

Steuerrecht aktuell

Themen u. a.:

Privat: Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen
Anwendung der 1 %-Regelung des Bruttolistenneupreises

Unternehmen: Zweifel an Verfassungsmäßigkeit
der Zinsschranke

International: Finaler Verlustabzug von EU-Tochtergesellschaft
bei Muttergesellschaft

Weitere Themen siehe Innenteil

1. PRIVAT

- 1.1. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Anwendung der 1 %-Regelung des Bruttolistenneupreises (BFH v. 13.12.2012, VI R 51/11)
- 1.2. BMF Schreiben vom 22.05.2013: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen
- 1.3. Allgemeinverfügung zur Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben

Seite 3

2. UNTERNEHMEN

- 2.1. Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (FG Münster 9 V 2400/12 K)
- 2.2. Zurechnung von Organeinkommen bei unterjährigem Ausscheiden eines Gesellschafters aus Organträger-Personengesellschaft (BFH Urteil vom 28.02.2013 IV / R 50/09)
- 2.3. BFH: Gewerblicher Grundstückshandel bei Verkauf zur Vermeidung der Zwangsversteigerung (III R 19/11)
- 2.4. BFH: Differenz zurückgezahlter Einlagen zu Anschaffungskosten (IX R 24/12)
- 2.5. BFH v. 30.01.2013, II R 6/12 – Abgrenzung zwischen vGA und freigebiger Zuwendung
- 2.6. BFH v. 30.01.2013, II R 38/11 – Verzicht auf Mehrstimmrecht als freigebige Zuwendung

Seite 4

3. INTERNATIONAL

- 3.1. Finaler Verlustabzug von EU-Tochtergesellschaft bei Muttergesellschaft (EuGH, Urteil v. 21.02.2013, C-123/11, Rs. A Oy)

Seite 8

4. UMSATZSTEUER

- 4.1. Neue Anforderungen an die umsatzsteuerliche Organschaft (BMF v. 07.03.2013)
- 4.2. OFD Frankfurt: Vorsorgliche Umsatzsteueroption bei Geschäftsveräußerung im Ganzen (11.03.2013)
- 4.3. BFH zum Vorsteuerabzug bei Gesellschaftsgründung (BFH XI R 26/10)

Seite 9

5. SONSTIGES

- 5.1. Investmentsteuergesetz: Verlängerung der Billigkeitsregelung (BMF v. 21.05.2013)
- 5.2. Grunderwerbsteuer: Unmittelbarer Gesellschafterwechsel bei Übertragung einer Personengesellschaftsbeteiligung (BFH v. 16.01.2013, II R 66/11)
- 5.3. Grunderwerbsteuer: Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Anteilserwerb knapp unter 95 % (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.07.2011, 2 K 364/08)
- 5.4. Keine Hinweispflicht auf Fehler des Finanzamts (BFH VIII R 50/10)

Seite 11

1. Privat

1.1. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Anwendung der 1 %-Regelung des Bruttolistenneupreises (BFH v. 13.12.2012, VI R 51/11)

Die Besteuerung von sowohl neuen als auch gebrauchten Dienstwagen auf Grundlage von 1 % des Bruttolistenneupreises verstößt nicht gegen die Verfassung, so hat der Bundesfinanzhof (BFH) am 13. Dezember 2012 entschieden (VI R 51/11).

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um einen Arbeitnehmer, der einen gebrauchten Firmenwagen auch privat nutzen durfte. Zuvor war der Pkw, der bereits eine Laufleistung von mehreren tausend Kilometern hatte, für eine Dauer von drei Jahren und gegen Zahlung von monatlichen Leasingraten von EUR 720 geleast worden, wobei das Fahrzeug am Anfang der Nutzungszeit einen tatsächlichen Wert von EUR 32.000 hatte. Bei der Besteuerung des Lohnvorteils des Arbeitnehmers setzte das Finanzamt 1 % des mehr als doppelt so hohen Bruttolistenpreises an. Hiergegen wandte sich der Kläger, indem er vortrug, dass es verfassungsrechtlich geboten sei, nicht von dem Bruttolistenpreis, sondern von dem tatsächlichen niedrigeren Wert des Gebrauchtwagens auszugehen. Dies ergebe sich auch daraus, dass selbst Neufahrzeuge nicht zum Bruttolistenpreis verkauft würden.

Der BFH ist aber seiner bisherigen Rechtsprechung treu geblieben und bestätigte, dass ein Arbeitnehmer 1 % des Bruttolistenpreises als Lohnvorteil zu versteuern hat. Als Hauptargument führte der BFH an, dass die individuelle Situation des Arbeitnehmers keine Berücksichtigung finden könne, da sich der Gesetzgeber zulässigerweise für eine stark typisierende und pauschalisierende Betrachtungsweise (1 % Regelung) entschieden habe. Dies sei auch zulässig, weil dem Arbeitnehmer noch ein Wahlrecht zustehe (sog. Fahrtenbuchmethode). Nach dieser Methode kann auch der genaue Anteil der privaten Nutzung konkret nachgewiesen werden. Hinzu komme, dass der Bruttolistenpreis überhaupt nicht die Neuanschaffungskosten abbilden soll. Denn bei Betrachtung des Lohnvorteils des Arbeitnehmers sei auch zu beachten, dass seitens des Arbeitgebers sämtliche im Zusammenhang mit dem Pkw stehenden Kosten (z. B. Steuern, Reparaturen) übernommen werden.

Die Entscheidung war abzusehen und weicht nicht von der bisherigen Linie der Rechtsprechung ab. Bereits in einem anderen Fall hatte der BFH entschieden, dass nachträgliche Änderungen am Fahrzeug generell nicht berücksichtigungsfähig sind, gleich ob sie werterhöhend oder wertverringend sind.

1.2. BMF Schreiben vom 22.05.2013: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen

Mit zwei Urteilen vom 19.09.2012 (VI R 54/11 und VI R 55/11) hat der BFH entschieden, dass das in bestimmten lohnsteuerlichen Begünstigungsnormen verwendete Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nur bei freiwilligen Arbeitgeberleistungen erfüllt ist. Aus Sicht des BFH ist der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ der arbeitsrechtlich geschuldete, so dass „zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn nur freiwillige Leistungen erbracht werden. Die Urteile ergingen im Hinblick auf die Vorschriften zu den Kinderbetreuungsleistungen des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 33 EStG), den IT-Leistungen des Arbeitgebers (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG) sowie zu Fahrtkostenzuschüssen (§ 40 Abs. 2 S. 2 EStG).

Der BFH weicht damit von seiner bisherigen Rechtsprechung ab, wonach das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ lediglich voraussetzte, dass die zweckbestimmte Leistung „zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber aus anderen Gründen schuldet“. Dass die zusätzliche Leistung auf freiwilliger Basis erfolgen muss, hat der BFH bisher nicht gefordert. Insofern führen die beiden Urteile zu einer Verschärfung der Rechtsprechung.

Das BMF teilt die Rechtsauffassung des BFH jedoch nicht. Laut BMF ist die Zusätzlichkeitsvoraussetzung dann erfüllt, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Damit sind nur Gehaltsumwandlungen schädlich. Das BMF-Schreiben konkretisiert daher, dass für den Fall, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu kommt, den der Arbeitgeber schuldet, das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ auch dann erfüllt ist, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.

Nachdem BMF-Schreiben lediglich die Verwaltungsauffassung wiedergeben und für Gerichte nicht bindend sind, ist es jedoch nicht möglich, sich im Klageverfahren auf diese Rechtsauslegung zu berufen.

1.3. Allgemeinverfügung zur Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben

Bis einschließlich 2005 waren Steuerberatungskosten uneingeschränkt steuerlich abzugsfähig. Seit 2006 sind Steuerberatungskosten steuerlich dann nicht abzugsfähig, wenn sie Sonderausgaben darstellen, also z. B. wenn sie im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen oder Kindergeld angefallen sind. Im Hinblick auf diese Neuregelung waren in den letzten Jahren einige Klagen vor dem BFH anhängig.

Der BFH hat in mehreren Urteilen (BFH vom 4. Februar 2010 (Az. X R 10/08), 16. Februar 2011 (Az. X R 10/10) und 17. Oktober 2012 (Az. VIII R 51/09) entschieden, dass die mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 eingeführte Regelung zur Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben nicht gegen das Grundgesetz verstößt. Gegen diese Urteile wurde jeweils keine Beschwerde vor dem Bundesverfassungsgericht eingelegt.

Mit einem Schreiben der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25. März 2013 wurde unter Bezugnahme auf die o. g. Urteile allgemein verfügt, dass Einsprüche gegen die Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2006 zurückzuweisen sind, soweit mit diesen Einsprüchen geltend gemacht wird, dass die Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gegen das Grundgesetz verstoße.

Seit einiger Zeit erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer vorläufig, soweit Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht wurden. Auch das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 25. April 2013 (BStBl I 2013, 459) unter Berücksichtigung der o. g. BFH-Urteile verfügt, dass zukünftig keine Vorläufigkeit in solchen Fällen mehr festgesetzt werden soll. Bei anhängigen Einsprüchen soll auch kein Ruhen des Verfahrens in dieser Frage mehr gewährt werden.

Unter Berücksichtigung der o. g. Rechtsprechung besteht aktuell kein Grund mehr anzunehmen, dass die gesetzliche Regelung vom BFH als nicht verfassungsgemäß eingestuft wird. Ggf. anhängige Einsprüche in diesem Zusammenhang werden von den Finanzämtern als unbegründet zurückgewiesen. Steuerberatungskosten, die den betrieblichen Bereich sowie konkrete Einkünfte (z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus nichtselbständiger Tätigkeit) betreffen, sind von der Regelung für den Bereich Sonderausgaben nicht betroffen und somit weiterhin in vollem Umfang abzugsfähig.

2. Unternehmen

2.1. Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (FG Münster 9 V 2400/12 K)

Mit Beschluss vom 29. April 2013 hat das FG Münster ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. §8a Abs. 1 KStG) geäußert.

Die Zinsschranke begrenzt die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen eines Betriebs auf das verrechenbare EBITDA, also auf 30% des um Zinsaufwendungen und bestimmte Abschreibungen erhöhten Einkommens. Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Die Abzugsbeschränkung greift allerdings gem. § 4h Abs. 2. S. 1 Buchst. a) bis c) nicht, falls der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als 3 Mio. € beträgt, der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört oder der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote (annähernd) gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich).

In dem zugrunde liegenden Streitfall konnte eine GmbH von den im Jahr 2008 insgesamt angefallenen Zinsen in Höhe von ca. 9,6 Mio. € lediglich 3,3 Mio. € als abziehbare Betriebsausgabe geltend machen. Die übrigen 6,3 Mio. € mussten in das Folgejahr vorgetragen werden. Die Antragstellerin legte gegen die ergangenen Bescheide Einspruch ein und machte geltend, die Zinsschranke im Sinne des § 4h EStG sei verfassungswidrig. Gleichzeitig beantragte sie die Aussetzung der Vollziehung der Bescheide.

Das FG Münster äußert in dem Beschluss verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zinsschranke im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und das verfassungsrechtliche Gebot der Verhältnismäßigkeit. Mit der Zinsschranke sei der Gesetzgeber von seiner Grundentscheidung abgewichen, dass Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sein sollen, in dem sie angefallen sind und den Steuerpflichtigen belasten. Das FG Münster geht davon aus, dass die Zinsschranke auch im Bereich üblicher Fremdfinanzierungen zu erheblichen Belastungswirkungen und einer Substanzbesteuerung führen könne und insbesondere die Situation insolvenzbedrohter Unternehmen hierdurch häufig weiter verschlechtere. Die Zinsschranke erfasse somit nicht nur missbräuchliche Gestaltungen, sondern gehe weit darüber hinaus.

Dennoch lehnte das FG Münster den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Bescheide ab, da allein die bestehenden

ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG nach Auffassung des Gerichts nicht genügt, um eine Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides zu rechtfertigen. Das für eine Aussetzung der Vollziehung erforderliche, das öffentliche Interesse an dem Gesetzesvollzug überwiegende besondere Aussetzungsinteresse der Antragstellerin – insbesondere eine durch die Zinsschranke begründete Existenzgefährdung – lasse sich nach Aktenlage nicht feststellen.

Das FG Münster ließ die Beschwerde zu, da neben der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke auch klärungsbedürftig sei, nach welchen Maßstäben in Fällen, in denen die Verfassungswidrigkeit einer Norm gerügt werde, Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sei. Außerdem habe das FG Brandenburg in seinem Beschluss vom 13.10.2011 (Az. 12 V 12089/11) wegen ernstlicher Zweifel an der Zinsschrankenregelung Aussetzung der Vollziehung gewährt.

2.2. Zurechnung von Organeinkommen bei unterjährigem Ausscheiden eines Gesellschafters aus Organträger-Personengesellschaft (BFH Urteil vom 28.02.2013 IV / R 50/09)

In dem zugrunde liegenden Urteilsfall erfolgte mit schuldrechtliche und dinglicher Wirkung die Übertragung einer Beteiligung als Kommanditist an einer GmbH & Co KG zum 29.12. eines Jahres. Die Kommanditgesellschaft war beteiligt an 3 GmbHs, mit denen jeweils Organschaftsverhältnisse begründet waren. Gemäß der gesonderten und einheitlichen Gewinnverteilung der Kommanditgesellschaft wurde dem ausscheidenden Gesellschafter lediglich der Veräußerungsgewinn zum Übertragungsstichtag zugerechnet. Die zugerechneten Einkommen aus der Gewinnabführung von den Organgesellschaften erfolgte erst zum 31.12. des Jahres an den neuen Kommanditisten, da dieser zum Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt war.

Das Finanzamt und auch das Finanzgericht sahen den Sachverhalt anders und verteilten den Gewinn quotall nach dem Verhältnis der Dauer der Beteiligung in dem jeweiligen Jahr sowohl auf den neuen wie auch den alten Kommanditisten.

Hiergegen wehrte sich die ausgeschiedene Kommanditistin vor dem Bundesfinanzhof erfolgreich. Im Urteil des BFH wurde klargestellt, dass eine zeitanteilige Zurechnung des Organeinkommens an den vorher ausgeschiedenen Gesellschafter zu unterlassen ist. Zwar erzielt die Organgesellschaft ihr Einkommen kontinuierlich über die Zeit und nicht erst zum Zeitpunkt der Gewinnabführung, dennoch kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass man eine zeitanteilige Aufteilung vorzunehmen hätte.

Auch der Tatbestand, dass hier separat das Gewinnbezugsrecht in dem Übertragungsjahr vereinbart wurde, ändert an dem Sachverhalt der Zuordnung nichts. Das Gewinnbezugsrecht wird als unselbständiger preisbildender Bestandteil des veräußerten Mitunternehmeranteils betrachtet.

2.3. BFH: Gewerblicher Grundstückshandel bei Verkauf zur Vermeidung der Zwangsversteigerung (III R 19/11)

Ständig Anlass zu Streit mit dem Finanzamt gibt die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. Ist die Anlage in eine Immobilie noch Vermögensverwaltung, ist der Veräußerungsgewinn nach einer Haltezeit von mehr als 10 Jahren einkommensteuerfrei, und eine planmäßige Abschreibung ist abzugsfähig. Außerdem fällt keine Gewerbesteuer an. Gilt die Anlage hingegen als gewerblicher Grundstückshandel, ist jeder Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, und das Objekt gilt steuerlich als Umlaufvermögen – und ist somit nicht abschreibbar. Der Gewinn ist zudem gewerbesteuersteuerpflichtig.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben dafür die Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Sie klingt einfach: Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte verkauft, soll alles nicht mehr Vermögensverwaltung sein, sondern gewerblicher Grundstückshandel. Im Detail aber ergeben sich immer wieder Probleme. Dazu zählt die Frage, welche Verkäufe mitzählen und welche nicht. Mitzählen sollen nur die Objekte, bei denen schon beim Erwerb Veräußerungsabsicht bestanden hat. Veräußerungsabsicht wird angenommen, wenn zwischen Kauf und Verkauf nicht mehr als fünf Jahre liegen.

Anleger, die ein Objekt nach weniger als fünf Jahren verkaufen, behaupten immer wieder, dass Veräußerungsabsicht dennoch gar nicht bestanden habe und dass dieser Verkauf daher in diesem besonderen Fall nicht mitzählen dürfe.

Die Rechtsprechung dazu ist sehr streng, und das hat sich in einem im Mai veröffentlichten BFH-Urteil wieder gezeigt (Urteil vom 27. September 2012, Az. III R 19/11). In dem Fall hatte der Anleger ein Objekt „zu früh“ wieder verkauft, aber er habe dies nicht freiwillig getan, sondern um einer anstehenden Zwangsversteigerung zuvor zu kommen – er hatte Schulden beim Finanzamt. Diese Argumentation half nicht.

Die Vermutung, ein Verkauf nach weniger als fünf Jahren spreche für eine Veräußerungsabsicht von Anfang an, lasse sich, so der BFH, durchaus widerlegen – aber nicht durch Finanzierungsschwierigkeiten, Ehescheidung, Krankheit oder

ein unerwartet hohes Kaufangebot und auch nicht durch eine drohende Zwangsversteigerung. Überzeugen würden das Gericht hingegen Gestaltungen beim Erwerb, die einen Verkauf innerhalb von fünf Jahren „erschweren oder unwirtschaftlicher machen“. Das könne eine langfristige Vermietung sein, die sich bei einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken würde, oder eine langfristige Finanzierung mit einer Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Tilgung. Auch die Einräumung von Nießbrauchsrechten komme in Frage.

Wenn ein solcher Sonderfall nicht vorliegt, zählt ein Verkauf vor Ablauf von fünf Jahren (nach wie vor) in aller Regel mit und kann somit der schädliche „vierte Verkauf“ sein.

2.4. BFH: Differenz zurückgezahlter Einlagen zu Anschaffungskosten (IX R 24/12)

Vereinnahmt der im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Steuerpflichtige Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG, erklärt er im Rahmen seiner Veranlagung aber keinen Veräußerungsgewinn, sondern legt dem Finanzamt nur eine Steuerbescheinigung über die zurückgezahlten Beträge vor, so kann das Finanzamt einen ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns ergangenen Einkommensteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern, wenn ihm nachträglich bekannt wird, dass die zurückgezahlten Einlagen die Anschaffungskosten übersteigen. Dies hat der BFH mit Urteil vom 19. Februar 2013 (IX R 24/12) entschieden.

In dem entschiedenen Fall fügte der Kläger seiner Einkommensteuererklärung eine Steuerbescheinigung über erhaltene Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bei. Weitere Angaben dazu machte er nicht. Das Finanzamt folgte der Erklärung und berücksichtigte in seinem Einkommensteuerbescheid keine Einkünfte aus § 17 EStG. Infolge einer Außenprüfung stellte es aber fest, dass der Kläger durch die Ausschüttung einen Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG erzielt hatte und änderte den Einkommensteuerbescheid unter Berufung auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Laut BFH habe zwar allein der Umstand, dass keine Anschaffungskosten erklärt waren, das Finanzamt noch nicht daran gehindert, einen Steueranspruch festzustellen. Im Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG haben die Anschaffungskosten jedoch eine die Steuerbarkeit der Einnahmen leitende Funktion. Steuerbare Einnahmen aus § 17 Abs. 4 EStG durch Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto werden nur erzielt, soweit diese die Anschaffungskosten übersteigen. Das Finanzamt habe mangels Anhaltspunkt zu den Anschaffungskosten in

den Akten und Angaben in der Steuererklärung davon ausgehen können, dass sich die Rückzahlung steuerneutral auswirke. Die steuererhöhende Tatsache, dass die Rückzahlung höher war als die Anschaffungskosten, sei erst nachträglich bekannt geworden. Der Kläger könne sich auch nicht auf Treu und Glauben berufen, denn er habe den steuerlich bedeutsamen Sachverhalt nicht richtig, vollständig und deutlich dargestellt und sei somit seiner Mitwirkungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen.

Das Urteil bestätigt einmal mehr die Rechtsprechung des BFH, dass der Steuerpflichtige dem Finanzamt bei einem auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid einen Verstoß gegen Treu und Glauben wegen Verletzung der behördlichen Ermittlungspflicht grundsätzlich nur dann mit Erfolg entgegenhalten kann, wenn er seinerseits seiner Mitwirkungspflicht in zumutbarem Umfang genügt hat.

2.5. BFH v. 30.01.2013, II R 6/12 – Abgrenzung zwischen vGA und freigebiger Zuwendung

In einer aktuellen Entscheidung hat der BFH Anfang des Jahres zum Verhältnis zwischen der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) und dem schenkungsteuerrechtlichen Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG genommen. Gegenstand des vom BFH zu entscheidenden Streitfalls war der Verkauf einer Forderung mit Besserungsschein zum Verkehrswert. Diese Veräußerung wandelt sich nach Auffassung des BFH nicht in eine sog. freigebige Zuwendung, wenn nach dem Forderungsverkauf der Besserungsfall eintritt und die Forderung plötzlich werthaltig wird. Nach Ansicht der Rechtsprechung folgt diese Sichtweise bereits daraus, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechts- und Geschäftsbeziehungen (und abgesehen von einer Kapitalrückzahlung) lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen geben kann. Eine freigebige Zuwendung im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter ist jedoch nach Auffassung des BFH prinzipiell nicht möglich. Interessant sind an der BFH-Entscheidung im Kern die beiden folgenden Gesichtspunkte:

- Bereits aus steuersystematischen Gründen sind nach BFH-Ansicht vGAs offenen Gewinnausschüttungen gleichgestellt (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Hieraus folgt, dass ausschließlich entgeltliche Reinvermögenszuwächse aus Perspektive der Einkommensteuer erfasst werden sollen. Erbschaft- bzw. schenkungsteuerlich sollen dagegen ausschließlich unentgeltliche Reinvermögenszuwächse erfasst werden. Es handelt sich insoweit um eine Abgrenzungsfrage

zwischen der steuersystematischen Zuordnung einer vGA. Diese muss nach Auffassung des BFH in den Bereich des EStG bzw. KStG erfolgen. Der BFH stellt hierzu klar, dass jene Zuordnung ausschließlich ist und nicht in den Bereich des Erbschaft- bzw. Schenkungssteuerrechts hineinfallen kann.

- Interessant ist ferner die Fragestellung, welche Auswirkungen der jüngst in das Gesetz eingefügte § 15 Abs. 4 ErbStG auf diese Sichtweise hat. Auf den vom BFH hier zu entscheidenden Streitfall konnte diese neue Vorschrift noch nicht angewendet werden. Nach § 15 Abs. 4 ErbStG ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person zugrunde zu legen, durch welche die Schenkung veranlasst ist. Die Finanzverwaltung folgert hieraus, dass eine vGA damit zugleich eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann (vgl. koordin. Ländererlass v. 14.03.2012, BStBl. I 2012, S. 331, Tz. 2.6 (zu § 15 Abs. 4 ErbStG)). Auf Basis der o.g. BFH-Sichtweise kann die von der Finanzverwaltung geäußerte Ansicht allerdings keinen weiteren Bestand haben. Bei der Abgrenzungsfrage zwischen vGA und einer freigebigen Zuwendung geht es um den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, und nicht um § 15 Abs. 4 ErbStG. Es bleibt daher dabei, dass auch im „aktuellen Recht“ der Tatbestand einer (ertragsteuerrechtlichen) vGA den Tatbestand der (schenkungssteuerlich relevanten) freigebigen Zuwendung i. S.d. § 7 Abs.1 Nr. 1 ErbStG mithin ausschließen muss.

2.6. BFH v. 30.01.2013, II R 38/11 – Verzicht auf Mehrstimmrecht als freigebige Zuwendung

In einer Entscheidung des 2. Senats ging es ebenfalls um eine schenkungsteuerliche Fragestellung im Zusammenhang mit dem Verzicht auf ein persönlich zustehendes Mehrstimmrecht. Der BFH hat hier die Ansicht vertreten, dass der Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf ein ihm persönlich zustehendes Mehrstimmrecht (um hierdurch die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsaufspaltung weiterhin aufrechtzuerhalten zu können), keine freigebige Zuwendung an die anderen (Mit-)Gesellschafter verkörpert. Dies gilt nach BFH-Auffassung auch dann, wenn sich dadurch die Anteilswerte der (Mit-)Gesellschafter an der GmbH faktisch erhöhen.

Nach BFH-Ansicht ist für eine freigebige Zuwendung eine substanzbezogene Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und dem Beschenkten maßgeblich. Der BFH unterstreicht in dieser Hinsicht, dass die Vermehrung der Vermögenssubstanz des Bedachten zwar nicht nur durch den Zugang aktiver Vermögensgegenstände, sondern auch durch

den Wegfall negativer Vermögensgegenstände (insbesondere Verbindlichkeiten) und durch das Erhalten von Gebrauchs- oder anderen Nutzungsmöglichkeiten erfolgen kann. Eine bloße Verminderung des Werts des Vermögens eines „Schenkers“ genügt nach Überzeugung des BFH allerdings nicht für eine freigebige Zuwendung. Erhöht sich lediglich der Wert des Vermögens des „Bedachten“ (wie etwa der Wert ihm gehörender Anteile an einer Kapitalgesellschaft), so reicht dies ebenfalls nicht zur Verwirklichung des Tatbestands einer freigebigen Zuwendung i. S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus.

Der BFH sieht sich in dieser Auslegung durch das gesetzgeberische Wirken zu § 7 Abs. 8 ErbStG bestätigt. Nach BFH-Ansicht sind nunmehr die Voraussetzungen, unter denen die Werterhöhung von Kapitalgesellschaftsanteilen als Schenkung gilt, gesondert geregelt. § 7 Abs. 8 ErbStG erfasst zum einen die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt, zum anderen bestimmte Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften (vgl. § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG). Die bloße Wert-erhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft begründet in diesem Sinne jedoch nach Überzeugung des BFH keine freigebige Zuwendung.

Das gleiche Ergebnis folgt nach BFH-Auffassung auch aus der bisherigen Rechtsprechung zur sog. mittelbaren Schenkung. Auf Basis der BFH-Rechtsprechung zur mittelbaren Schenkung ist es nicht erforderlich, dass der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert ist, sich vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden hat und „wesensgleich“ an den Beschenkten übergeht. Eine mittelbare Schenkung setzt ebenso wie eine unmittelbare Schenkung voraus, dass der Schenker einen ihm gehörenden Vermögensgegenstand hingibt. Dies ist – so der BFH – bei dem Verzicht auf ein Mehrstimmrecht nicht gegeben, denn die Substanz des Vermögens des vermeintlichen „Schenkers“ hat sich durch den Wegfall des Mehrstimmrechts nicht vermindert. Das Mehrstimmrecht ist kein Vermögensgegenstand, sondern lediglich eine an eine Person gebundene, unselbständige Ausgestaltung seines Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung ohne konkreten Vermögensbezug. Darüber hinaus – so der BFH – ist zu bedenken, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch deswegen nicht erfüllt sein kann, weil es an der erforderlichen substantiellen Mehrung des Vermögens der vermeintlich Bedachten (d. h. der übrigen Gesellschafter) fehlt. Zwar hat sich das Gewicht ihrer Stimmen in der Gesellschafterversammlung durch den Wegfall des Mehrstimmrechts erhöht. Allerdings haben die (Mit-)Gesellschafter hierdurch keinen selbständigen Vermögensgegenstand erhalten. Dass die Anteile an der GmbH durch den Wegfall

des Mehrstimmrechts des Verzichtenden einem Bewertungsabschlag unterliegen, genügt nicht als spiegelbildliche Werterhöhung der übrigen Anteile der (Mit-)Gesellschafter. Denn die Quote, mit der die Parteien an der GmbH beteiligt sind, ändert sich durch den Verzicht des Mehrstimmrechts nicht. Allein dies – so der BFH – ist entscheidend.

Ausdrücklich offen lässt der BFH allerdings die Frage, ob vorstehende Sichtweise auch dann noch gültig ist, wenn der Verzicht des Mehrstimmrechts bereits kurze Zeit nach der Übertragung von Gesellschaftsanteilen erfolgt. Bei einem Zeitraum von mehr als 6 Jahren zwischen Übertragung und Mehrstimmrechtsverzicht ist – so der BFH – jedenfalls von keiner freigebigen Zuwendung auszugehen.

3. International

3.1. Finaler Verlustabzug von EU-Tochtergesellschaft bei Muttergesellschaft (EuGH, Urteil v. 21.02.2013, C-123/11, Rs. A Oy)

Mit Urteil vom 21. Februar 2013 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass die grenzüberschreitende Übertragung von steuerlichen Verlustvorträgen europarechtlich geboten sein kann, soweit es sich um finale Verluste handelt. Denn die Verwehrung eines für inländische Sachverhalte gegebenen Steuervorteils führt zu einer Behinderung der Niederlassungsfreiheit, wenn die Verluste aufgrund einer von der Muttergesellschaft beschlossene Einstellung der betrieblichen Aktivität nicht verwertet werden können.

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um eine schwedische Gesellschaft, die mit hohen Verlustvorträgen auf ihre finnische Muttergesellschaft verschmolzen wurde. Zuvor hatte die schwedische Gesellschaft ihre geschäftlichen Tätigkeiten in Schweden aufgrund der Verluste beendet. Nach dem maßgeblichen Steuerrecht in Finnland können Verlustvorträge einer ausländischen übertragenden Tochtergesellschaft nicht bei ihrer finnischen übernehmenden Muttergesellschaft berücksichtigt werden, wenn diese nicht einer finnischen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Wäre die Tochtergesellschaft nicht in Schweden, sondern in Finnland ansässig gewesen, so wäre der finnische Verlustvortrag auf die Muttergesellschaft übergegangen. Deswegen versagte die finnische Behörde auch einen entsprechenden Verlustabzug bei der Muttergesellschaft.

Der EuGH stellte jedoch fest, dass diese finnische Steuerrechtsregel nicht mit der EU-Niederlassungsfreiheit vereinbar sei. Es handele sich dahingehend um eine Benachteiligung von ausländischen Tochtergesellschaften, als dass der Übergang des Verlustvortrages nur für den Fall einer rein innerstaatlichen Verschmelzung vorgesehen ist. Zudem sei die Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt und insbesondere unverhältnismäßig, als dass der Übergang des ausländischen Verlustvortrages auch dann ausgeschlossen ist, wenn die schwedische Tochtergesellschaft alle in Schweden vorgesehenen Möglichkeiten zur Verlustverwertung ausgeschöpft hat. Hier waren die Verluste deswegen final, da die Tochtergesellschaft nach der Übernahme abgewickelt werden sollte und die Muttergesellschaft fortan über keine Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft mehr in Schweden verfügte.

In Fortsetzung anderer EuGH-Entscheidungen gebietet das EU-Recht daher, dass Verlustvorträge auch bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung übergehen. Zugleich wird somit eine Gleichstellung des Übergangs von inländischen und ausländischen Verlusten, die jeweils von der Tochter- auf die Muttergesellschaft übergehen, erreicht.

4. Umsatzsteuer

4.1. Neue Anforderungen an die umsatzsteuerliche Organschaft (BMF v. 07.03.2013)

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat auf die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (vgl. Luther-Newsletter, 4. Quartal 2011) reagiert und mit einem BMF-Schreiben vom 7. März 2013 die Voraussetzungen an das Merkmal der „organisatorischen Eingliederung“ im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft näher präzisiert (Az. IV D 2 – S 7105/11/10001).

Erforderlich für die Anerkennung einer Organschaft im Umsatzsteuerrecht ist, dass die Organgesellschaft nicht nur finanziell und wirtschaftlich, sondern auch organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Für die organisatorische Eingliederung muss jedenfalls gewährleistet sein, dass die Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger tatsächlich erfolgt. Zudem präzisierte das BMF die Kriterien für eine Personenidentität. Der „Idealfall“ sieht vor, dass die Geschäftsführung von Mutter- und Tochtergesellschaft vollkommen identisch sind (ausschließliche Personenidentität). Nach dem neuen BMF-Schreiben ist dies jedoch nicht immer zwingend. Genügen soll es u. a. auch, wenn bei Hinzutreten weiterer Geschäftsführer z. B. ein Weisungsrecht bezüglich der Organgesellschaft-Geschäftsführer besteht. Weiterhin ist nun auch eine personelle Verflechtung möglich, die (nur) über sog. leitende Mitarbeiter vermittelt wird. Schließlich kann eine Eingliederung auch ohne eine personelle Verflechtung möglich sein, soweit ein entsprechender Beherrschungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft oder (schriftlich festgehaltene) Konzernrichtlinien oder „Geschäftsführerordnungen“ bestehen.

Zu begrüßen sind die praxisgerechten Klarstellungen des BMF zu den Voraussetzungen, die an eine organisatorische Eingliederung zu stellen sind. Dieser Gewinn an Rechtssicherheit wird insbesondere dadurch hergestellt, dass das BMF klargestellt hat, dass u. U. auch ohne das Vorliegen einer personellen Verflechtung eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegen kann. In zeitlicher Hinsicht gelten die Änderungen bereits rückwirkend ab dem 1. Januar 2013, indes gewährt der Gesetzgeber einen Übergangszeitraum für bis zum 31. Dezember 2013 ausgeführte Umsätze.

Es besteht somit aktueller Anlass, noch in diesem Jahr bestehende Gestaltungen im Zusammenhang mit umsatzsteuerlichen Organschaften zu prüfen und sodann gegebenenfalls zu ändern, um etwaig bestehende Steuerrisiken auszuschließen.

4.2. OFD Frankfurt: Vorsorgliche Umsatzsteueroption bei Geschäftsveräußerung im Ganzen (11.03.2013)

Der Verkauf einer vermieteten Immobilie ist umsatzsteuerlich in der Regel eine „Geschäftsveräußerung im Ganzen“. Folge ist, dass er nicht der Umsatzsteuer unterliegt. In vielen Fällen gibt es daran aber Zweifel. Unsicherheit besteht zum Beispiel, wenn der Verkäufer das Objekt errichtet und dann einige Zeit vermietet hat, es nun aber veräußert. Dann kann der Verkäufer als Projektentwickler gelten, dessen Geschäft ein anderes ist als das des Käufers, der langfristig vermieten will. Die Geschäftsveräußerung im Ganzen scheidet dann daran, dass der Käufer ein anderes Geschäft unterhält als der Verkäufer. Ein anderer typischer Fall ist, dass sich die ursprünglichen Pläne des Käufers, eine langfristige Vermietung fortzuführen, nach dem Kauf ändern.

Wenn eine Geschäftsveräußerung im Ganzen schließlich doch nicht vorliegt, unterliegt der Verkauf der Umsatzsteuer, ist aber nach dem Gesetz von ihr befreit. Diese Befreiung ist oft unerwünscht, da die somit umsatzsteuerfreie Verwendung der Immobilie – der Verkauf – Vorsteuerberichtigungen zulasten des Verkäufers nach sich ziehen kann, nämlich dann, wenn zuvor angesichts umsatzsteuerpflichtiger Vermietungen Vorsteuern geltend gemacht worden sind.

Diese Vorsteuerberichtigungen können vermieden (oder gemildert) werden, wenn beim Verkauf zur Umsatzsteuer optiert wird. Nötig ist diese Option jedoch nur, wenn eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht vorliegt – doch genau das ist ja häufig unsicher.

Die Praxis behilft sich seit langem mit einer „Reparaturklausel“ in den Kaufverträgen. Dort heißt es häufig, dass die Parteien von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen, die also nicht der Umsatzsteuer unterliege. „Für den Fall“, dass das Finanzamt den Verkauf später doch nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen sieht, optiert der Verkäufer in diesen Verträgen zur Umsatzsteuer.

Die Formulierung „für den Fall“ ist gefährlich. Die Finanzverwaltung sieht darin eine Bedingung für die Option, so dass die Option erst dann als ausgeübt gilt, wenn das Finanzamt den Verkauf anders als zunächst erwartet behandelt, nämlich nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen. Wenn diese Einstufung etwa erst während einer späteren Betriebsprüfung erfolgt, ist der fragliche Umsatzsteuerbescheid schon „formell bestandskräftig“. Nach der formellen Bestandskraft erkennt die Finanzverwaltung die Option aber nicht mehr an. Damit ist die Option gescheitert. Die „Reparaturklausel“ wirkt nicht, die ungünstigen Vorsteuerberichtigungen werden nicht vermieden.

Anerkannt wird die Option in einer etwas anders formulierten Reparaturklausel: Die Option darf nicht „bedingt“ erklärt werden, sondern muss „unbedingt“ erfolgen. Die Parteien müssen also von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen und den Vorgang in den Umsatzsteuererklärungen auch so behandeln, aber gleichzeitig ohne Bedingung zur Umsatzsteuer optieren.

Was wie ein innerer Widerspruch aussieht, wurde nun von der Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt ausdrücklich zugelassen (Verfügung vom 11. März 2013). Voraussetzung ist, dass die Parteien dem zuständigen Finanzamt alle Informationen geben, die es braucht, wenn die Geschäftsveräußerung im Ganzen tatsächlich abgelehnt wird. Welche Informationen das sind, bleibt in der Verfügung offen, aber vermutlich sind damit umfangreiche Angaben zu möglichen Vorsteuerberichtigungen gemeint.

All das zeigt einmal mehr, dass Umsatzsteuerklauseln in Immobilienkaufverträgen mit größter Sorgfalt formuliert werden müssen. Oft kommt es auf einzelne Wörter an.

4.3. BFH zum Vorsteuerabzug bei Gesellschaftsgründung (BFH XI R 26/10)

Der BFH hat per Vorlagebeschluss vom 20.02.2013 dem EuGH eine Frage zum Vorsteuerabzug eines Gesellschafters bei der Gründung einer Personengesellschaft vorgelegt (Az. BFH XI R 26/10).

Im konkreten Fall hatte ein Steuerberater von seiner bisherigen Kanzlei, einer Personengesellschaft, den Mandantenstamm erworben und anschließend unentgeltlich einer neuen Steuerberatungs-Personengesellschaft zur Verfügung gestellt. Auch an der neuen Gesellschaft war der Steuerberater beteiligt. Die alte Gesellschaft hatte dem Steuerberater eine Rechnung mit Umsatzsteuer gestellt. Der Steuerberater wollte daraus den Vorsteuerabzug geltend machen. Fraglich ist, ob der Steuerberater auch außerhalb seiner Kanzleien als Unternehmer gelten kann. Nur dann steht ihm der Vorsteuerabzug zu.

Die Frage des Vorsteuerabzugs ist in diesem Fall zwischen den verschiedenen Senaten des BFH umstritten. Der zuständige XI. Senat möchte dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug zugestehen, da der Erwerb des Mandantenstamms bereits mit der Gründung der neuen Gesellschaft in Verbindung stehe und der Steuerberater daher schon als Unternehmer handele.

Der V. Senat des BFH hatte zuvor in einem ähnlichen Fall entschieden, dass kein Vorsteuerabzug zu gewähren sei, wenn ein Unternehmer außerhalb seiner eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit ein Wirtschaftsgut mit Umsatzsteuer

erwirbt. Auch diese Argumentation könnte im vorliegenden Fall anwendbar sein.

Der EuGH hat in der Vergangenheit zu einem Fall aus Polen zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Innerhalb des BFH ist die Auslegung dieses Urteils allerdings strittig. Die Auslegung der EuGH-Urteile obliegt aber in erster Linie dem EuGH, weshalb ihm die Frage jetzt vorgelegt wurde.

Steuerpflichtige, die ebenfalls einen Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Wirtschaftsgütern geltend machen wollen, die sie anschließend einer neu gegründeten Personengesellschaft unentgeltlich zur Verfügung stellen, sollten versuchen, unter Verweis auf die oben genannte EuGH-Vorlage die Steuerfestsetzung offen zu halten, um gegebenenfalls von der EuGH-Entscheidung profitieren zu können.

5. Sonstiges

5.1. Investmentsteuergesetz: Verlängerung der Billigkeitsregelung (BMF v. 21.05.2013)

Für die Frage, wann ein „ausländisches Investmentvermögen“ im Sinne des Investmentsteuergesetzes (InvStG) vorliegt, richtet sich das Gesetz nach den Vorgaben des Investmentrechts einschließlich der Position der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Mit Schreiben vom 22.12.2008 hatte die BaFin ihre Sichtweise dahingehend verschärft, dass ein ausländisches Investmentvermögen nur noch dann vorliegen soll, wenn entweder tatsächlich oder aber nach dem Satzungszweck mehr als 90% des Nettoinventarwerts in die in § 2 Abs. 4 Investmentgesetz genannten Vermögensgegenstände investiert wird.

Um nicht ausländische Fonds durch diese Verschärfung aus dem Anwendungsbereich des InvStG herausfallen zu lassen, hatte das Bundesministerium für Finanzen (BMF) mit einer Übergangsregelung reagiert. Danach galten betroffene Fonds bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen weiterhin als „ausländisches Investmentvermögen“ im Sinne des InvStG bis zum Ende des letzten vor dem 31.5.2013 beginnenden Geschäftsjahres.

Für Fonds mit einem z.B. am 1. Juni beginnenden Geschäftsjahr wäre ohne eine Änderung der Satzung oder der Portfoliozusammensetzung ab dem 1.6.2013 das InvStG nicht mehr anwendbar gewesen.

Mit Schreiben vom 21.5.2013 hat das BMF die Anwendungsdauer der Übergangsregelung um ein weiteres Jahr auf alle vor dem 31.5.2014 beginnenden Geschäftsjahre verlängert. Somit sollte keine Lücke entstehen zwischen dem Auslaufen der oben beschriebenen Übergangsregelung und der anstehenden konzeptionellen Anpassung des Investmentsteuerrechts an die aus dem AIFM-Umsetzungsgesetz resultierenden Änderungen.

5.2. Grunderwerbsteuer: Unmittelbarer Gesellschafterwechsel bei Übertragung einer Personengesellschaftsbeteiligung (BFH v. 16.01.2013, II R 66/11)

Am 16. Januar 2013 hat der BFH entschieden (II R 66/11), dass ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang i. S. eines unmittelbaren Gesellschafterwechsels auch dann vorliegt, wenn Gesellschafter ihre Beteiligung an einer Personengesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übertragen und die

neuen Gesellschafter fortan die Beteiligung treuhänderisch für die ehemaligen Gesellschafter halten.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Vorgänge, bei denen sich bei einer Personengesellschaft mit einem inländischen Grundstück innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand so ändert, dass mindestens 95 % der Anteile mittelbar oder unmittelbar auf neue Gesellschafter übergehen.

Dem Urteil lag der Fall einer Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) zugrunde, an der zwei natürliche Personen als Kommanditisten beteiligt waren. Die Komplementär-GmbH war hingegen nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Zunächst übertrug ein Kommanditist seinen Gesellschaftsanteil an den Ehegatten des anderen Kommanditisten, anschließend übertrug auch der andere Kommanditist seine Beteiligung an seinen Ehepartner. Dieser sollte die Beteiligung nunmehr als Treuhänderin halten.

Der BFH entschied, dass der Grunderwerbsteuerliche Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG zu 100 % durch den Gesellschafterwechsel erfüllt sei. Da es insoweit auf wirtschaftliche Erwägungen nicht ankomme, liege ein Gesellschafterwechsel auch dann vor, wenn der neue Gesellschafter die Beteiligung treuhänderisch hält. Maßgeblich ist, dass der Erwerber der Beteiligung zivilrechtlich Eigentümer wird. Zudem schließt auch die Übertragung der Beteiligung auf einen Ehegatten einen unmittelbaren Gesellschafterwechsel nicht aus. Jedoch bewirkt die Ehe, dass Grunderwerbsteuer in Höhe der Beteiligungen der Ehegatten an der KG nicht erhoben wird.

Diese Entscheidung des BFH führt frühere Entscheidungen des BFH, bei denen z. B. Mitgliedschaftsrechte an einer Personengesellschaft übertragen wurden, konsequent fort. Sie präzisiert die Voraussetzungen für einen unmittelbaren Gesellschafterwechsel an einer Personengesellschaft im Falle einer Treugeberstellung des früheren Gesellschafters.

5.3. Grunderwerbsteuer: Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Anteilerwerb knapp unter 95 % (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.07.2011, 2 K 364/08)

Erst jetzt ist ein Urteil des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 27. Juli 2011, 2 K 364/08) veröffentlicht worden, das sich mit der Frage des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuerrechtlichen Tatbestand des Anteilseignerwechsels an einer Personengesellschaft zu mindestens 95 % (§ 1 Abs. 2a GrEStG) befasst. Ob ein Gestaltungsmissbrauch im Rahmen

des Anwendungsbereichs spezialgesetzlicher Missbrauchshinderungs Vorschriften wie dem § 1 Abs. 2a GrEStG überhaupt denkbar ist, ist zwischen Rechtsprechung und Verwaltung seit langem umstritten.

In dem vom FG entschiedenen Fall ging es um eine GmbH & Co. KG, bei der aufgrund eines im Jahr 2000 geschlossenen Vertrages Kommanditanteile zu 94,4 % den Inhaber gewechselt hatten. Der bisherige Gesellschafter (A) war noch in Höhe von 5,6 % beteiligt, so dass ein Anteilseignerwechsel zu weniger als 95 % stattgefunden hatte und § 1 Abs. 2a GrEStG an sich noch nicht verwirklicht war. Des Weiteren jedoch war zwischen dem Erwerber und dem Veräußerer A eine Call-Option und eine Put-Option hinsichtlich der verbliebenen 5,6 % vereinbart, die sich zeitlich überschneiden und jeweils zu einem Preis von rd. EUR 1,3 Mio. ausgeübt werden konnten. Darüber hinaus wurden im November 2001 weitere Vereinbarungen getroffen, nach denen

- A das Gewinnstammrecht des ihm verbliebenen Kommanditanteils auf den Erwerber überträgt,
- Der Erwerber dem A ein Darlehen in Höhe des am 31. Dezember 2006 fälligen Kaufpreises für den der A verbliebenen Kommanditanteil gewährt bei sofortiger Auszahlung des abgezinsten Darlehensbetrags,
- eine unwiderrufliche Vollmacht bis zum 31. Dezember 2006 an einen Vertretungsberechtigten des Erwerbers zu Abgabe und Empfang sämtlicher Erklärungen bezüglich des dem A verbliebenen Kommanditanteils erteilt wurde.

Das Finanzamt kam zu dem Ergebnis, dass der Gesellschafterwechsel bei dieser Sachverhaltsgestaltung Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG i.V.m. § 42 AO auslöste. Allein die Vermeidung der Grunderwerbsteuer sei der Grund für die gewählte rechtsmissbräuchliche Gestaltung gewesen.

Das FG hat dagegen entschieden, dass entgegen der Auffassung des Finanzamts § 1 Abs. 2a GrEStG i.V.m. § 42 AO nicht erfüllt sei. Die Generalklausel des § 42 AO sei neben der spezielleren Missbrauchsvorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht anwendbar.

Der BFH hat mit Beschluss vom 29. Oktober 2012 die Revision gegen das Urteil des FG zugelassen. Das seitdem anhängige Revisionsverfahren wird beim BFH unter dem Aktenzeichen II R 49/12 geführt.

Dass der BFH die Revision zugelassen hat, deutet darauf hin, dass er ggf. zur Anwendbarkeit des § 42 AO im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG eine andere Rechtsauffassung als das FG vertritt. Damit besteht die Gefahr, dass der BFH entgegen

der bisher in Literatur und Rechtsprechung vertretenen Ansicht einen Anteilseignerwechsel von mindestens 95 % auch dann annehmen könnte, wenn diese Grenze zivilrechtlich noch nicht erreicht ist, weil er in der konkreten Ausgestaltung der Anteils- und Optionsrechte einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten erblickt. Das sollte gegenwärtig bei Gestaltungen eines Anteilskaufs an grundstücksbesitzenden Gesellschaften bedacht werden.

Darüber hinaus wäre eine Entscheidung des BFH in dieser Angelegenheit auch im Hinblick auf die sog. Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG bedeutsam. Auch im Zusammenhang mit dieser Norm wird § 42 AO bisher nicht als anwendbar betrachtet.

Zudem ist zu bedenken, dass § 42 AO seit dem Streitjahr des Besprechungsfalls wesentliche Änderungen erfahren hat, mit denen der Gesetzgeber versucht hat, diese allgemeine Missbrauchsnorm entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BFH auch auf solche Fälle anwendbar zu machen, in denen eine spezialgesetzliche Missbrauchsnorm existiert, aber im konkreten Fall nicht erfüllt ist. Erst nach der Entscheidung des BFH in dem Revisionsverfahren wird sich ggf. erlauben lassen, inwieweit dieses gelungen ist. In der Literatur wird jedenfalls auch für die gegenwärtige Fassung des § 42 AO bestritten, dass sie in diesen Fällen anwendbar ist.

Es empfiehlt sich zudem Verfahren, in denen die Finanzverwaltung den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG bzw. § 1 Abs. 3 GrEStG aufgrund der Annahme eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten als erfüllt ansieht und Grunderwerbsteuer festsetzt, unter Bezugnahme auf das anhängige Revisionsverfahren offenzuhalten.

5.4. Keine Hinweispflicht auf Fehler des Finanzamts (BFH VIII R 50/10)

Der BFH hat in einem Urteil vom 4. Dezember 2012 entschieden, dass ein Steuerpflichtiger das Finanzamt nicht auf Fehler in Steuerbescheiden zu seinen Gunsten aufmerksam machen muss. Das Urteil stellt erneut ausdrücklich klar, dass Steuerpflichtige keine Anzeige- oder Richtigstellungspflichten haben, wenn sie eine richtige und vollständige Steuererklärung abgegeben haben.

Im konkreten Fall hatte ein Arzt in seiner Steuererklärung positive Einkünfte richtig erklärt. Durch einen Eingabefehler des zuständigen Finanzamts wurden die Einkünfte allerdings mit einem negativen Vorzeichen erfasst. In Folge dessen ergab sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, sodass

durch das Finanzamt ein Verlustvortrag festgestellt wurde. Der Steuerpflichtige hat in den Folgejahren mit Hilfe des Verlustvortrags sein zu versteuerndes Einkommen und seine Steuerschuld gemindert. Einige Jahre später hat der Steuerpflichtige eine strafbefreiende Erklärung abgegeben. Diese wurde durch das Finanzamt abgelehnt mit der Begründung, dass keine Tat vorliege, für die eine strafbefreiende Erklärung nötig wäre. Für den Steuerpflichtigen wäre es in dem Fall tatsächlich günstiger gewesen, wenn eine solche Tat vorgelegen hätte. Denn das damals geltende Strafbefreiungserklärungsgesetz sah für bisher nicht erklärte Einkünfte einen ermäßigten Steuersatz von 25 % vor. Ohne eine „Tat“ konnte das Finanzamt die Steuern in voller Höhe nacherheben – denn der Irrtum des Finanzamts stand wegen einer angekündigten Betriebsprüfung kurz vor der Aufdeckung.

Das zuständige FG und der BFH haben die Ansicht des Finanzamts bestätigt. Der BFH stellte klar, dass nach der Abgabenordnung eine Anzeige- und Richtigstellungspflicht für den Steuerpflichtigen nur besteht, wenn seine Angaben in der Steuererklärung falsch waren. Für die Praxis hat das Urteil (auch nach Ablauf des Strafbefreiungserklärungsgesetzes) die klarstellende Wirkung, dass ein Irrtum dem Finanzamt nicht angezeigt werden muss.

Düsseldorf



Dr. Michael Puls, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 211 5660 18783
Telefax +49 211 5660 110
michael.puls@luther-lawfirm.com

Hamburg



Antje Faab
Steuerberaterin
Telefon +49 40 18067 12757
Telefax +49 40 18067 110
antje.faass@luther-lawfirm.com

Frankfurt a. M.



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

Hannover



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



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

München



Peter Fabry, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
Telefon +49 89 23714 24780
Telefax +49 89 23714 110
peter.fabry@luther-lawfirm.com



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



Peter M. Schäffler, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 89 23714 24765
Telefax +49 89 23714 110
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com



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

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0

Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com

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

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

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

Grafische Gestaltung/Art Direction: VISCHER&BERNET GmbH

Agentur für Marketing und Werbung, Mittelstraße 11/1

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

contact@vischer-bernet.de

Copyright: Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme. Falls Sie künftig keine Informationen der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erhalten möchten, senden Sie bitte eine E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Steuerrecht aktuell“ an unsubscribe@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

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

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

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH ist nach dem Qualitätsstandard ISO 9001 zertifiziert.

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

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

Auf den Punkt. Luther.

