

Newsletter, 4. Quartal 2010

Steuerrecht aktuell

1. Privat Seite 2

- 1.1 Jahressteuergesetz 2010: Veräußerungs- und Aufgabeverluste nach § 17 EStG
- 1.2 Jahressteuergesetz 2010: Steuerpflicht von Erstattungszinsen

2. Unternehmensbesteuerung Seite 3

- 2.1 Verschiebung der E-Bilanz um ein Jahr
- 2.2 Jahressteuergesetz 2010: Verlagerung der Buchführung
- 2.3 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Mindestbesteuerung
- 2.4 Pauschalisiertes Abzugsverbot von 5% bei Beteiligungserträgen verfassungsgemäß
- 2.5 Tatsächliche Durchführung Organschaft (vororganschaftliche Verlustvorträge)
- 2.6 „Rückwirkende“ Begründung der finanziellen Eingliederung und Organschaft
- 2.7 Ausgabe Aktienoptionen
- 2.8 Teileinkünfteverfahren auf Gesellschafterdarlehen von Personenunternehmen
- 2.9 Keine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften

3. Umsatzsteuer Seite 10

- 3.1 Umsatzsteuerrichtlinien werden durch Anwendungserlass ersetzt
- 3.2 e-Rechnung: Änderung der Mehrwertsteuer-Richtlinie
- 3.3 Steuerfreiheit individueller Portfolioverwaltung

- 3.4 Zum Vorsteuerabzug für Dienstleistungen zugunsten der Gesellschafter
- 3.5 EuGH-Vorlage zu Umsatzbesteuerung bei Geschäftsveräußerung im Ganzen
- 3.6 Änderung der Bemessungsgrundlage beim Verkauf einer Gewerbeimmobilie
- 3.7 Gutscheine sind mehrwertsteuerpflichtig

4. Lohnsteuer Seite 15

- 4.1 Lohnsteuerkarte 2010 gilt auch für 2011

5. International Seite 15

- 5.1 Wesentliche Inhalte des BMF-Schreibens zur Funktionsverlagerung
- 5.2 Lizenzzahlungen an Gesellschafter in den USA
- 5.3 Unterzeichnung DBA Schweiz

6. Sonstiges Seite 18

- 6.1 Grunderwerbsteuer: Weitere Länder planen Erhöhungen



1. Privat

1.1 Jahressteuergesetz 2010: Veräußerungs- und Aufgabeverluste nach § 17 EStG

Seit geraumer Zeit ist es strittig ob das Halbeinkünfteverfahren im Falle von Veräußerungs- und Aufgabeverlusten anwendbar ist. Das Halbeinkünfteverfahren bewirkte, dass Einnahmen aus Kapitalvermögen, wie Dividenden aus AGs und Beteiligungserträge aus GmbHs, nur zu 50% steuerpflichtig waren. Infolgedessen waren auch die mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehenden Ausgaben nur zu 50% zu berücksichtigen. Inzwischen wurde das Halbeinkünfteverfahren durch das Teileinkünfteverfahren abgelöst. Infolgedessen sind 60% der Einnahmen steuerpflichtig und somit auch 60% der Ausgaben abzugsfähig.

Der BFH hat im Jahr 2009 (Az. IX R 42/08) in einem Urteil entschieden, dass dem Halb- und Teileinkünfteverfahren Grenzen gesetzt sind. Konkret ging es um eine Steuerpflichtige deren AG-Beteiligung aufgrund einer Insolvenz wertlos geworden war. Als weitere Besonderheit kam in diesem Fall hinzu, dass die Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren keine Einnahmen aus der Beteiligung erzielen konnte. In diesem konkreten Fall ist nach Ansicht des BFH das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren nicht anzuwenden. Begründet wird diese Haltung damit, dass das Halb-/Teileinkünfteverfahren eine doppelte Begünstigung für den Steuerpflichtigen verhindern soll. Die erste Begünstigung ist die Freistellung eines Anteils der Einnahmen und die zweite Begünstigung wäre die vollständige Abzugsfähigkeit der Ausgaben. In diesem Fall hatte die Steuerpflichtige aber keine Möglichkeit die erste Begünstigung in Form der Freistellung eines Teils ihrer Einkünfte wahrnehmen zu können. Daraus folgert der BFH, dass es

nicht im Sinne des Gesetzes ist, wenn der Abzug der Aufwendungen verwehrt wird.

Als Reaktion auf dieses Urteil erließ das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Abstimmung mit den Bundesländern einen Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben v. 15. Februar 2010, Az. IV C 6 – S 2244/09/10002), womit die Entscheidung des BFH lediglich auf den entschiedenen Einzelfall anzuwenden war. In diesem Erlass erklärte das BMF, dass es das Halb- und Teileinkünfteverfahren auch im Falle von Verlusten für anwendbar halte. Dem widersprach der BFH mit einem Beschluss (Az. IX B 227/09) und der folgenden Begründung: Im BFH-Urteil wurde nicht angezweifelt, dass das Halb- und Teileinkünfteverfahren auf Verluste nicht anzuwenden ist. Stattdessen erachtet der BFH eine Anwendung in den Fällen für nicht zulässig, in denen dem Steuerpflichtigen zuvor keinerlei Einnahmen aus der Beteiligung zugeflossen sind.

Zur Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze ist ferner noch eine OFD-Verfügung ergangen (OFD Rheinland, Verfügung v. 6. Juli 2010, Az. 33/2010).

Mit dem Jahressteuergesetz 2010 hat der Gesetzgeber jetzt auf diese Entscheidung reagiert. Der § 3c EStG wird ab dem Veranlagungszeitraum 2011 dahingehend geändert, dass für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bereits die Absicht zur Erzielung von Einnahmen ausreichend ist. Das Gleiche gilt für beabsichtigte Vergütungen und Betriebsvermögensmehrungen.

1.2 Jahressteuergesetz 2010: Steuerpflicht von Erstattungszinsen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem Urteil vom 15. Juni 2010 (Az. VIII R 33/07) entschieden, dass die bisherige Regelung zu Steuererstattungszinsen, die ein Steuerpflichtiger vom Finanzamt erhält, nicht mit der Verfassung vereinbar sei.

Erstattungszinsen des Finanzamtes waren bisher als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 20 EStG steuerpflichtig. Nachzahlungszinsen, die ein Steuerpflichtiger an das Finanzamt zahlen muss, werden allerdings als nicht abzugsfähig

hige Betriebsausgaben/Werbungskosten angesehen. Der BFH sieht in dieser Ungleichbehandlung eine Störung des symmetrischen Normgefüges.

In seinem Urteil führt der BFH aus, dass Steuern vom Einkommen und die auf sie entfallenden Nebenleistungen bei den einzelnen Einkunftsarten und bei dem Gesamtbetrag der Einkünfte nicht abzugsfähig sind. Zu den Nebenleistungen auf Steuern vom Einkommen zählen unter anderem auch Nachzahlungs- und Erstattungszinsen. Die

Nachzahlungszinsen und die Steuer dürfen somit nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen werden. Diese Regelung wird als verfassungskonform angesehen. Im Umkehrschluss sieht der BFH aber auch keinen Grund für die Steuerbarkeit von Erstattungszinsen, denn auch diese seien steuerliche Nebenleistungen.

Der Gesetzgeber und der Fiskus haben auf das Urteil mit einer Gesetzesänderung reagiert. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 wurde der § 20 EStG dahingehend geändert, dass dieser jetzt explizit die Steuerpflicht von Erstattungszinsen nennt. Anzuwenden ist diese Neuregelung auf alle noch offenen Fälle.

2. Unternehmensbesteuerung

2.1 Verschiebung der E-Bilanz um ein Jahr

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2010 hat das BMF klargestellt, dass der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nunmehr erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln sei. Dies werde in einer separaten Verordnung geregelt.

Desweiteren führt das BMF aus, dass im ersten Halbjahr 2011 eine Pilotierung zur elektronischen Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durchgeführt werde. Dabei sollen - auf freiwilliger Basis - ausgewählte Unternehmen den Inhalt ihrer Bilanz und ihrer Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 5b Abs. 1 EStG elektronisch übermitteln. Der für die Übermittlung amtlich vorgeschriebene Datensatz (Taxonomie) wird zudem bekannt gegeben. Die Taxonomie sowie

Die Ungleichbehandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen ist durch die Gesetzesänderung lediglich kodifiziert worden. Eine Klage vor dem Verfassungsgericht gegen die neue gesetzliche Regelung könnte erfolgreich verlaufen.

Für Steuerpflichtige, deren Veranlagung noch offen ist, wird die Finanzverwaltung die Erstattungszinsen als steuerpflichtig behandeln. Es ist empfehlenswert, gegen solche Bescheide Einspruch einzulegen, um sie weiterhin offen zu halten, um gegebenenfalls von einer positiven Entscheidung des Verfassungsgerichts profitieren zu können.

Hilfestellungen und Dokumentationen zur Taxonomie stehen unter www.eSteuer.de/Schnittstellen zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Die Pilotierung wird dazu genutzt, das Verfahren und den amtlich vorgeschriebenen Datensatz zu erproben und zu optimieren. Die hieraus gewonnenen Erkenntnisse sollen in die Überarbeitung der Taxonomie eingehen. Nach Abschluss und Auswertung der Pilotierung ergeht ein gesondertes Schreiben zu den Anwendungsregelungen der Taxonomie, das zusammen mit der überarbeiteten Taxonomie im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird. Diese gilt dann für die erstmalige Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, für alle nach § 5b EStG verpflichteten Unternehmen.

2.2 Jahressteuergesetz 2010: Verlagerung der Buchführung

Mit dem Jahressteuergesetz 2010 hat der Gesetzgeber die in § 146 Abs. 2a AO verankerte Regelungen zur Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland geändert. Die bisher grundsätzlich geltende Beschränkung zur Möglichkeit der Verlagerung der Buchführung auf EU/EWR-Staaten wurde aufgehoben. Außerdem wurde klarstellend ergänzt, dass auch nur ein oder mehrere Teile der der elektronischen Buchführung oder Aufzeichnungen verlagert werden können.

Auf das in der Praxis teils problematische Erfordernis der bisher geforderten Zustimmung des Auslandsstaates zur Durchführung des Datenzugriffs wird zur Vereinfachung und Verschlackung des Verfahrens künftig verzichtet. Ersetzt wird diese Bedingung durch die allgemeiner Voraussetzung, dass die Besteuerung durch die Verlagerung der Buchführung nicht beeinträchtigt werden darf (§ 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 4 AO n. F.). Die Nichtbe-

einträchtigung der Besteuerung umfasst laut Gesetzesbegründung nicht nur die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, sondern die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten.

Die Mitteilung über den Standort des Datenverarbeitungssystems sowie die Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist, wird weiterhin gefordert.

Werden der Finanzbehörde Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen,

ist die Bewilligung zu widerrufen und die Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen ins Inland zu verlangen. Die in § 146 Abs. 2b AO festgeschriebene Sanktionsmöglichkeiten für den Fall, dass der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nicht nachkommt oder seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert, bleiben unverändert. Demnach kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 Euro bis 250.000 Euro festgesetzt werden.

2.3 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Mindestbesteuerung

Im Rahmen eines Aussetzungsverfahrens äußert der BFH (Az. I B 49/10) ernste Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung. Im konkreten Fall ging es um die Verlustvträge einer inzwischen verschmolzenen GmbH aus dem Jahr 2007. Der Verlustvortrag war verloren gegangen da es zunächst zu einem Gesellschafterwechsel und zu einer Verschmelzung gekommen war. Weitere Beispiele für solche Situationen sind die Liquidation zeitlich begrenzter Projektgesellschaften und Sanierungsfälle.

In seinem Beschluss weist der BFH auf einen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) aus dem Jahr 1998 (Az. 2 BvR 1818/91) hin. Darin hatte das BVerfG den vollständigen Untergang eines Verlustvortrags aus laufenden Einkünften bei Vermietung als verfassungswidrig erklärt. Nach der Rechtsprechung des BFH bestehen keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der aktuellen Verlustvtragsregelungen hinsichtlich der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags. Diese zeitliche Streckung wird in § 10d EStG dadurch erreicht, dass eine Höchstgrenze für Verlustvträge in Höhe von 1 Mio. EUR und von 60 % des diese Summe übertretenden Betrages kodifiziert ist. Diese

Regelung war im Jahr 2002 mit der Begründung eingeführt worden, dass die öffentlichen Haushalte eine Verstetigung der Staatseinnahmen zur besseren Planung benötigen. Hieraus ergibt sich eine Mindestbesteuerung von Einkünften selbst in den Fällen in denen noch ein Verlustvortrag vorhanden ist.

Auf Basis der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung empfiehlt der BFH eine verfassungskonforme Auslegung des § 10d EStG dahingehend, dass die Veranlagung offen gehalten werden sollte. Hierfür schlägt der BFH vor dem Bescheid einen Vorbehaltsvermerk beizufügen oder alternativ in der verlustabzugsschädlichen Veräußerung der Anteile ein rückwirkendes Ereignis zu sehen, was eine Änderung des Bescheides zur Folge hat. Begründet wird diese Auslegung damit, dass der Gesetzgeber eine überschießende Wirkung nicht beabsichtigt habe. Die überschießende Wirkung besteht darin, dass der Verlustvortrag vollständig untergeht. Die abschließende Prüfung durch den BFH wird erst im Hauptverfahren erfolgen. Im Rahmen dieses Hauptverfahrens wird sich auch entscheiden, ob der BFH eine Normenkontrolle des § 10d EStG durch das BVerfG für erforderlich hält.

2.4 Pauschalisiertes Abzugsverbot von 5% bei Beteiligungserträgen verfassungsgemäß

Bezieht eine in Deutschland steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (z.B. AG oder GmbH) Dividenden oder erzielt sie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Körperschaft, so sind diese Bezüge zwar grundsätzlich insgesamt von der Körperschaftsteuer befreit. Wirtschaftlich besteht die Steuerbefreiung jedoch lediglich zu 95%,

da 5% der Dividenden bzw. des Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten, so dass insoweit im Ergebnis ein körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag entsteht. Von Bedeutung ist dabei insbesondere, dass es sich bei dieser Regelung um eine feste Hinzurechnung handelt, so dass das pauschalisierte 5%-ige Abzugsver-

bot auch dann gilt, wenn der die Einkünfte beziehenden Kapitalgesellschaft tatsächlich nur ein geringerer Aufwand entstanden ist. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte nun die Frage zu entscheiden, ob das pauschalierte Abzugsverbot in Höhe von 5% der Beteiligungserträge mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Das BVerfG sah die Regelung als verfassungsgemäß an (Az. 1 BvL 12/07). Dem stehe auch nicht entgegen, dass der Nachweis tatsächlich niedriger Betriebsausgaben nicht gestattet ist, da der Gesetzgeber sich mit den betreffenden Vorschriften innerhalb seiner Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis hält. Das pauschale Betriebsausga-

benabzugsverbot in Höhe von 5% des Beteiligungsertrags verfolge legitime und zur Rechtfertigung von Typisierungsregelungen grundsätzlich geeignete Ziele, da mit der Regelung unerwünschte steuerliche Gestaltungen abgewehrt sowie die Besteuerung in- und ausländischer Bezüge vereinfacht und vereinheitlicht werden sollen. Zudem sei es zulässig, dass die Vorschrift davon ausgeht, dass im Regelfall Beteiligungsaufwendungen vorhanden sind. Auch die Höhe des Pauschalsatzes von 5% auf die Beteiligungseinkünfte sei im Ergebnis nicht zu beanstanden, insbesondere da die mit der Vorschrift verbundene Belastungswirkung regelmäßig geringfügig sei.

2.5 Tatsächliche Durchführung Organschaft (vororganschaftliche Verlustvorträge)

Mit Urteil vom 21. Oktober 2010 (IV R 21/07) hat der BFH entschieden, dass ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) nicht tatsächlich durchgeführt sei, wenn der Jahresüberschuss der Organgesellschaft nicht mit einem handelsbilanziellen, vororganschaftlichen Verlustvortrag verrechnet, sondern an den Organträger abgeführt wurde. Damit war die körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft im Urteilsfall gescheitert.

Dem Urteil lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem eine KG u. a. mehrheitlich an einer GmbH beteiligt war. Die KG schloss im Dezember 1998 mit der GmbH einen EAV, demzufolge bereits der Jahresüberschuss des vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1998 laufenden Geschäftsjahres Gegenstand des EAV sein sollte. Der Vertrag wurde auch rechtzeitig eingetragen.

Bereits zum 1. Januar 1998 wies die Handelsbilanz der GmbH einen Verlustvortrag in Höhe von rd. DEM 5,6 Mio. aus. Auch im Jahr 1998 erwirtschaftete die GmbH einen Verlust in Höhe von DEM 2,6 Mio., während sie im Geschäftsjahr 1999 einen Gewinn von DEM 2,8 Mio. erzielte. Der Jahresabschluss der GmbH wies indes für 1999 einen Jahresüberschuss von DEM 0 aus, weil der Gewinn ausweislich des Jahresabschlusses aufgrund des EAV abgeführt worden sei. Tatsächlich war ein entsprechender Betrag der KG auf ihrem Verrechnungskonto bei der GmbH gutgeschrieben worden, das auch anschließend noch einen Sollsaldo von rd. DEM 1,8 aufwies.

§ 301 AktG bestimmt jedoch insbesondere, dass unabhängig von der Vereinbarung im EAV höchstens der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr abgeführt werden darf. Diese Bestimmung findet auf die GmbH entsprechende Anwendung.

In der Tat finden sich in Bilanzen zum Teil über Jahre hinweg Verlustvorträge, während Jahresüberschüsse aufgrund eines EAV regelmäßig abgeführt werden.

In der Literatur gibt es zum Teil Stimmen, die einen solchen Verstoß gegen § 301 AktG als geringfügig, auf eine Nebenpflicht bezogen und damit für die tatsächliche Durchführung des EAV nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG unerheblich betrachten. Der BFH hat sich in seinem Urteil indes der herrschenden Meinung angeschlossen und entschieden, dass es sich bei dem in § 301 AktG vorgeschriebenen Ausgleich handelsbilanzieller, vororganschaftlicher Verlustvorträge vor der ersten Gewinnabführung aufgrund eines EAV – unabhängig von der Höhe des Verlustvortrags – um ein wesentliches Element der tatsächlichen Durchführung des EAV handelt.

Im Urteilsfall hatten die Beteiligten noch versucht, die fehlerhafte Gewinnabführung durch eine mehrere Jahre später berichtigte Bilanz auf den 31. Dezember 1999 zu korrigieren. Dieses scheiterte trotz des Ausweises des Jahresüberschusses der KG jedoch bereits daran, dass dieser nicht bilanziell mit dem Verlustvortrag verrechnet wurde. Zudem standen im konkreten Fall Gesellschafterbe-

schlüsse einer solchen Handhabung entgegen, denen zufolge das wirtschaftliche Ergebnis der Gewinnabführung hätte unter allen Umständen bestehen bleiben sollen.

Daher brauchte sich der BFH nicht mit der Frage zu befassen, ob eine Berichtigung der Handelsbilanz tatsächlich noch mehrere Jahre nach einer fehlerhaften Gewinnabführung, den EAV retten kann. U. E. dürfte das jedoch grundsätzlich nicht möglich sein, weil sich das wirtschaftliche Ergebnis

der tatsächlichen Gewinnabführung nicht ohne weiteres durch eine bloße Bilanzberichtigung rückwirkend korrigieren lässt.

In der Praxis ist daher unbedingt darauf zu achten, dass eine Handelsbilanz zum Ende eines Geschäftsjahres, für das eine Gewinnabführung aufgrund eines EAV stattfinden soll, keinen Verlustvortrag ausweisen darf.

2.6 „Rückwirkende“ Begründung der finanziellen Eingliederung und Organschaft

Der BFH hat in seinem Urteil vom 28. Juli 2010 (I R 89/09) entschieden, dass die für eine ertragsteuerrechtliche Organschaft erforderliche finanzielle Eingliederung in den Organträger auch bei einer im Laufe des Geschäftsjahres der Organgesellschaft stattfindenden Ausgliederung und anschließender Anteilseinbringung von Beginn des Geschäftsjahres der Organgesellschaft an gegeben ist. Dieses sei eine Folge der für diese Maßnahmen in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG a. F. vorgesehenen Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft in die Rechtsposition der übertragenden Gesellschaft.

Der BFH bezieht sich insoweit ausdrücklich nicht auf die in § 2 (§ 20 Abs. 7 und 8) UmwStG a. F. zugelassene Rückwirkung.

Hintergrund dieses Urteils war ein Sachverhalt, in dem durch einen im April 2004 geschlossenen Vertrag mit Wirkung zum 1. Januar 2004 aus der R-GmbH zwei Teilbetriebe zur Neugründung auf die X-GmbH ausgegliedert wurden. Durch Gesellschafterbeschluss vom gleichen Datum brachte die R-GmbH die von ihr allein gehaltenen Geschäftsanteile an der X-GmbH mit Wirkung vom 1. Januar 2004 in die gleichfalls von ihr als Alleingesellschafterin gehaltene Y-GmbH ein. Zudem schlossen die Y-GmbH als Organträgerin und die X-GmbH als Organgesellschaft mit dem gleichen Datum einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV). Bereits in den Steuererklärungen für 2004 wurde die entsprechende Organschaft berücksichtigt.

Dem folgte das Finanzamt unter Bezugnahme auf ein BMF-Schreiben vom 26. August 2003 (IV A 2 – S 2770 – 18/03, Tz. 12) nicht. Danach sei die Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung und mithin die rückwirkende Begründung eines Organisationsverhältnisses nicht zulässig (unter Hinweis

auf Tz. Org. 05, BMF-Schreiben vom 25. März 1998, UmwSt-Erlass).

Der BFH ließ offen, ob die finanzielle Eingliederung aufgrund der umwandlungssteuerrechtlichen Rückbeziehung (vgl. insbesondere § 2 UmwStG a. F.) bereits vom Beginn des Wirtschaftsjahres der X-GmbH an ununterbrochen bestand wie § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG es fordert. Insbesondere enthielt er sich damit eines Urteils darüber,

- ob der Finanzverwaltung zu folgen ist, die die finanzielle Eingliederung als tatsächliches Merkmal betrachtet, das einer fiktiven Rückbeziehung nicht zugänglich sei, oder
- ob es sich dabei um ein rechtliches und nicht bloß tatsächliches Merkmal handelt und somit auf einen fiktiven Übertragungstichtag zurückbezogen werden könne, wie es die Literatur einhellig beurteilt.

Der BFH kam zu seinem Ergebnis, dass die finanzielle Eingliederung im vorliegenden Fall bereits ab dem 1. Januar 2004 gegeben war, auf einem anderen Weg. Er bezog sich für die finanzielle Eingliederung auf die durch § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG a. F. angeordnete sog. Fußstapfentheorie. Danach tritt die übernehmende Gesellschaft in die Position (Fußstapfen) der übertragenden Gesellschaft. Diese Fußstapfentheorie gilt dem BFH zufolge für sämtliche Gewinnermittlungsvorschriften, mithin auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organisationsvoraussetzungen. War demnach eine Gesellschaft (X-GmbH) vom 1. Januar 2004 an ununterbrochen finanziell in die übertragende Gesellschaft (R-GmbH) eingegliedert, ist sie dieses in die übernehmende Gesellschaft (Y-GmbH) gleichfalls. Wenn die Eingliederungsvoraussetzungen bis zum



Ende des Wirtschaftsjahres aufrechterhalten bleiben, ist somit die erstmalige Begründung der Organschaft mit Wirkung vom 1. Januar 2004 an möglich.

Dieses mag für die Einbringung der Geschäftsanteile an der X-GmbH durch die R-GmbH in ihre weitere Tochtergesellschaft Y-GmbH ohne weiteres nachvollziehbar sein. Inwieweit jedoch die X-GmbH seit dem 1. Januar 2004 in die R-GmbH finanziell eingegliedert gewesen ist, erschließt sich letztlich nicht so einfach, denn sie ist schließlich erst durch die Ausgliederung zweier Teilbetriebe aus der R-GmbH im Laufe des Jahres 2004 entstanden. Diesbezüglich stellt der BFH klar, dass das im Wege der Ausgliederung auf die X-GmbH übergehende den Teilbetrieben zuzuordnende Vermögen in die R-GmbH finanziell eingegliedert war, weil es sich bei der Teilbetriebseigenschaft um die „stärkste Form der Eingliederung“ handele.

2.7 Ausgabe Aktienoptionen

Mit Urteil vom 25. August 2010 (I R 103/09) hat der BFH entschieden, dass ein Aktienoptionsplan, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, für das Unternehmen erfolgsneutral zu behandeln ist.

Im Streitfall hatte die Hauptversammlung einer börsennotierten AG beschlossen, dass Grundkapital durch Ausgabe neuer, auf den Inhaber lautender Stückaktien bedingt zu erhöhen. Die Kapitalerhöhung sollte nur insoweit durchgeführt werden, als die Inhaber der ausgegebenen Bezugsrechte von ihrem Bezugsrecht Gebrauch machen würden. Sie diene ausschließlich der Gewährung von Bezugsrechten an Vorstandsmitglieder und Arbeitnehmer der Gesellschaft sowie an Mitglieder der Geschäftsführung und Arbeitnehmer verbundener Unternehmen. Mit den bezugsrechtsberechtigten Mitarbeitern schloss die AG Verträge ab, aus denen sich ergab, dass die Gewährung der Bezugsrechte unentgeltlich erfolgt, diese eine Laufzeit von vier Jahren haben und von dem Inhaber frühestens nach einer Wartezeit von zwei Jahren ausgeübt werden konnten. Der bei Ausübung des Bezugsrechts zu entrichtende Bezugspreis betrug 50 % des Durchschnittskurses der Aktie.

Die AG behandelte die Einräumung der Bezugsrechte in ihrem Jahresabschluss in der Weise, dass sie den Gesamtwert der gewährten Optionen gleichmäßig auf die Wartezeit von zwei Jahren

insoweit ist die finanzielle Eingliederung der Teilbetriebe in die R-GmbH zunächst auf die X-GmbH übergegangen und anschließend die daraus folgende Eingliederung der X-GmbH in die R-GmbH auf die Y-GmbH.

Für die Praxis ist zu beachten, dass sich das Urteil noch auf das UmwStG a. F. bezieht und das UmwStG n. F. (i. d. F. vom 7. Dezember 2006) für den Anteilstausch anders als das UmwStG a. F. keine Rückwirkungsfiktion mehr kennt. Für den vorliegenden Fall dürfte sich jedoch an dem Ergebnis u. E. auch nach dem UmwStG n. F. nichts ändern, denn dieses ordnet für den Anteilstausch ebenso wie für die Einbringung nach § 20 UmwStG n. F. die Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3, 2. Halbsatz i. V. m. § 23 Abs. 1 UmwStG n. F. – zumindest für den Fall der Buchwertfortführung oder den Ansatz eines Zwischenwertes – an.

verteilte und dabei den entsprechenden Betrag als Personalaufwand erfasste sowie im gleichen Umfang der Kapitalrücklage zuführte.

Finanzamt und Finanzgericht erkannten die Ansätze als Personalaufwand und als Kapitalrücklage nicht an, sondern gingen von einer erfolgsneutralen Behandlung aus.

Dieser Auffassung schloss sich auch der BFH an. Er begründete dies damit, dass für die Optionen bilanzrechtlich kein Entgelt gezahlt werde und somit weder die Kapitalrücklage zu dotieren, noch ein Aufwand zu erfassen sei. Insbesondere werde der Gesellschaft kein einlagefähiges Wirtschaftsgut zugeführt, das eine Erhöhung der Kapitalrücklage rechtfertigen könnte. Vielmehr handele es sich ausschließlich um einen Vorgang auf Gesellschafterebene, der im Hinblick auf das aktienrechtliche Trennungsprinzip die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nicht berühre.

Die handelsbilanzielle Abbildung eines Aktienoptionsplans, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, ist – soweit es um den Zeitpunkt der tatsächlichen Kapitalerhöhung vorausgehenden Ausgabe der Option geht – umstritten. So wird neben der Ansicht, dass der Geschäftsvorfall für das Unternehmen erfolgsneutral zu behandeln sei, auch vertreten, dass während der Sperrfrist eine Verbindlichkeitsrückstellung ratierlich zu Lasten

des Personalaufwands zu bilden sei oder aber, wie im Streitfall eine Erfassung als Personalaufwand verbunden mit einer Erhöhung der Kapitalrücklage zu erfolgen habe. Letztere Ansicht entspricht im Grundsatz auch den Regelungen nach IFRS, so dass sich zuletzt auch in der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis eine Aufwandserfassung in Höhe des Werts der Option zum Zeitpunkt der Gewährung abzeichnete.

2.8 Teileinkünfteverfahren auf Gesellschafterdarlehen von Personenunternehmen

Mit Schreiben vom 8. November 2010 (IV C 6 – S 2128/07/10001) hat das Bundesfinanzministerium (BMF) u.a. zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen auf betriebliche Darlehensforderungen Stellung genommen.

Hintergrund ist, dass nach § 3c Abs. 2 EStG Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit (teilweise) steuerfreien Einnahmen i.S.v. § 3 Nr. 40 EStG (Beteiligungserträge) wirtschaftlich im Zusammenhang stehen, nur zu 60 v.H. abgezogen werden dürfen. Bei einer Teilwertabschreibung auf eine betriebliche Darlehensforderungen – etwa bei der Gewährung eines Darlehens an eine Kapitalgesellschaft, an der der Darlehensgeber beteiligt ist und das Darlehen einem Betriebsvermögen des Darlehensgebers zugeordnet ist – stellt sich die Frage, ob eine Teilwertabschreibung vollständig oder nur in der in § 3c Abs. 2 EStG genannten Höhe vorgenommen werden darf.

Für das BMF kommt es dabei nach dem Schreiben vom 8. November 2010 maßgeblich auf den Veranlassungszusammenhang zwischen dem Aufwand des Gesellschafters (Teilwertabschreibung) und den künftig zu erzielenden Erträge an. Hierbei differenziert das BMF zwischen einer Darlehensgewährung zu fremdüblichen und einer Darlehensgewährung zu nicht fremdüblichen Konditionen. Bei einem Darlehen zu fremdüblichen Konditionen steht das Darlehen mit vollumfänglichen steuerpflichtigen Zinseinnahmen im Zusammenhang, so dass § 3c Abs. 2 EStG nicht anwendbar ist. Bei nicht fremdüblichen Konditionen soll hingegen ein Zusammenhang mit teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden oder Veräußerungsgewinnen) gegeben sein, so dass § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist. Ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen soll dabei nicht nur bei einem unentgeltlichen oder teilunentgeltlichen

Dem erteilte der BFH nunmehr eine Absage. Die steuerwirksame Erfassung von Personalaufwendungen im Zusammenhang mit Aktienoptionsplänen, die mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden sind, ist aus steuerrechtlicher Sicht somit grundsätzlich nicht mehr möglich.

Darlehen vorliegen, sondern insbesondere auch bei Darlehen mit fehlender oder zu geringer Sicherstellung, sofern ein fremder Dritter das Darlehen nicht auch ohne ausreichende Besicherung gewährt hätte. Darüber hinaus soll ein Darlehen auch dann als nicht fremdüblich anzusehen sein, wenn bei Eintritt einer Krise der Gesellschaft das Darlehen nicht zurückgefordert sondern stehen gelassen wird oder wenn das Darlehen zwar fremdüblich ausgestaltet wurde, der Gesellschafter aber später auf Zinszahlungen verzichtet, obwohl ein fremder Dritter nicht verzichtet hätte.

Wird das Darlehen teilentgeltlich oder entgeltlich ohne fremdüblicher Sicherheit gewährt, so ist nach Auffassung des BMF eine Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen unentgeltlichen Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung hat dabei im Verhältnis der vereinbarten Konditionen zu den fremdüblichen Konditionen unter ansonsten gleichen Verhältnissen zu erfolgen. Im Fall von nicht ausreichenden Sicherheiten muss hierzu der fremdübliche Zinssatz – notfalls im Wege der Schätzung – für ein teilgesichertes Darlehen ermittelt werden um anschließend die Aufteilung im Verhältnis dieses Zinssatzes zu dem tatsächlich vereinbarten und gezahlten Zinssatz vorzunehmen. Ist ein fremdüblicher Zinssatz auch im Wege einer Schätzung nicht zu ermitteln, gilt das Darlehen als voll unentgeltlich, so dass § 3c Abs. 2 EStG vollständig zur Anwendung gelangt. Die vorgenannten Grundsätze gelten nach Auffassung des BMF entsprechend auch für Teilwertabschreibungen auf Rückgriffsforderungen gegen die Gesellschaft aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme des Gesellschafters.

Liegen bei einer späteren Wertaufholung die Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung nicht mehr vor, so ist die vorzunehmende Zuschreibung nur in dem Maße steuerpflichtig, wie zuvor nach den vorstehenden Grundsätzen eine steuerlich



nicht abziehbare Teilwertabschreibung vorlag (sog. „umgekehrte“ Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG).

Neben der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen auf betriebliche Darlehensforderungen nimmt das BMF-Schreiben vom 8. November 2010 auch zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Stellung. Wie bei der Teilwertabschreibung bei Darlehensforderungen kommt es auch hier maßgeblich darauf an, ob die Überlassung zu fremdähnlichen Konditionen erfolgte. Ebenso wie bei Teilwertabschreibungen auf

Darlehen können somit Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern nur dann vollständig steuerliche geltend gemacht werden, wenn die Überlassung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt.

Im Ergebnis kann daher nur empfohlen werden, sowohl bei der Gewährung von betrieblichen Darlehen als auch bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung eine ausreichende Dokumentation der Vertragskonditionen und gegebenenfalls deren Fremdüblichkeit vorzunehmen.

2.9 Keine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften

Nach § 6 Abs. 5 EStG ist die steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen in bestimmten Konstellationen geregelt bzw. zwingend vorgeschrieben. Der Fall der Übertragung von einer Personengesellschaft unmittelbar auf eine andere Personengesellschaft, an der die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft ebenfalls (im gleichen Verhältnis) beteiligt sind, ist allerdings in § 6 Abs. 5 EStG nicht geregelt, woraus die Finanzverwaltung ableitet, dass eine derartige Übertragung nicht zu Buchwerten erfolgen kann.

In dem BFH-Urteil vom 25. November 2009 (I R 72/08) hat der I. Senat ausführlich begründet, dass § 6 Abs. 5 EStG auf die Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften keine Anwendung findet.

Entgegen dieser Auffassung hat der IV. Senat des BFH es in seinem Beschluss vom 15. April 2010 (IV B 105/09) unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die vorgenannte Entscheidung des I. Senats weiterhin als „ernstlich zweifelhaft“ angesehen, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Er begründet dies damit, dass er keinen Rechtfertigungsgrund für eine Besteuerung stiller Reserven in diesem Fall erkennen könne, da die stillen Reserven ebenso wie in den anderen in § 6

Abs. 5 EStG geregelten Fällen demselben Steuersubjekt zugeordnet blieben.

Das BMF hat nunmehr mit Schreiben vom 29. Oktober 2010 (IV C 6 – S 2241/10/10002 :001) auf den Meinungsstreit innerhalb des BFH reagiert und klargestellt, dass es an seiner Rechtsansicht – entsprechend dem Urteil des I. Senats – festhält. Nach Auffassung des BMF ist ein Analogieschluss dahingehend, dass eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften möglich sein müsse, nicht zulässig, da es insoweit an einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes fehle. Auch liege kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, da es im deutschen Steuerrecht keinen allgemeinen Grundsatz gebe, der eine gewinneutrale Übertragung zulässt oder vorschreibt, soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Bei Erlass von Feststellungsbescheiden wird die Finanzverwaltung daher auch zukünftig daran festhalten, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. In diesen Fällen sollte unter Bezugnahme auf den Beschluss des IV. Senats des BFH Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden, welche die Finanzverwaltung laut dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2010 aufgrund des BFH-Beschlusses auch gewähren will.



3. Umsatzsteuer

3.1 Umsatzsteuerrichtlinien werden durch Anwendungserlass ersetzt

Anwendungserlass ersetzt die Umsatzsteuerrichtlinien

Die Finanzverwaltung hat die bisherigen Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) durch einen Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ersetzt. Anzuwenden ist der Erlass für alle Umsätze, die ab dem 1. November 2010 erwirtschaftet werden.

Der Anwendungserlass bietet im Vergleich zu den bisherigen Umsatzsteuerrichtlinien den Vorteil, dass er regelmäßig aktualisiert werden kann. Die aktuelle Fassung ist jederzeit auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen abrufbar. Die Finanzverwaltung ändert damit ihre bisherige Vorgehensweise, alle 3 bis 4 Jahre neue Richtlinien nach einem starren und langwierigen Abstimmungsprozess herauszugeben.

Im Folgenden stellen wir Ihnen zwei bedeutende Änderungen der Verwaltungsauffassung vor, die in den neuen Anwendungserlass aufgenommen wurden:

1. Anhaltspunkte für umsatzsteuerliche Organschaften

Eine umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungspunkte gleichermaßen ausgeprägt sind.

Der Abschnitt 2.8 des Umsatzsteueranwendungserlasses nimmt verschiedene BFH Urteile auf, welche in den bisherigen Richtlinien noch nicht enthalten waren. Es wurden unter anderem die BFH Urteile vom 5. Dezember 2007 (Az. V R 26/06) und vom 3. April 2008 (Az. V R 76/05) aufgenommen. Nach diesen Urteilen kann auf Grund einer lediglich finanziellen Eingliederung weder auf die organisatorische noch auf die wirtschaftliche Eingliederung eines Unternehmens geschlossen werden. Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft bestimmen sich allein nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Eine aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung hat keine Bedeutung.

Weiterhin erhält der Erlass eine Sonderregelung für die sog. Einheits-GmbH & Co. KG. Soweit eine KG an der GmbH zu 100% unmittelbar beteiligt ist, kann die GmbH in die KG eingegliedert werden, da die KG auf Grund ihrer Gesellschafterstellung sicherstellen kann, dass ihr Wille auch in der GmbH durchgesetzt wird. Wie auch bereits die Richtlinien enthält jedoch auch der Erlass weiterhin die Bestimmung, dass eine GmbH, die an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen der KG eingegliedert werden kann.

Weiterhin wurde ein Satz eingefügt, dass die gleichzeitige Eingliederung einer Organgesellschaft in die Unternehmen mehrerer Organträger nicht möglich ist. Damit wird die Entscheidung des BFH vom 30. April 2009 (Az. V R 3/08) mit einem gleichlautenden Leitsatz aufgegriffen.

Schließlich wurde noch ein neuer Absatz 4 eingefügt. Dieser geht zurück auf das BFH Urteil vom 29. Oktober 2008 (Az. XI R 74/07). In diesem Urteil stellt der BFH fest, dass weder das EU-Gemeinschaftsrecht noch das Umsatzsteuergesetz ein Wahlrecht für den Eintritt der Rechtsfolgen einer Organschaft vorsieht. Liegen folglich die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung vor, so treten die Folgen der umsatzsteuerlichen Organschaft unabhängig vom Willen der Parteien ein.

2. Umfang des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden

In Abschnitt 15.17 Absatz 5 wird das BFH Urteil vom 28. September 2006 (Az. V R 43/03) eingefügt. Danach ist für den Umfang des Vorsteuerabzugs bei Erwerb und erheblichem Umbau eines für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze vorgesehenen Gebäudes entscheidend, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen nur um Erhaltungsaufwand oder anschaffungsnahen Aufwand handelt oder die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen ist. Vorsteuerbeträge, die einerseits das Gebäude selbst oder andererseits die Erhaltung, Nutzung oder den Gebrauch des Gebäudes betreffen, sind gesondert zu beurteilen.

Handelt es sich insgesamt um Aufwendungen für das Gebäude selbst, kommt nur eine Aufteilung der gesamten Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab in Betracht. Dieser kann ein Flächen- oder ein Umsatzschlüssel sein. Der Umfang der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf sog. Erhaltungsaufwand an dem Gebäude kann sich hingegen danach richten, für welchen Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gebäudes die Aufwendungen vorgenommen werden. Selbst wenn Herstellungskosten eines Gebäudes aus einer Vielzahl von einzelnen Leistungsbezügen bestehen, die für sich betrachtet einzelnen Gebäudeteilen zugerechnet werden könnten, so kommt ein Vorsteuerabzug dennoch nur entsprechend der durchschnittlich umsatzsteuerpflichtig vermieteten Fläche des gesamten Gebäudes in Betracht. Wer-

den jedoch lediglich bestimmte Gebäudeteile angeschafft oder hergestellt, sind diese der jeweilige Gegenstand.

Die bisherigen Regelungen zu diesem Thema waren in Abschnitt 208 Absatz 2 der Umsatzsteuerrichtlinien geregelt. Bislang musste jeder einzelne Leistungsbezug und jede Anzahlung gesondert dem Gebäudeteil zugeordnet werden, für den sie bestimmt war. Die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen war ausschließlich bei tatsächlich gemischt genutzten Gebäudeteilen, wie z.B. dem Treppenhaus, Heizungskeller oder Dach, möglich. Eine Unterscheidung nach Erhaltungsaufwand und anschaffungsnahe Herstellungsaufwand/nachträgliche Herstellungskosten gab es bislang nicht.

3.2 e-Rechnung: Änderung der Mehrwertsteuer-Richtlinie

Der EU-Ministerrat hat am 13. Juli 2010 die Änderung der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG verabschiedet und damit die Diskussionen über die Anforderungen an elektronische Rechnungen (sog. eRechnungen) abgeschlossen. Mit der geänderten Richtlinie soll der Einsatz der eRechnung durch Technologieneutralität gefördert werden. Hintergrund sind die Kosteneinsparungs-, Effizienz- und Produktivitätspotenziale, welche der eRechnung zugeschrieben werden.

Die Richtlinie fordert keine weitergehenden MwSt-Anforderungen an eRechnungen als an Papierrechnungen. Nach Art. 233 der Richtlinie ist eine eRechnung – nach Zustimmung des Empfängers – durch die Finanzbehörden zu akzeptieren, wenn die Echtheit, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der eRechnung gewährleistet ist. Dies kann durch jedwedes „innerbetriebliche Steuerungsverfahren“ erfolgen, die einen zuverlässigen Prüfpfad zwischen Rechnung und einer Lieferung oder sonstigen Leistung schaffen kann. Explizit nennt die Richtlinie die qualifizierte elektronische Signatur und den elektronischen Datenaustausch (EDI) als geeignete innerbetriebliche Steuerungsverfahren. Andere geeignete Steuerungsverfahren sind jedoch ebenso zulässig.

Keine verbindlichen Vorgaben enthält die Richtlinie zur Archivierung der eRechnung. Die Mitgliedstaaten können ausdrücklich die Aufbewahrung in Originalform verlangen sowie die Archivierungsdauer selbst bestimmen. Von der EU-Kommission wurde hierzu jedoch eine einheitliche Frist von 6 Jahren vorgeschlagen. Darüber hinaus wurde vorgeschlagen, dass die elektronisch aufbewahrten Rechnungen den zuständigen Behörden zu Kontrollzwecken online zugänglich gemacht werden sollen.

Neben den Anforderungen an die eRechnung umfasst die Änderung der Richtlinie auch Regelungen über den Eintritt des Steueranspruchs bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, das anwendbare Recht, die Ausstellung von Rechnungen sowie die Möglichkeit der Einführung von sog. Cash Accounting Schemes.

Die Mitgliedstaaten müssen die Richtlinie bis 31. Dezember 2012 in nationales Recht umgesetzt haben. Konkrete Gesetzgebungsvorhaben in Deutschland sind noch nicht bekannt, der Regierungskoalitionsausschuss hat am 9. Dezember 2010 jedoch angedeutet, die Anforderungen an eine eRechnung für die Belange der Umsatzsteuer nach Möglichkeit zu reduzieren.

3.3 Steuerfreiheit individueller Portfolioverwaltung

Mit Datum vom 22. März 2010 (6 K 1930/09) hatte das Hessische Finanzgericht („Hessische FG“) Gelegenheit zu Steuerbefreiung von Leistungen

der individuellen Vermögensverwaltung Stellung zu beziehen. Bemerkenswert an der Entscheidung ist, dass das Hessische Finanzgericht hier ausdrück-



lich der Auffassung der Finanzverwaltung im Nichtanwendungserlass vom 9. Dezember 2008 (BStBl. I S. 1086; IV B 9 – S 7117 – f/07/10003) widersprochen hat. Das Hessische Finanzgericht nähert sich somit wieder der im Nichtanwendungserlass aufgegriffenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 11. Oktober 2007 (V R 22/04) an.

Das Hessische FG hatte in seiner Entscheidung darüber zu befinden, ob die individuelle Vermögensverwaltung einer Bank für einen inländischen Kunden der Umsatzbesteuerung unterliegt. Der Kunde hatte hierbei die Bank beauftragt, bestimmte Vermögenswerte unter Berücksichtigung der vom Kunden ausgewählten Strategievariante nach eigenem Ermessen und ohne vorherige Einholung einer Weisung zu verwalten und alle Maßnahmen zu treffen, die bei der Verwaltung des Vermögens zweckmäßig erscheinen und hierzu über die Vermögenswerte zu verfügen. Als Vergütung hatte der Kunde pro Jahr einen Prozentsatz des positiven verwalteten Vermögenswertes zuzüglich Umsatzsteuer zu zahlen. Es war vereinbart, dass sich die Teilpauschalvergütung aus einem Anteil für die Vermögensverwaltung und einem Anteil für den An- und Verkauf von Wertpapieren zusammensetzt.

Das Hessische FG kam hier zunächst zu dem Ergebnis, dass die von der Bank erbrachten Leistungen jedenfalls zum Teil als Vermittlungstätigkeit charakterisieren, die von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. e und Buchst. c UStG i.d.F. vom 21. Februar 2005 („UStG 2005“) ohne weiteres umfasst sind. Zweck der Tätigkeit bei der Vermittlung von Umsätzen mit Wertpapieren und Geldforderungen sei es, das Erforderliche zu tun, damit

zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat. Sie kann unter anderem darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Vertragsschluss nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Durch das Treffen einzelner An- und Verkaufentscheidungen und das anschließende Auftreten im Namen und für Rechnung des Anlegers hat die Bank in diesem Sinne jedenfalls das Erforderliche getan, um einen Vertragsschluss zwischen dem Kunden und dem Käufer bzw. Verkäufer zu bewirken und daher Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und Geldforderungen i. S. des § 4 Nr. 8 Buchst. e und Buchst. c UStG 2005 „vermittelt“.

Die darüber hinaus erbrachten Leistungen hat das Hessische FG als gegenüber der eigentlichen Vermittlungsleistung unselbständige Nebenleistungen qualifiziert. Das Hessische FG hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die von der Finanzverwaltung im Nichtanwendungserlass vertretene Ansicht, wonach nicht die i. S. von § 4 Nr. 8 Buchst. c und Buchst. e UStG 2005 steuerbefreiten Leistungen, sondern die (sonstigen) (Verwaltungs-) Leistungen der Gesamtleistung ihr Gepräge geben, nicht überzeugt, da die auf den Erwerb (objektiv) optimaler Wirtschaftsgüter gerichtete Tätigkeit des Leistungserbringers (Bank) der vereinbarten Gesamtleistung ihr Gepräge gibt. Die Gesamtleistung der individuellen Vermögensverwaltung sei daher steuerfrei.

Gegen das Urteil wurde durch die Finanzverwaltung beim BFH Revision eingelegt (BFH - V R 9/10).

3.4 Zum Vorsteuerabzug für Dienstleistungen zugunsten der Gesellschafter

Eine Personengesellschaft kann die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für Dienstleistungen, die der Erfüllung einkommensteuerrechtlicher Verpflichtungen ihrer Gesellschafter dienen, nicht als Vorsteuer geltend machen.

Im konkreten Fall hatte der BFH (Urteil v. 8. September 2010, Az. XI R 31/08) über die für Dienstleistungen gezahlte Vorsteuer eines geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG zu entscheiden. Der Immobilienfonds verfügte selbst über kein Personal und schloss deshalb zur Wahrnehmung des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs einen Geschäftsbesorgungsvertrag

mit einer anderen Gesellschaft ab. Die im Rahmen der Geschäftsbesorgung anfallenden Kosten wurden der GmbH & Co. KG inklusive Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die Gesellschaft wiederum machte die Umsatzsteuer im Rahmen ihrer Umsatzsteuer-Erklärung als Vorsteuer geltend.

Nach Ansicht des BFH sind die in Rechnung gestellten Kosten nur zum Teil der Gesellschaft zuzuordnen. Im Rahmen des Geschäftsbesorgungsvertrages wurden unter anderem Steuerberatungskosten für die Erstellung der Bilanz und GuV sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften in Rechnung gestellt. Die



auf die Erstellung der Bilanz und GuV entfallende Vorsteuer kann ohne weiteres abgezogen werden, da die Leistung direkt der Gesellschaft zu zurechnen ist. Eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von gewerblichen Einkünften

dient allerdings der Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter. Diese Leistung kommt somit auch nur den Gesellschaftern zugute. Folglich hat der BFH einen Abzug der auf diese Leistung entfallenden Vorsteuer untersagt.

3.5 EuGH-Vorlage zu Umsatzbesteuerung bei Geschäftsveräußerung im Ganzen

Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn Betriebsgrundlagen nur vermietet werden?

Vorlage des BFH an den EuGH

Der Verkauf eines ganzen Unternehmens oder eines Unternehmensteils unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Der Verkäufer braucht keine Umsatzsteuer abzuführen, und der Käufer ist nicht darauf angewiesen, sich die gezahlte Vorsteuer vom Finanzamt zurückzuholen. Außerdem kann der Käufer die Besitzzeiten für die Vorsteuerberichtigung fortführen, so dass die fünf- oder zehnjährigen Berichtigungszeiträume nicht wieder von vorn beginnen.

Doch dafür müssen die Voraussetzungen einer „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ erfüllt sein. Dazu zählt: Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen an den Käufer mit veräußert werden.

Oft soll aus guten Gründen ein Betriebsgrundstück oder eine andere wesentliche Betriebsgrundlage nicht mit veräußert werden. Bislang war es unschädlich, wenn einzelne solcher Güter dem Käufer nur langfristig vermietet, aber nicht verkauft wurden. Bei Immobilien reichte eine feste Mietdauer von acht Jahren. Erst jüngst hat die Finanzverwaltung dieser Rechtsprechung in ihrem neuen Umsatzsteueranwendungserlass beigepflichtet.

Dem BFH lag nun ein Fall vor, in dem der Verkäufer eines Unternehmens das Ladenlokal zurückgehalten hatte. Er hat es dem Käufer unbefristet

vermietet. Der Mietvertrag konnte allerdings mit einer Frist von einem halben Jahr gekündigt werden.

Der BFH hat den Fall dem EuGH vorgelegt. (Beschluss des BFH vom 14. Juli 2010, Az.: XI R 27/08). Er fragt den EuGH zunächst, ob trotz des Zurückbehaltens überhaupt eine begünstigte Geschäftsveräußerung vorliegen könne, und weiter, welche Anforderungen dann an den Mietvertrag zu stellen sind. Es ist nicht ausgeschlossen, dass der EuGH die bisherige deutsche Praxis beendet.

Bis zur Entscheidung des EuGH müssen Unternehmer mit der Rechtsunsicherheit leben. Die Praxis hilft sich seit jeher mit einer Klausel im Kaufvertrag, die sowohl den Fall regelt, dass die Übertragung letztlich als begünstigte Geschäftsveräußerung angesehen wird, als auch den Fall, dass doch Umsatzsteuer anfällt.

Selbst wenn der Käufer Vorsteuern abziehen kann, ist es nicht gleichgültig, ob der Verkauf umsatzsteuerlich von vornherein richtig eingestuft wird oder nicht. Nehmen die Parteien eine Geschäftsveräußerung an, und nach einer Betriebsprüfung ist es doch keine, dann fallen beim Verkäufer Nachzahlungszinsen an. Denn er hat die Umsatzsteuer verspätet gezahlt. Im umgekehrten Fall dagegen hat der Käufer rechtswidrig Vorsteuern geltend gemacht. Die Zinsen werden dann ihm auferlegt. Eine möglichst gute Prognose ist deshalb wichtig.

3.6 Änderung der Bemessungsgrundlage beim Verkauf einer Gewerbeimmobilie

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 11. Februar 2010 (AZ: V R 2/09, BStBl. II 2010, 765) entschieden, dass ein vom Verkäufer an den Käufer gezahlter Ausgleich für im Kaufvertrag garantierte, aber nicht erzielte Mieterträge zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer führt, da die Zahlung im unmittelbaren Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht.

Die Ausgleichszahlung erfolgte im Streitjahr 2004 aufgrund eines zwischen den Kaufvertragsparteien geschlossenen Vergleiches. Das Finanzamt und die Vorinstanz sahen in der Zahlung keine nachträgliche Kaufpreisminderung, sondern einen nicht steuerbaren Schadenersatz und verwehrten der Verkäuferin die Minderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 1

UStG. Zwar bestehe ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Kaufvertrag. Der Entgeltanspruch der klagenden Verkäuferin und der Anspruch der Käuferin aus dem Vergleich beruhen jedoch auf verschiedenen Gründen.

Der BFH hielt es dagegen für unerheblich, ob sich die Zahlung zivilrechtlich als Schadenersatz oder Mängelgewährleistung darstellt. Entgelt sei alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten bzw. was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer erhalten soll. Der Wert für Gewerbeimmobilien beurteile sich anhand der nachhaltig erzielbaren Mieteinkünfte. Maßgeblich sei daher allein das umsatzsteuerliche Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung. Durch die nachträgliche Vereinbarung würden alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien für erledigt erklärt,

sodass die Käuferin letztendlich nur noch einen geminderten Betrag für die Immobilie zu zahlen habe. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ändere sich entsprechend.

Das Urteil knüpft an frühere Entscheidungen zu den Mängelrechten an und darf daher insbesondere nicht auf selbständige Garantieverprechen übertragen werden. Vorliegend war die Mietgarantie insbesondere deswegen 1987 vertraglich vereinbart worden, da die Rechtsprechung seinerzeit Umsatz- und Ertragsangaben nicht als zusicherungsfähige Eigenschaften der Kaufsache anerkannte. Die Abgrenzung zwischen einem umsatzsteuerlich relevanten Entgelt und einem „echten“ Schadenersatz anhand des unmittelbaren Zusammenhangs zur Leistung ist daher im Einzelfall zu prüfen.

3.7 Gutscheine sind mehrwertsteuerpflichtig

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) urteilte im Juli 2010 (Az. C-40/09) über die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen. Aus Sicht des EuGH handelt es sich bei der entgeltlichen Ausgabe um eine umsatzsteuerliche Dienstleistung, die in Deutschland mit 19% Umsatzsteuer zu besteuern ist.

Im entschiedenen Fall ging es um einen britischen Arbeitgeber, der seinen Arbeitnehmern einen Teil des Arbeitslohns in Warengutscheinen ausbezahlte. Hierfür hatte der Arbeitgeber keine Umsatzsteuer abgeführt mit der Begründung, dass es sich lediglich um einen Verzicht auf Arbeitslohn handele.

Bislang war das Aushändigen von Gutscheinen in Deutschland nicht umsatzsteuerbar. Die Finanzverwaltung war der Ansicht, dass es sich nur um den Umtausch von Bargeld in Substitut handele. Die Umsatzsteuer entstand erst im Zeitpunkt des Umtauschs des Gutscheins in Waren. Aufgrund des EuGH-Urteils wird die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung umgekehrt. Zukünftig ist bereits der Verkauf eines Gutscheins eine umsatzsteuer-

bare und umsatzsteuerpflichtige Leistung. Beim Verkauf eines Gutscheins im Wert von 20 EUR erzielt der Händler somit ein Nettoumsatz in Höhe von 16,81 EUR und muss 3,19 EUR Umsatzsteuer abführen. Zur Vermeidung einer doppelten Umsatzbesteuerung ist der Umtausch des Gutscheins in Waren dann nicht mehr umsatzsteuerbar. Sollte die Ware, die mit dem Gutschein erworben wird, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, muss der Steuerpflichtige eine Umsatzsteuerkorrektur vornehmen, da er bei Verkauf des Gutscheins 19% Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.

Die Finanzverwaltung hat sich zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht zu dem EuGH-Urteil und seinen Folgen geäußert. Für den Handel wäre ein Nichtanwendungserlass sicherlich die beste Lösung.

Schließlich ist zu fragen, ob die Ausgabe von Gutscheinen die auch zur Auszahlung des Nennwerts berechtigen, weiterhin eine nicht umsatzsteuerbare Leistung darstellen. Über solche Gutscheine hat der EuGH bislang keine Aussage getroffen.



4. Lohnsteuer

4.1 Lohnsteuerkarte 2010 gilt auch für 2011

Zum 20. September 2009 haben die Gemeinden letztmalig für das Kalenderjahr 2010 eine Lohnsteuerkarte für Arbeitnehmer aufgestellt und übermittelt. Die Lohnsteuerkarte behält für das Übergangsjahr 2011 ihre Gültigkeit und wird ab dem Kalenderjahr 2012 durch ein elektronisches Verfahren ersetzt.

Ab 2011 gilt das sogenannte ELStAM. Der Name steht für Elektronische LohnsteuerSteuerAbzugs-Merkmale. Die elektronischen Daten werden bis zum Jahr 2011 in einer Datenbank beim Bundeszentralamt für Steuern aufgebaut. Alle Daten, die für den Arbeitnehmer ab dem Jahr 2012 relevant sind, werden direkt dem Arbeitgeber zum Abruf von der zentralen Datenbank des Bundeszentralamtes für Steuern zur Verfügung gestellt. Dies soll die Kommunikation zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzbehörden beschleunigen und Papier sparen.

Das elektronische Verfahren wird in 2011 stufenweise eingeführt. Die Lohnsteuerkarte 2010 behält für das Übergangsjahr 2011 ihre Gültigkeit mit allen Eintragungen (wie Steuerklasse oder Freibeträge). Erst in 2012 wird sie endgültig durch ein elektronisches Verfahren ersetzt. Für den Arbeitgeber bedeutet das, dass er die Lohnsteuerkarte 2010 auch nach Ablauf des Kalenderjahres 2010 weiter aufbewahren muss; die Lohnsteuerkarte darf nicht vernichtet werden. Zukünftig werden nicht mehr die Gemeinden sondern die Finanzämter für Änderungen der Besteuerungsmerkmale zuständig sein. Nur für die Änderungen der Meldedaten an sich wie bspw. Heirat oder Geburt, sind weiterhin die Gemeinden zuständig. Eine Änderungsverpflichtung für Arbeitnehmer besteht jedoch nicht, wenn ein auf

der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragener Freibetrag zum 1. Januar 2011 zugunsten des Arbeitnehmers abweicht. Hieraus folgt, dass Abweichungen zugunsten des Arbeitnehmers automatisch vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzugsverfahren 2011 zu berücksichtigen sind. Zu beachten ist jedoch, dass wenn sich ein für das Kalenderjahr 2010 eingetragener Freibetrag im Kalenderjahr 2011 verringert, es zu Nachzahlungen bei der Einkommenssteuerveranlagung 2011 kommen kann, wenn keine Anpassung der Freibeträge vorgenommen wird.

Folgende wichtige Übergangsregelungen sind für das Kalenderjahr 2011 geplant:

Wird in 2011 erstmalig eine Lohnsteuerkarte benötigt (Berufseinsteiger) oder ist die Lohnsteuerkarte unbrauchbar geworden oder verloren gegangen, hat das zuständige Finanzamt auf Antrag eine Ersatzbescheinigung anstelle der Lohnsteuerkarte auszustellen. Die Ersatzbescheinigung kann mit dem „Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011“ beim Finanzamt angefordert werden.

Beginnt ein lediger Arbeitnehmer im Übergangsjahr 2011 ein Ausbildungsdienstverhältnis als erstes Dienstverhältnis, kann der Arbeitgeber auf die beschriebene Ersatzbescheinigung verzichten und die Lohnsteuer nach Steuerklasse I ermitteln.

Die Abschaffung der Lohnsteuerkarte hat keine Auswirkung auf die Steuererklärung der Arbeitnehmer. Die Grundsätze zur Abgabe der Steuererklärung bleiben bestehen.

5. International

5.1 Wesentliche Inhalte des BMF-Schreibens zur Funktionsverlagerung

Nach einem ersten Entwurf des Bundesfinanzministeriums (BMF) in 2009 liegt nun das endgültige Schreiben vom 13. Oktober 2010 vor, in dem die Finanzverwaltung anknüpfend an die Funktionsverlagerung ihre Sicht der Einkunftsabgrenzung in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen darstellt.

Auf 81 Seiten wird unter anderem dargelegt, welche Geschäftstätigkeiten nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Funktion darstellen, sowie eine Auswahl an Geschäftsvorfällen, die zur Verlagerung einer solchen Funktion führen. Folge einer Funktionsverlagerung ist die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven. Der Wert der Funk-

tion ist hierbei grundsätzlich als Ganzes unter Berücksichtigung funktions- und kapitalisierungsadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen, was letztendlich neben einer Realisierung und Versteuerung stiller Reserven auch in Aufdeckung und Versteuerung des bestehenden Gewinnpotentials auf Grund der Funktionsverlagerung führt.

Auch zu den Öffnungsklauseln nimmt das BMF Stellung. So kann eine Transferpaketbewertung unterbleiben, wenn beispielsweise keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter ins Ausland übertragen werden. Weiterhin ist eine Einzelpreisbestimmung statt einer Transferpaket-Bewertung möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Summe der Ein-

zelpreise dem Wert des Transferpaketes entspricht.

Wir gehen davon aus, dass die Frage des Vorliegens einer Funktionsverlagerung und ihrer Bewertung in künftigen Betriebsprüfungen einen Schwerpunkt bilden wird. Es ist dringend zu empfehlen, im Falle grenzüberschreitender Maßnahmen, das Vorliegen einer Funktionsverlagerung zu überprüfen und zeitnah zu dokumentieren. Im Falle einer fehlenden Dokumentation kann die Finanzverwaltung im Rahmen einer Schätzung, die Bewertung zuungunsten des Steuerpflichtigen vornehmen, wohingegen im Falle einer vorliegenden Dokumentation die Beweislast für eine Anpassung bei der Finanzverwaltung liegt.

5.2 Lizenzzahlungen an Gesellschafter in den USA

Ist der Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft (z.B. KG, OHG) als deren (Mit-) Unternehmer anzusehen, sind Vergütungen, die er von der Gesellschaft für die Hingabe von Darlehen (= Zinsen) oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (z.B. Lizenz-, Miet- und Pachteinnahmen) bezieht (sog. Sondervergütungen), aus steuerlicher Sicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Seit geraumer Zeit ist umstritten, ob diese steuerliche Umqualifizierung auch in solchen grenzüberschreitenden Sachverhalten gelten soll, in denen die Aufteilung des Besteuerungsrechts der betroffenen Staaten durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geregelt wird, mit der Folge, dass für die Zinsen, Lizenzgebühren oder Miet-/Pachteinnahmen die Verteilungsregelung des DBA für Unternehmensgewinne Anwendung finden würde.

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass die deutsche Einordnung von Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte grundsätzlich auch im Rahmen von DBAs gelten soll. Diese Position wurde durch den Gesetzgeber erst kürzlich bestätigt, indem eine Vorschrift in das Einkommensteuergesetz aufgenommen wurde, wonach Sondervergütungen für DBA-Zwecke ausschließlich als Unternehmensgewinne einzuordnen sind, sofern in dem Abkommen keine die Sondervergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthalten ist. Folge dieser steuerlichen Einordnung ist, dass die Finanzverwaltung ein deutsches Besteuerungsrecht auf solche Sondervergütungen (z.B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Pachteinnahmen) bejaht, die durch einen ausländischen Gesellschafter im Zusammenhang mit seiner mitunternehmerischen Beteiligung an einer deutschen Personengesellschaft bezogen werden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) ist in einer aktuellen Entscheidung (BFH: I R 74/09) dieser Praxis der Finanzverwaltung entgegen getreten. Ein deutsches Besteuerungsrecht liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut, durch dessen Nutzung die Sondervergütungen erzielt werden, aus Sicht der deutschen Personengesellschaft keinen bilanziellen Aktivposten bildet bzw. der Personengesellschaft nicht in wirtschaftlicher Hinsicht gebühren würde. Diese Voraussetzungen werden in grenzüberschreitenden Sachverhalten regelmäßig nicht erfüllt sein, z.B. da das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut (Patent, Immobilie) oder die dem gewährten Darlehen zugrunde liegende Forderung nicht der deutschen Personengesellschaft, sondern dem ausländischen Stammhaus des Gesellschafters zuzuordnen sind. Ein deutsches Besteuerungsrecht auf die Sondervergütungen würde danach künftig jedenfalls nach Ansicht des BFH ausscheiden.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang noch, dass das Bundesfinanzministerium seine entgegenstehende Auffassung erst kürzlich in einem Erlass dargelegt hat (BMF-Schreiben: IV B 2 – S 1300/09/10003). Die Finanzämter sind somit grundsätzlich (noch) angehalten, die nach Ansicht des BFH unzutreffende steuerliche Behandlung der Sondervergütungen weiterhin anzuwenden. Sofern das Finanzamt demnach Sondervergütungen eines ausländischen Gesellschafters unverändert der deutschen Besteuerung unterwerfen will, sollten gegen den entsprechenden Bescheid Rechtsmittel ernsthaft in Erwägung gezogen werden.

5.3 Unterzeichnung DBA Schweiz

Am 27. Oktober 2010 unterzeichneten der Schweizer Bundesrat Merz und Bundesfinanzminister Schäuble ein revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen beiden Ländern. Hauptneuerung des DBA ist die Orientierung an den Vorgaben der OECD hinsichtlich des Informationsaustausches. Bisher war in Artikel 27 des DBA Schweiz nur eine sogenannte „Kleine Auskunfts-klausel“ vereinbart, nach der die Schweiz Amtshilfe leistete, soweit sie zur Durchführung der Besteuerung einer unter das Abkommen fallenden Steuerart notwendig war. Ebenso existierte ein Bankgeheimnis, das Informationsanfragen ausländischer Finanzbehörden regelmäßig entgegenstand und damit in den Augen vieler anderer Industrienationen eine Einladung zur Steuerhinterziehung darstellte.

Mit der Neufassung des DBA wird nun ausdrücklich wechselseitig die Amtshilfe geleistet, die zur Anwendung und Durchsetzung des gesamten jeweili-

gen innerstaatlichen Rechts notwendig ist. Ausdrücklich findet sich die Formulierung, wonach den Vertragsstaaten kein Ablehnungsrecht für solche Anfragen zusteht, die auf Informationen zielen, welche sich bei einer Bank befinden. Beide Staaten haben sich im ebenfalls neu gefassten Protokoll zum DBA dazu verpflichtet, keine Forschungsexpeditionen nach unbekanntem Steuerfällen zu betreiben und daher Anfragen hinreichend zu konkretisieren. Auch wenn die neuen Auskunfts-möglichkeiten größtenteils erst ab dem 1. Januar 2011 greifen, so ist doch schon jetzt davon auszugehen, dass die Zeiten der Steuerfluchtburg Schweiz damit zu Ende gehen. Personen, die Steuern hinterzogen haben, sollten eine Selbstanzeige abgeben, da sich ggf. aus Auskünften ab 2011 Rückschlüsse auf die davor liegende Zeit ziehen lassen. Angesichts der Verschärfung der Rechtsprechung kann auch nicht mehr davon ausgegangen werden, dass eine öffentliche Hauptverhandlung vor dem Straf-richter vermieden werden kann.



6. Sonstiges

6.1 Grunderwerbsteuer: Weitere Länder planen Erhöhungen

Seit dem Jahr 2006 dürfen die Bundesländer die Grunderwerbsteuersätze selbständig festlegen. Der Einheitssteuersatz von 3,5% wird, aufgrund der angespannten Haushaltslage in vielen Bundesländern, voraussichtlich in den kommenden Jahren zunehmend verschwinden. Erhöht wurden die Steuersätze bereits in Berlin, Hamburg und Sachsen-Anhalt. Zum neuen Jahr werden die Grunderwerbsteuersätze in Brandenburg, Bremen, Niedersachsen und dem Saarland erhöht. Sollte in den benannten Bundesländern ein Grundstückserwerb geplant sein kann es sich lohnen den Kauf noch vor dem 31. Dezember 2010 abzuwickeln und so Grunderwerbsteuer zu sparen. Die folgende Tabelle listet die aktuellen Steuersätze des Jahres 2010 und die bereits beschlossenen Erhöhungen auf.

	Steuersätze
Bayern	3,5%
Baden-Württemberg	3,5%
Berlin	4,5%
Brandenburg	3,5% (ab 2011 5%)
Bremen	3,5% (ab 2011 4,5%)
Hamburg	4,5%
Hessen	3,5%
Mecklenburg-Vorpommern	3,5%
Niedersachsen	3,5% (ab 2011 4,5%)
Nordrhein-Westfalen	3,5%
Rheinland-Pfalz	3,5%
Saarland	3,5% (ab 2011 4%)
Sachsen	3,5%
Sachsen-Anhalt	4,5%
Schleswig-Holstein	3,5% (ab 2013 5%)
Thüringen	3,5%

Schleswig-Holstein hat bereits eine Erhöhung des Steuersatzes ab 2013 beschlossen. In Thüringen befindet sich die Landesregierung zurzeit noch in Beratungen über eine mögliche Erhöhung. Über einen Zeitplan für diese Erhöhung ist momentan noch nichts bekannt.

Regionale Kontakte

Düsseldorf



Dr. Carsten Bödecker
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
carsten.boedecker@luther-lawfirm.com
Telefon +49 211 5660 25020
Telefax +49 211 5660 110

Düsseldorf



Carsten Ernst
Steuerberater, Partner
carsten.ernst@luther-lawfirm.com
Telefon +49 211 5660 25030
Telefax +49 211 5660 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.



Nicole Fröhlich
Steuerberaterin, Partnerin
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com
Telefon: +49 6196 592 24830
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
Roosevelt Square 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, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerpraxen.

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