

Kündigungsfrist um ein kurzfristiges Darlehen. Dieser Auffassung sind das Finanzamt und auch das FG sowie der BFH nicht gefolgt. Entscheidend war, dass zum Bilanzstichtag keine Gründe vorlagen, die auf eine Kündigung schließen ließen. Auch im Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung lagen solche Gründe nicht vor.

Da die Laufzeit des Darlehens auch nicht anderweitig geschätzt werden konnte, wurde die Laufzeit in analoger Anwendung des Bewertungsgesetzes auf gut 12 Jahre geschätzt und mit einem Zinssatz von 5,5% abgezinst. Nach dieser Rechtsprechung sollte zukünftig auch bei Gesellschafterdarlehen darauf geachtet werden, dass diese nicht unverzinslich gewährt werden, um eine Abzinsung zu vermeiden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bereits ein sehr geringer Zinssatz ausreichend, um von einer Unverzinslichkeit auszugehen.

## 3. Umsatzsteuer

### 3.1 Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter stellt keine Lieferung i.S.d. UStG dar

Bislang hat die deutsche Finanzverwaltung die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter als Lieferungen behandelt, wie das bei körperlichen Gegenständen der Fall ist. Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 22. Oktober 2009 (C-242/08 Swiss Re Germany Holding) zur Übertragung von Lebensrückversicherungen wurde diese Auffassung nun geändert. Das höchste europäische Gericht ist zum Entschluss gekommen, dass es sich bei solchen Vermögenswerten um keine körperlichen Gegenstände handelt und ihre Übertragung die Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands darstellt. Somit ist dieser Vorgang umsatzsteuerlich als sonstige Leistung und nicht mehr als Lieferung zu beurteilen. Das Urteil hat Auswirkungen auf die Übertragungen

immaterieller Wirtschaftsgüter unterschiedlicher Art, z. B. eines Firmenwertes oder eines Kundenstamms.

Die neuen Grundsätze sind künftig auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn eine Übertragung, die vor dem 1. Juli 2011 stattgefunden hat, vom Unternehmer weiterhin als Lieferung behandelt wird. Diese Änderung hat eine sehr große Bedeutung für die Praxis. Eine Lieferung gilt umsatzsteuerlich grundsätzlich als dort ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung beginnt. Nach dem UStG gilt für sonstige Leistungen bei der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung das sog. Empfängerortprinzip, d. h. der Ort ist dort, wo der



Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält, die diese Leistung empfängt. Danach richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung des Übertragungsvorgangs.

Immaterielle Wirtschaftsgüter genießen bereits seit langer Zeit einen besonderen Status im deutschen Steuerrecht. Seit Einführung des BilMoG dürfen selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter handelsrechtlich, jedoch nicht steuerlich aktiviert werden. Dabei muss jedoch die sog. Ausschüttungs- und Abführungssperre beachtet werden. Werden sie erworben, werden sie linear über ihre Laufzeit abgeschrieben, mit Ausnahme des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes, für den eine Amortisationsdauer von 15 Jahren vorgesehen ist. Auf für die Verwendung von solchen Wirt-

schaftsgütern gezahlten Lizenzgebühren ins Ausland ist eine Quellensteuer in Höhe von 15% von dem Lizenzzahler einzubehalten und abzuführen. Ausgenommen davon sind Zahlungen innerhalb der EU und solche, die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei sind. Unter bestimmten Voraussetzungen sind solche Zahlungen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer mit 6,25% hinzuzurechnen.

Das Thema, das in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen hat, ist die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern innerhalb einer Unternehmensgruppe ins Ausland im Rahmen einer Funktionsverlagerung und die Bewertung des Transferpakets. Bei denen immaterielle Wirtschaftsgüter regelmäßig ein Bestandteil sind.

### 3.2 Problemfall Hotelfrühstück – Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsumsätze – Mit oder ohne Frühstück?

Das Sächsische FG hat sich in seinem Urteil vom 14. Dezember 2010 (3 K 1116/10) der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 5. März 2010, BStBl. I 2010 S. 259) angeschlossen, dass die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG nicht für die Bereitstellung des Frühstücks gilt, auch wenn es sich um eine Nebenleistung zur Beherbergung handelt.

Im entschiedenen Fall bot die Inhaberin eines Hotels mit angeschlossenem Restaurant ausschließlich „Übernachtungen mit Frühstück“ zu einem pauschalen Entgelt an. Ihre Umsätze an ihre Hotelgäste unterwarf sie in voller Höhe dem ermäßigten Steuersatz. Das Sächsische Finanzgericht entschied, dass die Frühstücksumsätze an ihre Hotelgäste selbständige Leistungen seien, die nicht unmittelbar der Übernachtung dienen. Denn die Frühstücksleistung verfolge den eigenständigen Zweck der Beköstigung des Gastes. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers komme der Frühstücksleistung neben der Übernachtung auch eine eigenständige Bedeutung zu. So sei es ohne weiteres möglich und auch durchaus üblich, eine Hotelübernachtung (individuell) durchzuführen, das Frühstück am nächsten Morgen aber andernorts, etwa in einem (Straßen-) Café, einzunehmen. Anders als möglicherweise bei Reisen, bei denen sich an das Frühstück weitere Programmteile anschließen würden, etwa (gemeinsame) touristische Erlebnisse oder eine gemeinsame Tagungsteilnahme, fehle es bei der Indivi-

dualübernachtung mit Frühstück an einer Verklammerung beider Leistungen. Die Vereinbarung eines pauschalen Entgelts vermöge daran nichts zu ändern. Frühstücksleistungen an Hotelgäste im Rahmen von Individualübernachtungen an Private oder Geschäftsreisende sind demgemäß nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 1 UStG dem vollen Steuersatz von 19% zu unterwerfen.

Gegen dieses Urteil ist jedoch eine Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen XI R 3/11 anhängig, so dass abzuwarten ist, ob der BFH das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts aufrechterhält. Daher kann es sich lohnen, die Umsatzsteueranmeldungen in vergleichbaren Fällen offen zu halten.

Zudem sollte der Leistungsempfänger in der Praxis unbedingt darauf achten, dass das Hotel in der Rechnung nicht lediglich ein Gesamtergelt für eine Übernachtungsleistung ausweist. Die Finanzverwaltung akzeptiert für Zwecke des Vorsteuerabzuges aber auch eine Rechnungsstellung, bei der das Frühstück und andere bestimmte nicht begünstigte Leistungen in einem Sammelposten z.B. als „Servicepauschale“ zusammengefasst werden. Reist der Unternehmer nicht selbst, sondern sein Arbeitnehmer, ist darüber hinaus darauf zu achten, dass die Aufwendungen durch Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis auf den Namen des Unternehmers oder durch Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) belegt sind.



### Kein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei Hotelfrühstück

Darüber hinaus bestand für den Unternehmer bisher ein Umsatzsteuerrisiko im Hinblick auf die Abrechnung der Frühstücksleistung gegenüber seinem Arbeitnehmer. Denn die Oberfinanzdirektion Rheinland war in ihrer „Kurzinformation Umsatzsteuer“ Nr. 4/2011 vom 17. Februar 2011 davon ausgegangen, es handele sich bei der Frühstücksgestellung

um eine umsatzsteuerpflichtige gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, wenn der Arbeitgeber bei einer Auswärtstätigkeit mit Übernachtung die Reisekostenvergütung um einen höheren als den nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzenden Wert von gegenwärtig 1,57 EUR kürze. An dieser Auffassung hält sie mit der geänderten „Kurzinformation Umsatzsteuer“ Nr. 4/2011 vom 30. Mai 2011 jedoch nicht mehr fest.

### 3.3 Speisen an Imbissständen: Essenslieferung oder Restaurationsleistung?

Mit zwei Urteilen vom 30. Juni 2011 (V R 35/08 und V R 18/10) hat der V. Senat des BFH zu der häufig streitigen umsatzsteuerlichen Abgrenzung der Lieferung von Speisen (Steuersatz 7%) und Restaurationsleistungen (Steuersatz 19%) Stellung genommen. Die Entscheidungen beruhen auf einem neuen Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. März 2011 (C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, Bog u.a.), das aufgrund von Vorlagen des V. und des XI. Senats des BFH ergangen ist (vgl. dazu die Beschlüsse vom 27. Oktober 2009, V R 35/08, V R 3/07 sowie vom 15. Oktober 2009, XI R 6/08 und XI R 37/08). Zu den drei letztgenannten Verfahren liegen noch keine abschließenden Urteile des BFH vor. In diesen Verfahren geht es um die Besteuerung der Ausgabe von Speisen in einem Kino sowie der Leistungen eines Partyservice-Unternehmens und eines weiteren Imbissbetriebs.

Nach den Urteilen vom 30. Juni 2011 liegt eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Essenslieferung vor, wenn nur Bratwürste oder ähnlich standardisiert zubereitete Speisen abgegeben werden und dem Kunden lediglich behelfsmäßige Verzehr- vorrichtungen - wie z.B. Theken oder Ablagebretter bei Imbissständen - zur Einnahme der Speisen zur Verfügung stehen und die Speisen nur im Stehen eingenommen werden können. Denn solche behelfsmäßigen Vorrichtungen erfordern nur einen geringfügigen personellen Einsatz. Dieses Dienstleistungselement stelle dann aber nur eine geringfügige Nebenleistung dar und könne am dominierenden Charakter der Hauptleistung, d.h. dem einer Lieferung von Gegenständen, nichts ändern.

Sobald der Unternehmer dagegen seinen Kunden Mobiliar – wie z.B. Stehtische oder Bänke - für den Verzehr zur Verfügung stellt, führt die Abgabe von Standardspeisen zu einem dem Regelsteuersatz

unterliegenden Restaurationsumsatz. Im Unterschied zu seiner früheren Rechtsprechung führt der BFH weiter aus, dass dabei jedoch Verzehr- vorrichtungen Dritter nicht zu berücksichtigen sind, auch wenn diese im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt wurden. Denn das bloße Vorhandensein von Mobiliar, das nicht ausschließlich dazu bestimmt sei, den Verzehr solcher Lebensmittel möglicherweise zu erleichtern, könne nicht als Dienstleistungselement angesehen werden, das geeignet wäre, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen.

Es ist nicht davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bereits aufgrund dieser ersten Entscheidung ihre Auffassung in den BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2008, BStBl. I 2008 S. 949 und vom 29. März 2010, BStBl. I 2010 S. 330 grundlegend überdenken wird. Sie wird voraussichtlich zunächst die noch ausstehenden drei Entscheidungen des BFH abwarten.

Bemerkenswert ist jedoch, dass der V. Senat des BFH in seinen beiden Urteilen vom 30. Juni 2011 von „Standardspeisen“, „einfach zubereiteten Speisen“ und „ähnlich standardisiert zubereiteten Speisen“ spricht. Es fragt sich daher, ob der BFH aufwändiger zubereitete Speisen generell anders behandeln wird als diese standardisierten. Falls er insoweit eher von Restaurationsleistungen ausgehen sollte, könnte das z. B. dazu führen, dass die Leistungen eines Partyservice-Unternehmens oder eines Betreibers von „Essen auf Rädern“ von der Rechtsprechung eher als eine dem Regelsteuersatz von 19% unterliegenden Restaurationsleistung vergleichbar betrachtet werden. Insoweit werden die noch ausstehenden Entscheidungen des BFH hoffentlich eine weitere Klärung bringen.



### 3.4 BFH zur Versagung der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen

Mit Urteilen vom 17. Februar 2011 hat der BFH (V R 28/10 und V R 30/10) im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen zum Einen der Position des Bundesfinanzministeriums hinsichtlich der Anforderungen an Versendungsbelege widersprochen und darüber hinaus klargestellt, dass im Falle einer Steuerhinterziehung des Abnehmers die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nur versagt werden könne, wenn der Unternehmer über die Identität des Abnehmers täuscht.

Unter den Voraussetzungen des § 6a UStG sind innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei, was unter anderem voraussetzt, dass der Unternehmer nachweist, wer Abnehmer seiner Lieferung ist. Die entsprechenden Nachweispflichten sind im § 6a Abs. 3 UStG und § 17a UStDV spezifiziert.

In den beiden Streitfällen lagen jeweils innergemeinschaftliche Lieferungen deutscher Unternehmer zugrunde. Im ersten Fall versagte das Finanzamt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung mit der Begründung, der Unternehmer habe das Vorliegen der Voraussetzung der Steuerfreiheit nicht vollständig nachgewiesen, da der als Versendungsbeleg dienende CMR-Frachtschein entgegen der Regelung in UStAE 6a.4 Abs. 3 S. 5 nicht vom Absender unterschrieben war. Mangels Unterschrift könne der Beleg nicht als ordnungsgemäß anerkannt werden. Im zweiten Fall behandelte das Finanzamt innergemeinschaftliche Lieferungen als nicht steuerfrei, da der Unternehmer als Strohmänn Firmen beliefert habe, die Teil eines Umsatzsteuerkarussells waren.

Im ersten Fall entschied der BFH, dass CMR-Frachtbriefe umsatzsteuerrechtlich als Versendungsbelege anzuerkennen seien, sofern sie die im

§ 10 UStDV bezeichneten Angaben enthalten. Darüber hinaus könne nicht gefordert werden, dass der Auftraggeber des Frachtführers den Frachtbrief unterzeichnet. Die UStDV sehe eine derartige Unterzeichnung nicht vor, so dass es keine Grundlage für eine entsprechende Forderung seitens der Finanzverwaltung gebe, wie dies in UStAE 6a.4 Abs. 3 S. 5 und im BMF Schreiben vom 5. Mai 2010 (BStBl. I 2010 S. 508 Rn. 36) zum Ausdruck komme. Ob das BMF seine Position aufgrund des deutlichen Widerspruchs des BFH ändern wird, bleibt abzuwarten.

Im zweiten Fall hatte das FG zunächst entschieden, die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen setze voraus, dass der tatsächliche Abnehmer bezeichnet werde und nicht ein lediglich zu Betrugszwecken vorgeschobener Abnehmer. Da das FG im Streitfall die Abnehmer als Scheinfirmen ansah und davon ausging, dass der liefernde Unternehmer Kenntnis davon hatte, dass die Umsätze einer Steuerhinterziehung Vorschub leisten sollten, versagte es die Steuerfreiheit. Der BFH folgte dieser Sichtweise nicht und stellte klar, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Steuerbefreiung zwar versagt werden könne, wenn sachlich falsche Rechnungen ausgestellt würden, um die Identität der wahren Erwerber zu verschleiern. Ob die bloße Kenntnis des Umstands, dass der Abnehmer seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllt, die Steuerfreiheit ebenfalls entfallen lässt, habe der EuGH bislang offen gelassen. Das FG hätte somit Feststellungen treffen müssen, wer tatsächlicher Abnehmer sei und ob dieser in den Nachweisen des Liefernden zutreffend bezeichnet war. Es steht demnach zu erwarten, dass der EuGH sich mit den Fällen der schlichten Kenntnis von einer Steuerhinterziehung des Abnehmers auseinandersetzen müssen.

## 4. Lohnsteuer

### 4.1 BFH ändert Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte

Der BFH hat in 3 Urteilen jeweils vom 9. Juni 2011 die bisherige Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte deutlich geändert.

So stellte der BFH (VI R 55/10) fest, dass Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeits-

stätte haben können. Der BFH ändert hiermit seine bisherige Rechtsprechung zu Gunsten von Arbeitnehmern und Unternehmen. Insbesondere Beschäftigte, die beruflich viel unterwegs sind, können deutlich Steuern sparen und Unternehmen ersparen



sich die Berechnung der Entfernungskilometer und des geldwerten Vorteils durch einen Dienstwagen.

Arbeitnehmer, die nicht an einem festen Arbeitsplatz, wie z.B. Leih- und Bauarbeiter oder Außendienstler, beschäftigt sind, konnten bisher lediglich EUR 0,30 pro Entfernungskilometer als Pendlerpauschale geltend machen, da jede Arbeitsstätte als fester Arbeitsplatz eingestuft wurde.

Nach der aktuell ergangenen Rechtsprechung des BFH kann der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nur an einem Ort liegen. Die Fahrten zu den übrigen Arbeitsstätten gelten nun als Dienstreise, mit der Folge, dass nun deutlich mehr Kosten abgesetzt werden können. Für eine Dienstreise kann ein Arbeitnehmer die tatsächlichen gefahrenen Kilometer ansetzen, also Hin- und Rückfahrt, sowie Verpflegungsmehraufwendungen von bis zu EUR 24,00 pro Tag geltend machen.

Unter Umständen ist es sogar möglich, dass ein Arbeitnehmer gar keine regelmäßige Arbeitsstätte hat und somit jede berufliche veranlasste Fahrt als Dienstreise gilt.

Der BFH (VI R 36/10) gab einer Distriktmanagerin recht, die für 15 Filialen einer Supermarktkette zuständig war und diese regelmäßig aufsuchte. Das Finanzamt wertete jede Filiale als regelmäßige Arbeitsstätte und gewährte nur die Pendlerpauschale.

## 4.2 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit als steuerpflichtiger Arbeitslohn

Nach § 3b Abs. 1 EStG sind neben dem Grundlohn gewährte Zuschläge steuerfrei, wenn sie für

tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden. Das Niedersächsische FG hat sich in seinem Urteil vom 17. Dezember 2010 (11 K 15/10) umfassend dazu geäußert, welche Anforderungen an die Nachweispflicht des Arbeitgebers für die Steuerfreiheit zu stellen sind.

Die Steuerbefreiung gemäß § 3b EStG setzt grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden zur Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit voraus. Zahlt der Arbeitgeber pauschale Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitsstunden, sind diese nur dann und insoweit steuerfrei, als sie den im Einzelnen ermittelten Zu-

Der BFH verwies den Fall an das Finanzgericht zurück, da zunächst zu prüfen ist, ob überhaupt ein beruflicher Mittelpunkt vorliegt.

Als Dienstreise gilt laut BFH (VI R 58/09) auch der regelmäßige Besuch eines Arbeitnehmers an den Betriebssitz des Arbeitgebers, wenn der Besuch lediglich Kontrollzwecken dient. Durch den regelmäßigen Besuch wird der Betriebssitz nicht zum Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit.

Angestellte, die ihren Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzten, mussten bisher einen geldwerten Vorteil versteuern, da die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als privat gelten. Gilt der Arbeitsplatz jedoch nicht mehr als regelmäßig, liegt nun eine Dienstreise vor und der geldwerte Vorteil entfällt.

Für Arbeitgeber ist die Abgrenzung zwischen Dienstreise und Anfahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte somit auch vereinfacht worden.

Arbeitnehmer, die noch keine Steuererklärung für das Jahr 2010 abgegeben haben, können von der neuen Regelung bereits profitieren. Arbeitnehmer die bereits einen Bescheid erhalten haben, können innerhalb eines Monats Einspruch gegen die Festsetzung einlegen.

schlägen für tatsächlich geleistete Stunden zu diesen Zeiten entsprechen. Die Zuschläge sind jeweils vor Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung, somit regelmäßig spätestens zum Ende des Kalenderjahres bzw. beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis zu errechnen. Dabei ist für die Ermittlung der im Einzelnen nachzuweisenden Zuschläge auf das Kalenderjahr oder, im Fall des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis, auf den Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis abzustellen. Stimmt die Summe der Pauschalzahlungen mit der Summe der für den in Betracht kommenden Zeitraum ermittelten steuerfreien Zuschläge nicht überein und hat der Arbeitnehmer weniger zuschlagspflichtige Stunden geleistet, als durch die Pauschalzahlungen abgegolten sind, so ist die Differenz



zwischen der Pauschale und dem sich bei der Einzelberechnung ergebenden Betrag steuerpflichtiger Arbeitslohn.

In dem vom Niedersächsischen FG zu entscheidenden Fall zahlte die Klägerin ihren Arbeitnehmern monatlich gleichbleibende Zuschläge für Nachtarbeits- und Sonntagsarbeitsstunden, ohne krankheitsbedingte oder urlaubsbedingte Fehlzeiten zu berücksichtigen und ohne Aufzeichnungen über die tatsächlich geleistete Arbeit zu führen. Zwar benannte die Klägerin ihre Arbeitnehmer als Zeugen für den Nachweis, dass die tatsächlichen Arbeitsstunden zur Sonntags- und Nachtarbeit den Gesamtbetrag der Zuschläge überstiege. Das FG folgte der Benennung jedoch mit der Begründung nicht,

dass eine Zeugenaussage dieses Inhalts ohne zuvor angefertigte Aufzeichnungen über die tatsächlich geleistete Arbeit den Beweis nicht erbringen könne. Unter Hinweis auf die Darlegungs- und Feststellungslast der Klägerin für die Voraussetzungen der von ihr geltend gemachten Steuerfreiheit der Zuschläge behandelte das FG die Zuschläge als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Gegen dieses Urteil ist eine Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 18/11 anhängig. In einer ähnlichen Nachweissituation bezüglich der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sollten daher etwaige Lohnsteuerhaftungsbescheide oder Einkommensteuerbescheide offengehalten werden.

## 5. International

### 5.1 Verrechnungspreise in China

Nach der Einführung erster Verrechnungspreisregelungen in China vor zwei Jahren hat die Finanzverwaltung die ihr bislang vorgelegten Dokumentationen überprüft und teilweise erhebliche Mängel festgestellt. Die Dokumentation wurde oft als unvollständig und unpräzise angesehen, da mitunter wichtige Bestandteile wie die Organisationsstruktur, interne Konzernverflechtungen oder eine detaillierte Beschreibung der eigenen Tätigkeit oder Marktpositionierung gefehlt haben. Bei der Funktions- und Risikoanalyse wurden quantitative Analysen oft vermisst. Die für die Angemessenheitsanalyse verwendeten Kennzahlen wurden oftmals nicht entsprechend begründet und auch die potenziell vergleichbaren Transaktionen mit unverbundenen Unternehmen wurden nicht berücksichtigt. Selbst die angegebenen Formatvorgaben und die Grundstruktur der Dokumentation wurden nicht eingehalten.

Eine Besonderheit hinsichtlich der chinesischen Dokumentationsvorschriften sind die zusätzlich zu beachtenden Regelungen der lokalen Steuerbehörden. Diese verlangen teilweise sehr detaillierte An-

gaben, so unter anderem die Eigenkapitalstruktur aller verbundenen Unternehmen (selbst wenn mit diesen keine Transaktionen stattgefunden haben), eine Beschreibung des Produktionsprozesses, eine Darstellung aller Abteilungen des Unternehmens mit ihren Aufgabenfeldern und den wichtigsten Ansprechpartnern, eine detaillierte Analyse der Preisfestsetzung und der angewandten Kalkulationsmethoden.

Die festgestellten Mängel werden wohl dazu führen, dass die Steuerbehörden strengere Dokumentationskontrollen durchführen und möglicherweise weitere ergänzende Vorschriften einführen. Viele Steuerpflichtige haben die chinesischen Vorschriften anscheinend unterschätzt, obwohl eine unvollständige bzw. fehlerhafte Dokumentation weitere Kontrollen oder sogar eine Betriebsprüfung nach sich ziehen kann. Um ihre steuerlichen Risiken in Griff zu halten, sollten sich Unternehmen nicht nur auf eine Ex-Post-Dokumentation verlassen, sondern diese Aufgabe aus einem dynamischen und zukunftsorientierten Blickwinkel betrachten.

### 5.2 DBA-Schweiz: Gewerblich geprägte Personengesellschaft kein Unternehmen

In seinem Urteil vom 4. Mai 2011 (II R 51/09) hat der BFH entschieden, dass allein die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft nach deut-

schem Recht nicht dazu führt, dass diese auch abkommensrechtlich als Unternehmen zu behandeln ist. Als Folge wies der BFH das Recht, Vermö-



gensteuer für die Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft zu erheben, der Schweiz zu.

Dem vom BFH zu entscheidenden Fall lag ein grenzüberschreitender Sachverhalt zugrunde. Namentlich ging es u.a. um die Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) und letztlich auch um die Frage, welchem Land das Besteuerungsrecht zusteht. Der Kläger hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in der Schweiz; im Inland (d.h. Deutschland) hatte er hingegen weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt. In diesem Zeitraum war er als Kommanditist zu 99,75% an einer gewerblichen geprägten und im Inland ansässigen GmbH & Co. KG beteiligt. Die GmbH & Co. KG verwaltete Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften. Komplementärin war eine GmbH, die ausschließlich persönlich haftende Gesellschafterin und zur Geschäftsführung befugt war. Durch Bescheide wurden dem Kläger Anteile an den Einheitswerten des aufgrund gewerblicher Prägung vorhandenen Betriebsvermögens der KG zugerechnet. Dagegen wandte sich der Kläger mit Erfolg.

Der BFH bestätigte die vorinstanzliche Entscheidung des FG Köln. Entscheidend für Unternehmensgewinne sei das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit im abkommensrechtlichen Sinn. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft sei kein Unternehmen i.S. des DBA-Schweiz. Zunächst stellte das Gericht fest, dass der Begriff „Unternehmen“ in dem DBA, wie in den meisten anderen DBAs auch, nicht definiert sei. In diesem Fall seien die Definitionen des nationalen Ertragsteuerrechts

heranzuziehen und folglich an die Begrifflichkeiten des § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) anzuknüpfen. Nach deutschem Ertragsrecht ergebe sich eine Steuerbarkeit (nur) aufgrund der gesetzlich angeordneten Fiktion der Gewerblichkeit. Dem stehe jedoch eine vorrangige abkommensautonome Auslegung des Begriffs des „Unternehmens“ entgegen, nach der die Fiktion des deutschen Ertragsteuerrechts nicht übernommen wird. Damit kommt der nationalen Beurteilung nach Auffassung des BFH insoweit nur eine Art Hilfsfunktion zu, wodurch ein Qualifikationskonflikt vermieden und Entscheidungsharmonie angestrebt werden sollen.

Die BFH-Entscheidung ist zu begrüßen, da der BFH seiner bisherigen „Linie“ zur gewerblichen Prägung von Personengesellschaften im Abkommensrecht sowie zur abkommensautonomen Auslegung, die bisher insbesondere bei Fragen nach der Auslegung des Begriffs „Unternehmensgewinne“ eine Rolle spielte, folgt. Durch dieses Urteil wird zudem deutlich, dass nun auch der II. Senat des BFH offenkundig die ständige Rechtsprechung des I. BFH-Senats teilt. Unterdessen sollte auch berücksichtigt werden, dass der BFH mit seiner Entscheidung seit jeher eine entgegengesetzte Position zur Finanzverwaltung vertritt, und die Standpunkte auf beiden Seiten relativ verhärtet sind. Die Finanzverwaltung hatte ihre Rechtsauffassung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften zuletzt erst u.a. in einer umfangreichen Weisung (sog. BMF-Schreiben) deutlich gemacht. Es bleibt abzuwarten, ob sich die gegensätzlichen Positionen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung in diesem besonders umstrittenen Punkt zukünftig annähern werden.

### 5.3 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen nicht europarechtswidrig

Die gewerbesteuerlichen Vorschriften sehen eine teilweise Hinzurechnung von Zinsaufwendungen für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrages vor. Hierbei wird nicht unterschieden, ob dem Zinsaufwand des Unternehmens ein konzerninternes Darlehen oder ein Darlehen mit so genannten fremden Dritten zugrunde liegt.

Eine niederländische Gesellschaft, die ihre deutsche Tochtergesellschaft mit umfangreichen Darlehen unterstützt hatte, hat gegen die gewerbesteuerliche Hinzurechnung des Zinsaufwandes in Deutschland geklagt. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung zwischen verbundenen Unternehmen stelle einen Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie dar und sei somit europarechtswidrig. Mit Urteil vom 21. Juli 2011 (C-397/09 Scheuten Solar Technology) entschied der EuGH, dass kein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie durch die Hinzurechnung der Zinsen beim deutschen Darlehensnehmer gegeben ist.

Die deutsche Vorschrift zur Hinzurechnung von Zinsen für gewerbesteuerliche Zwecke ist sowohl in ihrer alten als auch in der seit 2008 geltenden neuen Fassung aus Sicht der EuGH insoweit nicht zu



beanstanden. Beachtlich ist jedoch über den konkreten Fall hinaus, dass das Urteil nicht nur auf die gewerbesteuerlich Hinzurechnung von Zinsen nach deutschem Recht beschränkt ist. Vielmehr strahlt das Urteil auf sämtliche Abzugsbeschränkungen von Zinsen aus, die von den Mitgliedstaaten auf

Ebene der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden. In Deutschland betrifft dies beispielsweise zusätzlich die Regelungen zu Zinsschranke, die in verschiedener Ausgestaltung in vielen Mitgliedstaaten existiert.

## 6. Sonstiges

### 6.1 Mehrfache Festsetzung von Verzögerungsgeld bei einer Außenprüfung

In einer neuen Entscheidung hat der BFH am 16. Juni 2011 (IV B 120/10) entschieden, dass ein Finanzamt ein Verzögerungsgeld verlangen kann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung nicht innerhalb einer angemessenen Frist nachkommt. Indes ist es nach Auffassung des BFH unzulässig, ein weiteres Verzögerungsgeld für die Fälle festzusetzen, in denen dieselben angeforderten Unterlagen fortdauernd nicht vorgelegt werden.

Die Möglichkeit, von dem Steuerpflichtigen ein sog. Verzögerungsgeld zu fordern, ist (weitgehend unbemerkt) erst durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführt worden und besteht grundsätzlich neben einem etwaigen Zwangsgeld. Bemerkenswert ist insbesondere der relativ hohe Sanktionsrahmen von mindestens EUR 2.500,00 und höchstens 250.000,00 Euro, innerhalb dessen dem Finanzamt ein weiter Ermessensspielraum verbleibt. Von der Regelung erfasst werden Außenprüfungen, bei denen der Steuerpflichtige es u.a. unterlässt, innerhalb einer angemessenen Frist Auskünfte zu erteilen oder angeforderte Unterlagen vorzulegen.

Dem Streitfall lag ein vorläufiges Rechtsschutzverfahren zugrunde. Die Antragstellerin war im Rahmen einer Außenprüfung von dem Finanzamt mehrfach und unter Fristsetzung dazu aufgefordert worden, Buchführungsunterlagen und Datenträger vorzulegen. Dem kam die Antragstellerin jedoch nicht nach; lediglich ein Datenträger wurde von ihr überreicht. Infolgedessen setzte das Finanzamt ihr gegenüber ihr ein Verzögerungsgeld i.H.v. EUR 3.000,00 fest und forderte abermals und mittels Fristsetzung zur Vorlage der ausstehenden Unterlagen aus (1. Bescheid). Als sodann die Antragstellerin auch diese Frist ungenutzt verstreichen ließ, setzte das Finanzamt ein paar Wochen später wegen derselben Unterlagen ein weiteres Verzögerungsgeld fest (2. Bescheid).

Der BFH entschied nun u.a., dass hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des ersten Bescheides keine ernstlichen Zweifel bestünden, da der Steuerpflichtige seine Buchführungsunterlagen nicht (fristgerecht) vorgelegt hatte. Zudem bestünden vorliegend bei der Angemessenheit der Fristsetzung keine Bedenken. Auch lägen keine Ermessenfehler seitens des Finanzamtes vor. Das Entschließungsermessen, ob ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird, sei ordnungsgemäß ausgeübt worden. Schließlich bestünden auch gegen die Höhe des durch den ersten Bescheid festgesetzten Verzögerungsgeldes keine durchgreifenden Bedenken.

Allerdings bestünden hinsichtlich des zweiten Bescheides ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit. Dass eine mehrfache Festsetzung eines Verzögerungsgeldes wegen fortdauernder Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen von dem Norminhalt des § 146 Abs. 2b Abgabenordnung (AO) gedeckt sei, lasse sich dieser Vorschrift nicht entnehmen. Dies ergebe sich ebenfalls aus der Überlegung, dass das Verzögerungsgeld im Konkurrenzverhältnis zum Zwangsgeld zu sehen sei. (Nur) bei letzterem bestehe indes die Möglichkeit, auch wegen derselben Verpflichtung erneut ein Zwangsgeld anzudrohen. Die Tatsache, dass dies aber beim Verzögerungsgeld vom Gesetzgeber nicht umgesetzt wurde, spreche dafür, dass eine solche Möglichkeit auch nicht bestehen soll.

Die Entscheidung des BFH ist inhaltlich überzeugend und hat zur Klarheit beigetragen. Mit diesem Beschluss des BFH sind zukünftig keine mehrfachen Festsetzungen wegen fortdauernder Nichtvorlage derselben Unterlagen zu befürchten. Allerdings muss weiterhin vor der grundsätzlich bestehenden Sanktionsmöglichkeit der (einfachen) Festsetzung eines Verzögerungsgeldes gewarnt werden. Wie bereits aufgezeigt, handelt es sich um ein scharfes Sanktionsinstrument und Druckmittel der Finanzverwaltung, dessen Bedeutung sich der Steuer-



pflichtige bewusst sein sollte. Jedenfalls kann er nach erfolgter Festsetzung die Durchsetzung des Verzögerungsgeldes nicht mehr durch Beibringung von Unterlagen abwenden. Es ist zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige dadurch zur zeitnahen Mitwirkung an der Außenprüfung angehalten werden soll.

Anzumerken ist noch, dass die Entscheidung des BFH im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes erging, da der BFH zunächst über die Aussetzung der Vollziehung zu entscheiden hatte. Es wird jedoch erwartet, dass im Hauptsacheverfahren die gleiche Entscheidung wie oben ausgeführt getroffen wird.



## 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](mailto: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. Falls Sie künftig diesen Informationsservice der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH nicht mehr nutzen möchten, senden Sie bitte eine kurze E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Steuerrecht“ an [unsubscribe@luther-lawfirm.com](mailto:unsubscribe@luther-lawfirm.com).

### 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](mailto: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](mailto:arianne.jerrey-hener@luther-lawfirm.com)

### Haftungsausschluss

Ogleich 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](http://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

