

Luther.

Steuerrecht aktuell

Newsletter 4. Quartal 2012

1. PRIVAT

1.1 Vorlage des ErbStG an BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit

Seite 3

1.2 BFH lockert restriktive Rechtsprechung zu beschränkter Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Seite 3

1.3 BFH (VI R 30/09 und 27/11): Nicht jeder Arbeitnehmerrabatt führt zu Arbeitslohn

Seite 4

2. UNTERNEHMEN

2.1 Gleichlautender Ländererlass vom 2.7.2012 zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Seite 5

2.2 Gesetzesänderung zur Organschaft

Seite 7

2.3 Gesetzesänderung beim Reisekostenrecht

Seite 7

2.4 Wegfall des Verlustvortrags bei Teilbetriebsveräußerung; Anwendung des BFH-Urteils vom 07.08. 2008, IV R 86/05; (OFD Münster, Vfg. v. 27.06.2012, G 1427-159-St 11-33)

Seite 8

2.5 Abtretung der Besserungsanwartschaft auf eine Gesellschafterforderung an einen Anteilserwerber im Rahmen eines sog. Mantelkaufs nicht missbräuchlich (BFH, Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11)

Seite 8

2.6 Erlasse zur Zinsschranke: OFD Frankfurt v. 17.7.2012 und FinMin Schleswig-Holstein v. 27.1.2012

Seite 9

2.7 BFH IV R 54/10: Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei Mitunternehmerschaft

Seite 10

2.8 BFH IV R 41/11: Verhältnis von § 6 V zu § 6 III EStG

Seite 10

3. UMSATZSTEUER

3.1 JStG 2013: Einführung von reverse-charge im Energiehandel

Seite 11

3.2 BFH XI R 28/10: Keine steuerfreie Kreditgewährung bei echter Factoring-Leistung

Seite 12

3.3 BMF v. 24.10.2012: Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Seite 12

4. SONSTIGES

4.1 BVerfG 1 BvL 6/07: Vertrauensschutz bei Änderung der Steuergesetze

Seite 13

4.2 BFH VII R 29/11: Rechtsprechungsänderung bzgl. Aufrechnung mit Insolvenzforderungen

Seite 14

1. Privat

1.1 Vorlage des ErbStG an BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit (BFH, Beschl. v. 27.09.2012)

[ErbStG §§ 13a, 13b, 19 I]

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) könnte teilweise verfassungswidrig sein. Mit Beschluss vom 27.09.2012 hat der Bundesfinanzhof (BFH) erneut Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des mit Wirkung zum 01.01.2009 erst grundlegend geänderten Erbschaftsteuergesetzes geäußert und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Prüfung vorgelegt. Nunmehr wird also das BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG entscheiden und damit letztlich zu mehr Rechtssicherheit beitragen.

Der Entscheidung des BFH lag die Besteuerung einer Erbschaft im Jahr 2009 zugrunde. Der Kläger war zu einem Viertel Miterbe seines verstorbenen Onkels. Zum Nachlassvermögen gehörten ein Guthaben bei Kreditinstituten sowie ein Steuererstattungsanspruch. Das Finanzamt erhob auf den steuerpflichtigen Erwerb von EUR 31.200 einen Steuersatz von 30% und setzte EUR 9.360 Erbschaftsteuer fest. Der Kläger machte sodann geltend, die damalige tarifliche Gleichstellung der Steuerklassen II und III sei verfassungswidrig.

Der BFH teilte zwar nicht die Auffassung des Klägers, dass die im Streitjahr geltende Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III gegen die Verfassung verstößt, da keine Verpflichtung zur Besserstellung von Erwerbfern der Steuerklasse II bestehe. Allerdings existiere mit der, international nicht unüblichen, Verschonung von bestimmten (Betriebs-)Vermögen eine verfassungswidrige Überprivilegierung, die den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes verletzen würde. Für eine weitgehende bzw. vollständige Verschonung beim Erwerb von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften fehle eine ausreichende Rechtfertigung. Anders als die Finanzverwaltung war der BFH der Auffassung, dass bei der Erbschaftsteuer nicht generell von einer Gefährdung von Betriebsfortführungen auszugehen sei.

Darüber hinaus könne auch ein insoweit vorgebrachter „Arbeitsplatzertahl“ nicht als Grund für die Verschonungen von Betriebsvermögen herangezogen werden. Dies ergebe sich aus der Tatsache, dass die weit überwiegende Anzahl der Betriebe ohnehin nicht unter die Lohnsummenregelung des ErbStG fällt, da für sie bereits die hierfür bestehende Grenze von mehr als 20 Beschäftigten nicht eingreife. Zudem bestehe auch angesichts des „Verwaltungsvermögens“ dahingehend eine Fehlsteuerung, dass

nahezu steuerfrei Anteile an einer sog. „Cash-GmbH“ (mit Vermögen ausschließlich aus Bankguthaben) erworben werden können.

Die Entscheidung des BFH kam nicht unerwartet. Es bleibt abzuwarten, ob das BVerfG die Verfassungswidrigkeit des derzeit geltenden Erbschaftsteuergesetzes bejaht. Die Auswirkungen einer solchen möglichen Verfassungswidrigkeit dürften bei der Vererbung von Betriebsvermögen erheblich sein, wobei es jedoch wohl nicht zu einer rückwirkenden Aufhebung von Betriebsvermögensverschonungen kommen wird. Nach einem gleichlautenden Ländererlass der obersten Finanzbehörden vom 14.11.2012 sind insoweit alle Festsetzungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer seit dem 01.01.2009 nur vorläufig durchzuführen. Zugleich ist zu empfehlen, bei geplanten Unternehmensnachfolgen bzw. Schenkungen bald zu handeln, da nun mit weiteren gesetzlichen Verschärfungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen zu rechnen ist (vgl. z. B. den Vorstoß des Bundesrats zur Abschaffung der „Cash-GmbHs“).

Des Weiteren ist die Entscheidung auch im Kontext der derzeit diskutierten (Wieder-)Einführung einer Vermögensteuer mit einer geplanten Privilegierung von Betriebsvermögen von Bedeutung, deren Zulässigkeit nach dieser Entscheidung des BFH zweifelhaft erscheint. Schließlich dürften nun auch wieder Stimmen vernehmbar werden, die eine vollständige Abschaffung der Erbschaftsteuer fordern. Dafür spricht zumindest das relative geringe Steueraufkommen, dem ein hoher Erhebungsaufwand gegenübersteht.

1.2 BFH lockert restriktive Rechtsprechung zu beschränkter Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (BFH, Urt. v. 20.06.2012, IX R 67/10)

[EStG §§ 9 I, 17, 21 I 1 Nr. 1, 23]

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 20.06.2012 (IX R 67/10) seine restriktive Sichtweise zur steuerrechtlichen Behandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften geändert. So sollen Schuldzinsen für ein Darlehen, das zunächst zur Finanzierung von Anschaffungskosten einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommen wurde, grundsätzlich auch dann noch als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn das Gebäude zwar veräußert wird, der Veräußerungserlös jedoch nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit gänzlich zu tilgen.

Dem Urteil lag der Fall zugrunde, dass ein Kläger eine Wohnimmobilie erworben, diese vermietet und sodann Vermietungseinkünfte daraus erzielt hat. Nach einigen Jahren veräußerte er das Wohnungsgebäude hingegen mit Verlust. Mit dem dabei erzielten Veräußerungserlös konnte die bei der Anschaffung des Gebäudes aufgenommene Darlehensschuld nicht vollständig abgelöst werden, was dazu führte, dass der Kläger auch in dem streitigen Jahr noch Schuldzinsen für die ursprünglich aufgenommenen Verbindlichkeiten aufwenden musste. Das Finanzamt erkannte die vom Kläger bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend gemachten „nachträglichen Schuldzinsen“ nicht als Werbungskosten an.

Der BFH schloss sich demgegenüber der Auffassung des Klägers an. Denn die seitens des Klägers begehrten Schuldzinsen hätten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden müssen. Grundsätzlich können zu den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung auch Schuldzinsen gehören, soweit sie durch die Vermietung bzw. Verpachtung veranlasst worden sind (sog. Veranlassungsprinzip). Diese Veranlassung sei laut BFH im vorliegenden Streitfall gegeben. Namentlich bestehe der Veranlassungszusammenhang zwischen dem Restdarlehen und den früheren Vermietungseinkünften auch nach Veräußerung der Immobilie fort. Dies soll insbesondere auch dann gelten, wenn der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen.

Hintergrund dieser Rechtsprechungsänderung durch den BFH ist die vor ca. zehn Jahren vom Gesetzgeber getroffene Grundentscheidung, dass Wertsteigerungen bei der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken innerhalb einer auf zehn Jahre erweiterten Frist zu erfassen sind. Durch diese Verlängerung der Veräußerungsfrist ist zugleich der Besteuerungszugriff ausgeweitet worden. Hinzu kommt auch der systematische Zusammenhang zwischen privaten Veräußerungsgeschäften und einer vorangegangenen steuerbaren und steuerpflichtigen Nutzung des Grundstücks durch die Regelung in § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG. – Hierdurch kommt es nach Auffassung des BFH zu einer strukturellen Gleichstellung bei der Ermittlung des Gewinns aus einem steuerbaren Grundstücksveräußerungsgeschäft und der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens. Konsequenz sei es daher, den nachträglichen Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf den hier vorliegenden Sachverhalt auszuweiten und damit die gebotene steuerrechtliche Gleichbehandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei den Gewinn- und bei den Überschusseinkünften wieder herzustellen.

Für die Praxis bedeutet diese Entscheidung, dass der BFH durch seine Rechtsprechungsänderung Klarheit bei der Abziehbarkeit von nachträglichen Schuldzinsen geschaffen hat. Das Urteil führt dazu, dass ein Steuerpflichtiger fortan einfacher nachträglich entstandene Schuldzinsen bei seinen Vermietungseinkünften abziehen können. Positiv zu bewerten ist schließlich, dass der IX. Senat des BFH sich dadurch nun inhaltlich dem X. Senat angenähert hat (BFH, Urteil vom 28.03.2007, Az: X R 15/04). Nach dieser Entscheidung aus dem Jahr 2007 sind Schuldzinsen für ein betrieblich verursachtes Darlehen nach einer Betriebsaufgabe nur in dem Fall als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn die Schulden nicht durch Verwertung des Aktivvermögens beglichen werden können.

1.3 BFH (VI R 30/09 und 27/11): Nicht jeder Arbeitnehmerrabatt führt zu Arbeitslohn

Arbeitnehmerrabatte sind nicht grundsätzlich Arbeitslohn BFH Urteil vom 26.07.2012 (BFH, VI R 27/11)

Mit dem vorliegenden Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) klargestellt, dass nicht jeder Arbeitnehmerrabatt als Arbeitslohn zu verstehen ist.

Im Streitfall hat ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber (Automobilhersteller) jeweils beim Kauf eines PKWs einen Preis gewährt bekommen, der deutlich unter dem Listenpreis lag. Der BFH entschied, dass dieser eingeräumte Rabatt nicht als Arbeitslohn zu versteuern ist, sofern auch Nichtarbeitnehmer einen solchen Rabatt eingeräumt bekommen.

Für die Bewertung des dem Arbeitnehmer eingeräumten Rabatts ist grundsätzlich der günstigste Preis am Markt gemäß der Grundnorm § 8 Absatz 2 EStG maßgebend. Wird dieser Preis unterschritten, so wird davon ausgegangen, dass es sich dabei um eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Abweichend von der Grundnorm kann die Spezialnorm gemäß § 8 Absatz 3 EStG Anwendung finden. Hier kann der Arbeitnehmer einen Bewertungsabschlag von 4% und einen Rabattpreis abziehen.

Zu beachten ist, dass bei stark abweichenden Preisen die dem ersten Anschein nach günstigere Regelung gemäß § 8 Absatz 3 EStG verfehlt wird, wenn der vom Arbeitgeber angebotene Preis und der niedrigste Marktpreis stark abweichen.

Der Arbeitgeber hat im Rahmen des obliegenden Lohnsteuerabzugs ebenfalls das Recht zwischen beiden Vorschriften zu wählen. So kann der Vorteil entweder nach § 8 Absatz 3 EStG der Lohnbesteuerung unterliegen oder im Rahmen der Pauschalierung gemäß § 8 Absatz 2 EStG. Damit wird dem Arbeitgeber ein Wahlrecht eingeräumt.

Angesichts dieser Möglichkeit für den Arbeitgeber muss es auch dem Arbeitnehmer frei sein wählen zu können. Dieses Wahlrecht kann der Arbeitnehmer nun in seiner Einkommensteuererklärung ausüben.

2. Unternehmen

2.1 Gleichlautender Ländererlass vom 2.7.2012 zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag. Der Gewerbeertrag ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb, korrigiert um gewerbsteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen. Die Tatbestände der Hinzurechnung von Geld- und Sachkapitalüberlassungen wurden durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) neu geregelt und durch die Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen ersetzt. Die obersten Finanzbehörden hatten ihre Sichtweise zur Anwendung der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen in dem koordinierten Ländererlass vom 4. Juli 2008 dargelegt. Der Erlass wurde nun überarbeitet. Die geänderte Fassung wurde mit Schreiben vom 2. Juli 2012 veröffentlicht.

Nachfolgend werden die wesentlichen Änderungen bzw. Klarstellungen zu den Anwendungsfragen aus Sicht der Finanzverwaltung aufgeführt.

- Hinzurechnung gewinnmindernder Aufwendungen im Allgemeinen
 - Der Erlass stellt klar, dass Aufwendungen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert wurden, nicht hinzuzurechnen sind.
 - Dagegen sind Aufwendungen zu berücksichtigen, für die eine Rückstellung gebildet wurde und die unter die Hinzurechnungstatbestände fallen. Wird die Rückstellung später wieder aufgelöst, sind die Erträge daraus bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend zu kürzen.
- Hinzurechnung von Entgelten für Schulden, § 8 Nr. 1 a) GewStG
 - Bereits in der früheren Fassung des Erlasses vertrat die Finanzverwaltung die Ansicht, dass Zinsaufwendungen für Kredite, die aufgenommen und weitergeleitet werden (durchlaufende Kredite, z. B. beim konzerninternen Cash Pooling) hinzuzurechnen sind. In dem geänderten Schreiben ergänzt die Finanzverwaltung, dass für Zwecke der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung die Zinsaufwendungen und Zinserträge der durchlaufenden Kredite nicht saldiert werden können.
 - Der Zinsanteil bei der Zuführung von Pensionsrückstellungen (Aufzinsungsbetrag) unterliegt nicht der Hinzurechnung. Die Ansicht folgt der bisherigen Auffassung zur Abzinsung mit nachfolgender Aufzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

- Die Finanzverwaltung hält daran fest, dass Zinsen für betriebliche Steuerschulden (§ 233 ff. AO), die den steuerlichen Gewinn gemindert haben, hinzuzurechnen sind. Darunter fallen insbesondere Zinsen für Steuernachzahlungen zur Umsatzsteuer oder zur Gewerbesteuer für Erhebungszeiträume vor 2008.
 - Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter, § 8 Nr. 1 d) und e) GewStG
 - Die allgemeinen Ausführungen der Finanzverwaltung zu der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen wurden ergänzt. Danach ist die Laufzeit der Miet- oder Pachtverträge bei der Beurteilung der Hinzurechnung grundsätzlich ohne Bedeutung. Es werden auch nur Miet- und Pachtzinsen für Wirtschaftsgüter, die aus Sicht des Mieters oder Pächters Anlagevermögen wären, hinzugerechnet. Als Beispiele führt die Finanzverwaltung die Mietaufwendungen für die einmalige oder lediglich stunden- oder tageweise Anmietung von Baumaschinen oder für die Anmietung von Unterkünften (z. B. Bau- montage, Reisedienstleistungen) auf. Dagegen soll aus Vereinfachungsgründen die Hinzurechnung bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzung oder bei kurzfristigen Pkw-Mietverträgen unterbleiben.
 - Entgegen der Behandlung der reinen Betriebskosten wie Wasser, Strom und Heizung soll die Umlage der Grundsteuer bei der Hinzurechnung berücksichtigt werden, da sie zu den Miet- und Pachtzinsen gehöre.
 - Daneben sind auch Entgelte für die Anmietung von Fahrzeugflächen (z. B. Werbung auf Taxi- oder Busflächen) wie Mietaufwendungen zu behandeln und unterliegen der Hinzurechnung.
 - Im Falle der Weitervermietung von Wirtschaftsgütern sind die Mietaufwendungen hinzuzurechnen, da nach Auffassung der Finanzverwaltung auf jeder Stufe der Überlassung eine Benutzung vorkommt. Deshalb kommt – wie auch bei den Zinsen für durchlaufende Kredite – eine Saldierung der Mietaufwendungen mit den Mieterträgen nicht in Betracht.
 - Das Entgelt für die pachtweise Überlassung eines gesamten Netzes oder von Teilen eines Netzes (insb. im Bereich Telekommunikation, Energie und Eisenbahn) unterliegt der Hinzurechnung. Dagegen sind die an Betreiber von anderen Versorgungsnetzen zu entrichtenden Netzentgelte nicht hinzuzurechnen.
 - In der geänderten Fassung des Erlasses wird die Differenzierung von Erbbauzinsen für unbebaute und bebaute Grundstücke hervorgehoben. Die Erbbauzinsen für die Überlassung „unbebauter Grundstücke“ sind gewerbesteuerlich wie Miet- und Pachtentgelte zu behandeln und unterliegen der Hinzurechnung. Der Erbbauzins für die Überlassung eines „bebauten Grundstücks“ ist in einen Tilgungs- und Zinsanteil für die Übertragung des Bauwerks einerseits und in ein Entgelt für die Nutzung des Grund und Bodens andererseits aufzuteilen. Der auf das Bauwerk entfallende Zinsanteil unterliegt der Hinzurechnung, soweit die diesbezüglichen Erbbauzinsen nicht aktiviert wurden.
 - Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 f) GewStG
 - Der Erlass stellt klar, dass Rechte im Sinne der Vorschrift nur solche sind, an denen eine geschützte Rechtsposition besteht. So z. B. die zeitlich befristete Überlassung von Software, wenn dabei das Recht auf Nutzung eingeräumt wird und beim Überlassenden eine geschützte Rechtsposition an diesem Recht (z. B. Urheberrecht) besteht.
 - Die Aufwendungen für die Überlassung ungeschützter Erfindungen, Know-how, Firmenwert, Kundenstamm und sonstiger ungeschützter geistiger Werte unterliegen dagegen nicht der Hinzurechnung.
- Die finale Version des geänderten Erlasses entspricht im Wesentlichen dem bereits Ende August 2011 veröffentlichten Entwurf. Die von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassungen sind zum Teil umstritten. In der Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) vom 29.09.2011 zu dem Entwurf des geänderten Erlasses wird z. B. die Hinzurechnung des Zinsaufwandes für durchlaufende Kredite oder für betriebliche Steuerschulden in Frage gestellt. Ferner ist nach der Stellungnahme der BStBK die Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei der Weitervermietung von Wirtschaftsgütern zweifelhaft. Auch die unterschiedliche Behandlung der kurzfristigen Anmietung von Hotelzimmern und Kfz einerseits und von Baumaschinen andererseits wird in der Stellungnahme kritisiert.
- Davon abgesehen hat das Finanzgericht Hamburg dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage vorgelegt, ob die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen und der in den Miet- und Pachtzinsen enthaltene Finanzierungsanteil gemäß § 8 Nr. 1 a), d) und e) GewStG i. d. F. des UntStRefG 2008 verfassungskonform ist (FG Hamburg, Beschluss vom 29.2.2012 – 1 K 138/10; Vorlage beim BVerfG, Az.: 1 BvL 8/12). Entsprechende Bescheide sollten daher grundsätzlich offen gehalten werden.

2.2 Gesetzesänderung zur Organschaft

Der Deutsche Bundestag hat am 25.10.2012 das von den Regierungsfractionen eingebrachte Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung beschlossen.

Für die ertragsteuerliche Organschaft bestimmt das Gesetz, dass Gewinnabführungsverträge mit einer GmbH als Organgesellschaft künftig einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vorsehen müssen. Anwendung soll die Gesetzesänderung erstmals auf Verträge, die nach dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden. Bei vor diesem Zeitpunkt wirksam abgeschlossenen Verträgen soll das Fehlen des Verweises unter bestimmten Bedingungen bis zum 31.12.2014 unschädlich sein. Das bedeutet, dass bis zu diesem Termin sämtliche Gewinnabführungsverträge angepasst werden müssten.

Zudem soll gesetzlich geregelt werden, dass der Gewinnabführungsvertrag auch dann als durchgeführt gilt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem fehlerhaften Jahresabschluss beruht, sofern dieser wirksam festgestellt und sorgfältig erstellt ist und der Fehler später korrigiert wird. Des Weiteren führt das Gesetz für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2012 beginnen, ein gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren für das zuzurechnende Einkommen und die damit zusammenhängenden anderen Besteuerungsgrundlagen ein. Schließlich wird der doppelte Inlandsbezug bei der Organgesellschaft als Folge des von der EU-Kommission eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens aufgegeben. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber bezüglich des Einkommens der Organgesellschaft Vorkehrungen gegen eine doppelte Verlustnutzung im In- und Ausland getroffen.

Der Bundesrat hat dem Gesetz zunächst nicht zugestimmt, weshalb die Bundesregierung den Vermittlungsausschuss angerufen hatte. Der Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses muss jedoch noch vom Bundestag bestätigt werden. Es ist daher abzuwarten, ob die Änderungen zur ertragsteuerlichen Organschaft tatsächlich inkrafttreten. Es empfiehlt sich jedoch bei Änderungen und Neufassungen von Gewinnabführungsverträgen bereits jetzt, die „Lösung“ des Gesetzgebers für die jahrelange Diskussion über das „Ob“ und „Wie“ der Regelung der Verpflichtung zur Verlustübernahme in einem Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH zu berücksichtigen.

2.3 Gesetzesänderung beim Reisekostenrecht

Der Bundestag hat am 25.10.2012 das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts beschlossen, das unter anderem Vereinfachungen im Reisekostenrecht zum Inhalt hat.

Die Gesetzesänderung betrifft zum einen den bisherigen Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“, der gesetzlich nicht definiert war und nun als „erste Tätigkeitsstätte“ gesetzlich definiert wird. Danach kann ein Arbeitnehmer nur eine einzige „erste Arbeitsstätte“ haben, die anhand der arbeitsvertraglichen Festlegungen zu ermitteln ist. Für die Strecke zur ersten Arbeitsstätte kann der Arbeitnehmer nur die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen, während alle weiteren Fahrten steuerlich als Dienstreisen zu behandeln sind. Der Gesetzgeber orientiert sich dabei an den Regelungen des BMF-Schreibens vom 15.12.2011, so dass bei Fehlen einer arbeitsvertraglichen Festlegung auf die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers abzustellen ist, an der der Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich oder zwei volle Arbeitstage pro Woche oder mindestens ein Drittel der vereinbarten Arbeitszeit tätig werden soll.

Darüber sollen im Bereich der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand bei eintägigen Dienstreisen die bisher geltenden gestaffelten Pauschalen von EUR 6 (ab 8 Stunden) und EUR 12 (ab 14 Stunden) durch eine einheitlich Pauschale von EUR 12 ab einer Mindestabwesenheitsdauer von 8 Stunden ersetzt werden. Bei mehrtägigen Dienstreisen soll für den An- und den Abreisetag jeweils eine Pauschale von EUR 12 gelten (unabhängig von einer Mindestabwesenheitsdauer).

Diese Regelungen sollen erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 gelten.

Der Bundesrat hat dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts seine Zustimmung verweigert, da er befürchtet, dass es durch die vorgesehene Erhöhung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand zu Steuerausfällen kommen könne. Die Bundesregierung hatte daher den Vermittlungsausschuss angerufen. Der Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses muss jedoch noch vom Bundestag bestätigt werden.

2.4 Wegfall des Verlustvortrags bei Teilbetriebsveräußerung; Anwendung des BFH-Urteils vom 07.08. 2008, IV R 86/05; (OFD Münster, Vfg. v. 27.06.2012, G 1427-159-St 11-33)

Mit seinem Urteil vom 07.08.2008 (IV R 86/05) entschied der BFH, dass Verlustvorträge von Personengesellschaften, welche einem bereits veräußerten Teilbetrieb zuzurechnen sind, nicht mehr zur Kürzung künftiger (positiver) Gewerbeerträge des verbleibenden Betriebs verwendet werden können. Dem oben genannten Urteil lag der folgende Sachverhalt zugrunde:

Eine GmbH & Co. KG (im Folgenden Klägerin) bestand aus zwei selbstständigen Betriebszweigen. Angesichts zunehmender Konkurrenz erlitt die Klägerin große Verluste, weshalb sie sich dazu entschied den Teilbetrieb mit dem größeren vortragsfähigen Gewerbeverlust zu veräußern. Der Streitpunkt dieser Rechtssache bestand darin, ob der verbliebene Betrieb die Verlustvorträge in späteren Erhebungszeiträumen (gewerbe-)steuerbegünstigend verwenden darf oder eine Verlustverrechnung ausscheidet. Nach einer Außenprüfung bei der Klägerin befand der zuständige Prüfer, dass die Verluste des verkauften Teilbetriebs bei der Klägerin nicht zu einem Verlustvortrag genutzt werden könnten, da nach der Veräußerung soweit keine Unternehmensidentität (d.h. der im Anrechnungsjahr bestehende und der im Jahr der Verlustentstehung bestandene Gewerbebetrieb muss identisch gewesen sein) i. S. des § 10a GewStG mehr bestehe.

Da sich sowohl das zuständige Finanzamt als auch das Finanzgericht Baden-Württemberg (3 K 210/00 EFG 2005, 1794) der Auffassung des Betriebsprüfers anschlossen, legte die Klägerin daraufhin Revision beim Bundesfinanzhof hinsichtlich fehlerhafter Auslegung des § 10a GewStG ein.

Der BFH führte diesbezüglich aus, dass es nach seiner ständigen Rechtsprechung nur dann möglich sei eine gewerbesteuerliche Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Erhebungszeiträumen durchzuführen, wenn sowohl Unternehmens- als auch Unternehmeridentität (welche hier gegeben ist) bestehe.

Aufgrund der Selbstständigkeit der Betriebszweige innerhalb des Gewerbebetriebs müsse auch die Unternehmensidentität auf Teilbetriebsebene geprüft werden. Da im vorliegenden Fall ein, mit Verlusten behafteter, Teilbetrieb aufgegeben wurde, gehe die ursprüngliche Unternehmensidentität, und damit auch die Möglichkeit die „veräußerten“ Verlustvorträge zur zukünftigen Gewerbeertragskürzung zu nutzen, verloren. Ungeachtet dieser Tatsache bestehe jedoch weiterhin die Möglichkeit einen Verlustausgleich zwischen zwei selbstständigen Teilbetrieben vorzunehmen, wenn diese klar demselben Unternehmer zuge-

rechnet werden könnten. Wegen seiner geschilderten Ausführungen wies der BFH die Revision als unbegründet zurück.

Durch die Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 27.06.2012, G 1427-159-St 11-33 ist das BFH-Urteil IV R 86/05 vom 07.08.2008 nun auch ausnahmslos und ohne Einschränkung auf Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften übertragbar und dementsprechend anzuwenden. Einzig Kapitalgesellschaften werden von der Verfügung nicht berührt, da deren Gesamttätigkeit stets als einheitlicher Gewerbebetrieb anzusehen ist.

2.5 Abtretung der Besserungsanwartschaft auf eine Gesellschafterforderung an einen Anteilserwerber im Rahmen eines sog. Mantelkaufs nicht missbräuchlich (BFH, Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11)

[KStG § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4; EStG § 10d; AO § 42; BGB § 158; 397]

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 12.07.2012 (I R 23/11) eine missbräuchliche Gestaltungsmaßnahme verneint, mit der letztlich ein Verlustuntergang bei einer Körperschaft verhindert werden konnte (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.).

In dem zugrunde liegenden Fall ging es insbesondere um die Abtretung einer sog. Besserungsanwartschaft. Hintergrund war, dass eine von einem alleinigen Gesellschafter gegründete GmbH (Klägerin) ihren Geschäftsbetrieb einstellte, und der Gesellschafter sodann auf eine Gesellschafterforderung gegen Gewährung einer Besserungsabrede verzichtete. M.a.W. bestand die Bedingung, dass die Forderung im Besserungsfall wieder aufleben sollte. Dieser Verzicht führte wegen Wegfalls der Verbindlichkeit zu einem außerordentlichen Ertrag bei der GmbH. Anschließend verkaufte der Gesellschafter seine GmbH-Anteile an X und Y. Auch trat er seine Besserungsanwartschaft an Y ab. Weiterhin beschlossen X und Y die Verschmelzung der ebenfalls in ihrem Eigentum stehenden (liquiden) S-GmbH auf die alte GmbH. Von dem anschließend erzielten Gewinn zahlte die GmbH einen Teil an Y auf die wieder aufgelebte Gesellschafterforderung. Diese Zahlung berücksichtigte die GmbH als gewinnmindernde Betriebsausgabe. Demgegenüber sah das Finanzamt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung und erhöhte den Gewinn der klagenden GmbH.

Der BFH sah in dem hier praktizierten Vorgehen eine zulässige steuerliche Gestaltungsmaßnahme, die nicht als unzulässiger Gestaltungsmissbrauch zu qualifizieren sei. Das Gericht räumte zwar ein, dass im Ergebnis die Nutzung der Verluste, die die Gesellschaft vor der Anteilsübertragung erwirtschaftet hatte,

erreicht wird. Denn die damals geltenden gesetzlichen Voraussetzungen der Mantelkaufregelung lagen nicht vor. Gleichwohl bestehe keine unzulässige Umgehung dieser Regelung, da der Verkauf einer Besserungsanwartschaft keine unangemessene Gestaltung darstelle. Dafür spreche, dass bei der Mantelkaufregelung kein Grundsatz dahingehend bestehe, dass infolge eines „schädlichen“ Anteilserwerbs nicht nur ein bestehender Verlustabzug nach § 10d EStG entfällt, sondern darüber hinaus auch Gestaltungen, die in anderer Weise zu einer Verlustkonservierung führen, zu neutralisieren sind. Des Weiteren existierten hier auch wirtschaftliche Gründe für die von den Beteiligten gewählte Gestaltung. Mit dem Erwerb der Besserungsanwartschaft durch Y wurde eine drohende Inanspruchnahme der GmbH durch den nach der Anteilsübertragung gesellschaftsfremden ursprünglichen Gesellschafter im Falle einer wirtschaftlichen Gesundung der Gesellschaft verhindert. Andererseits lag es im wirtschaftlichen Interesse des früheren Gesellschafters, die bisher wertlose Besserungsanwartschaft möglichst optimal zu verwerten.

Darüber hinaus hat der Forderungsverzicht gegen Besserungsabrede auch weitere steuerliche Auswirkungen. Mit dem Verzicht des Anteilseigners auf eine Gesellschafterforderung kommt es durch den Wegfall einer Verbindlichkeit zu einem außerordentlichen Ertrag bei der Kapitalgesellschaft. Dies gilt auch für den Fall, dass der Gesellschafter nur gegen eine Besserungsabrede auf die Forderung verzichtet. Die Gewinnerhöhung ist steuerlich grundsätzlich außerbilanziell zu neutralisieren, soweit es sich bei dem Forderungsverzicht steuerlich um eine Einlage des Gesellschafters handelt. Allerdings ist die Einlage nur mit dem Teilwert der Forderung zum Zeitpunkt des Verzichts zu erfassen. Da die Forderung wegen der wirtschaftlichen Krise der Kapitalgesellschaft regelmäßig mit 0 Euro zu bewerten ist, bleibt es bei der durch den Wegfall der Verbindlichkeit eingetretenen Gewinnerhöhung. Diese Gewinnerhöhung kann dann mit etwaig bestehenden Verlustvorträgen der Kapitalgesellschaft verrechnet werden. Die Forderung lebt wegen der Besserungsabrede wieder auf, wenn sich die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft wieder verbessert. Die Verbindlichkeit ist gewinnmindernd wieder einzubuchen, so dass eine steuermindernde Betriebsausgabe vorliegt, soweit die ursprüngliche Forderung betrieblich veranlasst war.

Durch diese Entscheidung hat der BFH nun eine Gestaltung gebilligt, mit der die Anwendung der alten Mantelkaufregelung vermieden werden konnte. Dies ist insoweit bemerkenswert, als der Gesetzgeber mit der alten Mantelkaufregelung ursprünglich den Handel mit Verlustvorträgen deutlich einschränken wollte. Im Hinblick auf den Gestaltungsspielraum macht der BFH hier abermals deutlich, dass eine Gestaltung nicht allein deshalb als rechtsmissbräuchlich anzusehen ist, weil dadurch

eine möglichst geringe Steuerbelastung erreicht wird. Zugleich hat die BFH-Entscheidung auch Auswirkungen für die derzeit geltende Rechtslage. Zwar ist die Entscheidung zu der alten Mantelkaufregelung ergangen, Bedeutung hat sie aber auch in der Zukunft im Hinblick auf die strengen Anforderungen des § 8c KStG. In diesem Zusammenhang kann die Entscheidung des BFH als Indiz gewertet werden, dass auch unter Geltung dieser neueren Regelung kein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch besteht.

2.6 Erlasse zur Zinsschranke: OFD Frankfurt v. 17.7.2012 und FinMin Schleswig-Holstein v. 27.1.2012

In letzter Zeit wurden zwei neue Erlasse zur sog. Zinsschranke, die die steuerliche Berücksichtigung von Zinsaufwendungen beschränkt, veröffentlicht. Beide Erlasse, von der Oberfinanzdirektion Frankfurt und vom Finanzministerium Schleswig-Holstein, behandeln zwei unterschiedliche Fragestellungen.

Die Verfügung der OFD Frankfurt vom 17.07.2012 (S 2742a A – 4 – St 51) beschäftigt sich mit der Frage, ob ein EBITDA-Vortrag auch in Wirtschaftsjahren entstehen kann, in denen die Zinserträge des Betriebs die Zinsaufwendungen übersteigen. Grundsätzlich erlaubt die Regelung zur Zinsschranke einen EBITDA-Vortrag von höchstens fünf Jahren, wenn das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen übersteigt. Die OFD hat jetzt bestätigt, dass ein EBITDA-Vortrag im Fall eines positiven Zinsüberschusses, d. h. wenn die Zinserträge gleich hoch oder höher als die Zinsaufwendungen sind, nicht entstehen kann. Der Grund dafür liegt in der Anwendung der Zinsschranke.

Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob ein Anwendungsfall der Zinsschranke überhaupt gegeben ist. Das wäre der Fall, wenn der Nettozinsaufwand die Freigrenze von drei Mio. Euro überschreitet, der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalausstattung schlechter ist als die des Gesamtkonzerns bzw. eine sog. schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Erst wenn feststeht, dass es sich um einen Anwendungsfall handelt, sind die anziehbaren Zinsaufwendungen, das verrechenbare EBITDA, der Zinsvortrag und der EBITDA-Vortrag zu ermitteln. Eine anderweitige Behandlung würde auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen, da es keine Grundlage dafür gibt, Fälle mit einem Nettozinsaufwand von weniger als drei Mio. Euro, in denen es ja auch zu keinem EBITDA-Vortrag kommt, und Fälle mit einem positiven Zinsüberschuss unterschiedlich zu behandeln.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat Anfang des Jahres eine Kurzinformation (Körperschaftsteuer 2012 Nr. 7) zu Fällen erlassen, in denen es unterjährig zu einem schädlichen Ereignis kommt, das zum Verlust eines Zins- bzw. EBITDA-Vortrags führt. Grundsätzlich sind aufgrund der Zinsschranke nicht abziehbare Zinsaufwendungen unbeschränkt bzw. das nicht verbrauchte EBITDA höchstens für fünf Jahre in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Die Feststellung dieser Beträge erfolgt ausschließlich zum Schluss eines Wirtschaftsjahres, d. h. unterjährig kommt es zu keinen Änderungen der Vortragswerte. Kommt es demnach unterjährig zu einem sog. schädlichen Ereignis, z. B. Übertragung der Anteile, Fälle nach dem UmwStG etc., stehen die zum Ende des vorangegangenen Jahres festgestellten Zins- und EBITDA-Vorträge nicht mehr zur Verfügung, auch nicht anteilig bis zu dem schädlichen Ereignis. Wenn beispielsweise ein Betrieb zum Schluss eines Wirtschaftsjahres über einen EBITDA-Vortrag von zehn Mio. Euro verfügte und im Laufe des nächsten Jahres (z. B. im Juli) veräußert wurde, verfällt der gesamte Vortrag, nicht etwa die Hälfte.

Nicht betroffen von der Regelung sind dagegen die laufenden Zinsaufwendungen und das laufende verrechenbare EBITDA des Wirtschaftsjahres, in dem das schädliche Ereignis stattfindet. Sie bleiben vollständig erhalten und gehen ggf. in den Vortrag zum Ende dieses Wirtschaftsjahres ein.

2.7 BFH IV R 54/10: Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei Mitunternehmerschaft

Der vierte Senat des BFH hat mit Datum vom 30. 08.2012 ein Urteil (Az. IV R 54/10) zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei Mitunternehmerschaften gefällt. Die Entscheidung bestätigt die bisherige Rechtsprechung, dass die Gewerbesteuerpflicht erst mit Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beginnt.

Mit dem Urteil verneint der BFH die Ansicht der Klägerin und der Vorinstanz (FG Berlin-Brandenburg), dass es bezüglich des Beginns der Gewerbesteuerpflicht aufgrund der Einführung des § 7 S. 2 GewStG zu einer Änderung gekommen sei. Mit der Einführung des § 7 S. 2 GewStG wird die Gewerbesteuerpflicht auch auf die Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und (Teil-)Betrieben erweitert. Die Klägerin und die Vorinstanz waren der Überzeugung, dass diese Regelung auch eine Gewerbesteuerpflicht für vorweggenommene Betriebseinnahmen und -ausgaben bewirkt. Nach Ansicht des BFH soll die Regelung allerdings nur die steuerfreie Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter verhindern. Eine Erweiterung der Gewerbesteuerpflicht auf Einnahmen und Ausgaben – vor Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr – bewirkt die Regelung nicht.

Im konkreten Fall waren einer gewerblich tätigen GmbH & Co. KG erhebliche Vorbereitungskosten (Miete Ladenlokal, Gehalt Betriebsleiter usw.), so genannte vorweggenommene Werbungskosten entstanden, die als vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt werden sollte. Die Feststellung verwehrte das Finanzamt mit dem Hinweis auf eine fehlende Gewerbesteuerpflicht im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten.

Bei der Gründung und Errichtung von GmbH & Co. KGs kommt es zu einer Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften. GmbHs gelten aufgrund der Rechtsform ab der Gründung als Gewerbebetrieb, sodass bei ihnen die Kosten zu einem vortragsfähigen Gewerbeverlust geführt hätten. Der BFH hat in seinem Urteil aber nochmals betont, dass die Ungleichbehandlung aufgrund der unterschiedlichen Rechtsformen zulässig ist und auch nicht gegen verfassungsrechtliche Prinzipien verstößt.

2.8 BFH IV R 41/11: Verhältnis von § 6 V zu § 6 III EStG

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen (BFH 02.08.2012, IV R 41/11)

Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft kann einen Mitunternehmeranteil steuerneutral übertragen, obwohl gleichzeitig ein von der Gesellschaft genutztes Grundstück, welches dem Gesellschafter allein gehört und bisher im Sonderbetriebsvermögen geführt wurde, in eine weitere Personengesellschaft steuerneutral übertragen wurde.

Im Streitfall hat ein Gesellschafter als alleiniger Kommanditist ein in seinem Privatvermögen stehendes Grundstück an die Gesellschaft vermietet. Zunächst schenkte der Gesellschafter an seine Tochter einen 80 % Anteil an der Mitunternehmerschaft sowie die gesamten Anteile an der GmbH.

Anschließend wurde das Grundstück in eine weitere Personengesellschaft übertragen. Der Mietvertrag mit der ersten Personengesellschaft wurde fortgeführt.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Übertragung zum Buchwert nur für das Grundstück möglich sei.

Beide Übertragungen für sich genommen sind unstrittig mit dem Buchwert steuerneutral möglich. Strittig war im vorliegenden Fall, ob dies auch gelte, wenn die Übertragungen im engen zeitlichen Zusammenhang stünden.

Das Finanzamt begründete seine Auffassung unter Vorlage einer Verwaltungsanweisung, dass bei Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen die Übertragung eines Geschäftsanteils mit weiterem Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Buchwert erfolgen kann.

Der Bundesfinanzhof vertrat diese Auffassung nicht und trat der Auffassung vom Finanzamt entgegen.

Als Anteil eines Mitunternehmers i.S. des § 6 (3) EStG ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammensetzt. Zum Buchwert kann folglich nur übertragen werden, wenn neben dem Geschäftsanteil auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen übertragen wird. Entscheidend ist das vorhandene Betriebsvermögen am Tag der Übertragung. Wirtschaftsgüter, die zuvor entnommen wurden, sind somit nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils.

Dieses Urteil zeigt, dass eine Nachfolgeplanung gut überlegt sein will und die zeitliche Nähe von Umstrukturierungsschritten im Zweifel das Buchwertprivileg für eine steuerneutrale Übertragung zerstören kann, da bei taggleicher Übertragung eine Buchwertführung gemäß § 6(3) EStG versagt wird.

Nur wenn das ausgesonderte Sonderbetriebsvermögen in ein weiteres Betriebsvermögen eingelegt wird, können für beide Übertragungen die Buchwerte fortgeführt werden.

3. Umsatzsteuer

3.1 JStG 2013: Einführung von reverse-charge im Energiehandel

Der Bundestag hat am 25.10.2012 den Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 beschlossen, mit dem u. a. in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG n.F. das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren auf den innerdeutschen Strom- und Gashandel ausgeweitet werden soll.

Bislang tritt ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft für Lieferungen von Gas, Elektrizität sowie von Wärme und Kälte an einen anderen Unternehmer nach § 3g UStG nur ein, wenn der liefernde Unternehmer im Ausland ansässig ist und der Leistungsempfänger ein „Wiederverkäufer“ ist. „Wiederverkäufer“ sind dabei Unternehmer, deren Haupttätigkeit aus dem Erwerb von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder Elektrizität im Wiederverkauf dieser Gegenstände besteht. Dagegen stellt § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG n.F. nicht auf den Wiederverkäuferbegriff ab, sondern umfasst alle innerdeutschen Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität, wenn der Empfänger der Lieferung selbst Unternehmer ist, der Lieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG n.F. erbringt. Die Lieferung von Wärme und Kälte fällt nicht unter die Neuregelung.

Der Bundesrat hat dem Jahressteuergesetz 2013 seine Zustimmung verweigert, weshalb die Bundesregierung den Vermittlungsausschuss angerufen hatte. Der Vermittlungsausschuss hat dem Bundestag einen Vermittlungsvorschlag für das Jahressteuergesetz 2013 zugeleitet, über den bislang jedoch noch nicht entschieden ist. Zudem bedarf die Bundesrepublik Deutschland auch noch eines entsprechenden Durchführungsbeschlusses des EU-Ministerrates.

Das Gesetzgebungsverfahren sollte aufgrund der praktischen Folgen des Reverse-Charge-Verfahrens im Auge behalten werden. Denn der Lieferant von Strom oder Gas darf bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG n.F. in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen und der Empfänger der Lieferung hat die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Weist der Lieferant trotzdem die Umsatzsteuer aus, schuldet er die dann zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer. Der Empfänger der Lieferung hat dann auch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung.

3.2 BFH XI R 28/10: Keine steuerfreie Kreditgewährung bei echter Factoring-Leistung

Der BFH hat in seinem Urteil vom 15.05.2012 (XI R 28/10) entschieden, dass bei dem sog. echten Factoring auch dann keine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung des Unternehmers (Factors) vorliegt, wenn in der zugrunde liegenden Kaufpreisvereinbarung und in den Abrechnungen neben den Factoringgebühren getrennt ein sog. pauschaler Vorfinanzierungszins ausgewiesen wird.

In der verhandelten Sache wurden Forderungen von Ärzten gegenüber ihren Patienten von einem Factoringunternehmen erworben. Das Guthaben für den Verkauf war für die Ärzte sofort abrufbar, das Risiko der Uneinbringlichkeit ging auf den Käufer über. Die Abrechnungsvereinbarung sah vor, dass der Kaufpreis dem Rechnungsendbetrag abzgl. u.a. 1% pauschalen Vorfinanzierungszins bei einer durchschnittlichen Rückzahlungsdauer von 45 Tagen und einem Jahreszinssatz von 8% entsprach. Auch in den Abrechnungen wurden die Gebühren und die Vorfinanzierungszinsen getrennt ausgewiesen. Der Factor behandelte die Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen sowie in der Umsatzsteuererklärung zuerst als voll steuerpflichtig. Einige Zeit später wurde der Antrag auf Änderung gestellt, da der Kläger die Vorfinanzierungszinsen als eine Gegenleistung für eine steuerfreie Kreditgewährung ansah. Die Einziehung von Forderungen und die Kreditgewährung sollten auch als getrennte Leistungen betrachtet werden.

Der Antrag wurde vom zuständigen Finanzamt abgewiesen. Auch das Finanzgericht entschied in der ersten Instanz, dass keine steuerfreien Leistungen vorliegen. Für die Beurteilung einer steuerfreien Kreditgewährung ist entscheidend, was zwischen den Beteiligten wirtschaftlich gewollt war, was vertraglich vereinbart und was letztendlich durchgeführt wurde. Gemäß der Vereinbarung wollten die beteiligten Ärzte den mit der Verwaltung und Einziehung der Forderungen verbundenen Aufwand minimieren und waren bereit, für diese Leistung eine Vergütung zu entrichten. Der dadurch entstandene Liquiditätsvorteil ist zwangsweise mit der Natur von Factoringgeschäften verbunden. Zudem lag keine gesonderte Vereinbarung einer Kreditgewährung vor.

Auch der BFH sah in der erbrachten Leistung keine Kreditgewährung. Eine steuerbare Leistung liegt bei echtem Factoring vor, wenn im Zusammenhang mit der Abtretung von Forderungen der Factor den sog. Anschlusskunden (hier den jeweiligen Arzt) von der Einziehung der Forderungen und dem Risiko der Nichterfüllung entlastet und hierfür eine Vergütung erhält. Dies war hier gegeben. Kreditgewährung kann als eigenständige Hauptleistung dann angesehen werden, wenn sie eine

eigene wirtschaftliche Bedeutung hat. Dies liegt insbesondere vor, wenn die eigentliche Leistung und die Kreditgewährung gesondert vereinbart werden, in der Vereinbarung über die Kreditgewährung der Jahreszins angegeben wird und eine gesonderte Abrechnung der Kreditgewährung erfolgt. Diese Voraussetzungen waren schon zum Teil deshalb nicht erfüllt, weil der Vorfinanzierungszins stets pauschal mit 1% angesetzt wurde und die tatsächlichen Zahlungszeiten oder einen Zahlungsausfall nicht berücksichtigte.

Bei dem sog. unechten Factoring (Factor übernimmt das Ausfallrisiko nicht), kommt es zu steuerfreien und steuerpflichtigen Leistungen, wodurch die Gebühren aufgeteilt werden müssen. In der Literatur wird teilweise die Meinung vertreten, dass dies auch für das echte Factoring gelten soll. Der BFH hat entschieden, dass, selbst wenn es in dem verhandelten Fall so wäre, die Kreditgewährung kein eigenes umsatzsteuerliches Gewicht hätte, da der erreichte Liquiditätsvorteil sich aus dem Factoring-Geschäft ergibt und keine eigenständige Leistung darstellt und somit das Schicksal der Hauptleistung teilt.

3.3 BMF v. 24.10.2012: Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 24.10.2012 aufgrund der neuesten Rechtsprechung des BFH (XI R 27/08) und des EuGH (C-444/10) ein neues Schreiben erlassen (IV D 2 – S 7100-b/11/10002), in dem klargestellt wird, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen für Zwecke der Umsatzsteuer auch bei Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen vorliegen kann.

In dem verhandelten Fall betrieb die Klägerin ein Einzelhandelsgeschäft mit Sportartikeln. Sie verkaufte den Warenbestand und die Ladeneinrichtung und behandelte dies als eine umsatzsteuerfreie Geschäftsveräußerung im Ganzen. Der Erwerber führte das Geschäft fast zwei Jahre lang fort, wobei das Ladenlokal von der Verkäuferin an den Erwerber auf unbestimmte Zeit, aber auch kurzfristig kündbar vermietet wurde. Das zuständige Finanzamt erkannte die Geschäftsveräußerung nicht an, da das Ladenlokal zum Betrieb des Geschäfts notwendig sei und hätte übertragen werden müssen.

Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, d.h. wenn ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird und der Erwerber an Stelle der Veräußerers tritt, unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Es ist allerdings notwendig, dass die Gesamtheit der übertragenen Bestandteile ausreicht, um die Fortführung einer selbst-

4. Sonstiges

4.1 BVerfG 1 BvL 6/07: Vertrauensschutz bei Änderung der Steuergesetze

ständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen und der Erwerber auch tatsächlich beabsichtigt, den Betrieb weiterzuführen und nicht die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln und ggf. den Warenbestand zu verkaufen. Nach älterer BFH-Rechtsprechung ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch dann gegeben, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen wurden, sofern sie nur dem neuen Unternehmer langfristig zur Nutzung überlassen wurden. Eine Überlassung von acht Jahren galt als ausreichend (BFH), fünf Jahre waren zu wenig (FG Baden-Württemberg). Es muss eine Gesamtbeurteilung des Übertragungsvorgangs erfolgen, da Elemente wie die Dauer des Mietvertrags und die vereinbarten Bedingungen evtl. ein Hindernis für die dauerhafte Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit sein könnten.

Der EuGH und der BFH bestätigten in der betroffenen Übertragung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da der Verkauf des Warenbestands und der Geschäftsausstattung unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals es dem Erwerber ermöglicht haben, die zuvor vom Verkäufer ausgeübte Tätigkeit fortzuführen. Die Tatsache, dass der Erwerber das Geschäft fast zwei Jahre fortgeführt hat, deutet darauf hin, dass er nicht die Absicht hatte, die Tätigkeit sofort abzuwickeln. Die Vermietung des Lokals an sich sowie die Möglichkeit, den Mietvertrag kurzfristig zu kündigen sind für die Beurteilung ohne Bedeutung. Dies ergibt sich auch aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, nach dem Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.

Der EuGH hat mit dem Urteil die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen als Teil des europäischen Mehrwertsteuersystems bestätigt und bestimmte neue Aspekte entwickelt. Ist für die wirtschaftliche Tätigkeit kein besonderes Lokal erforderlich, muss die Immobilie nicht mit übertragen werden. Sind dagegen bestimmte Geschäftsräume notwendig, muss der Erwerber Besitz an dem Geschäftslokal erhalten. Verfügt der Erwerber selbst über eine geeignete Immobilie, ist die Übertragung der Immobilie nicht notwendig, es sei denn, der Erwerber muss über dasselbe Geschäftslokal verfügen, um die wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können. Nicht geklärt ist, ob eine Geschäftsveräußerung scheitert, wenn die Immobilie an eine dritte Person, z.B. an den Ehegatten des Erwerbers übertragen wird, da in diesem Fall das Unternehmen an zwei Personen und nicht nur an einen Unternehmer verkauft wird.

In seinem Beschluss vom 10.10.2012 (1 BvL 6/07) hat sich das Bundesverfassungsgericht ein weiteres Mal mit den Anforderungen an die rückwirkende Änderung von Gesetzen auseinandergesetzt.

Im konkreten Fall ging es um die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001. Eine Hinzurechnung von Gewinnanteilen aus Streubesitz-Beteiligungen war nach den im UntStGF enthaltenen Anwendungsregelungen bereits dann möglich, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss der ausschüttenden Körperschaft vor dem 20.12.2001 gefasst und der auf die als Gesellschafterin beteiligte Körperschaft entfallende Betrag ebenfalls vor dem 20. Dezember 2001 ausgezahlt wurde. Damit erfolgte eine Hinzurechnung auch in Fällen, in denen das im Zeitpunkt der Beschlussfassung und Auszahlung geltende Gesetz eine Hinzurechnung zum Gewinn nicht vorsah.

Das Bundesverfassungsgericht hatte sich nach Vorlage durch das FG Münster (Beschluss vom 02.03.2007, 9 K 5772/03 G) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die rückwirkende Anordnung der Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift mit dem verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz vereinbar ist.

In dem Beschluss hält das Bundesverfassungsgericht zwar an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, nach der eine rückwirkende Änderung von Steuergesetzen auch noch für den laufenden Veranlagungszeitraum möglich ist.

Allerdings stellt das Bundesverfassungsgericht an die Verfassungsmäßigkeit rückwirkender Regelungen innerhalb eines Veranlagungs- oder Erhebungszeitraums gesteigerte Anforderungen. Denn Fälle sog. unechter Rückwirkung, in denen eine rückwirkende Änderung des Steuerrechts für einen noch laufenden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum erfolgt, stehen laut Bundesverfassungsgericht Fällen echter Rückwirkung nahe. In Fällen einer echten Rückwirkung kommt es zu einer nachträglichen Änderung von Steuerbescheiden des Finanzamtes. Diese sog. echte Rückwirkung ist grundsätzlich ausgeschlossen. Im Hinblick auf die belastenden Wirkungen seien in Fällen unechter Rückwirkung die Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

Grundsätzlich unterliegen die durch den Steuerpflichtigen getroffenen Vermögensdispositionen dem Vertrauensschutz,

so dass eine Enttäuschung dieses Vertrauens nur dann hingenommen werden muss, wenn dies unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt ist.

Als maßgeblichen Zeitpunkt, in dem der Vertrauensschutz zerstört wird, definiert das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses. Sofern – wie im vorliegenden Fall – die Neuregelung erstmals aus einem Vorschlag des Vermittlungsausschusses von Bundestag und Bundesrat hervorgeht, wird das Vertrauen des Betroffenen durch diesen Vorschlag beseitigt.

Somit ist die rückwirkende Inkraftsetzung verfassungsgemäß, soweit sie bis zum Vorschlag des Vermittlungsausschusses zurückwirkt. Soweit vor diesem Zeitpunkt beschlossene und zugeflossene Vorabauschüttungen von der Anwendungsregelung erfasst werden, ist dies demgegenüber unvereinbar mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und somit verfassungswidrig.

4.2 BFH VII R 29/11: Rechtsprechungsänderung bzgl. Aufrechnung mit Insolvenzforderungen

Der VII. Senat des BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Aufrechnung im Insolvenzverfahren mit Urteil vom 25.07. 2012 (Az. VII R 29/11) geändert.

Im entschiedenen Fall wurde eine Berichtigung von vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandener Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 UStG zu Gunsten des insolventen Unternehmers erforderlich, weil dessen Geschäftspartner nach Verfahrenseröffnung ebenfalls in Insolvenz geraten und damit das von ihm geschuldete Leistungsentgelt uneinbringlich geworden war. Gegen den dadurch ausgelösten Umsatzsteuererstattungsanspruch des Unternehmers rechnete das Finanzamt auf.

Eine Aufrechnung im Insolvenzverfahren ist zwar grundsätzlich zulässig; sie ist jedoch verboten, wenn der Insolvenzgläubiger erst nach Insolvenzeröffnung etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist (§ 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Bisher vertrat der VII. Senat die Ansicht, dass eine aufgrund Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 UStG entstehende steuerliche Forderung bereits mit Begründung der zu berichtigenden Steuerforderung im Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet sei. Die für das Umsatzsteuerrecht zuständigen Senate V und XI des BFH vertreten dagegen bei der Abgrenzung zwischen Masseverbindlichkeit und Insolvenzforderung die Auffassung, dass sich die Begründung steuerlicher Forderungen danach bestimme, ob der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand nach den steuerrechtlichen Vorschriften bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht sei. Dieser Auffassung hat sich der VII.

Senat zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung nun angeschlossen. Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO sei entscheidend, wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht werde. In der Folge verwehrte er daher dem Finanzamt die Aufrechnung.

Die Abkehr des VII. Senats von seiner bisherigen Auffassung ist nicht nur im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Rechtsprechung, sondern auch dahingehend zu begrüßen, dass die Vorrangstellung des Finanzamts gegenüber anderen Insolvenzgläubigern weiter eingeschränkt wird. Das Urteil ist künftig von Insolvenzverwaltern und Insolvenzgläubigern bei Aufrechnungen seitens des Finanzamts zu berücksichtigen.

Frankfurt a. M



Nicole Fröhlich, Partnerin
Steuerberaterin
Telefon +49 69 27229 24830
Telefax +49 69 27229 110
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com



Christoph Kromer, Partner
Steuerberater, Dipl.-Kaufmann
Telefon +49 69 27229 24615
Telefax +49 69 27229 110
christoph.kromer@luther-lawfirm.com



Ulrich Siegemund, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 69 27229 16364
Telefax +49 69 27229 110
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com



Jochen Würges, Partner
Steuerberater, CISA (Certified Information Systems Auditor), Dipl.-Kaufmann
Telefon +49 69 27229 24619
Telefax +49 69 27229 110
jochen.wuerges@luther-lawfirm.com

Hamburg



Antje Faab

Steuerberaterin

Telefon +49 40 18067 12757

Telefax +49 40 18067 110

antje.faass@luther-lawfirm.com

Hannover



Jens Röhrbein, Partner

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt

Telefon +49 511 5458 20129

Telefax +49 511 5458 110

jens.roehrbein@luther-lawfirm.com

München



Peter Fabry, Partner

Rechtsanwalt, Steuerberater,

Fachanwalt für Steuerrecht

Telefon +49 89 23714 24780

Telefax +49 89 23714 110

peter.fabry@luther-lawfirm.com



Peter M. Schäffler, Partner

Rechtsanwalt, Steuerberater

Telefon +49 89 23714 24765

Telefax +49 89 23714 110

peter.schaeffler@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

V.i.S.d.P.: Peter M. Schäffler, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,

Karlstraße 10-12, 80333 München, Telefon +49 89 23714 24765,

Telefax +49 89 23714 110, peter.schaeffler@luther-lawfirm.com

Grafische Gestaltung/Art Direction: VISCHER&BERNET GmbH

Agentur für Marketing und Werbung, Mittelstraße 11/1

70180 Stuttgart, Telefon +49 711 23960 0, Telefax +49 711 23960 49

contact@vischer-bernet.de

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 keine Informationen der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erhalten möchten, senden Sie bitte eine E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Steuerrecht aktuell“ an unsubscribe@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.

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

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a.M., Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, München, Stuttgart
Brüssel, Budapest, London, Luxemburg, Shanghai, Singapur

Ihren Ansprechpartner finden Sie auf www.luther-lawfirm.com

Auf den Punkt. Luther.

