

Newsletter, 2. Quartal 2010

# Steuerrecht aktuell

- 
- |           |         |                 |         |
|-----------|---------|-----------------|---------|
| 1. Privat | Seite 2 | 3. Umsatzsteuer | Seite 8 |
|-----------|---------|-----------------|---------|
- 1.1 Strafbefreiende Selbstanzeige nur bei Rückkehr zur Steuerehrlichkeit
  - 1.2 Vorläufigkeit des Solidaritätszuschlags auf die Abgeltungsteuer
  - 1.3 Keine Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots ohne Einnahmen
- 
- |                            |         |                  |          |
|----------------------------|---------|------------------|----------|
| 2. Unternehmensbesteuerung | Seite 3 | 4. International | Seite 10 |
|----------------------------|---------|------------------|----------|
- 2.1 Aussetzung der Sanierungsklausel bei Strukturierung verlustbehafteter Gesellschaften
  - 2.2 Verwaltung fasst Regelungen zur Meldepflicht von Auslandsbeteiligungen zusammen
  - 2.3 Körperschaftsteuerliche Organschaft – Update zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre
  - 2.4 Körperschaftsteuerliche Organschaft – Notwendiger Inhalt einer Verlustübernahmevereinbarung
  - 2.5 Auswirkung des BilMoG auf die Maßgeblichkeit
  - 2.6 Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Verkauf auf Druck der Bank
  - 2.7 BFH erkennt sogenanntes Treuhandmodell an
  - 2.8 Kein Halb- bzw. Teilabzugsverbot bei Abschreibungen auf Gesellschafterdarlehen
  - 2.9 Ernstliche Zweifel an der Rückausnahme zur Zinsschranke
- 
- |              |          |
|--------------|----------|
| 5. Sonstiges | Seite 11 |
|--------------|----------|
- 3.1 Aktualisierung des Anwendungsschreibens zum IT-Verfahren ATLAS-Ausfuhr
  - 3.2 Muster der Vordrucke im Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2010
  - 3.3 Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen
  - 4.1 Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei paraphiert
  - 4.2 Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften
  - 4.3 Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltenden US-Personengesellschaft mit inländischen Gesellschaftern
  - 5.1 Brandenburg erhöht den Grunderwerbsteuersatz
  - 5.2 Neuer Erlass zu Grunderwerbsteuer im Konzern bei Personengesellschaften mit Grundbesitz
  - 5.3 Verfassungszweifel an der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Anteilsübertragungen
  - 5.4 Keine Schenkungssteuer bei disquotaler Einlage in eine Kapitalgesellschaft
  - 5.5 Keine Begünstigung bei Schenkung eines Kommanditanteils

## 1. Privat

### 1.1 Strafbefreiende Selbstanzeige nur bei Rückkehr zur Steuerehrlichkeit

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in einem Beschluss vom 20. Mai 2010 (Az. 1 StR 577/09) seine bisherige Rechtsprechung zur sogenannten Teilselbstanzeige aufgegeben. Bisher wurde dem Steuerhinterzieher, der nur einen Teil seiner unversteuerten Einkünfte zum Gegenstand einer Selbstanzeige machte, einen anderen Teil aber verschwieg, Strafflosigkeit hinsichtlich des angezeigten Teils der Einkünfte zugebilligt, auch wenn später wegen des fehlenden Betrages ein Strafverfahren eingeleitet wurde. Diese Möglichkeit hat der BGH unter Hinweis auf das gesetzgeberische Motiv der Steuerehrlichkeit und den Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO verworfen: Wer die Ausnahmeregelung der strafbefreienden Selbstanzeige nutze, sei gezwungen insgesamt „reinen Tisch“ zu machen und sämtliche unversteuerten Einkünfte offen zu legen. In diesem Zusammenhang bestätigt der BGH die wohl herrschende Meinung zur sogenannten „gestuften Selbstanzeige“, wonach diese nur strafbefreiende Wirkung haben kann, wenn bei einer möglichst umfassenden Darstellung des steuerlich relevanten Sachverhalts eine (zu Lasten des Steuerpflichtigen) großzügige Schätzung erfolgt und diese dann in der nächsten Stufe präzisiert wird.

Die Ausschlussgründe für eine strafbefreiende Selbstanzeige sind laut BGH enger auszulegen. So greift der Ausschluss einer Straffreiheit im Zusam-

menhang mit dem Erscheinen eines Amtsträgers auch dann, wenn bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens zu erwarten ist, dass die steuerlichen Sachverhalte ohnehin in die Überprüfung einbezogen würden, was vom bisherigen Überprüfungsziel und den steuerlichen Gegebenheiten des Ermittlungsverfahrens abhängt.

Auch hinsichtlich des Entdecktseins der Tat wird die bisher herrschende Meinung, die das Merkmal mit hinreichendem Tatverdacht gleichgesetzt hat, abgelehnt. Nach Ansicht des BGH liegt ein Entdecktsein bereits vor, wenn bei Kenntnis von einer Steuerquelle weitere Umstände hinzutreten, die nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe legen. Hier reicht ggf. schon die Verschleierung von Steuerquellen aus, ohne dass ein Abgleich mit Steuererklärungen erfolgt ist.

Der Beschluss dürfte auch auf die in den Augen des BGH wohl allzu weitherzige Praxis der Straf- und Bußgeldstellen der Finanzämter im Umgang mit strafbefreienden Selbstanzeigen zielen. Selbst in Fällen, in denen die Straffreiheit nunmehr zweifelhaft sein kann, sollte aber eine Selbstanzeige erwogen werden, da diese in jedem Fall ein strafminderndes Geständnis darstellt. Unklar ist, ob und wann die Finanzbehörden die Rechtsauffassung des BGH umsetzen werden.

### 1.2 Vorläufigkeit des Solidaritätszuschlags auf die Abgeltungsteuer

Seit Dezember 2009 ergehen sämtliche Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für Zeiträume ab 2005 nur noch vorläufig. Hintergrund ist, dass das Niedersächsische Finanzgericht den Solidaritätszuschlag wegen seiner Unbefristetheit für verfassungswidrig hält und diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Klärung vorgelegt hat.

Bislang war jedoch unklar, ob die Vorläufigkeit auch den auf die Abgeltungsteuer entfallenden Solidaritätszuschlag umfasst. Denn die Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge hat grundsätzlich abgeltenden Charakter und unterliegt daher regelmäßig keiner Steuerfestsetzung durch das Finanzamt. Somit kann sich der Vorläufigkeitsvermerk in Steuerbescheiden grundsätzlich auch nicht auf den Solidaritätszuschlag erstrecken, der

auf die Abgeltungsteuer einbehalten wurde. Betroffenen Steuerpflichtigen wurde daher empfohlen, zur Wahrung ihres Rechtsschutzes die von ihnen erzielten, abgeltend besteuerten Kapitalerträge wieder in der Einkommensteuererklärung aufzuführen.

Mit Schreiben vom 23. April 2010 (IV C 1 – S 2283-c/09/10005) stellt das BMF nun klar, dass eine Erstattung des Solidaritätszuschlags auf Antrag erfolgen wird, falls das Bundesverfassungsgericht den Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig erklären wird.

Somit müssen Steuerzahler, deren Kapitalerträge abgeltend besteuert werden, sich nicht zusätzlich noch einmal veranlagten lassen, um den Rechts-



schutz des Vorläufigkeitsvermerks zu erhalten. Bei Steuerpflichtigen, die keine Einkommensteu-

ererklärung abgeben, ist der Antrag auf Erstattung nur innerhalb der Festsetzungsfrist zulässig.

### 1.3 Keine Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots ohne Einnahmen

Auf das Urteil des BFH vom 25. Juni 2009 (IX R 42/08), nach dem der Abzug von Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus wesentlichen Beteiligungen jedenfalls dann nicht nach dem Halb- bzw. Teilabzugsverbot begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat, reagierte das BMF mit Datum vom 15. Februar 2010 mit einem Nichtanwendungserlass (vgl. Steuerrecht aktuell I/2010, Seite 4).

Mit Beschluss vom 18. März 2010 (IX B 227/09) hat der BFH nunmehr ungewohnt schnell auf den Nichtanwendungserlass des BMF reagiert und seine Rechtsansicht bestätigt. Danach greift die Abzugsbeschränkung nur, wenn Einnahmen erzielt worden sind, die teilweise nach dem Halb-

bzw. Teileinkünfteverfahren steuerbefreit waren. Das BMF hat daraufhin mit Schreiben vom 28. Juni 2010 (IV C 6 – S 2244/09/10002) den Nichtanwendungserlass aufgehoben.

Allerdings sieht der am 19. Mai 2010 vom Bundeskabinett beschlossene Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 eine „Klarstellung“ bezüglich der Abzugsbeschränkung vor. Demnach soll die Absicht zur Erzielung von Einkünften, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, genügen, um auch die Ausgaben nur zu 60 % zum Abzug zuzulassen. Die Regelung soll aber erst ab dem Veranlagungszeitraum 2011 in Kraft treten, so dass es bis Ende des laufenden Jahres noch bei der vom BFH entschiedenen und nunmehr auch von der Finanzverwaltung bestätigten Rechtslage bleibt.

## 2. Unternehmensbesteuerung

### 2.1 Aussetzung der Sanierungsklausel bei Strukturierung verlustbehafteter Gesellschaften

Werden Anteile an einer Körperschaft (wie z.B. GmbH oder AG) innerhalb von fünf Jahren auf einen einzelnen Erwerber übertragen, gehen aufgelaufene steuerliche Verluste (Verlustvorträge, laufende Verluste) dieser Körperschaft im Normalfall unter, und zwar (i) anteilig bei einer Übertragung von mehr als 25% bis zu maximal 50% der Anteile sowie (ii) vollständig bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50%. Die sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG bestimmt, dass in Ausnahme zu diesem Grundsatz bei Erwerb einer Beteiligung an einer finanziell angeschlagenen und zu sanierenden Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen deren steuerliche Verluste nicht untergehen, sondern vielmehr für die Zukunft steuerlich nutzbar bleiben.

Die EU-Kommission hat jedoch Zweifel an der Europarechtmäßigkeit der Sanierungsklausel und leitete ein formelles Verfahren gegen Deutschland zur Überprüfung der Regelung ein. Sie sieht es dabei insbesondere als problematisch an,

dass auch „gesunde“ Körperschaften steuerliche Verluste haben, diese aber bei einem entsprechenden Beteiligungserwerb nicht mehr nutzen können.

Das BMF reagierte mit Schreiben vom 30. April 2010 (Az. IV C 2 – S 2745-a/08/10005/002) auf die Einleitung des Verfahrens durch die EU-Kommission mit einem Moratorium, wonach die Sanierungsklausel jedenfalls bis zu einem abschließenden Beschluss der EU-Kommission nicht mehr anzuwenden ist. Nach dem BMF-Schreiben soll dies auch in den Fällen gelten, in denen bereits eine positive verbindliche Auskunft erteilt worden ist.

Betroffene Unternehmen müssen davon ausgehen, dass steuerliche Verluste rückwirkend untergehen werden, sofern sich im weiteren Verlauf des Verfahrens herausstellen sollte, dass die Sanierungsklausel nichtig wäre. Diese gravierenden Auswirkungen auf den Sanierungsprozess müssen bei der steuerlichen Strukturierung

einer Transaktion - insbesondere im Zusammenhang mit der Übernahme von Unternehmen in

der Krise beziehungsweise Kauf aus Insolvenz mit Hilfe von Insolvenzplänen - bedacht werden.

## 2.2 Verwaltung fasst Regelungen zur Meldepflicht von Auslandsbeteiligungen zusammen

Mit Schreiben vom 15. April 2010 (Az. IV B 5-S1300/07/10087) nimmt das BMF zur Anwendung des § 138 Abs. 2f AO und der darin geregelten Anzeigepflicht bei Auslandsbeteiligungen Stellung. Gleichzeitig hebt das BMF die bislang geltenden Schreiben vom 19. März 2003 und 17. August 2004 auf. Insgesamt handelt es sich bei dem aktuellen Schreiben um eine Zusammenfassung der beiden eben genannten, älteren Schreiben. Neue Regelungen ergeben sich soweit ersichtlich aus dem aktuellen Schreiben nicht, so dass die gegenwärtige Meldepflicht durch das BMF sich wie folgt darstellt:

Unbeschränkt Steuerpflichtige haben dem Finanzamt bestimmte Handlungen im Zusammenhang mit einer Auslandsbeteiligung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu melden. Die Meldung ist in doppelter Ausführung abzufassen. Eine Ausfertigung wird zentral beim Bundeszentralamt für Steuern hinterlegt. Daher sollten die Finanzämter in der Regel die Möglichkeit haben, die deutschen Beteiligten an einer Auslandsbeteiligung zu ermitteln. Zur Vereinfachung der Anwendung dieser Vorschrift lässt es das BMF laut dem aktuellen Schreiben zu, wenn die genannten Sachverhalte zusammengefasst einmal monatlich an das zuständige Finanzamt gemeldet werden.

Dazu gehören:

- die Gründung und der Erwerb eines ausländischen Betriebes oder einer ausländischen Betriebsstätte;
- die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder deren Aufgabe oder Änderung;
- die unmittelbare Beteiligung von mindestens 10% sowie die mittelbare Beteiligung von mindestens 25% an einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse;
- die Beteiligung an einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, wenn die Summe aller Beteiligungen mehr als € 150.000 beträgt.

Für Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sieht die Finanzverwaltung eine vereinfachte Meldung vor. Danach können diese Beteiligten, wenn über ihre Einkünfte eine einheitliche und gesonderte Feststellung erfolgt, ihre Meldepflicht von der ausländischen Personengesellschaft, einem Treuhänder oder einer anderen Person, die die Interessen der Beteiligten wahrnimmt, übernehmen lassen. Erforderlich sind folgende Angaben: Name und Anschrift des Beteiligten, Eintritts- oder Austrittsdatum, Wohnsitzfinanzamt, Steuernummer und Höhe der Beteiligung.

Jedoch verbleibt die Verantwortlichkeit zur pünktlichen und richtigen Meldung beim Beteiligten, auch wenn er Anzeigepflicht auf Dritte delegiert.

Als weitere Ausnahmen von der Meldepflicht gestattet es das BMF auch, von einem Erwerb börsennotierter Beteiligungen abzusehen, soweit die Beteiligung weniger als 1% beträgt. Auch sind bestimmte Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Versicherungsunternehmen in bestimmten Fällen von der Meldepflicht ausgenommen.

Ein Verstoß gegen die Meldepflichten stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einem Bußgeld bis zu € 5.000 geahndet werden kann. Die Anzeigepflicht kann auch mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Das BMF hat die Finanzbeamten ausdrücklich darauf hingewiesen, auf die Einhaltung der Anzeigepflicht zu achten, so dass mit verstärkten Nachfragen gerechnet werden muss.

Für ausländische Fonds in Form einer Personengesellschaften besteht auch nach dem neuen BMF-Schreiben keine Anzeigepflicht beim Finanzamt. Diese Meldepflicht obliegt allein dem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter, auch wenn er diese auf den Fond übertragen sollte. Daher sollte der Beteiligte sich vergewissern, dass der Fond der Anzeigepflicht nachgekommen ist, etwa durch Kopie der Meldung.

## 2.3 Körperschaftsteuerliche Organschaft – Update zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre

Mit Schreiben vom 20. April 2010 (IV C 2 – S 2770/08/10006) reagiert das BMF nach über einem Jahr auf das Urteil des BFH vom 4. März 2009 (I R 1/08, vgl. Newsletter Steuerrecht aktuell, 3. Quartal 2009, S. 8). Damit verfügt das BMF zugunsten der Steuerpflichtigen die Nichtanwendung des BFH-Urteils. Dabei geht es um die steuerrechtliche Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft im Fall einer Ausgleichszahlung an den außenstehenden Anteilseigner, die diesen aufgrund einer variablen Komponente so stellt, als bestünde kein Ergebnisabführungsvertrag. Die Finanzverwaltung hält mit dem BMF-Schreiben daran fest, dass einem außenstehenden Aktionär im Rahmen der Ausgleichszahlung neben einem bestimmten Festbetrag auch eine an dem Gewinn der Organgesellschaft orientierte variable Kompo-

nente gezahlt werden kann. Das BMF begründet seine Ansicht damit, dass § 304 Abs. 2 AktG lediglich einen Mindestausgleich vorschreibe, den ein Ergebnisabführungsvertrag zwingend vorsehen müsse. Dadurch sei ein darüber hinausgehender Ausgleich indes nicht ausgeschlossen.

Ob der BFH der Argumentation des BMF in einer vergleichbaren Situation folgen wird, darf bezweifelt werden. Vor diesem Hintergrund sollte in neu abzuschließenden Ergebnisabführungsverträgen keine gewinnabhängige Ausgleichszahlung – wie zuvor dargestellt – vorgesehen werden. Zur Vermeidung eines Risikos bei bestehenden Ergebnisabführungsverträgen, in denen bisher gewinnabhängige Ausgleichszahlungen vereinbart sind, wären gegebenenfalls Anpassungen zu erwägen.

## 2.4 Körperschaftsteuerliche Organschaft – Notwendiger Inhalt einer Verlustübernahmevereinbarung

Mit seinem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 3. März 2010 (Az. I R 68/09) bestätigt der BFH seine restriktive Auffassung hinsichtlich der steuerlichen Formerfordernisse der Verlustübernahmevereinbarung eines Ergebnisabführungsvertrages.

Hintergrund ist, dass im Falle von Organgesellschaften, die nicht in Rechtsform einer AG organisiert sind, für steuerliche Zwecke § 17 KStG explizit die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG fordert. Im vorliegenden Fall schlossen zwei GmbHs einen Ergebnisabführungsvertrag ab, der jedoch nur partiell die aktienrechtlichen Verlustübernahmevorschriften enthielt, nämlich die Wiedergabe des Wortlauts von § 302 Abs. 1 AktG. Dieses Unterlassen holten die Parteien im folgenden Jahr im Rahmen einer „Ergänzenden Klarstellung“ nach. Nicht überraschend sah der BFH diese nachträgliche Vereinbarung nicht als eine Vertragsergänzung,

sondern als einen Neuabschluss an. Darüber hinaus bestätigt der BFH nochmals, dass die im Zeitablauf geänderte Rechtsprechung des BGH hinsichtlich der analogen Anwendung der aktienrechtlichen Vorschriften auf den GmbH-Vertragskonzern nicht zu einer geänderten Auffassung für den steuerlichen Bereich führen.

Die in der Literatur durchaus umstrittenen Auffassung von Seiten der Rechtsprechung und Finanzverwaltung wird weiterhin beibehalten. Für bestehende sowie neu abzuschließende Ergebnisabführungsverträge ist somit weiterhin der exakten Formulierung größte Aufmerksamkeit zu widmen. Der klaren und eindeutigen Übernahme des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung kommt somit weiterhin für die steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages und somit der Organschaft eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Änderung ist in naher Zukunft nicht zu erwarten.

## 2.5 Auswirkung des BilMoG auf die Maßgeblichkeit

Im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 25. Mai 2009 wurde § 5 Abs. 1 EStG geändert, mit Auswirkung auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit. Das BMF hat am 12. März 2010 (Az. IV C 6 - S 2133/09/10001) ein neues Schreiben zum Grundsatz der Maßgeblichkeit der han-

delsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung veröffentlicht.

Wie bisher gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungsgebote und –verbote grundsätzlich auch für die



Aktivierung und Passivierung in der Steuerbilanz. Auch betrifft die Maßgeblichkeit weiterhin die Bewertung, so dass sich die Ausübung eines handelsrechtlichen Bewertungswahlrechts grundsätzlich auf die Bewertung in der Steuerbilanz auswirkt. Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sind nur dann nicht zu befolgen, wenn es entgegenstehende steuerliche Vorschriften gibt, z.B. hinsichtlich Jubiläumsrückstellungen und Drohverlustrückstellungen.

Änderungen ergeben sich hinsichtlich aktivierungspflichtiger Herstellungskosten. Das BMF verlangt die Einbeziehung aller Kosten, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind, ausgenommen Fremdkapitalzinsen, für diese besteht weiterhin ein Einbeziehungswahlrecht. Handelsrechtlich besteht weiterhin ein Einbeziehungswahlrecht für allgemeine Verwaltungskosten, für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersvorsorge.

Das Schreiben macht zudem deutlich, dass für Pensionsrückstellungen steuerlich weiterhin eine Passivierungspflicht besteht, die Passivierung jedoch lediglich unter den steuerlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfolgen kann und unter Bewertungsvorbehalt steht.

Steuerrechtliche Wahlrechte waren bisher bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben. Das galt

für die Ausübung sowohl der Bilanzierungs- als auch der Bewertungswahlrechte. Bei Inanspruchnahme eines steuerlichen Vorteils war es somit erforderlich in der Handelsbilanz den gleichen Wert anzusetzen (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit).

Durch das BilMoG ist diese umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft worden. Damit ist eine Ausübung der steuerlichen Wahlrechte ohne Bindung an die Handelsbilanz möglich. Wahlrechte, die es im Handels- und Steuerrecht gibt, müssen nicht mehr einheitlich ausgeübt werden.

Die Inanspruchnahme von steuerlichen Wahlrechten ist mit neuen Dokumentationspflichten verbunden. In einem fortlaufend zu führenden Verzeichnis sind Angaben zum Zugangszeitpunkt des Wirtschaftsgutes zu machen, zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zur gesetzlichen Grundlage des ausgeübten Wahlrechts und den vorgenommenen Abschreibungen. Auch Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden und die Anschaffungs- und Herstellungskosten gemindert haben, sind aufzuführen. Bereits bestehende Anlagenverzeichnisse können um die fehlenden Angaben ergänzt werden.

Die genannten Regelungen gelten, sofern das BilMoG bereits für 2009 angewandt wird, ab dem Veranlagungszeitraum 2009. Andernfalls gelten diese Regelungen ab dem Veranlagungszeitraum 2010.

## 2.6 Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Verkauf auf Druck der Bank

Streit über die Grenze zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel ist allgegenwärtig. Die Grundregel lautet: Mehr als drei Veräußerungen innerhalb von fünf Jahren machen die Tätigkeit gewerblich (Drei-Objekte-Grenze). Verkäufe in dieser Häufigkeit sollen nahe legen, dass die Absicht, mit Immobilien zu handeln, die der langfristigen Vermietung überwiegt.

Gegenstand des Urteils des BFH vom 17. Dezember 2009 (Az. III R 101/06) war ein Fall, in dem diese Grenze überschritten worden war. Doch der Kläger berief sich darauf, dass er den Verkauf der Objekte keineswegs von Anfang an geplant gehabt habe. Vielmehr habe er nur auf Druck der finanzierenden Bank verkauft, um der Zwangsversteigerung zu entgehen.

Durchaus lässt sich die schädliche Veräußerungsabsicht auch bei Überschreiten der Drei-Objekte-Grenze widerlegen. Dem Kläger gelang das nicht. Seine Immobilien waren mit sehr geringem Eigenkapital finanziert. Er dürfte, so die Schlussfolgerung, zumindest hingenommen haben, dass eine schnelle Veräußerung erforderlich werden könnte. Insofern konnte er nicht glaubhaft machen, dass eine Veräußerung ganz und gar nicht geplant gewesen sei.

Das Urteil legt erneut strenge Maßstäbe an, wenn in solchen Fällen der Anschein der Veräußerungsabsicht widerlegt werden soll. Gelingen kann der Nachweis nur mit objektiv nachprüfbaren Maßnahmen, nicht mit Absichtserklärungen. Der BFH nennt Beispiele, darunter eine langfristige Finanzierung mit Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Darlehensablösung.

Bedeutung hat das Urteil nicht nur für Einzelpersonen oder geschlossene Fonds. Interessant ist es auch für Objektgesellschaften, die Gewerbesteuer vermeiden wollen. Das gelingt oft nur über die er-

weiterte Kürzung für Immobilienunternehmen. Die erweiterte Kürzung aber geht verloren, wenn die Grenze zum gewerblichem Immobilienhandel überschritten wird.

## 2.7 BFH erkennt sogenanntes Treuhandmodell an

Mit Urteil vom 3. Februar 2010 (IV R 26/07) hat der BFH das sogenannte Treuhandmodell anerkannt. Bei diesem Modell wird eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG (Treuhand-KG) errichtet, an der eine Kapital- oder Personengesellschaft (Muttergesellschaft) als Komplementärin mit einem regelmäßig hohen Kapitalanteil beteiligt ist. Kommanditistin dieser Treuhand-KG ist eine Beteiligungs-GmbH, deren Anteile wiederum ausschließlich von der Muttergesellschaft gehalten werden. Den Kommanditanteil hält die GmbH jedoch treuhänderisch für die Muttergesellschaft, die somit wirtschaftlich betrachtet alleinige vermögensmäßig beteiligte Gesellschafterin der Treuhand-KG ist.

Die Struktur führt dazu, dass die Treuhand-KG für Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerzwecke als nicht existent betrachtet wird, da die Beteiligungs-GmbH nicht als Mitunternehmerin angesehen werden kann und steuerlich somit gerade keine Mitunternehmerschaft vorliegt. Der gesamte Gewinn wie auch die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der Treuhand-KG werden daher für steuerliche Zwecke der Muttergesellschaft zugerechnet.

Ebenso sind vertragliche Beziehungen zwischen der Treuhand-KG und den Gesellschaftern steuerlich nicht anzuerkennen.

Strittig war bislang jedoch, ob diese Sichtweise auch für die Gewerbesteuer gilt. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Treuhand-KG für gewerbesteuerliche Zwecke als ein eigener Steuergegenstand zu qualifizieren, so dass sie insoweit Steuerpflichtiger und Steuerschuldner ist.

Der BFH hat diesem Ansatz nun eine Absage erteilt und klargestellt, dass Personengesellschaften, an denen nur ein Gesellschafter mitunternehmerisch beteiligt ist, nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Das Treuhandmodell wird damit wieder als Gestaltungsalternative zur Errichtung organschaftsähnlicher Strukturen auch für Personengesellschaften interessanter. Überdies kann durch die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände auf die Treuhand-KG die Aufdeckung stiller Reserven in der Handelsbilanz erreicht werden, ohne dass dies ertragsteuerliche Konsequenzen auslösen würde.

## 2.8 Kein Halb- bzw. Teilabzugsverbot bei Abschreibungen auf Gesellschafterdarlehen

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 2. März 2010 (8 K 254/07) entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen nicht dem sog. Halbzugsverbot unterliegen.

Im Streitfall erfasste der Kläger eine Forderung gegenüber der GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er war, im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zutreffend als Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. In den Folgejahren verzichtete der Kläger auf einen Teil dieser Forderung. Das Finanzamt erkannte den Forderungsverzicht unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 EStG nur hälftig an.

Nach Ansicht des Gerichts besteht zwischen einem Gesellschafterdarlehen und steuerfreien Einkünften im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, da Zinseinnah-

men aus der Gewährung von Gesellschafterdarlehen nicht aufgeführt sind. Auch ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang wird unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 14. Januar 2009 (I R 52/08) verneint. Danach ist im Fall der Darlehensgewährung durch eine Kapitalgesellschaft eine Teilwertabschreibung auf ein eigenkapitalersetzendes Darlehen bis zu der ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwendenden Gesetzesänderung des § 8b Abs. 3 KStG ebenfalls in vollem Umfang abziehbar. Begründet wird dies damit, dass es sich auch bei eigenkapitalersetzenden Darlehen um eigenständige Schuldverhältnisse handele, welche von der Beteiligung als solche und damit von der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zu unterscheiden seien.

Da in § 3c Abs. 2 EStG eine dem § 8b Abs. 3 KStG vergleichbare Regelung fehlt, ist das Urteil des FG



für die Frage der Abziehbarkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften auch zukünftig von Relevanz.

## 2.9 Ernstliche Zweifel an der Rückausnahme zur Zinsschranke

Die Zinsschranke, die die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen einschränkt, ist unter anderem dann nicht anzuwenden, wenn der betroffene Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote die des Konzerns um nicht mehr als zwei Prozentpunkte unterschreitet (sog. Escape-Klausel).

Die Escape-Klausel ist jedoch nicht anwendbar, wenn die Vergütungen für Fremdkapital eines konzernzugehörigen Rechtsträgers an einen zu mehr als 25 % beteiligten konzernfremden Gesellschafter, einem diese nahe stehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten mehr als 10 % seines negativen Zinssaldos betragen (schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind dabei die Vergütungen für Fremdkapital aller Gesellschafter im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zusammenzurechnen (BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, IV C 7 – S 2742 – a/07/10001).

## 3. Umsatzsteuer

### 3.1 Aktualisierung des Anwendungsschreibens zum IT-Verfahren ATLAS-Ausfuhr

Das BMF hat mit Datum vom 3. Mai 2010 (IV D 3 – S 7134/07/10003) ein Schreiben zum elektronischem Ausfuhrverfahren und den sich hieraus ergebenden Konsequenzen auf den Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke veröffentlicht.

Seit dem 1. Juli 2009 besteht nunmehr EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. In Deutschland steht seit dem 1. August 2006 hierfür das IT-System ATLAS-Ausfuhr zur Verfügung. Eine nicht elektronische Ausfuhranmeldung ist damit nur noch bei IT-Störungen und bei Ausfuhrren mit mündlicher oder konkludenter Anmeldungen in Fällen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung bzw. bei Ausfuhranmeldungen bis zu einem Warenwert von EUR 1.000 möglich.

Das FG hat allerdings die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, wie der BFH in dieser Angelegenheit entscheidet.

Gegen diese Auffassung hat sich nun eine Steuerpflichtige („Antragstellerin“) im Rahmen eines Einspruchs- und AdV-Verfahrens gegen einen Bescheid, der aufgrund der Gesamtbetrachtungsweise von der Nichtabzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen ausging, zur Wehr gesetzt. Ihrer Meinung nach ergebe sich aus der Gesetzesformulierung „Vergütungen (...) an *einen* Gesellschafter, so dass jeder wesentlich beteiligte Gesellschafter isoliert betrachtet werden müsse.“

Das Niedersächsische FG hat nun im Rahmen eines AdV-Beschlusses vom 18. Februar 2010 (6 V 21/10) festgestellt, dass aufgrund der Unklarheit von Gesetzeswortlaut und -begründung grundsätzlich beide Auffassungen vertretbar seien. Aus diesem Grund bestünden zumindest ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, so dass Aussetzung der Vollziehung gewährt und wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage Beschwerde gegen der Beschluss vor dem BFH zugelassen wurde. Der weitere Verlauf des Rechtsstreits bleibt abzuwarten.

fuhrozollstelle zwar keine „Ausgangsbestätigung/Kontrollerggebnis“ übermittelt wurde, die Ausfuhrzollstelle jedoch auf Nachfrage den ordnungsgemäßen Ausgang der Ware bestätigt. Liegt weder eine „Ausgangsbestätigung/Kontrollerggebnis“ noch ein Bestätigung der ordnungsgemäßen Ausfuhr durch die Ausgangszollstelle vor, so muss der Anmelder/Ausführer die ordnungsgemäße Ausfuhr der Ausfuhrzollstelle nachweisen. Die Ausfuhrzollstelle erteilt bei geführtem Nachweis den „Alternativ-Ausgangsvermerk“.

Die „Ausgangsbestätigung“ gilt zugleich als Beleg i.S.d. § 9 Abs. 1 UStDV (Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen) oder des § 10 UStDV (Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen) und wird als Nachweis für Umsatzsteuerzwecke anerkannt. Liegt eine der „Ausgangsbestätigung“ vergleichbare Betätigung einer Ausfuhrzollstelle eines anderen Mitgliedstaates vor (z.B. bei der Ausfuhr einer

inländischen Betriebstätte mit Anmeldung durch die Hauptbuchhaltung im EU-Ausland), so gilt der Ausdruck der Bestätigung zusammen mit Belegen über den Erhalt der Bestätigung ebenfalls als Beleg.

Der „Alternativ-Ausgangsvermerk“ wird hingegen für Umsatzsteuerzwecke nur anerkannt, wenn er in Verbindung mit Belegen i.S.v. § 9 Abs. 1 oder des § 10 UStDV vorgelegt wird.

Liegt weder eine „Ausgangsbestätigung“ noch ein „Alternativ-Ausgangsvermerk“ vor, so kann in Versandungsfällen der Nachweis entsprechend § 10 UStDV geführt werden (Frachtbrief, Konnossement, u.a.). Bei Beförderungsfällen ist der Nachweis gemäß Abschnitt 132 Ab. 6 UStR insbesondere durch Verzollungs- oder Einfuhrbesteuerungsbelege ggf. in amtlich anerkannter Übersetzung zu führen. Zahlungsnachweise oder Rechnungen werden hingegen nicht als Nachweise anerkannt.

### 3.2 Muster der Vordrucke im Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2010

Das BMF hat mit Schreiben vom 19. April 2010 (Az. IV D 3 - S 7344/09/10002) die Vordrucke der Umsatzsteuer-Voranmeldung (USt 1A) und die Anleitung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung (USt 1E), die ab dem 1. Juli 2010 Anwendung finden, veröffentlicht. Die Vordrucke berücksichtigen nunmehr die Änderungen, die durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben beschlossen wurden.

Die oben genannten Vordrucke wurden wie folgt inhaltlich angepasst:

Der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger hinsichtlich der Übertragung von Berechtigungen im Sinne von § 3 Abs. 5 Treibhausgas-Emissionshandlungsgesetz und die zertifizierte Emissionsreduktionen im Sinne von § 3 Abs. 6 des Treibhausgas-Emissionshandlungsgesetzes (neu: § 13b Abs. 1 Nr. 6 UStG) sind künftig in der Zeile 51 zu erfassen.

Bei sonstigen Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG, Werklieferungen sowie sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers, die dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden (sog. Dauerleistungen), entsteht die Steuer spätestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Leistung tatsächlich erbracht wurde (neu: § 13b Abs. 3 UStG). Diese Leistungen sind ab 1. Juli 2010 in den Zeilen 48-51 anzugeben.

Alle darüber hinausgehende Änderungen sind lediglich redaktioneller Art. Insbesondere wurde der Vordrucktext in der Zeile 48 durch den Zusatz „§ 13b Abs. 1 UStG“ erweitert.

Die Vordrucke für den Antrag auf Dauerfristverlängerung USt 1H und Anmeldung der Sondervorauszahlungen 2010 behalten weiterhin ihre Gültigkeit.

### 3.3 Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen

Das BMF hat mit Schreiben vom 5. Mai 2010 (IV D 3 – S 7141/08/10001) das mit Datum vom 6. Januar 2009 erlassene Schreiben hinsichtlich der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in einigen

Punkten überarbeitet. Die Anpassungen erfolgten auf Grund in diesem Zusammenhang ergangener EUGH und BFH Rechtssprechung.

Wesentlich Änderungen bzw. Anpassungen erfolgen im Hinblick auf die Anforderungen an den Belegnachweis in Beförderungs- und Versandungsfällen sowie des Buchnachweises.

Die durch das BMF-Schreiben vom Januar 2009 aufgestellten strengen und formalistischen Regelungen zum Buch- und Belegnachweis wurden in einigen Punkten entsprechend der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich etwas entschärft. Da jedoch in vielen Fällen „im Zweifel“ weitergehende

Nachweise erbracht werden müssen, die im wesentlichen denen entsprechen, die bereits im alten BMF-Schreiben gefordert waren, ist fraglich, inwieweit tatsächlich eine Entschärfung erreicht worden ist. Da Thema wird auch in Zukunft den BFH und den EuGH beschäftigen, so dass voraussichtlich weitere Anpassungen an das BMF-Schreiben aufgrund der weiter entwickelten Rechtsprechung nicht lange auf sich warten lassen werden.

## 4. International

### 4.1 Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei paraphiert

Das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen mit der Türkei hat Deutschland im letzten Jahr gekündigt. Ein neues Abkommen wurde nun im Mai paraphiert. Es soll am 1. Januar 2011 in Kraft tre-

ten und damit nahtlos an das alte anschließen. Der neue Text liegt noch nicht vor. Er soll erst veröffentlicht werden, wenn das DBA unterzeichnet worden ist.

### 4.2 Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften

Nachdem bereits 2007 ein entsprechender Entwurf zur Diskussion gestellt wurde, hat das BMF nun in einem Schreiben vom 16. April 2010 (IV B 2 – S 1300/09/10003; BStBl. I 2010, 354) bestehende Grundsätze zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften zusammengefasst und in strittigen Punkten seine Auffassung dargelegt.

Für die deutsche Besteuerung bestimmt sich die Qualifikation als Personengesellschaft allein nach deutschem Steuerrecht und den Grundsätzen des Rechtstypenvergleichs. Abkommensberechtigt ist mangels eigener Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht nicht die Personengesellschaft, sondern deren Gesellschafter, wenn sie im anderen Vertragsstaat ansässig sind. Betriebstätten der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet.

Neben der originär gewerblich tätigen Personengesellschaft erzielen nach Ansicht des BMF ebenfalls die gewerblich infizierte und gewerblich geprägte Personengesellschaft im Inland zu versteuernde Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 OECD-MA, auch soweit diese keine unternehmerische Betätigung und damit keine Geschäftstätigkeit im Abkommenssinne entfalten. Das birgt die Gefahr einer Doppelbesteuerung, da nach internationalem Ver-

ständnis eine vermögensverwaltende Tätigkeit zu vorrangigen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen oder Kapitalvermögen führt. Mit seinen Entscheidungen vom 28. April 2010 – I R 81/09 und vom 19. Mai 2010 – I B 191/09 hat der BFH der Gewerblichkeitsfiktion im DBA-Kontext jedoch eine Absage erteilt und eine vom nationalen Recht losgelöste Einordnung der Einkünfte gefordert.

Auch Sondervergütungen der Gesellschaft an die Gesellschafter gelten mangels Sonderregelung im DBA ohne Rücksicht auf die zugrunde liegenden Leistungsbeziehungen ausschließlich als Unternehmensgewinne. Im Inbound-Fall sind sie als Teil des inländischen Betriebstättengewinns zu besteuern. Bei Outbound-Investitionen werden sie als ausländischer Betriebstättengewinn nur dann im Inland freigestellt, wenn der andere Vertragsstaat die Sondervergütungen ebenfalls als Unternehmensgewinne qualifiziert und besteuert. Gelten sie dort als Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Arbeitslohn und unterliegen deswegen keiner oder nur einer reduzierten Quellensteuer, erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung (sog. Switch-over).

Sowohl zur Gewerblichkeitsfiktion als auch zu Sondervergütungen im DBA-Kontext werden in nächster Zeit Entscheidungen des BFH erwartet, sodass



entsprechende Fälle offengehalten werden sollten (siehe auch Urteilsbesprechung in Abschnitt 4.3 in dieser Ausgabe).

Darüber hinaus nimmt das Schreiben zur Behandlung von Qualifikationskonflikten, Rückfallklauseln

und Verfahrensfragen Stellung. Schließlich wird als Anlage ein Überblick über die Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften sowie Hinweise zu einzelnen Gesellschaftsformen beigefügt.

### 4.3 Zinseinkünfte einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltenden US-Personengesellschaft mit inländischen Gesellschaftern

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 28. April 2010 (Az. I R 81/09) insbesondere die bislang umstrittene Frage zu entscheiden, wie Zinserträge einer vermögensverwaltend tätigen, gewerblich geprägten US-amerikanischen Personengesellschaft, an der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind, für Zwecke des DBA-USA 1989 a.F. einzuordnen sind. In Betracht kamen eine Behandlung als gewerbliche Gewinne (aufgrund der gewerblichen Prägung der US-Personengesellschaft), als Zinseinnahmen (da die Erträge aus der verzinslichen Anlage von Mieteinnahmenüberschüssen erzielt wurden) oder als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (da die Haupttätigkeit der Gesellschaft in der Vermietung von Gewerbeimmobilien bestand).

Der BFH qualifizierte die Zinserträge als Zinseinnahmen. Eine Behandlung als "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" lehnte der BFH dagegen ab, da deren Vorliegen eine ihrer Art nach unternehmerische Tätigkeit voraussetzen würde. Es reiche nicht aus, wenn die Einkünfte wie im Fall

der gewerblichen Prägung nur als solche aus Gewerbebetrieb gelten. Auch eine Einordnung der Zinserträge als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen kommt nach Ansicht des BFH nicht in Betracht, da es an der Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen Zinserträgen und der Nutzung des unbeweglichen Vermögens fehlt.

Mit seinem Urteil widerspricht der BFH explizit der langjährigen Praxis des BMF, das seine Ansicht auch erst jüngst in einer Verwaltungsanweisung bestätigt hat. Danach umfassen für Abkommenszwecke, soweit das einschlägige DBA nichts anderes definiert, „Gewinne eines Unternehmens“ sowie „gewerbliche Gewinne“ entsprechend dem innerstaatlichen Recht auch die Gewinne gewerblich geprägter Personengesellschaften. Diese erzielen folglich nach Ansicht des BMF selbst bei rein vermögensverwaltenden Tätigkeiten für Zwecke des einschlägigen DBA ausschließlich Unternehmensgewinne. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das BFH-Urteil reagiert.

## 5. Sonstiges

### 5.1 Brandenburg erhöht den Grunderwerbsteuersatz

Die Landesregierung will die Grunderwerbsteuer in Brandenburg von derzeit 3,5% ab 2011 auf 5% erhöhen. Die Erhöhung fällt damit noch deutlicher aus als zuvor in Berlin, Hamburg und Sachsen-Anhalt. Dort war der Steuersatz zuletzt auf 4,5 % angehoben worden.

Bei einem größeren Immobilienerwerb sollte deshalb künftig auch in Brandenburg mehr noch als bisher über geeignete Gestaltungsmaßnahmen nachgedacht werden. Denn die Grunderwerbsteuer lässt sich in vielen Fällen dadurch vermeiden, dass

statt der Immobilie Anteile an der Immobiliengesellschaft übertragen werden. Hier lautet die Schlüsselzahl 95%: Wenn es wirtschaftlich möglich ist, weniger als 95% der Anteile an der Gesellschaft zu übertragen, fällt keine Grunderwerbsteuer an. Im Einzelfall kann die Quote wirtschaftlich sogar noch erhöht werden. Bei Personengesellschaften lässt sich die Grunderwerbsteuer häufig dadurch vermeiden oder vermindern, dass eine Übertragung der Anteile über mehr als fünf Jahre gestreckt wird.

Siehe dazu auch Abschnitt 5.2 in dieser Ausgabe.

## 5.2 Neuer Erlass zu Grunderwerbsteuer im Konzern bei Personengesellschaften mit Grundbesitz

Grundbesitz zu übertragen kostet Grunderwerbsteuer. Grunderwerbsteuer kann aber auch entstehen, wenn nicht das Grundstück selbst übertragen wird, sondern Anteile an der Gesellschaft, der das Grundstück gehört. Bei Personengesellschaften lautet die Grundregel: Schädlich ist es, wenn innerhalb von fünf Jahren 95% oder mehr der Anteile übertragen werden, sei es direkt oder – in mehrgliedrigen Konzernen – nur indirekt oberhalb der Grundbesitzgesellschaft.

Zum einschlägigen § 1 Abs. 2a GrEStG haben die obersten Finanzbehörden der Länder am 25. Februar 2010 einen neuen gleichlautenden Erlass veröffentlicht, der den sieben Jahre alten Erlass vom 26. Februar 2003 ablöst. Er ist erneut kompliziert und berührt unterschiedliche Einzelfragen. Wir wollen hier deshalb nur exemplarisch einzelne Regeln anreißen.

Grunderwerbsteuer wird vermieden, solange Altgesellschafter zu mehr als 5% an der Personengesellschaft beteiligt bleiben. Der Erlass enthält teils klarstellende, teils neue Regeln zur Abgrenzung zwischen Alt- und Neugesellschaftern, auch zu Treuhandfällen. Beispielsweise kann eine Verschmelzung oberhalb einer direkten Mutterkapital-

gesellschaft dazu führen, dass die Anteile an der Grundbesitz-Personengesellschaft als übertragen gelten. Der Erlass begünstigt bestimmte Konstellationen, in denen sich durch solche oder ähnliche Schritte die Beteiligungskette verkürzt. Manche Neuordnung erleichtert sich dadurch. Jedoch bleibt der Erlass klare Aussagen zu verwandten Fällen schuldig. Dazu zählt die Verschmelzung der direkten Muttergesellschaft auf deren Gesellschafter.

Andere Regeln greifen bei zwischengeschalteten Personengesellschaften. Altgesellschafter kann nicht die Personengesellschaft selbst sein, sondern nur deren Gesellschafter. Deshalb spielt für die Grunderwerbsteuer und deren Vermeidung auch die Rechtsform zwischengeschalteter Unternehmen nach wie vor eine große Rolle.

Umstrukturierungen in Konzernen mit Grundbesitz in Personengesellschaften, natürlich auch der Erwerb solcher Konzerne bleiben voller Fallstricke. Grunderwerbsteuer droht nach wie vor, und zwar immer noch auch dann, wenn nur oberhalb der Personengesellschaft umstrukturiert wird. In einzelnen Fällen leistet der neue Erlass wertvolle Hilfe. Eine umfassende Erleichterung gewährt er (naturgemäß) nicht.

## 5.3 Verfassungszweifel an der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Anteilsübertragungen

Nicht nur beim Erwerb einer Immobilie an sich kann Grunderwerbsteuer entstehen. Auch der Anteilskauf oder sogar reine Umwandlungen im Konzern können Grunderwerbsteuer kosten. In solchen Fällen gibt es keinen vertraglich vereinbarten Kaufpreis für die reine Immobilie. Deshalb bestimmt sich Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nach einem besonderen steuerlichen Schema, das in aller Regel zu anderen Werten führt als dem Marktwert der Immobilie.

Vor der Erbschaftsteuerreform war dieses steuerliche Schema auch für die Erbschaftsteuer relevant. Wegen Verfassungswidrigkeit wurde die Wertermittlung bei der Erbschaftsteuer geändert, doch bei der Grunderwerbsteuer blieb es beim alten.

Die Verfassungszweifel erstrecken sich nun erwartungsgemäß auch auf die Grunderwerbsteuer. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben darauf mit dem gleichlautenden Ländererlass vom 1. April 2010 reagiert. Danach sind die Finanzbehörden angehalten, Grunderwerbsteuerbescheide, die wegen Anteilsübertragungen oder Umwandlungen ergangen sind, mit dem Vorläufigkeitsvermerk zu versehen.

Wenn ein solcher Grunderwerbsteuerbescheid diesen Vermerk enthält, ist ein Einspruch nicht erforderlich; das Verfahren bleibt durch den Vermerk automatisch offen. Fehlt der Vermerk jedoch, muss gegebenenfalls Einspruch eingelegt werden, um später von einer günstigen Gerichtsentscheidung zu profitieren.

## 5.4 Keine Schenkungssteuer bei disquotaler Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 9. Dezember 2009 (Az. II R 28/08) entschieden, dass die Wertsteigerung der Beteiligung eines Gesellschafters an einer GmbH durch die Sacheinlage durch einen anderen Gesellschafter in diese GmbH nicht der Schenkungssteuer unterliegt, obwohl dieser Gesellschafter keine dem Wert seiner Einlage entsprechende Gegenleistung erhält. Es handele sich dabei nicht um eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter. Es fehle in diesem Fall wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH an einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung

zwischen den Gesellschaftern. Eine solche werde jedoch vom Schenkungssteuerrecht vorausgesetzt.

Insoweit weicht der BFH von den Erbschaftsteuer-Richtlinien ab. Eine Reaktion des BMF auf dieses Urteil steht noch aus. Vor diesem Hintergrund erscheint es geboten, sich bis auf weiteres bei der Gestaltung weiterhin an den Erbschaftsteuer-Richtlinien zu orientieren. Im übrigen sollte man sich jedoch gegen eine Schenkungssteuerfestsetzung in vergleichbaren Fällen mit Einspruch und Klage wenden, da zumindest vor den Finanzgerichten gute Erfolgsaussichten bestehen.

## 5.5 Keine Begünstigung bei Schenkung eines Kommanditanteils

Mit Urteil vom 23. Februar 2010 (II R 42/08) hatte der BFH zu entscheiden, ob die schenkweise Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehalt einerseits des Nießbrauchs und andererseits der Stimm- und Verwaltungsrechte zum Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG berechtigt. Dabei ging es um die Begünstigungen für Betriebsvermögen nach den Grundsätzen des Erbschaftsteuergesetzes in der vor 2009 geltenden Fassung. Der BFH stellt fest, dass der Erwerber – unabhängig davon, dass er unstreitig bereits zuvor Mitunternehmer der KG war – aufgrund der Schenkung keinen Mitunternehmeranteil im Sinne des Ertragsteuerrechts erworben habe. Dieses werde durch die Bezugnahme des § 13a Abs. 4 S. 1 ErbStG a.F. auf das Einkommensteuergesetz und das Erfordernis der Fortführung des Betriebs jedoch vorausgesetzt. Die mit der Schenkung verbundenen Vorbehalte führten jedoch dazu, dass Mitunternehmerrisiko und –initiative beim Schenker verblieben. Allein ein typischer Nießbrauchsvorbehalt hätte die Mitunternehmerinitiative des Erwerbers nicht berührt. Im Urteilsfall hatte sich der Schenker jedoch auch die Stimm- und Verwaltungsrechte vorbehalten. Deshalb versagte der BFH im Ergebnis die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung.

Auch die neue Fassung der §§ 13a, 13b ErbStG (ab 2009) nimmt Bezug auf das Ertragsteuerrecht. Insoweit ist Betriebsvermögen nach den neuen Bestimmungen gleichfalls nur begünstigt, wenn das Vermögen sowohl beim Schenker als auch beim Erwerber begünstigtes Betriebsvermögen darstellt. Das erfordert, dass der Schenker seine Mitunternehmerstellung auf den Erwerber überträgt. Es reicht nicht aus, dass er bereits aufgrund eines ihm bereits vor der Schenkung gehörenden Personengesellschaftsanteils an derselben Gesellschaft Mitunternehmer ist.

Die mit diesem Urteil bestätigte Rechtsprechung des BFH sollte bei künftigen Schenkungen von Personengesellschaftsanteilen auch unter dem neuen Erbschaftsteuerrecht beachtet werden. Der Schenker muss sich folglich bewusst sein, dass er seine Rechtsstellung an dem verschenkten Personengesellschaftsanteil zu wesentlichen Teilen aufgeben muss, wenn die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen in Anspruch genommen werden sollen.

## Regionale Kontakte

### Düsseldorf



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

### Düsseldorf



Carsten Ernst  
Steuerberater, Partner  
carsten.ernst@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 211 5660 25030  
Telefax +49 211 5660 110

### Eschborn/Frankfurt a.M.



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

### Eschborn/Frankfurt a.M.



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

### Hannover



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

### München



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

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

#### Copyright

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

#### Impressum

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

#### Haftungsausschluss

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

## Unsere Büros in Deutschland

### Berlin

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

### Dresden

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

### Düsseldorf

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

### Eschborn/Frankfurt a. M.

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

### Essen

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

### Hamburg

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

### Hannover

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

### Köln

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

### Leipzig

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

### Mannheim

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

### München

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

### Stuttgart

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

## Unsere Auslandsbüros

### Brüssel

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

### Budapest

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

### Istanbul

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

### Luxemburg

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

### Shanghai

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

### Singapur

Luther LLP  
10 Anson Road  
#09-24 International Plaza  
Singapur 079903  
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).

[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 Netzwerk unabhängiger Steuerpraxen.

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

