

Newsletter, 1. Quartal 2012

# Steuerrecht aktuell

## 1. Privat

Seite 2

- 1.1 Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte von Arbeitnehmern (BMF v. 15.12.11 und BFH v. 9.6.11)
- 1.2 Kosten von Zivilprozessen bzw. Strafprozessen als außergewöhnliche Belastung (BMF v. 20.12.11 und FG Hamburg Az. 2 K 6/11)
- 1.3 Lohnzufluß bei Job-Ticket (FG Rheinland v. 30.8.2011)

## 2. Unternehmensbesteuerung

Seite 4

- 2.1 BFH: Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen und auf Investmentanteile im Anlagevermögen
- 2.2 Überblick über die Neuerungen des neuen Umwandlungssteuererlasses
- 2.3 BMF-Schreiben v. 8.12.11 zu § 6 Abs. 5 EStG
- 2.4 Gewinnzurechnung bei einer Personengesellschaft in Liquidation (BFH v. 15.11.11)
- 2.5 Zwölf Änderungsvorschläge der Koalition zur Anpassung des Unternehmenssteuerrechts

## 3. Umsatzsteuer

Seite 11

- 3.1 BMF-Schreiben zur Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Anteilsveräußerungen (BMF v. 3.1.12)
- 3.2 Leistungsort für Anzahlungen (BFH v. 8.9.11)

## 4. International

Seite 13

- 4.1 BMF: Keine Anerkennung einer grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organshaft
- 4.2 Keine Anrechnung von ausländischer KSt bei Steuerfreistellung (FG Köln 13 K 170/06)
- 4.3 Steuerliche und gesellschaftsrechtliche Aspekte der Mobilität deutscher Kapitalgesellschaften seit Inkrafttreten des MoMiG (Beitrag in Zusammenarbeit mit Andrea Metz und Sebastian Ens, Corporate/ Frankfurt)

## 5. Sonstiges

Seite 17

- 5.1 Änderungen bei den Grunderwerbsteuersätzen
- 5.2 Anforderungen an Abtretungsanzeige (BFH VII R 52/10)
- 5.3 Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (7 K 192/09 und 7 K 193/09): Keine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer auf Bauerrichtungsleistungen bei Grundstückskauf

## 1. Privat

### 1.1 Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte von Arbeitnehmern (BMF v. 15.12.11 und BFH v. 9.6.11)

Der BFH hat mit drei Urteilen vom 9. Juni 2011 (Az. VI R 55/10, VI R 36/10, VR R 58/09) seine Rechtsprechung zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers geändert. Es ist zukünftig nicht mehr möglich, dass ein Arbeitnehmer über mehrere regelmäßige Arbeitsstätten verfügt. Stattdessen ist nunmehr nur noch eine oder ggf. keine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen.

Diese Rechtsprechungsänderung hat Auswirkungen auf die Möglichkeit der Geltendmachung der Entfernungspauschale und Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitnehmer. Die maßgebliche regelmäßige Arbeitsstätte soll nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen auf Basis der dienstrechtlichen und arbeitsvertraglichen Festlegungen ermittelt werden. Von Bedeutung sind hierbei die dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung oder die prognostizierte Häufigkeit der Tätigkeit in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers. Als zeitliche Kriterien für die Prognose der Tätigkeitsstätte werden im BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011 das arbeitstägliche oder einmal wöchentliche Tätigwerden bzw. der 20-prozentige Anteil der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit genannt.

Für Mitarbeiter, die nachweislich keines dieser Kriterien erfüllen, soll es möglich sein, keine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen. Solche Arbeitnehmer können in ihrer Steuererklärung keine Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend machen. Stattdessen bleibt ihnen nur die Möglichkeit die Fahrtkosten im Rahmen von Dienstreisen geltend zu machen. Diese Aufwendungen können allerdings nur in Höhe der dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Kosten geltend gemacht werden. Wenn der Mitarbeiter beispielsweise über einen Dienstwagen verfügt, entstehen ihm aufgrund der Dienstreisen keine Kosten.

Das BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011 schreibt vor, dass die geänderte Rechtsprechung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden ist, bis eine gesetzliche Neuregelung hierzu in Kraft tritt. Arbeitgeber haben demnach in Fällen ohne eine regelmäßige Arbeitsstätte die Möglichkeit, dem Arbeitnehmer steuerfreie Verpflegungspauschalen zu zahlen, da insoweit Auswärtstätigkeiten vorliegen. Darüber hinaus ist die oben genannte Rechtsprechung bei Erstattungen der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber zu berücksichtigen.

### 1.2 Kosten von Zivilprozessen bzw. Strafprozessen als außergewöhnliche Belastung (BMF v. 20.12.11 und FG Hamburg Az. 2 K 6/11)

Mit Urteil vom 12. Mai 2011 (Az. VI R 42/10) hatte der BFH entschieden, dass Zivilprozesskosten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder -verteidigung Aussicht auf Erfolg hat und nicht mutwillig erscheint. Mit diesem Urteil hat der BFH seine langjährige Rechtsprechung, nach welcher Zivilprozesskosten in der Regel gerade nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden, geändert.

Die Finanzverwaltung hat mit einem Nichtanwendungserlass auf diese Entscheidung reagiert (BMF Schreiben vom 20. Dezember 2011). Als Begründung führt das BMF an, dass die Finanzverwaltung

keine Möglichkeit hat zu überprüfen, ob tatsächlich Erfolgsaussichten der jeweiligen Partei bestehen und ob die Klage bzw. die Verteidigung mutwillig erscheint. Ferner verweist das BMF-Schreiben auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung zur steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten. Weitere Details hierzu sind noch nicht bekannt.

Das FG Hamburg (Urteil vom 14. Dezember 2011, Az. 2 K 6/11) hatte darüber zu entscheiden, ob Strafverteidigungskosten Werbungskosten bzw. außergewöhnliche Belastungen sein können. Hintergrund war, dass der Kläger durch Straftaten Geld erlangt hat, welches er anschließend unternehmerisch einsetzte.

Strafverteidigungskosten aufgrund krimineller Handlungen sind grundsätzlich der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen und somit nicht als Werbungskosten / Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ausnahmsweise ist ein Werbungskostenabzug unter Umständen möglich, wenn die Straftat gerade in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde.

Nach Auffassung des FG Hamburg besteht im vorliegenden Fall kein unmittelbarer beruflicher oder betrieblicher Zusammenhang zwischen der Straftat, den daraus erlangten Vermögensvorteilen sowie den damit anschließend erzielten Einkünften. Somit war auch kein Werbungskostenabzug möglich.

Eine außergewöhnliche Belastung liegt ebenfalls nicht vor, da anders als in dem im o.g. BFH-Urteil entschiedenen Fall zum Thema Zivilprozesskosten die Strafverteidigungskosten die Folge eines vermeidbaren, sozial inadäquaten Verhaltens waren, welches zu der Verurteilung und den damit verbundenen Kosten geführt hat. Somit fehlt es an dem für außergewöhnliche Belastungen erforderlichen Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Das Urteil des FG Hamburgs ist bislang noch nicht rechtskräftig. Die Revision beim BFH wurde zugelassen.

### 1.3 Lohnzufluß bei Job-Ticket (FG Rheinland v. 30.8.2011)

In seinem Urteil vom 30. August 2011 (3 K 2579/09) hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschieden, dass ein als Jahreskarte ausgegebenes Job-Ticket einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellt, der den Arbeitnehmern bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Job-Tickets zufließt. Ohne Bedeutung bleibt, ob der Arbeitgeber die Zuschüsse an die kooperierenden Verkehrsbetriebe jährlich oder monatlich zahlt.

In dem verhandelten Fall schloss das klagende Unternehmen mit den Verkehrsbetrieben eine Vereinbarung ab, die es allen Mitarbeitern ermöglicht hat, ein Job-Ticket zu erwerben. Bei diesem handelte es sich um auf den Namen der Mitarbeiter ausgestellte und nicht übertragbare Jahreskarten. Für alle Mitarbeiter mit Wohnort in bestimmten Postleitzahlbezirken hat das Unternehmen an die Verkehrsbetriebe monatlich einen bestimmten Grundbetrag (5,92 €) entrichtet. Durch diese Zahlung er-

Bei der Abzugsfähigkeit der Kosten aufgrund von Gerichtsprozessen scheint in der Rechtsprechung eine Änderung der bisherigen Auffassung einzutreten. Zu unterscheiden ist in jedem Fall zwischen Zivilprozessen und Strafprozessen. Bei Zivilprozessen ist nach Auffassung des BFH eine Berücksichtigung der Kosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen grundsätzlich möglich. Bei Strafprozessen hingegen ist, zumindest bislang, keine Berücksichtigung möglich. Abzuwarten bleibt, ob sich der BFH der Entscheidung des FG Hamburgs anschließt. Dessen ungeachtet vertritt die Finanzverwaltung weiterhin die Auffassung, dass auch Kosten von Zivilprozessen steuerlich nicht berücksichtigt werden können. Ob sich der Gesetzgeber mit diesem Thema beschäftigt, und wenn ja, mit welchem Ergebnis, ist ebenfalls noch unklar.

Betroffene sollten im Hinblick auf das o.g. Urteil des BFH versuchen, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen und ggf. Rechtsmittel gegen eine Nichtberücksichtigung einlegen. Geltend gemacht werden können jedoch nur die Kosten, die tatsächlich angefallen sind und nicht z.B. durch eine Rechtsschutzversicherung getragen werden.

hielt jeder Mitarbeiter das Recht, ein Job-Ticket als Jahreskarte zu erwerben, wobei dann vom Mitarbeiter ein zusätzlicher Betrag monatlich zu zahlen war. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass die vom Unternehmen an die Verkehrsbetriebe geleisteten Zahlungen durch die Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil versteuert werden müssen, da die sog. 44-€-Freigrenze überschritten wurde. Diese Freigrenze regelt, dass geldwerte Vorteile im Wert von 44 € monatlich steuerfrei sind. Das Unternehmen führte aus, dass die monatlich geleistete Zahlung deutlich unter der Freigrenze liegt. Dagegen vertrat das Finanzamt die Meinung, dass der Vorteil in seiner Gesamtheit im Zeitpunkt der Überlassung des Jahres-Tickets den Mitarbeitern zufließt.

Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht und entschied, dass die Einnahme bei den Arbeitnehmern dann zugeflossen ist, wenn sie die wirtschaft-

liche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hatten. Dies erfolgt bei einer Jahresnetzkarte für einen Verkehrsbetrieb mit der Überlassung der Karte zur Nutzung. Die monatliche Zahlung des Betrags durch das Unternehmen an die Verkehrsbetriebe stellt nur eine Zahlungsmodalität dar und hat keinen Einfluss auf den Zufluss des geldwerten Vorteils. Auch die monatliche Zahlung der Gegenleistung durch die Arbeitnehmer hat keine Bedeutung. Für die Berechnung der Freigrenze ist der Betrag entscheidend, den das Unternehmen an die Verkehrsbetriebe für die gesamte Gültigkeitsdauer des Job-Tickets zahlt, in dem Fall also für ein Jahr. Dieser Betrag liegt pro Arbeitnehmer deutlich über der Freigrenze von 44 €. Auch die Möglichkeit zu späteren Kündigungen, falls der Arbeitnehmer den entsprechenden Betrag nicht

bezahlt, bleiben außer Betracht, da der spätere Verlust der Verfügungsmöglichkeit einen erfolgten Zufluss nicht rückgängig macht, sondern nur für die Zukunft wirkt.

Dieses Urteil ist von hoher Relevanz für alle Unternehmen, die eine ähnliche Entlohnung ihrer Arbeitnehmer planen bzw. bereits eingeführt haben, damit die steuerliche Beurteilung richtig erfolgt. Insbesondere ist dies auch deshalb wichtig, weil der Arbeitgeber für die Lohnsteuer haftet, die bei der Lohnzahlung einzubehalten und abzuführen ist und bei einer größeren Anzahl von Arbeitnehmern (mehr als 40) regelmäßig als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden wird.

## 2. Unternehmensbesteuerung

### 2.1 BFH: Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen und auf Investmentanteile im Anlagevermögen

Aktien sind als nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren (§ 6 Abs.1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Jedoch kann der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), was insbesondere bei börsennotierten Aktien schwer einzuschätzen ist. Der erste Senat des BFH hat nun in zwei Urteilen vom 21. September 2011 seine bisherige Rechtsprechung zu der Frage, wann eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei börsennotierten Aktien bzw. bei Investmentanteilen vorliegt, präzisiert.

In dem ersten Urteil (I R 89/10) stellt der BFH klar, dass es bei der Prüfung einer dauernden Wertminderung von börsennotierten Aktien im Anlagevermögen auf den Kurs am Bilanzstichtag ankommt, weil dieser Börsenkurs die informationsgestützte Einschätzung der Marktteilnehmer widerspiegelt. Dagegen solle es nicht auf die Entwicklung des Kurswertes bis zur Aufstellung der Bilanz ankommen. Die Kursänderungen im Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung seien als wertbegründende Umstände einzustufen, d.h. für die Beurteilung einer dauernden Wertminderung unbeachtlich. Eine Ausnahme davon kommt nur in Betracht, wenn aufgrund konkreter und objektiv überprüfbarer Anhaltspunkte davon auszugehen sei,

dass der Börsenpreis den tatsächlichen Anteilswert nicht widerspiegelt, wie z.B. im Falle von Kursmanipulationen oder äußerst geringen Handelsvolumina.

Der BFH lehnt es in seiner Entscheidung zudem ab, eine Teilwertabschreibung von Schwellenwerten abhängig zu machen. Die Finanzverwaltung hatte in dem zu entscheidenden Fall unter Bezug auf das BMF-Schreiben vom 26. März 2009 (Az. IV C 6 – S 2171 – b/0, BStBl. I S. 514) die Teilwertabschreibung abgelehnt, weil die Minderung zum Bilanzstichtag weniger als 40% (resp. 25% gegenüber dem vorangegangenen Bilanzstichtag) im Vergleich zu den Anschaffungskosten betrug. Der BFH hält es aber für sachgerecht, geringfügige Kursverluste innerhalb einer Bandbreite von 5% außer Ansatz zu lassen (Bagatellgrenze).

Nach dem zweiten Urteil des BFH vom 21. September 2011 (I R 7/11) gelten die dargelegten Grundsätze aus dem ersten Urteil entsprechend für Anteile an Aktienfonds, die nach ihren vertraglichen Bedingungen zumindest überwiegend direkt oder indirekt in börsennotierte Aktien investieren.

Für die Praxis bedeutet dies, dass in offenen Veranlagungszeiträumen eine Teilwertabschreibung bei börsennotierten Aktien oder Fonds mit überwiegend börsennotierten Anteilen, die im Anlagevermögen

bilanziert sind, anhand der vom BFH aufgeführten Voraussetzungen nochmals überprüft werden sollte. Insbesondere wenn bei der Beurteilung der Wert-

minderung die Schwellenwerte von 40% (bzw. 25%) nach Auffassung der Finanzverwaltung in dem o.a. BMF-Schreiben herangezogen wurden.

## 2.2 Überblick über die Neuerungen des neuen Umwandlungssteuererlasses

Mit dem Umwandlungsgesetz (UmwG) von 1995 wurden erstmals die Regelungen zur Umstrukturierung und Reorganisation von Unternehmen zusammengefasst und systematisiert. Da Umstrukturierungen nach dem UmwG regelmäßig zur Aufdeckung stiller Reserven und damit zu einer entsprechenden Steuerlast führen würden, ermöglicht das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) die Steuerneutralität von Umstrukturierungen, sofern bestimmte Voraussetzungen (insb. Die Sicherstellung der späteren Besteuerung stiller Reserven) vorliegen.

Durch das „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 wurde das UmwStG grundlegend überarbeitet und teilweise auch systematisch umzustellen mit dem Ziel, nationale Vorschriften an gesellschafts- und steuerrechtliche Entwicklungen des Europarechts anzupassen und Hemmnisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen zu beseitigen.

Der Umwandlungssteuererlass von 1998, der die Interpretation des Gesetzes seitens der Finanzverwaltung enthält und eine verbindliche Vorgabe für alle Finanzbehörden darstellt, wurde fünf Jahre nicht angepasst und erst durch den neuen Umwandlungssteuererlass vom 11. November 2011 (BStBl. I 2011, 1314) aktualisiert. Der neue Erlass interpretiert damit für Finanzämter bindend erstmals die bereits seit Dezember 2006 bestehende Rechtslage.

Maßgebliche Neuerungen haben sich insbesondere bei den folgenden Aspekten ergeben:

- Nach dem neuen Umwandlungssteuererlass sind nunmehr sämtliche Umwandlungsvorgänge einschließlich des Formwechsels grundsätzlich als Veräußerungsvorgänge anzusehen, so dass ohne das Eingreifen von privilegierenden Regelungen eine steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven anzunehmen wäre.
- Der für die Steuerneutralität von Spaltungen und Einbringungen maßgebliche Begriff des „Teilbetriebs“ wurde verschärft und orientiert sich nun am Teilbetriebsbegriff der europäischen Fusionsrichtlinie. Neben den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen jetzt zusätzlich auch alle nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter der Aktiv- und Passivseite den Teilbetrieben zugeordnet und im Rahmen der Umwandlung mit übertragen werden. Soweit im Rahmen einer Umwandlung, deren Steuerneutralität einen Teilbetrieb voraussetzt, von der im UmwStG vorgesehen Möglichkeit einer Rückwirkung bis zu acht Monaten Gebrauch gemacht werden soll, muss dieser Teilbetrieb nun bereits zu diesem in der Vergangenheit liegenden Stichtag vorliegen. Dies ist eine deutliche Verschärfung zur bisherigen Erlasslage.
- Im Hinblick auf Bilanzen und Ansatzvorschriften macht der Erlass klar, dass die Finanzverwaltung die „steuerliche Schlussbilanz“, die für den Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit Buch-, Zwischen- oder gemeinem Wert maßgeblich ist, nicht mit der regulären Jahressteuerbilanz identisch ist, sondern dass es sich dabei um zwei gesonderte Dinge handelt.
- Bei Umwandlungen über dem Buchwert gelten für den übernehmenden Rechtsträger die steuerlichen Ansatzverbote (z.B. für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter) zunächst nicht. Jedoch sind die von den Ansatzverboten betroffenen Bilanzpositionen am nächsten Bilanzstichtag ertragswirksam aufzulösen.
- Beim Down-Stream-Merger von Kapitalgesellschaften soll eine Verschmelzung zu Buch- oder Zwischenwerten nur dann möglich sein, wenn die deutsche Besteuerung der Anteile an der Tochtergesellschaft auf der Ebene des Anteilseigners der Muttergesellschaft gewährleistet ist.

- Bei Einbringungen durch eine Personengesellschaft soll hinsichtlich der Person der „Einbringenden“ wie folgt unterschieden werden: sofern die Mitunternehmerschaft im Zuge der Einbringung untergeht, gelten ihre Gesellschafter als „Einbringende“ und erhalten daher die Gegenleistung im Rahmen der Einbringung; andernfalls gilt die Mitunternehmerschaft selbst als „Einbringende“, so dass ihr die Anteile am übernehmenden Rechtsträger gewährt werden.
- Etwas umfassender als bisher nimmt der Erlass auch zu den Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen, bei denen ein Organträger oder eine

Organgesellschaft beteiligt ist, auf eine ertragsteuerliche Organschaft Stellung.

Die Finanzverwaltung wird die im Umwandlungssteuererlass enthaltenen Grundsätze auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle anwenden. Bezüglich einiger verschärfender Regelungen wird die alte Verwaltungsauffassung noch angewandt, wenn der Umwandlungsbeschluss bzw. der Abschluss des Einbringungsvertrages noch bis zum Tag der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt (02. Januar 2012) erfolgt ist.

### 2.3 BMF-Schreiben v. 8.12.11 zu § 6 Abs. 5 EStG

§ 6 Abs. 5 EStG eröffnet eine Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Am 8. Dezember 2011 hat das Bundesministerium der Finanzen ein umfangreiches Anwendungsschreiben mit zahlreichen Beispielen veröffentlicht, mit dem Zweifelsfragen bzgl. dieses Themas geklärt werden sollen.

Die Vorschrift regelt in erster Linie die sog. Überführung von Wirtschaftsgütern ohne Rechtsträgerwechsel. Bei der Überführung handelt es sich aus der Sicht des abgebenden Unternehmens um eine Entnahme und bei dem aufnehmenden Unternehmen um eine Einlage, die jedoch grundsätzlich mit den Buchwerten bewertet werden. Diese können bei jeder unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person, bei Erbengemeinschaften sowie bei ehelichen Gütergemeinschaften mit mehreren eigenen Betrieben vorkommen. Demnach müssen Wirtschaftsgüter, die aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werden, zwingend mit dem Buchwert angesetzt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies beinhaltet auch die Besteuerung der künftigen stillen Reserven, d. h. derer, die sich erst nach der Überführung gebildet haben. Es ist ohne Bedeutung, ob es sich bei den Wirtschaftsgütern um das Anlage- oder Umlaufvermögen, wesentliche Betriebsgrundlagen, einzelne oder mehrere Wirtschaftsgüter, einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil handelt.

Der zweite Teil der Norm behandelt Übertragungen von Wirtschaftsgütern, bei denen ein Wechsel des Rechtsträgers stattfindet. Diese können unentgelt-

lich (als Entnahme) oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (tauschähnlicher Vorgang) erfolgen. Betroffen hiervon sind Mitunternehmer, die neben der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft mindestens einen weiteren Betrieb unterhalten oder denen Sonderbetriebsvermögen bei derselben oder einer weiteren Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. Analog gilt die Regelung für Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen (z. B. atypisch stille Gesellschaften) und Körperschaften. Es wird zwischen drei möglichen Fällen unterschieden, bei denen die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt werden müssen:

- Übertragung aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt
- Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben bzw. einer anderen Mitunternehmerschaft und umgekehrt (nicht jedoch die Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften, selbst wenn es sich um beteiligungsidentische Gesellschaften handelt)
- Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt

Eindeutig nicht erfasst werden Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt.

Der Vorgang ist nur als unentgeltlich anzusehen, soweit keine Gegenleistung für die Übertragung erbracht wird, z. B. Hingabe von Aktiva bzw. Übernahme von Passiva. Bei einer nicht vollumfänglich unentgeltlichen Übertragung wird nur der unentgeltliche Teil zum Buchwert übertragen, wobei es bei dem entgeltlichen Teil zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Für die Einstufung als Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ist der Charakter des in diesem Zusammenhang angesprochenen Kapitalkontos des Gesellschafters entscheidend.

Der zwingende Buchwertansatz ist beim Übernehmer zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen mit einer Sperrfrist verknüpft, die drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum der Übertragung endet. Wurde keine Steuererklärung abgegeben, endet die Sperrfrist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungszeitraum der Übertragung folgt. In diesem Zeitraum darf der Übernehmer das übertragene Wirtschaftsgut weder aus dem Betriebsvermögen entnehmen noch veräußern. Ansonsten wird rückwirkend auf das Ereignis der Übertragung der Teilwert für das Wirtschaftsgut angesetzt, der regelmäßig über dem Buchwert liegen wird. Die Sperrfrist wird jedoch nicht verletzt, wenn die einer Buchwertübertragung nachfolgende Übertragung ebenfalls zum Buchwert erfolgen muss, wenn eine neue Sperrfrist ausgelöst wird oder wenn das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Der Teilwert wird ebenfalls nicht rückwirkend angesetzt, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Mitunternehmer

zugeordnet werden, weil dadurch ihre Besteuerung sichergestellt ist. Diese Ausnahme gilt nicht, wenn sich durch die Übertragung der Anteil des übertragenden Gesellschafters an dem Wirtschaftsgut nicht geändert hat, obwohl es einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist, z. B. wenn das Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird, an deren Vermögen der Übertragende zu 100% beteiligt ist.

Eine besondere Sperrfrist gilt in Umwandlungsfällen. Hierbei wird der Buchwertansatz rückwirkend versagt, wenn innerhalb von sieben Jahren ein Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht.

Der Teilwert wird bei der Übertragung ebenfalls angesetzt, wenn an dem aufnehmenden Gesamthandsvermögen auch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist und ihr vermögensmäßiger Anteil an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht (die Erstellung einer Ergänzungsbilanz ändert an den Rechtsfolgen nichts). Hingegen wird der Buchwert angesetzt, wenn die o.g. Gebilde zu 100% bzw. zu 0% an dem aufnehmenden Gesamthandsvermögen beteiligt sind, weil der vermögensmäßige Anteil sich in diesem Fall nicht verändert.

Trotz des umfassenden Anwendungsschreibens bleibt die Komplexität steuerneutraler Überführungen und Übertragungen weiterhin bestehen. Insbesondere bei Körperschaften muss die zusätzliche Problematik von verdeckten Gewinnausschüttungen beachtet werden, z. B. wenn der Gesellschafter einer Körperschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft ist.

## 2.4 Gewinnzurechnung bei einer Personengesellschaft in Liquidation (BFH v. 15.11.11)

Mit dem Urteil vom 15. November 2011 (VIII R 12/09) hat sich der Bundesfinanzhof mit einem Fall der Gewinnzurechnung bei einer Personengesellschaft, die sich aufgrund eines Streitfalls zwischen den Gesellschaftern in Liquidation befand, auseinandergesetzt. In diesem Fall hat der BFH entschieden, dass der gemeinschaftlich erzielte laufende Gewinn auch dann dem ausscheidenden

Gesellschafter zuzurechnen ist, wenn die übrigen Gesellschafter die Auszahlung verweigern, weil der ausgeschiedene Gesellschafter ihnen Schadensersatz in übersteigernder Höhe schuldet.

Der Fall betraf einen ehemaligen Gesellschafter einer GbR, der an dieser Gesellschaft zu 15% beteiligt war und aufgrund eines Streits aus ihr ausge-

schieden ist. Daraufhin verweigerten die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung des Gewinnanteils mit der Begründung, dass der Gesellschafter ihnen Schadensersatz in übersteigender Höhe schuldet. Das entsprechende Finanzamt rechnete ihm jedoch die noch nicht ausbezahlten Gewinne zu und erließ Gewinnfeststellungsbescheide.

Das über den Fall in 1. Instanz entscheidende Finanzgericht hatte geurteilt, dass die laufenden Gewinne den verbleibenden Gesellschaftern zugerechnet und somit bei ihnen besteuert werden können, solange sie dem ausgeschiedenen Gesellschafter nicht zugeflossen sind, da sich der Gewinnanspruch in einen einheitlichen Abfindungsanspruch verwandelt hat. Dementgegen ist der BFH zur Beurteilung gekommen, dass der Gewinn ausschließlich dem Gesellschafter zugerechnet werden kann, dem er auch zusteht. Eine abweichende persönliche steuerliche Zurechnung als der vereinbarte Gewinnverteilungsmaßstab ist im Normalfall nicht möglich. Eine Ausnahme besteht nur, wenn der Gesellschafter durch strafbare Handlungen wie Unterschlagung oder Untreue die tatsächliche Gewinnverteilung zu seinen Gunsten oder zum Schaden der anderen Gesellschafter beeinflusst hat. Die Tatsache, dass die Auszahlung verweigert wurde bzw. dass sie nur nach Maßgabe der sog. Durchsetzungssperre gerichtlich durchsetzbar ist, ändert an dieser Tatsache nichts. Die Durchsetzungssperre entspringt der BGH-Rechtsprechung und bedeutet, dass die Gesellschafter einer GbR bei ihrer Auflösung die ihnen gegen die gesamte Hand bzw. gegen die Mitgesellschafter zustehenden Ansprüche nicht mehr selbstständig auf dem Weg der Leistungsklage durchsetzen können. Sie werden stattdessen als unselbständige Rechnungsposten der

Schlussrechnung aufgenommen, deren Saldo ergibt, wer von wem Zahlung beanspruchen kann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH werden den Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die als Mitunternehmer anzusehen sind, die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet und zwar in dem Zeitpunkt, in dem sie entstehen. Die Auffassung, dass der erzielte Gewinn erst im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses zugerechnet werden kann, ist nicht zulässig, weil die Mitunternehmer dann den Zeitpunkt der Gewinnzurechnung selbst bestimmen könnten, wodurch die zeitnahe Besteuerung unmöglich wäre. Der Gewinn gilt als entstanden, sobald er bei der Gesellschaft zu erfassen ist. Da der Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit bereits in der rechtlichen Zuweisung des Gewinns liegt, verstößt eine Besteuerung des Mitunternehmers vor dem Zufluss der Liquidität bei ihm nicht gegen grundlegende Besteuerungsprinzipien. Allerdings sollten besondere persönliche Härten, die sich bei einer Besteuerung ohne vorangegangenen Zufluss an Liquidität ergeben können, berücksichtigt und gemildert werden. Nachträgliche Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen können in dem Fall als rückwirkendes Ereignis berücksichtigt werden und zur Änderung der Feststellungsbescheide und der Einkommensteuerbescheide führen.

Der Bundesfinanzhof hat auch bestätigt, dass es steuerlich ohne Bedeutung ist, dass der Anteil des ausgeschiedenen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen mit seinem Ausscheiden den übrigen Gesellschaftern zuwächst, da es auf die anteilige persönliche Zurechnung des in der Vergangenheit gemeinschaftlich erzielten Ergebnisses keinen Einfluss hat.

## 2.5 Zwölf Änderungsvorschläge der Koalition zur Anpassung des Unternehmenssteuerrechts

In ihrem Kabinettsbeschluss vom 14. Februar 2012 veröffentlichte die Koalition aus Union und FDP zwölf geplante Gesetzesänderungen, die zu einer weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts führen sollen. Die Koalition betrachtet hierbei die vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen insbesondere durch Harmonisierungen im französischen und deutschen Steuerrecht als einen Beitrag Deutschlands zu einer zu-

nehmend einheitlichen europäischen Unternehmensbesteuerung. Schaut man allerdings genauer hin, geht es nicht nur um Modernisierung und Vereinfachung, sondern auch um Änderungen, die erhebliche Belastungen für zahlreiche Steuerpflichtige mit sich bringen können und welche in Einzelfällen durch frühzeitige Gestaltungen vermieden werden sollten.

Im Folgenden möchten wir Ihnen einen zusammenfassenden Überblick über die zwölf geplanten Gesetzesänderungen und den hiermit möglicherweise verbundenen Auswirkungen verschaffen. Dabei sind die belastenden Änderungen im Gegensatz zu möglichen Entlastungen der Unternehmen kurzfristig zur Umsetzung vorgesehen

### **1. Änderungen bei der Organschaft durch Einführung einer Gruppenbesteuerung**

Durch die Einführung einer Gruppenbesteuerung soll für die zukünftige Steuerberechnung innerhalb eines Konzerns auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags zwischen Mutter- und Tochterunternehmen verzichtet werden. Mit der Einführung der Gruppenbesteuerung plant die Koalition zudem eine Anhebung der Mindestbeteiligungsquote von derzeit 50%. Sollte dabei – wie von Vertretern der Regierungskoalition diskutiert – eine Anhebung auf 95 % erfolgen, würde dies in zahlreichen Konstellationen de facto zu einer erheblichen Verschlechterung gegenüber den bestehenden Regelungen der ertragsteuerlichen Organschaft führen. Empfohlen wird bereits von einzelnen Verbänden, die Anhebung der Beteiligungsquote in Anlehnung an zivilrechtliche Beherrschungsgrundsätze auf mehr als 75 % zu begrenzen. Aber auch in diesem Fall würden zahlreiche Organschaften z.B. im Rahmen von Joint Venture oder Public Private Partnership massiv betroffen sein. Ein Wirksamwerden der Gruppenbesteuerung ist von der Koalition aufgrund erwarteter Mindereinnahmen und technischer Anpassungserfordernisse frühestens ab 2016 geplant. Wichtig wären aber aufgrund der o.g. Problematik frühzeitige gesetzgeberische Weichenstellungen, um den oben aufgezeigten möglichen negativen Auswirkungen noch abhelfen zu können.

### **2. Erhöhung des Verlustrücktrags**

Der Kabinettsbeschluss sieht zudem auch in Anlehnung an Frankreich Anpassungen bei den Verlustrückträgen vor. Entsprechend soll der Höchstbetrag des Verlustrücktrags von derzeit 511.500 € auf 1 Mio. € angehoben werden.

### **3. Endgültige Verluste aus EU-Betriebsstätten**

Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes wäre es Unternehmen möglich, Verluste ausländischer Betriebsstätten aus anderen EU-Ländern im Inland steuerlich zu berücksichtigen, sofern feststeht, dass diese „endgültig“ nicht mehr im Ausland verrechnet werden können. Zur Vermeidung eines aus Sicht der Finanzverwaltung schädlichen Steuergestaltungspotentials plant die

Koalition eine Beschränkung der Nutzung solcher „endgültiger ausländischer Betriebsstättenverluste“ auf ein unionsrechtlich erforderliches Minimum. Nähere Details hierzu sind dem Kabinettsbeschluss derzeit noch nicht zu entnehmen.

### **4. Dividendenbesteuerung bei hybriden Gestaltungen**

Um Gestaltungsmissbräuche zu verhindern, planen Union und FDP die Ausweitung der „korrespondierenden Besteuerung“ des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG auf „hybride Finanzierungsformen“. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass die in die Gestaltung involvierten Staaten dieselbe Finanzierungsform unterschiedlich qualifizieren (Eigenkapital vs. Fremdkapital). Hierdurch kann es möglicherweise zu sog. „weißen Einkünften“, d.h. (teilweise) nicht besteuerten Einkünften kommen. Derartige Gestaltungen sollen durch die Verankerung einer „korrespondierenden Besteuerung“ zukünftig unterbunden werden, wonach nachzuweisen ist, dass in den involvierten Staaten eine gleichartige Beurteilung der Einkünfte bzw. Aufwendungen vorliegen muss.

### **5. Sondervergütungen an ausländische Mitunternehmer deutscher Personengesellschaften**

Aufgrund der Rechtsprechung des BFH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind Sondervergütungen der Personengesellschaft an ausländische Mitunternehmer (Gesellschafter) – anders als bei inländischen Mitunternehmern – nicht bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft zu berücksichtigen. Solche Sondervergütungen liegen beispielsweise vor, wenn ein Mitunternehmer Zinszahlungen für ein Darlehen an die Gesellschaft erhält. Ziel der vorgeschlagenen Anpassung ist es, ausländische und deutsche Mitunternehmer an deutschen Personengesellschaften im Rahmen der deutschen Besteuerung gleichzustellen. Hieraus können dann Doppelbesteuerungen resultieren, wenn der Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers die Zahlungen an den Gesellschafter ebenfalls besteuert. Eine hieraus resultierende Doppelbesteuerung soll im Gesetzgebungsverfahren beschränkt werden. Wie das genau erfüllt werden soll, wird in dem Koalitionspapier nicht näher beschrieben.

### **6. Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts: Fahrtkosten**

Zur „Vereinfachung“ des steuerlichen Reisekostenrechts plant die Koalition eine Neufassung des Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“. Demnach

soll zukünftig zwischen einer „ersten Tätigkeitsstätte“ und „anderen Tätigkeitsstätten“ begrifflich unterschieden werden. Während auf Fahrten zur „ersten Tätigkeitsstätte“ ein Werbungskostenabzug in Form der Entfernungspauschale erfolgt, würden Werbungskosten mit Bezug auf die „anderen Tätigkeitsstätten“ in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten bzw. mit den entsprechenden Sätzen für gefahrene Kilometer bei Nutzung eines eigenen PKW berücksichtigt werden.

#### **7. Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts: Verpflegungsmehraufwand und Übernachtungskosten**

Die Regelungen für Dienstreisen sollen gestrafft werden. Dabei ergeben sich neben Vereinfachungen auch Nachteile, da die bislang gestaffelten Abwesenheitszeiten für die Bemessung der Verpflegungspauschalen wegfallen und die Untergrenze von derzeit noch 8 Stunden gleichzeitig deutlich angehoben werden soll. Des Weiteren sieht die Neuregelung auch die Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung von Arbeitgeberleistungen für Arbeitnehmer (wie bspw. Verpflegungsmehraufwand bei Außendienstmitarbeitern) vor. Des Weiteren soll bei Anmietung einer Wohnung wegen länger andauernder Auswärtstätigkeit analog zur doppelten Haushaltsführung der Abzug der tatsächlich gezahlten Miete anstelle der ortsüblichen Miete zugelassen werden.

#### **8. Änderung des Verlustabzugs bei Kommanditisten**

Zur Berechnung der Höhe des Verlustabzugs nach § 15a EStG soll künftig ausschließlich auf das steuerliche Kapitalkonto abgestellt werden. Im Einzelfall empfehlen wir betroffenen Kommanditgesellschaften bereits jetzt zu prüfen, ob sich hieraus Nachteile für einzelne Kommanditisten kurzfristig ergeben können und ob zusätzlich ggf. Ergebnisplanungen anzupassen sind.

#### **9. Leveraged buyout (LBO) – Versagung des Abzugs von Zinsaufwendungen**

Steuerliche LBO-Gestaltungen werden zumeist im Rahmen von fremdfinanzierten Unternehmenskäufen durchgeführt. Charakteristisch hierfür ist, dass vom Erwerber aufgenommene Verbindlichkeiten zum Kauf der Beteiligung ganz oder in wesentlichen Teilen auf das erworbene Unternehmen verlagert werden. Die Koalition beabsichtigt, zukünftig den Abzug von Zinsaufwendungen vollständig zu versagen, sofern die zugrundeliegenden Verbindlichkeiten mit dem Beteiligungserwerb im Zusammenhang

stehen. Damit sollen auch Zinsaufwendungen erfasst werden, die bislang nicht oder nicht vollständig von der Zinsschranke erfasst wurden. Eine Hinzurechnung solcher Zinsaufwände müsste dann bei der Gewerbesteuer entfallen, da sie bereits dem Gewinn hinzugerechnet wurden. Diese Regelung betrifft massiv sowohl ausländische als auch inländische Investoren. Es bleibt abzuwarten, ob die angestrebte Regelung nicht zahlreiche potentielle Investoren abschrecken wird. Außerdem würde dann die Zinsschranke, die ja eine analoge Zielsetzung verfolgt, unseres Erachtens obsolet werden. Hierzu wird aber keine Aussage im Kabinettschluss getroffen.

#### **10. Besteuerung von Überführungen ins EU-Ausland**

Werden Wirtschaftsgüter von einem inländischen Unternehmen in das Ausland überführt, erfolgt im Moment des Grenzübertritts eine Aufdeckung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven zum Verkehrswert mit der Folge, dass die aufgedeckten stillen Reserven dem Gewinn der Periode hinzugerechnet werden. Gleiches gilt bei Sitzverlegung ins Ausland. Soweit es sich jedoch um Übertragungen an ausländische Betriebsstätten im EU-Ausland handelt, darf die Steuer auf die aufgedeckten stillen Reserven über fünf Jahre gleichmäßig gemäß § 4g EStG verteilt werden. Für diese Stundung sind besondere Aufzeichnungspflichten zu befolgen. Kehrt das Wirtschaftsgut innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums wieder nach Deutschland zurück, kann entsprechend der für dieses Wirtschaftsgut gebildete und noch vorhandene Ausgleichsposten wieder aufgelöst werden. Der EuGH hat in seinem Urteil „National Grid Indus“ zugelassen, dass die Stundung mit einer Sicherheitsleistung und einer Verzinsung versehen werden darf. Dies möchte die christlich-liberale Koalition ins Gesetz überführen. Es fragt sich dann, ob die Stundung überhaupt noch wirtschaftlich ist, wenn der geltende Zinssatz des deutschen Steuerrechts angewendet werden sollte. Ferner bleibt ungeklärt, wie die deutsche Exportindustrie auf eine Neuregelung reagiert, da bereits die jetzige gesetzliche Situation insbesondere bei Montagebetriebsstätten außerhalb der EU kaum hinnehmbar ist.

#### **11. Ausdehnung der Beschränkungen bei der Wertpapierleihe auf Personengesellschaften**

§ 8b Abs. 10 KStG beschränkt die Wertpapierleihe durch Körperschaften durch die Versagung der Leihgebühr vom Betriebsausgabenabzug. Diese Regelung soll nunmehr künftig auch auf die Wert-

papierleihe durch Personengesellschaften ausgedehnt werden. Das Instrument der Wertpapierleihe wird insbesondere von Banken und Versicherungsunternehmen eingesetzt, um die Besteuerung von Erträgen aus Beteiligungen zu vermeiden.

## 12. Verlustuntergang bei allen Verschmelzungen

Für die Verschmelzung einer Verlustgesellschaft auf eine Gewinngesellschaft sieht die derzeitige Rechtslage bislang einen Untergang der Verluste vor. Um die Verluste der Verlustgesellschaft den-

noch nutzen zu können, erlaubt der Gesetzgeber bislang, die Gewinngesellschaft auf die Verlustgesellschaft zu verschmelzen. Dies soll nach dem Willen der Regierungskoalition künftig nicht mehr möglich sein. Es ist zu beachten, dass dies womöglich bei Verabschiedung einer entsprechenden Gesetzesregelung in diesem Jahr alle entsprechenden Verschmelzungsfälle, d.h. z.B. auch solche mit Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor der Gesetzesverabschiedung, betreffen kann.

## 3. Umsatzsteuer

### 3.1 BMF-Schreiben zur Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Anteilsveräußerungen (BMF v. 3.1.12)

Die Finanzverwaltung nimmt in dem aktuellen BMF-Schreiben vom 3. Januar 2012 (IV D 2 - S 7100-b/11/10001) Bezug auf die Auffassung des BFH in dem kürzlich ergangenen Urteil vom 27. Januar 2011 (V R 38/09) zu der Frage, wann bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) vorliegt.

Bislang konnte umsatzsteuerlich von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgegangen werden, wenn ertragsteuerlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird. Die ertragsteuerliche Teilbetriebsveräußerung setzt u.a. die Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft (100%) umfasst, voraus. Der Vorteil dabei: Liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, können die Vorsteuern aus den verschiedenen Dienstleistungen, die bei der Übertragung angefallen sind, grundsätzlich abgezogen werden. Dagegen ist die Veräußerung einer bloßen Beteiligung (z.B. 99%) keine Geschäftsveräußerung im umsatzsteuerlichen Sinne. Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen stellt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH keine unternehmerische Tätigkeit dar. Die Anteilsveräußerung ist in der Regel steuerfrei (§ 4 Nr. 8 lit. f) UStG) mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn die Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung stehen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Nach dem BMF-Schreiben wird die bisherige Behandlung modifiziert. Danach liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung bei der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – unabhängig von der Beteiligungshöhe – nur noch dann vor, wenn neben dem Halten der Beteiligung weitere Umstände hinzutreten, die eine unternehmerische Tätigkeit begründen. Dazu ist es nach dem neuen BMF-Schreiben erforderlich, dass der Erwerber bei der Veräußerung des Gesellschaftsanteils in Rechtsverhältnisse eintritt, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen ist.

Eine unternehmerische Veranlassung kommt nach dem BMF-Schreiben insbesondere im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft in Betracht, wenn der Erwerber in die Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung zwischen bisherigem Organträger und der Organgesellschaft eintritt. Die Finanzverwaltung geht darüber hinaus auch dann von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung aus, wenn aus anderen Gründen kein Organschaftsverhältnis begründet wird.

Was die Finanzverwaltung unter dem Begriff „aus anderen Gründen“ versteht, geht aus dem BMF-Schreiben nicht hervor und lässt Spielraum für die Interpretation und damit eine mögliche Auseinandersetzung offen.

Die Folge der Änderung: Kann bei der Veräußerung einer Beteiligung – auch wenn es sich um einen 100%igen Anteil handelt – kein Nachweis geführt

werden, dass eine unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers gegeben ist, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Die Übertragung wäre dann grundsätzlich umsatzsteuerfrei mit der Folge, dass die Vorsteuern aus Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung nicht abziehbar wären.

Die Finanzverwaltung wendet ihre neuen Grundsätze in allen noch offenen Fällen an. Es wird im Rahmen einer Übergangsregelung jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer für vor dem 31. März 2012 ausgeführte Umsätze bei Erfüllen des

ertragsteuerlichen Teilbetriebsbegriffs, d.h. bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital (100%) umfasst, auch für umsatzsteuerliche Zwecke von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgeht. Damit wird Unternehmen, die gerade eine Übertragung von Geschäftsanteilen vorbereiten, noch bis zum 31. März 2012 die Möglichkeit eingeräumt, die bisherige Auffassung und damit den Vorsteuerabzug für sich in Anspruch zu nehmen, wenn die Ausführung des Umsatzes bis zum 31. März 2012 erfolgt.

### 3.2 Leistungsort für Anzahlungen (BFH v. 8.9.11)

Der BFH hatte im Urteil vom 8. September 2011 (V R 42/10) darüber zu entscheiden, welche Konsequenzen sich für die umsatzsteuerliche Behandlung ergeben, wenn bei grundstücksbezogenen Vermittlungsleistungen im Zeitpunkt der Anzahlung noch unklar ist, ob eine Vermittlungsleistung erbracht wird und wenn ja, ob diese im Ausland oder im Inland erbracht wird.

Die Klägerin vertrieb Hotelgutscheine, die die Kunden für einen bestimmten Betrag erwarben und die anschließend in ausgewählten Hotels im In- und Ausland eingelöst werden konnten. Die Kunden buchten zunächst selbstständig eines der Vertragshotels und schickten diesen Hotelgutschein, ergänzt um den Namen des gebuchten Hotels, an die Klägerin zurück. Danach leitete die Klägerin den von den Kunden ausgefüllten Gutschein „als Vermittlerin“ im Namen des Kunden an das jeweilige Hotel weiter.

Von der Klägerin wurde der Sachverhalt im Zeitpunkt der Veräußerung der Gutscheine an den Kunden so behandelt, als läge noch kein Leistungsaustausch vor, da es ihrer Ansicht nach an einer konkreten und bestimmaren Leistung fehlt. Zudem besteht nach Ansicht der Klägerin nur eine Leistungsbeziehung zwischen dem Erwerber des Gutscheins und dem Hotel.

Nach Ansicht des Finanzamtes lagen jedoch bereits bei Veräußerung der Gutscheine steuerbare Vermittlungsleistungen vor. Auch nach Auffassung der Vorinstanz, Finanzgericht Düsseldorf (Urteil v. 6. Oktober 2010, 5 K 1818/08 U) lagen im Zeitpunkt der Gewährung der Zahlung umsatzsteuerbare Leistungen vor.

Der BFH vertritt die Auffassung, dass es sich bei der von der Klägerin erbrachten Leistung um eine Vermittlungsleistung handelt. Demnach liegt eine Vermittlungsleistung vor, wenn eine Mittelsperson (hier die Klägerin) eine Tätigkeit erbringt, die sich von den vertraglichen Leistungen (hier: Übernachtung etc.) der Vertragsparteien (hier: Hotel und Kunde) unterscheidet, aber dafür entscheidend ist, dass diese beiden Parteien den Vertrag abschließen. Dass der Abschluss des Vertrages zwischen dem Kunden und dem Hotel letztlich durch den Kunden selbst, und nicht durch die Klägerin, bewirkt wird, ist unerheblich.

Für die Beurteilung, ob die Vermittlungsleistung im Inland oder Ausland als erbracht gilt, ist es entscheidend, wo das Hotel liegt. Eine inländische und somit eine umsatzsteuerpflichtige Leistung liegt nur dann vor, wenn auch das Hotel im Inland belegen ist.

Da im Zeitpunkt des Erwerbs des Gutscheins noch nicht klar war, ob das Hotel im Inland oder im Ausland liegt, war nach Auffassung des BFH zunächst davon auszugehen, dass die Vermittlungsleistung im Inland erbracht wird. Dies ist jedoch dann nicht mehr der Fall, wenn tatsächlich ein Hotel im Ausland gebucht wird. In diesem Fall ist dann eine entsprechende Berichtigung der Umsatzsteuer vorzunehmen.

Für den BFH kam es bei diesem Sachverhalt für die Annahme einer steuerbaren und zumindest zunächst auch umsatzsteuerpflichtigen Leistung darauf an, dass die Vermittlung grundsätzlich erfolgen wird. Dass nicht sicher war, ob die Kunden überhaupt ein Hotel buchen, war nicht entscheidend.

Solange also nicht sicher ist, dass die Vermittlungsleistung sich auf ein ausländisches Hotel bezieht, ist

die Vermittlungsleistung als inländisch anzusehen und die Umsatzsteuer hierauf abzuführen.

## 4. International

### 4.1 BMF: Keine Anerkennung einer grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organschaft

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 27. Dezember 2011 (IV C 2 - S 2770/11/10002) mitgeteilt, dass das BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 (I R 54, 55/10), in dem der BFH die Auffassung vertritt, dass eine inländische Kapitalgesellschaft im Rahmen einer gewerbsteuerlichen Organschaft Organgesellschaft eines in Großbritannien ansässigen gewerblichen Unternehmers (Organträger) sein kann, nicht im Einklang mit der Auslegung des DBA-Diskriminierungsverbots durch die OECD-Mitgliedstaaten steht und über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist.

Der BFH hatte in seiner Entscheidung eine gewerbsteuerliche Organschaft zwischen einer briti-

schen Obergesellschaft und einer deutschen Untergesellschaft für das Jahr 1999 akzeptiert. Die britische Obergesellschaft, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hatte, wurde als Organträgerin anerkannt. Die Einkünfte der deutschen Untergesellschaft unterlagen im konkreten Fall nicht der Gewerbesteuer.

Die Finanzverwaltung folgt nach dem BMF-Schreiben vom 27. Dezember 2011 der Argumentation des BFH nicht und wendet die Grundsätze des BFH-Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an (Nichtanwendungserlass).

### 4.2 Keine Anrechnung von ausländischer KSt bei Steuerfreistellung (FG Köln 13 K 170/06)

Das Finanzgericht Köln hat in seinem Urteil vom 6. September 2011 (13 K 170/06) entschieden, dass Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland von der Besteuerung freigestellt sind, nicht auf Antrag des Steuerpflichtigen der deutschen Besteuerung unterworfen werden können, um damit der Muttergesellschaft die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer zu ermöglichen. Betroffen war eine Holdinggesellschaft mit Sitz in den USA, Geschäftsleitung in Deutschland und einer Tochtergesellschaft in Frankreich. Die von der französischen Gesellschaft gezahlten Dividenden sind nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich (DBA) freigestellt. Das Unternehmen hat die Erfassung dieser Dividenden als steuerpflichtige Einkünfte in Deutschland angestrebt, um so die Anrechnung der französischen auf die deutsche Körperschaftsteuer zu erreichen. Dies hätte aufgrund bestehender Verlustvorträge zu einem Steuervorteil geführt.

Das Finanzamt hat die französischen Dividenden nur insoweit berücksichtigt, als diese nicht nach DBA steuerfrei waren. Die Anrechnung der französischen Körperschaftsteuer wurde versagt. Das klagende Unternehmen sah darin die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, da die Anrechnung der ausländischen Steuern zu einem günstigeren Ergebnis führen würde. Die Diskriminierung sollte insbesondere den Zeitpunkt der Nutzung der Verlustvorträge im Rahmen der deutschen Besteuerung betreffen. Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass eine Anrechnung die Erfassung der ausländischen Dividenden als steuerpflichtige Einnahmen voraussetzt, was hier nicht der Fall ist.

Das Gericht hat entschieden, dass der Kläger weder nach nationalem (deutschem) oder Doppelbesteuerungsrecht noch nach sekundärem oder primärem Europarecht einen Anspruch auf die Erfassung der Dividenden als steuerpflichtiges Einkommen hat. Nach den Regelungen des DBA können Dividenden in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist, wobei beide Staaten

das Recht haben, eine Quellensteuer zu erheben, es sei denn, die empfangende Gesellschaft ist zu mind. 10% an der ausländischen Gesellschaft beteiligt. Da jedoch die Doppelbesteuerung auf deutscher Seite in Form der Freistellung vermieden wird, können solche Dividenden in Frankreich besteuert werden, was mehrmals durch den Bundesfinanzhof bestätigt wurde. Das führt dazu, dass sie automatisch von der deutschen Besteuerung ausgenommen werden.

Das Gericht sah in dieser Regelung auch keinen Verstoß gegen das Europarecht, insbesondere die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie. Danach haben die Vertragsstaaten die Wahlfreiheit, ob die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellung oder der Anrechnung erfolgen soll. Auch dass beide Systeme nicht unbedingt zum gleichen Ergebnis führen, schränkt diese Freiheit nicht ein. Vielmehr handelt es sich um temporäre Differenzen, da der Vorteil der Anrechnungsmethode bei inländischen Verlustvorträgen durch eine höhere Steuer in den Folgejahren ausgeglichen wird. Auch der Gerichtshof der Europäischen Union hat bereits bestätigt, dass sol-

che vorübergehenden Steuernachteile hinzunehmen sind und keinen Verstoß gegen das Europarecht begründen. Es muss demzufolge zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung unterschieden werden.

Das Gericht war letztendlich der Meinung, dass die Gesellschaft eine europarechtskonforme Regelung des DBA nicht anwenden lassen wollte, um dadurch auf der Ebene der Besteuerung ein europarechtswidriges Ergebnis herbeizuführen, nämlich die Doppelbesteuerung. Diese sollte dann durch die Anwendung der Anrechnungsmethode wieder beseitigt werden. Die Gesellschaft wollte demnach dem Finanzamt die Anwendung der Anrechnungsmethode statt der Freistellungsmethode mit Hilfe des Europarechts aufzwingen, was zu fehlender Rechtssicherheit führen würde. Der Fall wurde zur Revision bei dem Bundesfinanzhof nicht zugelassen, da die Steuerfreistellung der Dividenden der nationalen und der DBA-Rechtslage entspricht und europarechtskonform ist.

### 4.3 Steuerliche und gesellschaftsrechtliche Aspekte der Mobilität deutscher Kapitalgesellschaften seit Inkrafttreten des MoMiG (Beitrag in Zusammenarbeit mit Andrea Metz und Sebastian Ens, Corporate/Frankfurt)

Wie sich aus einer kürzlich veröffentlichten Studie der EU-Kommission über den Internationalisierungsgrad der europäischen „Kleinen und Mittleren Unternehmen (KMU)“ ergibt, zahlen sich grenzüberschreitende Geschäfte für KMU aus. Danach besteht ein direkter Zusammenhang zwischen Internationalisierung und Leistungsstärke der KMU. Insbesondere schaffen international tätige KMU mehr Arbeitsplätze und sind innovativer. Besondere Herausforderungen ergeben sich allerdings, wenn die Internationalisierung die Geschäftsleitungsebene erfasst: Aufgrund des wachsenden Einflusses der Informations- und Kommunikationstechnologie wird es zunehmend schwieriger, den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen, wenn z. B. die Geschäfte von mehreren Geschäftsführern ausgeführt werden oder die Geschäftsleitungsorte häufig wechseln. Hieraus erwächst das Risiko einer Doppelansässigkeit mit der Folge einer Doppelbesteuerung. Hinzu kommt aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eine aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Niederlassungsfreiheit sowie aufgrund von Änderungen durch das

Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2009 erhöhte Mobilität von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU.

#### 1. Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht

Kapitalgesellschaften unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht für sämtliche Einkünfte, sofern sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Als Sitz gilt der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist (sog. statutarischer oder Satzungssitz). Der Satzungssitz einer nach deutschem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft muss in Deutschland liegen.

Die Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Damit ist der Ort gemeint, von dem aus das Unternehmen tatsächlich geleitet wird, also der Ort, an dem die unternehmerischen Entscheidungen gefällt werden. Sind die Geschäfts-

fürher regelmäßig im Unternehmen, kann die Frage des Geschäftsleitungsortes in der Regel zweifelsfrei beantwortet werden. Kommen allerdings mehrere Orte in Frage, ist eine qualitative Gewichtung vorzunehmen. Wird die Geschäftsleitung in Form von Telefonkonferenzen und Internet-Meetings ausgeübt, kann auch der Wohnsitz der Geschäftsführer von Bedeutung sein. Im Falle einer Gesellschaft, die Geschäftsführungsaufgaben für Konzernunternehmen in verschiedenen Ländern übernimmt, ist der Ort der Geschäftsleitung auch an bestimmten Funktionen wie Controlling, Buchhaltung, Recht, Steuern und dem Ort, an dem die Geschäftsleitungsmaßnahmen beschlossen werden, festzumachen.

Aufgrund der Anknüpfung allein an die tatsächlichen Verhältnisse kann der Ort der Geschäftsleitung – anders als der Satzungssitz – auch im Ausland liegen. Eine Geschäftsleitung im Ausland kann sich bereits dann ergeben, wenn ein Geschäftsführer seine Aufgaben überwiegend im Ausland ausübt. In diesem Fall geht das Steuerrecht zunächst von einer doppelten Ansässigkeit der Gesellschaft aus. Hiermit verbunden ist zunächst die Möglichkeit einer Besteuerung in beiden Staaten. Zur Vermeidung dieser Situation wurde in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, dass allein der Ort der Geschäftsleitung von Bedeutung sein soll.

## 2. Verwaltungssitz im Gesellschaftsrecht

Der steuerliche Begriff der Geschäftsleitung entspricht dem zivilrechtlichen Begriff des (tatsächlichen) Verwaltungssitzes. Nach der im deutschen internationalen Gesellschaftsrecht im Grundsatz noch immer geltenden Sitztheorie entscheidet der tatsächliche Sitz der (Haupt-)Verwaltung einer Kapitalgesellschaft über die anzuwendende Rechtsordnung. Die demnach anwendbare Rechtsordnung bestimmt einheitlich die Rechtsverhältnisse der juristischen Person, insbesondere den Umfang der Rechtsfähigkeit. Aus der Sitztheorie folgt, dass eine Gesellschaft nach dem Recht des Landes, in dem sie ihren tatsächlichen Sitz hat, gegründet und in diesem Land eingetragen werden muss. Die Rechtsfähigkeit einer nach ausländischem Recht wirksam errichteten Gesellschaft wird nach dieser Theorie nur dann anerkannt, wenn sie in jenem Staat auch ihren Verwaltungssitz hat; eine ausländische Gesellschaft mit tatsächlichem Sitz im Inland wird also nicht als juristische Person anerkannt.

### a) Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit (sog. Zuzugsfälle)

Diese Folge der Sitztheorie hat jedoch der EuGH für Gesellschaften aus den Mitgliedstaaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) als unvereinbar mit der europäischen Niederlassungsfreiheit gewertet. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine nach der Gründungstheorie in einem Mitgliedstaat gegründete Gesellschaft ihren in einem anderen Mitgliedstaat befindlichen Verwaltungssitz dort als Zweigniederlassung eintragen lassen (EuGH, Centros). Außerdem darf das nationale Recht die Zulassung einer Zweigniederlassung einer in einem anderen Mitgliedstaat wirksam gegründeten Gesellschaft nicht von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen (EuGH, Inspire Art). Schließlich kann einer in einem anderen Mitgliedstaat wirksam gegründeten Gesellschaft, wenn sie unter Aufrechterhaltung ihres Satzungssitzes ihren tatsächlichen Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlagert, die Rechtsfähigkeit nicht abgesprochen werden (EuGH, Überseering); (sog. Zuzugsfälle).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist die in einem Mitgliedstaat nach dessen Vorschriften wirksam gegründete Gesellschaft in einem anderen Vertragsstaat selbst dann – unabhängig von dem Ort ihres Verwaltungssitzes – in der Rechtsform ihrer Gründung anzuerkennen, wenn die Gesellschaft von vornherein ihren Verwaltungssitz in Deutschland nimmt und hier ihre Geschäfte betreibt. Damit können Unternehmen kraft der Niederlassungsfreiheit eine Gesellschaft mit tatsächlichem Sitz in Deutschland nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates gründen.

### b) Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbeschränkung; keine Wegzugsbeschränkung nach MoMiG

Demgegenüber steht die Niederlassungsfreiheit nach der Rechtsprechung des EuGH beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Beschränkung der Hinausverlegung des Verwaltungssitzes einer nach dem nationalen Recht eines Mitgliedsstaates gegründeten Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat nicht entgegen (EuGH, Cartesio); (sog. Wegzugsfälle).

Das deutsche Recht aber sieht eine solche Wegzugsbeschränkung seit Inkrafttreten des MoMiG nicht mehr vor. Während nach alter Rechtslage der Satzungssitz regelmäßig der Ort sein musste, an



dem sich der Betrieb oder die Geschäftsleitung oder die Verwaltung der Gesellschaft befand, muss heute der Verwaltungssitz nicht zwingend mit dem Satzungssitz übereinstimmen. Damit ist nunmehr die Verlegung des Verwaltungssitzes einer deutschen Kapitalgesellschaft in das EU- bzw. EWR-Ausland möglich. Wie oben ausgeführt muss der jeweilige Aufnahmestaat den Zuzug der deutschen Kapitalgesellschaft aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit hinnehmen. Deutsche Konzernmütter können ihre Tochtergesellschaften mit Verwaltungssitz im EU- bzw. EWR-Ausland mithin in der Rechtsform einer GmbH oder AG führen und umgekehrt können ausländische Konzernmütter ihre Tochtergesellschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland vom Ausland aus in der Rechtsform der GmbH oder AG führen.

Ungeklärt ist allerdings bisher, ob neben der Verlegung des Verwaltungssitzes einer deutschen Kapitalgesellschaft in das EU- bzw. EWR-Ausland auch die Gründung einer deutschen Kapitalgesellschaft, die von Beginn an aus dem EU- bzw. EWR-Ausland geführt wird, möglich ist. Nach einer verbreiteten Ansicht fehlt insoweit die für die Geltung der Niederlassungsfreiheit erforderliche Mobilitätskomponente. Danach ist die Gründung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit originärem Verwaltungssitz im Ausland nur in einem der Gründungstheorie folgenden europäischen Staat (z.B. England, Niederlande, Ungarn) – nicht aber in einem der Sitztheorie folgenden europäischen Staat (z.B. Frankreich, Luxemburg, Spanien) – unproblematisch möglich.

### **3. Folgen eines ausländischen Ortes der Geschäftsleitung für das Steuerrecht**

Der Ort der Geschäftsleitung im Ausland begründet steuerrechtlich eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist in solchen Fällen eine Aufteilung der Einkünfte auf die inländische Gesellschaft und die ausländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte vorzunehmen. Die Besteuerung erfolgt dann anteilig im Inland und im Ausland.

Für die Kapitalertragsteuerpflicht ist es ausreichend, wenn der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung im Inland liegt. Im Ergebnis bedeutet das, dass der ausländische faktische Gesellschaftssitz zwar die Körperschaftsteuerpflicht (im Inland) einschränken kann, nicht aber die Kapitalertragsteuerpflicht. Diese Situation kann nur vermieden werden, wenn auch der Satzungssitz der Gesellschaft ins Ausland verlegt wird. Hierfür muss allerdings die deutsche Rechtsform einer GmbH oder AG aufgegeben werden und es kommt, im Falle einer Verlegung des Satzungssitzes in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR, zu einer Liquidationsbesteuerung. In diesem Fall sind die aufzudeckenden stillen Reserven zu versteuern. Sofern der Satzungssitz lediglich in einen EU- oder EWR-Staat verlegt wird, kommt es nur in Bezug auf die Wirtschaftsgüter die sich in ausländischen Betriebsstätten befinden, zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Dies kann für Unternehmen einen ganz erheblichen Nachteil bedeuten.

### **4. Fazit**

Das nationale Steuerrecht knüpft traditionell an Merkmale an, die einen räumlichen Bezug zum Inland aufweisen (Sitz; Ort der Geschäftsleitung). Trotz der fortschreitenden Internationalisierung der Wirtschaftstätigkeit deutscher Unternehmen behalten diese Merkmale weiter ihre Gültigkeit und können bei nicht rechtzeitigem Erkennen ungewollte Steuerfolgen verursachen. Auch gesellschaftsrechtlich wird weiterhin grundsätzlich an den Sitz der Verwaltung einer Kapitalgesellschaft angeknüpft. Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit können jedoch Unternehmen eine Gesellschaft mit tatsächlichem Sitz in Deutschland nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates führen. Zudem ist durch das MoMiG eine erhöhte Mobilität deutscher Kapitalgesellschaften gewährleistet. In diesem Bereich sind in den nächsten Jahren weitere Erleichterungen zu erwarten.

## 5. Sonstiges

### 5.1 Änderungen bei den Grunderwerbsteuersätzen

In den einzelnen Bundesländern haben sich in den letzten Monaten die Grunderwerbsteuersätze geändert.

Die nachfolgende Übersicht soll hier einen Überblick geben.

3,5 %	Bayern, Hessen, Mecklenburg Vorpommern (ab 01.07.2012 auf 5,0%), Sachsen
4,0%	Saarland
4,5%	Berlin (ab 01.04.2012 auf 5,0%), Bremen, Hamburg, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt
5,0%	Baden-Württemberg, Rheinland-Pfalz (seit 01.03.2012), Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Schleswig Holstein, Thüringen

In diesem Zusammenhang kann sich die Fragestellung ergeben, wann der Zeitpunkt der Verwirklichung von Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbeständen gegeben ist. Zu dieser Thematik hat die Oberfinanzdirektion Rheinland in ihrer Verfügung vom 16. August 2011 (S 4430-1000-St 235) Stellung genommen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist (BFH v. 17.09.1986, II R 136/84 BStBl II 1987 S. 35). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die Vertragspartner im Verhältnis zueinander gebunden sind, und zwar unabhängig davon, ob dieser verwirklichte Rechtsvorgang bereits die Steuerschuld auslöst. Zeitliche Rückbeziehungen bleiben für Zwecke der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt. Der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten, der Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises und der Eintragung im Grundbuch haben keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes.

In Zukunft wird daher verstärkt Aufmerksamkeit auf die nicht Grunderwerbsteuerpflichtigen Bestandteile in Kaufverträgen zu legen sein. Hier sind die Maschinen und sonstige Vorrichtungen, sogenannte Betriebsvorrichtungen, zu nennen, die nach § 2 (1) Nr.1 GrEStG i.V.m. § 68 (2) Nr.2 BewG nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

### 5.2 Anforderungen an Abtretungsanzeige (BFH VII R 52/10)

Mit Urteil vom 28. September 2011 (VII R 52/10) hat der Bundesfinanzhof (BFH) bezüglich der Anforderungen an eine Abtretungsanzeige gegenüber dem Finanzamt Stellung bezogen.

Die in einer Abtretungsanzeige notwendigen Angaben zum Abtretungsgrund erfordern auch dann eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des zugrundeliegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalt, wenn das auf dem amtlichen Vordruck vorgesehene Feld „Sicherungsabtretung“ angekreuzt wurde.

Zur Bezeichnung des Abtretungsgrundes genügt eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des der Abtretung zugrundeliegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts. Fehlen jedoch Angaben zum Abtretungsgrund völlig, leidet die Abtretungsanzeige an einem Formmangel, der nach § 46 (2) AO zur Unwirksamkeit der Abtretung führt.

Durch das Ankreuzen des Feldes „Sicherungsabtretung“ wird lediglich eine bestimmte Art der Forderungsabtretung gekennzeichnet, der eine schuldrechtliche Sicherungsabrede zugrunde liegt.

Im Streitfall führte dieser Tatbestand dazu, dass die Anzeige nicht die erforderliche Form gemäß § 46 (2) AO hat, was die Unwirksamkeit der Anzeige zur Folge hat.

Der Umstand dass die Gestaltung des amtlichen Formulars dazu verleitet, hier keine weiteren Angaben zu tätigen, rechtfertigt es nicht, eine unvollständige Abtretungsanzeige gleichwohl als formwirksam anzusehen.

Der BFH sieht jedoch aufgrund dieser Entscheidung genügend Anlass für die Finanzverwaltung den bestehenden amtlichen Vordruck in entsprechender

Weise zu ändern und durch dessen Gestaltung klarzustellen, das unabhängig vom Vorliegen einer

Sicherungsabtretung auch die Angaben zum Abtretungsgrund erforderlich sind.

### 5.3 Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (7 K 192/09 und 7 K 193/09): Keine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer auf Bauerrichtungsleistungen bei Grundstückskauf

Vor kurzem veröffentlichte das Niedersächsische Finanzgericht ein Urteil, das bereits am 26. August 2011 (7 K 192/09 verbunden mit 7 K 193/09) ergangen war. Darin ging es um die Frage, ob die Leistungen aufgrund eines Bauerrichtungsvertrags, der im Zusammenhang mit dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks abgeschlossen wird, neben der Umsatzsteuer auch der Grunderwerbsteuer unterliegen. Das Finanzgericht kam entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu dem Ergebnis, dass in diesem Fall nur der für den Erwerb des unbebauten Grundstücks gezahlte Kaufpreis, nicht aber auch das Entgelt für die Bauleistungen der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Anlass zu diesem Urteil bot der Fall eines Ehepaares, das das Grundstück in Abstimmung mit einem Baubetreuungsunternehmen von einem privaten Grundstückseigentümer für EUR 46.314,00 erworben und einen Bauvertrag über die für die Gebäudeerrichtung mit einem Bauunternehmen hatte. Zwischen dem Grundstücksverkäufer, der Baubetreuungsfirma und dem Bauunternehmen bestanden keine personellen, gesellschaftsrechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen. Der Grundstücksverkäufer hatte dem Baubetreuungsunternehmen lediglich gestattet, das Grundstück möglichen Interessenten anzubieten. Die schlüsselfertige Errichtung des Hauses auf dem Grundstück war zu einem Preis von EUR 120.013,00 (einschließlich Umsatzsteuer) vereinbart.

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer schließlich entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des BFH auf die Summe aus Grundstückskaufpreis und Bauerrichtungskosten von EUR 166.327,00 fest.

Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage des Ehepaares statt und reduzierte die Grunderwerbsteuer auf den Betrag, der auf den Kaufpreis des unbebauten Grundstücks entstanden ist und ließ die Bauerrichtungskosten bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer unbe-

rücksichtigt. Der Bauerrichtungsvertrag sei kein unselbständiger Teil des notariellen Grundstückskaufvertrags oder Bestandteil eines einheitlichen Vertrags. Auch handele es sich bei dem unbebauten Grundstück und der Bauerrichtung auch nicht um einen „einheitlichen Leistungsgegenstand“. Denn die Verträge seien an verschiedenen Tagen, in unterschiedlichen Urkunden und von verschiedenen Vertragsparteien über jeweils unterschiedliche Leistungsgegenstände geschlossen worden.

Das Niedersächsische Finanzgericht betont, dass es damit der Rechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuer folge. Danach seien die grundsätzlich umsatzsteuerfreie Lieferung eines unbebauten Grundstücks und die anschließende umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung der Bebauung separat zu beurteilen.

Der BFH geht für Zwecke der Grunderwerbsteuer indes bereits dann von einem „einheitlichen Leistungsgegenstand“ aus Grundstückskauf und Bauerrichtung als Erwerb eines bebauten Grundstücks aus, wenn auf die auf Veräußererseite auftretenden Personen zusammenwirken oder ein gemeinsamer Bevollmächtigter auftritt, selbst wenn die Vermarktung des unbebauten Grundstücks durch diesen ohne schriftliche Abrede erfolgt. Hinreichend sei es, wenn der von der Veräußererseite vorbereitete Geschehensablauf hingenommen werde, selbst wenn das für die Erwerberseite nicht erkennbar war.

Das Finanzgericht hält diese Sichtweise des BFH zur Grunderwerbsteuer für verfehlt und hat der Klage deshalb gegen dessen Rechtsauffassung stattgegeben.

Gleichzeitig hat es jedoch die Revision wegen des Widerspruchs zur Rechtsprechung des BFH zugelassen, so dass davon auszugehen ist, dass der BFH sich mit diesem Fall befassen wird.

**In eigener Sache: Luther eröffnet Office in London**

Seit dem 1. März 2012 bietet Luther allen deutschen und internationalen Mandanten mit dem neu eröffneten Repräsentanzbüro eine Anlaufstelle an der Themse.

Luther ist mit dem neuen Office nun an insgesamt sieben Auslandsstandorten und einem weiteren wichtigen internationalen Finanzplatz mit eigenem Büro vertreten.

**Kontakt**

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Tobias Verlende (Head of London Office)  
7 Pilgrim Street  
London EC4V 6LB  
Großbritannien  
Mobil +44 7506 329 527  
tobias.verlende@luther-lawfirm.com



## Regionale Kontakte

### Frankfurt a.M.



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

### Frankfurt a.M.



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

### Frankfurt a.M.



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

### Frankfurt a.M.



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

### Hamburg



Antje Faass  
Steuerberaterin  
antje.faass@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 40 18067 12757  
Telefax +49 40 18067 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 24765  
Telefax +49 89 23714 110

Als zentraler Kontakt für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht steht Ihnen Ulrich Siegemund, Telefon +49 221 9937 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.: 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

### 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

### Essen

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

### Frankfurt a. M.

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
An der Welle 10  
60322 Frankfurt a. M.  
Telefon +49 69 27229 0  
frankfurt@luther-lawfirm.com

### Hamburg

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

### Hannover

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Berliner Allee 26  
30175 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

### 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

Luther in Kooperation mit:  
Walde, Fest & Partners  
Attorneys at Law  
Kossuth Lajos tér 13 – 15  
1055 Budapest  
Telefon +36 1 381 0000  
office@waldefest.hu

### Istanbul

Istanbul@luther-lawfirm.com

### London

7 Pilgrim Street  
London EC4V 6LB  
Telefon + 44 7506 329 527  
london@luther-lawfirm.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@cn.luther-lawfirm.com

### Singapur

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

Ihren lokalen Ansprechpartner finden Sie auf unserer Homepage unter [www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com).

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

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