

THEMENÜBERSICHT

Gesellschafts- und Zivilrecht

- Quotentreuhand an einem GmbH-Geschäftsanteil 2
- Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs als rückwirkendes Ereignis 2
- Verdeckte Sacheinlage – Rückwirkung der Neuregelung ist verfassungsgemäß 3

Europarecht

- Grenzüberschreitende steuerliche Einheit zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft 4
- FG-Urteile zum Abzug finaler Verluste einer Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte im EU-Ausland bei der Muttergesellschaft bzw. dem Stammhaus in Deutschland 5

Steuerrecht

- Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 AStG 6
- Neues zum Erbschaftsteuerrecht 7
- Erfolgsneutralität: Einbringung von KG-Anteilen und Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften 8
- Kundenstamm und Know-how als Bestandteil des Geschäfts- und Firmenwertes 9
- Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanzen – aktuelle Entwicklungen 10
- Steuerfreistellungsregelung für Einlagenrückgewähr 12
- Ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungskosten 12
- Passivierung "angeschaffter" Drohverlustrückstellungen 13
- Umsatzsteuer bei händler eigenen Garantien – insbesondere im Kfz-Handel 14
- Kein Vorsteuerabzug der Grundstücksgemeinschaft, wenn Rechnung nur an einen Gesellschafter adressiert ist 14
- Neue Fristen zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen (ZM) 15
- Kurz notiert 16

Quotentreuhand an einem GmbH-Geschäftsanteil

- Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.10.2009 (IX R 14/08) bestätigt, dass ein Anteil (Bruchteil) an einem ungeteilten Geschäftsanteil auf der Grundlage eines Treuhandvertrages steuerlich dem Treugeber und damit nicht dem zivilrechtlichen Anteilsinhaber als wirtschaftliches Eigentum zurechenbar sein kann, und zwar auch dann, wenn der Treuhandvertrag zivilrechtlich unwirksam ist.

Im Streitfall hatten zwei Gründer einer GmbH Treuhandverträge mit einem Dritten in nicht-notarieller Form abgeschlossen (sie hielten die Anteile überwiegend für Rechnung des Dritten). Im Zuge der Veräußerung berücksichtigte das Finanzamt die Treuhandverträge nicht und erfasste den Veräußerungsgewinn bei den Gründern.

Der Bundesfinanzhof erkannte die wirtschaftliche Mitberechtigung aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung an, da die Treuhand eine steuerlich zulässige Gestaltungsform ist. Eine Quotentreuhandvereinbarung führt jedoch nur dann zur steuerlichen Zurechnung des Geschäftsanteils (und der mit ihm zusammenhängenden Erfolgswirkungen) in Höhe seiner Quote zum Treugeber, wenn dieser die wesentlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte aus dem Geschäftsanteil ausüben kann und nachweislich in vollem Umfang tatsächlich durchgeführt hat. Unter diesen Voraussetzungen ist es aus der Sicht des Gerichtes für die steuerliche Beurteilung nicht ausschlaggebend, wenn der Treuhandvertrag mangels notarieller Beurkundung im zivilrechtlichen Sinne unwirksam ist.

Praxis: Die Urteilsgründe bestätigen den Grundsatz, dass für steuerliche Zwecke nicht das formal-rechtlich vereinbarte, sondern **das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte** ausschlaggebend sind. Eine formunwirksame Quotentreuhandabrede ist – überschlüssig dargestellt – dennoch steuerlich anzuerkennen, wenn (i) der Treugeber (im Umfang seiner Beteiligungsquote) nach den getroffenen Vereinbarungen die Stimmrechte aus dem Geschäftsanteil ausüben darf, er in Höhe seiner Quote die Erträge aus dem Anteil erhält und er eine gesicherte Erwerbsposition im Hinblick auf einen Geschäftsanteil mit einem Nennwert hat, der dem seiner Quote am ungeteilten Anteil entspricht, und (ii) die getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Bei der Übertragung dieser Grundsätze auf vergleichbare Sachverhalte sollte jedoch Vorsicht walten.

☎ **Olaf Schweser, Tel. 040 415 22-145**

Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs als rückwirkendes Ereignis

- Mit Urteil vom 28.10.2009 (IX R 17/09) hat der BFH anerkannt, dass die Rückabwicklung eines Kaufvertrages über Anteile an einer GmbH sechs Jahre nach der Anteilsveräußerung auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken kann.

Die Klägerin hatte im Jahre 1997 ihre zwei Anteile an einer GmbH an die beiden anderen Gesellschafter der GmbH veräußert. Zu diesem Zeitpunkt war die steuerliche Beurteilung einer EK 04 – Ausschüttung offen und die Parteien hatten insoweit im Kaufvertrag vereinbart, dass eventuelle Steuern aus der Veräußerung von der Gesellschaft zu tragen seien. Im Jahr 2003 erklärten die Parteien des Kaufvertrages den Rücktritt vom Vertrag mit der Begründung, dass der Verkäuferin der Anteile aufgrund der nunmehr geklärten Rechtslage - entgegen der Annahme bei Vertragsschluss - eine Einkommensteuerbelastung drohe (nach den Grundsätzen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage).

Der BFH entwickelte die Grundsätze weiter, wann ein Ereignis – entgegen dem allgemeinen Grundsatz - steuerliche Rückwirkung haben kann. Da eine Gestaltungsmaßnahme der Vertragsparteien vorlag, kam der Anerkennung der Gründe besondere Bedeutung zu. Der Steueranspruch ist ein

öffentlich-rechtliches Verhältnis, das der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht selbst nachträglich ändern kann. Ausnahmen von diesem Grundsatz hat der BFH u.a. bei einem nachträglichen Wegfall einer (gestundeten) Kaufpreisforderung, sowie beim Eintritt einer auflösenden Bedingung zugelassen. In beiden Fällen entfällt der einmal begründete Steuertatbestand nachträglich mit Rückwirkung. Dies soll nach Auffassung des BFH nun auch beim Fehlen oder Wegfall einer Geschäftsgrundlage der Fall sein.

Der BFH legt in seinem Urteil dar, dass der gemeinsame Irrtum über steuerliche Folgen eines Rechtsgeschäfts zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage führen könne. Den Einwand des Finanzamtes, dass steuerliche Folgen regelmäßig allein in die Risikosphäre des Verkäufers fielen, hat der BFH nicht anerkannt, wenn eine bestimmte steuerliche Lastenverteilung explizit zur Vertragsgrundlage gemacht wurde. Bemerkenswert ist an den Ausführungen des BFH, dass es nicht darauf ankommt, ob zivilrechtlich tatsächlich der Tatbestand des Wegfalls der Geschäftsgrundlage erfüllt ist. Vielmehr sei es **ausreichend, wenn die Vertragsparteien den Vertrag tatsächlich und vollständig rückabwickeln** und sich so stellen, wie sie stünden, wenn der Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre.

Praxis: Die praktischen Folgen dieser Entscheidung sind offen. Zu weitgehend wäre sicherlich die Interpretation, dass die Parteien eines Vertrages es nun grundsätzlich in der Hand haben, durch eine vertragliche Vorsichtsklausel über eine Besteuerungsfolge disponieren zu können. Mit dem Urteil des BFH wurde aber die **Möglichkeit** eröffnet, einen **Steuertatbestand mit Rückwirkung aufzuheben**, wenn ein gemeinsamer Irrtum über die zulässigerweise geplanten Steuerfolgen eines Rechtsgeschäfts festzustellen ist. Voraussetzung ist, dass die Parteien ihre steuerlichen Vorstellungen in dem Vertragsdokument benennen. Trotz der Bedeutung der Entscheidung wird eine allgemeingültige Aussage zu der Anwendbarkeit in Vergleichsfällen nur schwer möglich sein.

☎ Dr. Christian Birkholz, Tel. 030 350 021-350

■ Wird bei einer GmbH eine Sacheinlage erbracht, sieht das Gesetz die Beachtung verschiedener Formvorschriften vor, durch die zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft die Vollwertigkeit der Sacheinlage und eine entsprechende Transparenz sichergestellt werden soll. Werden diese Formvorschriften umgangen, indem zwar formell eine Bareinlage beschlossen wird, die Gesellschaft aber in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang von dem Einlegenden eine Sache erwirbt und wirtschaftlich so zu demselben Ergebnis kommt wie bei Vereinbarung einer Sacheinlage, liegt eine sog. verdeckte Sacheinlage vor.

Beispiel: Gesellschafter A übernimmt im Rahmen einer Barkapitalerhöhung bei einer GmbH einen neuen Geschäftsanteil von 50 T€ und zahlt diesen Betrag an die GmbH. Sodann erwirbt die GmbH von A einen Lkw zum Kaufpreis von 50 T€. Der Lkw hatte einen Wert von 40 T€.

Bis zu einer mit Wirkung zum 1.11.2008 erfolgten Gesetzesänderung (MoMiG) enthielt das Gesetz keine Regelungen zur verdeckten Sacheinlage. Die Rechtsprechung ging aber davon aus, dass in diesen Fällen die Einlage aufgrund des Verstoßes gegen die Formvorschriften nicht ordnungsgemäß erbracht wurde und der Einleger daher seine Bareinlage nochmals zu erbringen hatte. Die Geschäfte, die der verdeckten Sacheinlage zugrunde lagen, waren unwirksam. Insbesondere im Fall der Insolvenz der Gesellschaft kam es in diesem Zusammenhang daher häufig zu Nachforderungen der Gesellschaft gegenüber dem einlegenden Gesellschafter. Bezogen auf vorstehendes Beispiel hatte A nochmals den Bareinlagebetrag von 50 T€ an die GmbH zu zahlen.

Verdeckte Sacheinlage –
Rückwirkung der Neuregelung ist verfassungsgemäß

Im Rahmen des MoMiG wurde mit § 19 Abs. 4 GmbHG erstmals eine gesetzliche Regelung zur verdeckten Sacheinlage erlassen, wonach diese nach wie vor als unzulässig angesehen wird, der Wert der vom Einleger auf die Gesellschaft übertragenen Sache aber auf seine Einlageverpflichtung angerechnet wird. Die der verdeckten Sacheinlage zugrunde liegenden Geschäfte sind wirksam. Der einlegende Gesellschafter hat somit nur noch eine etwaige Differenz zwischen dem Nominalbetrag seiner Bareinlage und dem Wert der von ihm auf die Gesellschaft übertragenen Sache zu ersetzen. Nach vorstehendem Beispiel würde A der Wert des Lkw von 40 T€ angerechnet und er müsste nur noch den Differenzbetrag von 10 T€ an die GmbH zahlen.

Diese Neuregelung gilt auch für Vorgänge, die vor dem 1.11.2008 stattgefunden haben, sofern über diese vor diesem Datum noch kein rechtskräftiges Urteil ergangen ist (§ 3 Abs. 4 EGGmbHG). Nachdem die Verfassungsmäßigkeit dieser Rückwirkung bisher umstritten war, wurde sie nun vom Bundesgerichtshof mit Urteil vom 22.3.2010 (II ZR 12/08) bestätigt.

☎ **Christoph Rupp, Tel. 089 368 49-202**

Grenzüberschreitende steuerliche Einheit zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft

■ In der Angelegenheit X-Holding hatte der EuGH über die Gemeinschaftswidrigkeit der niederländischen Regelung zu befinden, die es einer Muttergesellschaft ermöglicht mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aber verbietet. Der zugrundeliegende Sachverhalt war denkbar einfach: eine Holding Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden hält 100% der Anteile an der in Belgien ansässigen Gesellschaft F. Die Gesellschaften hatten bei der niederländischen Finanzverwaltung beantragt, als steuerliche Einheit im Sinne des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes anerkannt zu werden. Bei Anerkennung wäre es möglich gewesen, Verluste auf Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren und Transaktionen in der Gruppe steuerlich neutral zu behandeln. Ferner sind auch noch andere steuerliche Vorteile mit der Gruppenbesteuerung verbunden. Der Antrag wurde von der niederländischen Finanzverwaltung abgelehnt. Der Kassationsgerichtshof der Niederlande legte dem EuGH die Frage vor, ob die Regelung mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist. Der EuGH entschied, dass die Regelung mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, da sie zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt ist. Ferner bestünde ansonsten die Gefahr der Steuerumgehung, da ein Unternehmen nicht frei wählen dürfte in welchem Staat es seine Einkünfte der Steuer unterwerfe. Abweichend von der deutschen Regelung zur Organschaft besteht in den Niederlanden die Möglichkeit der Antragstellung für jedes Jahr, eine Bindung wie durch eine Mindestlaufzeit besteht nicht. Auf den Punkt der Doppelberücksichtigung von Verlusten im In- und Ausland geht der EuGH nicht weiter ein und versäumt es so, zu der noch von der Generalanwältin in ihrem Schlussantrag geforderten Symmetrie von Gewinn- und Verlustberücksichtigung Stellung zu nehmen; vielleicht aus dem Grund, dass dem Symmetrieargument in der Sache Marks & Spencer bereits eine Absage erteilt worden ist. Interessant ist das Urteil, da es die Rechtsprechungslinie des EuGH bestätigt, wonach für den Herkunftsstaat keine Bindung an eventuell vorhandene europarechtliche Erfordernisse der Gewährleistung von Rechtsformneutralität zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft besteht. Für die deutsche Organschaft kann analog geschlossen werden, dass sie vorbehaltlich möglicher Rechtfertigungsgründe zumindest im Fall der inländischen Mutter mit der ausländischen Tochtergesellschaft umfassenden europarechtlichen Bedenken unterliegt. Die kategorische Versagung

jeglicher Verlustverrechnung sowie die Versagung sonstiger Vorteile insbesondere im Bereich der Zinsschranke oder bei den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen können nach den Parallelen zum Urteilsfall als diskriminierende Beschränkung zu werten sein. Es bleibt daher abzuwarten, wie der doppelte Inlandsbezug des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zu rechtfertigen sein wird.

☎ **Stephanie von Trotha, Tel. 040 415 22-175**

■ Die Gewährung einer Verlustnutzung oder eines Verlustvor- oder -rücktrags liegt in der ausschließlichen Konzeptionshoheit des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen, der den Verlust geltend machen möchte. Nach dem deutschen Körperschaftsteuerrecht ist grundsätzlich jede Kapitalgesellschaft für sich steuerrechtsfähig und mit ihren Gewinnen und Verlusten körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig, es sei denn, ein Organschaftsvertrag wurde abgeschlossen. In diesem Fall wird der steuerliche Gewinn oder Verlust dem Organträger (Muttergesellschaft) zugerechnet und dieser hat das steuerliche Einkommen beider Gesellschaften zu versteuern. Ein Organschaftsvertrag setzt aber zwingend voraus, dass die Organgesellschaft (Tochtergesellschaft) ihren Sitz im Inland hat. Befindet sich der Sitz der Tochtergesellschaft im Ausland, kann kein auf mindestens fünf Jahre bindender Organschaftsvertrag abgeschlossen werden und die Verluste der Tochtergesellschaft können grundsätzlich nicht im Inland bei der Muttergesellschaft genutzt werden.

FG-Urteile zum Abzug finaler Verluste einer Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte im EU-Ausland bei der Muttergesellschaft bzw. dem Stammhaus in Deutschland

Der EuGH hat gleichwohl in seinem „Marks & Spencer Urteil“ vom 13.12.2005 (C-446/03) entschieden, dass die Verluste von gebietsfremden Tochtergesellschaften dann im Sitzstaat der Muttergesellschaft berücksichtigt werden können, wenn die Verluste der Tochtergesellschaft final sind. Die Grundsätze dieses Urteils gelten nach dem EuGH-Urteil „Lidl-Belgium“ vom 15.5.2008 (C-414/06) entsprechend für Betriebsstättenverluste. Trotz der vielfältigen Zweifelsfragen hat sich das Bundesministerium der Finanzen bislang weder inhaltlich, noch verfahrensrechtlich hinreichend zu der Thematik geäußert. In der jüngsten Vergangenheit haben sich aber die Finanzgerichte mit diesem Themenkomplex auseinandergesetzt und sind zu interessanten Urteilen gekommen.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat in seinem Urteil vom 11.2.2010 (6-K 406/08) grundsätzlich anerkannt, dass endgültig gewordene Verluste einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat (hier in Italien) ansässigen Tochterkapitalgesellschaft im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft abzugsfähig sind. Nach Ansicht des Finanzgerichtes läge ansonsten ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor. Allerdings seien diese finalen Verluste nur unter zwei Bedingungen bei der Muttergesellschaft berücksichtigungsfähig. Zum einen muss die Muttergesellschaft gegenüber der Tochtergesellschaft einen im Vorhinein auf mindestens fünf Jahre bindenden Verlustübernahmevertrag abgeschlossen haben. Zum anderen habe der Verlustausgleich zeitnah durch die Zuführung von Eigenkapital zu erfolgen. Das Finanzgericht Niedersachsen hat somit in seinem Urteil **Grundsätze eines deutschen Organschaftsvertrages auf die Gesellschaften angewendet**. Da die Verluste im vorliegenden Fall durch Einlagen und Darlehen an die Tochtergesellschaften kompensiert wurden und kein Verlustübernahmevertrag abgeschlossen war, wurde die Klage als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzgericht Hamburg hat hingegen in seinem Urteil vom 18.11.2009 (6-K 147/08) entschieden, dass Verluste aus einer französischen Betriebsstätte, die im Betriebsstättenstaat endgültig nicht abgezogen werden können und somit final sind, beim inländischen Stammhaus im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung zu berücksichtigen sind. Der Abzug der Betriebsstättenver-

luste sei rückwirkend phasengleich im Verlustentstehungsjahr vorzunehmen, da der Eintritt der Finalität der Verluste als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu qualifizieren sei. Gewerbesteuerlich könne der Verlust allerdings nicht geltend gemacht werden, da sich die Gewerbesteuer grundsätzlich nur auf das Inland beziehe.

Gegen die beiden Finanzgerichts-Urteile wurde unter den Aktenzeichen I-R 16/10 und I-R 107/09 jeweils Revision beim BFH eingelegt. Somit stellen die beiden Urteile nur eine Zwischenetappe dar und es bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof entscheiden wird.

☎ **Jutta Horstrup, Tel. 040 415 22-462**

Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 AStG

■ Neben dem Institut der verdeckten Gewinnausschüttung stellt der § 1 AStG die zentrale Einkünftekorrekturvorschrift bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dar. Gemäß § 1 AStG sind Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit nahestehenden Personen zu berichtigen, wenn sie auf Grund von Bedingungen gemindert worden sind, die zwischen voneinander unabhängigen Dritten unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen nicht vereinbart worden wären. Somit knüpft die Rechtsfolge an den Begriff der Geschäftsbeziehung an, der in § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. des UntStRefG 2008 definiert ist. Diese Definition wurde im Rahmen des StVergAbG eingeführt und war erstmals für den VZ 2003 anzuwenden. Die neu gefasste Definition war eine Reaktion des Gesetzgebers auf das BFH Urteil vom 29.11.2000 (I R 85/99), dem sogenannten Patronatsurteil, in dem der BFH feststellte, dass eine Geschäftsbeziehung nicht vorliegt, wenn eine inländische Muttergesellschaft ihre ausländische Tochtergesellschaft unzureichend mit Eigenkapital ausstattet und zum Ausgleich für die mangelhafte Ausstattung unentgeltliche Stützungsmaßnahmen trifft. Die Finanzverwaltung hatte sich der Auffassung des BFH verweigert und das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Dieser wurde mittlerweile durch das BMF-Schreiben vom 12.1.2010 aufgehoben und die Interpretation der Geschäftsbeziehung insoweit übernommen und weiter konkretisiert. Auch die Gewährung von zinslosen oder zinsgünstigen Darlehen an die ausländische Tochtergesellschaft soll keine Geschäftsbeziehung begründen, es sei denn, dass die Gewährung solcher Darlehen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führt, weil eine (verdeckte) Zuführung von Eigenkapital vorliegt. Die dahinter liegende Intention der Finanzverwaltung ist klar ersichtlich: Ist das gewährte Darlehen nicht mehr werthaltig, reduziert die Abschreibung des Darlehens den steuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft. Bei einer Qualifikation als Eigenkapital käme hingegen die Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zur Anwendung, die zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung führen würde. Dieses BMF-Schreiben stellt somit ein weiteren Versuch der Finanzverwaltung dar, die einschlägigen BFH-Entscheidungen nicht zu übernehmen. Der EuGH hatte in der belgischen Rechtssache C-311/08 SGI über einen ähnlichen Sachverhalt zu urteilen. Im entschiedenen Streitfall hatte eine belgische Kapitalgesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft neben anderen Vorteilen auch ein unverzinsliches Darlehen gewährt. Nach der Rechtsprechung der belgischen Gerichte wird ein zinsloses Darlehen nicht als außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil angesehen, wenn das Darlehen eine finanzielle Hilfe einer Muttergesellschaft an eine sich in Schwierigkeiten befindende Tochtergesellschaft darstellt. Aufgrund der Gewinnsituation bei der Tochtergesellschaft war das Darlehen nicht zur Sicherung ihres wirtschaftlichen Überlebens erforderlich gewesen. Zwar sieht der EuGH in der Erfassung des Vorteils einen **Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, dieser sei aber gerechtfertigt**, da ansonsten die Gefahr bestünde, dass die Steuerbemessungsgrundlage im einen Staat erweitert bzw. im anderen Staat vermindert würde und somit die Ausgewogenheit

der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen würde. Auf die Frage der Angemessenheit der Regelung ist der EuGH nicht eingegangen, sondern hat diese Frage wieder zurück an das belgische Gericht gegeben. Für den EuGH war es im Fall SGI ausreichend, dass die Regelungen zur Verhütung von Steuerumgehungen dienen, eine Vermeidung von rein künstlichen Gestaltungen wurde nicht gefordert. Aus den im Urteil genannten Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit einer Regelung können Parallelen zu dem deutschen Recht gezogen werden, so dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass auch der deutsche § 1 AStG vom EuGH als gemeinschaftskonform angesehen werden würde.

☎ **Stephanie von Trotha, Tel. 040 415 22-175**

■ Das neue, ab dem 1.1.2009 geltende Erbschaftsteuerrecht kommt nicht zur Ruhe. Das Bundesverfassungsgericht wird sich mit dem neuen Gesetz befassen müssen und der Gesetzgeber legt zum zweiten Mal Hand an das neue Regelwerk.

Neues zum Erbschaft-
steuerrecht

Es hat nicht einmal ein Jahr gedauert, bis die ersten (drei) Verfassungsbeschwerden beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) eingereicht wurden. Damit steht die Praxis vor einer längeren Phase der Rechtsunsicherheit. Keine der drei Verfassungsbeschwerden hat einen konkreten Steuerbescheid zum Gegenstand. Vielmehr wenden sich die Beschwerdeführer gegen das Gesetz als solches. Inhaltlich wird von den Beschwerdeführern u.a. gerügt, dass die weitreichenden Steuerbefreiungen des Familienheims verfassungswidrig, da gleichheitswidrig seien, da eine Rechtfertigung für die weitgehende Verschonung von Familienheimen nicht erkennbar sei. Die Lohnsummenregelungen und die Behaltensfristen, die bisher den Schwerpunkt der steuerkritischen Diskussion bildeten, spielen bei den Verfassungsbeschwerden scheinbar nur Nebenrollen.

Die Anhängigkeit der Verfassungsbeschwerden hat keine zwingenden Auswirkungen auf die Veranlagungspraxis, insbesondere führen die Verfassungsbeschwerden nicht zwangsläufig zur Erklärung der Vorläufigkeit aller Erbschaftsteuerbescheide. Der BFH hat zwischenzeitlich in einem Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung mit Beschluss vom 1.4.2010 (II B 168/09) entschieden, dass eine Aussetzung der Vollziehung eines Erbschaftsteuerbescheides mit der Begründung, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG bestünden, nicht in Betracht komme. Da derzeit keine weiteren Verfahren beim BFH anhängig sind, ist daher nicht damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung sich für eine vorläufige Festsetzung von Erbschaftsteuerbescheiden ausspricht. Es sollte vor dem Hintergrund der unklaren Rechtssituation im Falle einer etwaigen Verfassungswidrigkeit geprüft werden, ob ein entsprechender Erbschafts- bzw. Schenkungsteuerbescheid durch Einspruch **offen zu halten ist und ggf. das Ruhen des Verfahrens unter Hinweis auf die Verfahren beim BVerfG beantragt werden sollte.**

Eine erste Änderung mit genereller Wirkung zum 1.1.2010 hat das neue ErbStG mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz erfahren. Die wesentlichen Änderungen sind die Verkürzung der Lohnsummenfrist von 7 auf 5 Jahre bei der Regelverschonung und von 10 auf 7 Jahre bei der Optionsverschonung. Entsprechend wurden auch die Mindestlohnsummen von 650% auf 400% bzw. von 1000% auf 700% (für die Optionsverschonung) gesenkt. Neben der Verkürzung der Lohnsummenfrist wurden auch die Behaltensfristen von 7 auf 5 Jahre und bei der Optionsverschonung von 10 Jahre auf 7 Jahre gesenkt. Die Ausnahme von der Lohnsummenregelung für Kleinbetriebe greift nun bis zu einer Anzahl von bis zu 20 statt vorher 10 Beschäftigten.

Mit dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 sind weitere Änderungen des ErbStG geplant. Nach derzeitiger Rechtslage erfordert die Regelverschonung des Betriebsvermögens, dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50% des Betriebsvermögens ausmachen darf. Anteile an Tochtergesellschaften (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bei Beteiligungshöhe von mehr als 25%) gelten als Verwaltungsvermögen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50% ausmacht. Beträgt das Verwaltungsvermögen einer Tochtergesellschaft genau 50% oder weniger, wird die Beteiligung in voller Höhe als begünstigtes Vermögen beim Anteilsinhaber angesetzt. Bei der Optionsverschonung darf das Betriebsvermögen maximal 10% Verwaltungsvermögen beinhalten. Nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut darf das Verwaltungsvermögen einer Tochtergesellschaft aber sogar bis zu 50% aus Verwaltungsvermögen bestehen. Es wird dann bei Inanspruchnahme der Optionsverschonung gleichwohl in voller Höhe als begünstigtes Vermögen beim Anteilsinhaber angesetzt. Dieser sog. „Kaskadeneffekt“ hält der Gesetzgeber für ein Versehen und wird dies nun korrigieren, indem die Tochtergesellschaft für die Anwendung der Optionsverschonung auch nur maximal 10% Verwaltungsvermögen haben darf. Damit verschlechtern sich künftig die Voraussetzungen für die begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen beträchtlich. Es kann daher angezeigt sein, vor Inkrafttreten des JStG 2010 noch Maßnahmen nach altem Recht zu ergreifen.

☎ **Dr. Christian Birkholz, 030 590 021-350**

Erfolgsneutralität: Einbringung von KG-Anteilen und Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften

■ Der BFH hat sich in seinen Urteilen vom 26.11.2009 (I R 72/08) und vom 15.4.2010 (IV B 105/09) mit folgenden, für die Steuerpraxis bei Umstrukturierungen in Verbindung mit Personengesellschaften relevanten Problemen auseinandergesetzt.

Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Die unentgeltliche Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes aus dem Betriebvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwester-Mitunternehmerschaft führt nach der Ansicht des ersten Senates des BFH grundsätzlich zu einer Entnahme, bei der die stillen Reserven aufzudecken sind, und einer Einlage in das Betriebsvermögen der anderen Personengesellschaft im Anschluss. Der erste Senat bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Übertragung zum Buchwert nicht möglich ist. § 6 Abs. 5 EStG enthält eine abschließende Aufzählung der Möglichkeiten der Buchwertfortführung. Die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen ist in der Norm nicht geregelt. Da die Steuerneutralität für die Überführung von Wirtschaftsgütern im Gesetzgebungsverfahren diskutiert wurde und keine Mehrheit gefunden hat, schließt der erste Senat die analoge Anwendung der Buchwertfortführung nach der Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 5 EStG aus. Der vierte Senat des BFH hat nun in einem AdV-Verfahren erklärt, dass er abweichend von der Auffassung des ersten Senates dazu neigt, die Übertragung eines Wirtschaftsgutes zwischen dem Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften gegen Minderung und Gewährung von Gesellschaftsrechten zwingend zum Buchwert stattfinden zu lassen. Nach dem wohl erstmals genannten „Folgerichtigkeitsgrundsatz“ sei die analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften verfassungskonform. Die Klärung durch die Anrufung des Großen Senates des BFH kommt in einem AdV-Verfahren nicht in Betracht. Es bleibt daher abzuwarten, wann es zu einer endgültigen Entscheidung durch den BFH kommen wird.

Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft

Wenn der Kommanditist einer GmbH & Co. KG auch an der Komplementär-GmbH beteiligt ist, setzt die steuerneutrale Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert nach § 20 UmwStG voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des BFH ist grundsätzlich auch das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten in die Kapitalgesellschaft einzubringen. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei funktionaler Betrachtungsweise eine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils ist. Eine funktionale Wesentlichkeit kann gegeben sein, wenn erst die Komplementär-Beteiligung einen zusätzlichen Einfluss des Kommanditisten auf die laufende Geschäftsführung der KG ermöglicht. Im Urteilsfall des ersten Senates bestand eine Beteiligung von je 50% an der KG und der GmbH. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH hat den Mitunternehmeranteil nicht wesentlich verstärkt, so dass der BFH eine wesentliche Betriebsgrundlage verneint. Der BFH hat nicht entschieden, ob bei mehrheitlicher Beteiligung an der KG der Anteil an einer ansonsten geschäftsbetriebslosen Komplementär-GmbH in funktionaler Hinsicht eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt oder der GmbH-Anteil überhaupt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sein kann und deshalb als Voraussetzung für eine steuerneutrale Übertragung zwingend in die aufnehmende Körperschaft mit eingebracht werden muss.

Gesamtplanbetrachtung bei der Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen

In der Praxis gilt es, zur steuerlichen Anerkennung von Übertragungen, die die Aufdeckung von stillen Reserven vermeiden, grundsätzlich die Gesamtplanrechtsprechung des BFH zu beachten. Im Streitfall des ersten Senates waren im Vorfeld der Umwandlung Grundstücke ausgegliedert worden. Nach dem Urteil des BFH liegt jedoch kein steuerschädlicher Gesamtplan vor, wenn zur Vorbereitung von Einbringungen wesentliche Betriebsgrundlagen dauerhaft auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden und der verbleibende Mitunternehmeranteil im Folgenden auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird.

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

■ Nach dem Urteil des BFH vom 26.11.2009 (III R 40/07) können der Kundenstamm und das Know-How eines Unternehmens steuerlich als Geschäftswert, als selbstständig veräußerbares immaterielles Wirtschaftsgut oder als persönliche Eigenschaften des Unternehmers behandelt werden.

Kundenstamm und Know-how als Bestandteil des Geschäfts- und Firmenwertes

Im Urteilsfall veräußerte ein Einzelunternehmer, der einen Großhandel ohne Mitarbeiter betrieb, das Anlage- und Umlaufvermögen an eine von ihm gegründete GmbH. Er war der alleinige Anteilseigner und Geschäftsführer der GmbH, die den Geschäftsbetrieb fortführte. Kundenstamm und Know-how wurden an die GmbH verpachtet. Die steuerliche Anerkennung des Pachtvertrages ist davon abhängig, ob der Kundenstamm und das Know-how dem Unternehmer, dem Einzelunternehmen oder der GmbH zuzuordnen sind.

Der Geschäftswert ist derjenige Wert, der dem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus innewohnt. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens und untrennbar mit dem Geschäftsbetrieb verbunden. Die Zuordnung des Geschäftswertes zum Einzelunternehmen oder der GmbH hängt weitgehend von den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Wenn die Gewinn-

aussichten des bisherigen Einzelunternehmens auf die neu gegründete Gesellschaft übergehen und die Nutzungsmöglichkeiten der Betriebsgesellschaft auf Dauer angelegt sind, ist es denkbar, dass der Geschäftswert auf die GmbH übergeht und nur von dieser genutzt werden kann. Durch die Entnahme des Geschäftswertes aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens entsteht ein Veräußerungsgewinn. Die unentgeltliche Übertragung führt zu einer verdeckten Einlage in die GmbH, und die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen sich. Die GmbH kann das immaterielle Wirtschaftsgut über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abschreiben. Ein Pachtvertrag zwischen Einzelunternehmen und GmbH wird steuerlich nicht anerkannt, so dass in Höhe der Pachtzahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen oder Kaufpreistraten vorliegen.

- (1) Wenn Kundenstamm und Know-How als geschäftswertähnliche, selbstständig verkehrsfähige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, verbleiben diese beim Einzelunternehmen, und die Verpachtung wird steuerlich anerkannt. Die stillen Reserven sind nur aufzudecken, soweit ein verbliebener Geschäftswert vorliegt. In diesem Zusammenhang wäre zu prüfen, ob Kundenstamm und Know-How wesentliche Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens sind, und dieses als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung fortbesteht.
- (2) Wenn bei personenbezogenen Gewerbebetrieben der Kundenstamm und das Know-how ausschließlich von den persönlichen Eigenschaften des Unternehmers abhängen, liegt kein unternehmensbezogener veräußerbarer Geschäftswert vor. Eine Einlage scheidet aus. Die stillen Reserven sind nicht aufzudecken. Ob ein Pachtvertrag anerkannt wird, hat der BFH offen gelassen.

Zur Vermeidung einer verdeckten Einlage kann der Geschäftswert zu einem angemessenen Kaufpreis an die Betriebskapitalgesellschaft veräußert werden. Der Übergang des Geschäfts- oder Firmenwertes im Wege einer verdeckten Einlage unter Aufdeckung von stillen Reserven kann auch vermieden werden, indem die Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens nicht an die aufnehmende Kapitalgesellschaft veräußert, sondern nur entgeltlich oder unentgeltlich an sie überlassen werden. Ein Geschäftswert geht nur dann auf die GmbH über, wenn das aufnehmende Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren auf Grundlage einer sicheren Rechtsposition dauerhaft nutzen kann. Die Rechtsposition gilt als verfestigt, wenn die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter aufgrund einer vertraglichen Grundlage überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und kein Rechtsanspruch auf die Rückgabe der Wirtschaftsgüter besteht (BFH-Urteil vom 2.9.2008, X R 32/05).

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

Zusammenspiel Handels- und Steuerbilanzen – aktuelle Entwicklungen

- Mit dem BilMoG wurden die bisherigen Regelungen der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz geändert. So wurde die sog. „umgekehrte Maßgeblichkeit“, nach der steuerliche Fördertatbestände (z.B. Anspar- und Sonderabschreibungen) zu ihrer steuerlichen Wirksamkeit auch in der Handelsbilanz ausgewiesen werden mussten, gestrichen und die eigenständige Ausübung nur in der Steuerbilanz bestehender Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz zugelassen. Die Neuregelungen sind erstmals für die Jahresabschlüsse des Jahres 2009 anwendbar. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.3.2010 zu diesen Neuregelungen ausführlich Stellung genommen.

Abweichend (bzw. klarstellend) zur bisherigen Rechtslage ist infolge der Änderungen der gesetzlichen Verknüpfung (Maßgeblichkeit) zwischen Handels- und Steuerbilanz insbesondere auf folgendes hinzuweisen: Hinsichtlich des **Ansatzes** von Wirtschaftsgütern und Verbindlichkeiten ergeben sich keine Änderungen. Bezüglich der **Ausübung von Bewertungswahlrechten** ist zu unterscheiden: Bestehen **handelsrechtliche** Bewertungswahlrechte (z.B. Einbeziehung von Bauzeitzinsen in die

Herstellungskosten), ist das in der Handelsbilanz ausgeübte Wahlrecht in der Steuerbilanz gleichlautend auszuüben, insoweit greift unverändert die (einfache) Maßgeblichkeit. Soweit jedoch das Steuergesetz (oder entsprechende Verwaltungsregelungen) explizit **steuerrechtliche** Wahlrechte eröffnen, können diese unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden, dies war bisher aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht möglich. Hinsichtlich einer abweichenden steuerlichen Wahlrechtsausübung kommen insbesondere folgende Positionen in Betracht:

- Übertragung von stillen Reserven bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 6b EStG).
- Absetzung von Investitionszuschüssen von den Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.
- Teilwertabschreibungen: handelsrechtlich zwingend vorzunehmende Abschreibung bei einem (im Anlagevermögen voraussichtlich dauerhaft) niedrigeren beizulegenden Wert brauchen in der Steuerbilanz nicht vorgenommen zu werden. Gerade in Verlustjahren kann der Verzicht auf die Abschreibung in der Steuerbilanz sinnvoll sein, da damit Risiken des Untergangs von Verlustvorträgen (§ 8c KStG) wie auch der Mindestbesteuerung im Falle einer Wertaufholung vermindert werden können.
- Degressive Abschreibungen (2009 und 2010) können in der Steuerbilanz abweichend von einer anderweitig bemessenen Abschreibung in der Handelsbilanz vorgenommen werden.

Die zielgerichtete Ausübung der neu eröffneten Wahlrechte bietet im Einzelfall die Chance, einerseits das handelsrechtliche Bilanzbild zu optimieren, ohne nachteilige steuerliche Folgen in Kauf nehmen zu müssen. Andererseits können steuerliche Wahlrechte zur Steueroptimierung ohne unerwünschte Verzerrungen in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Bei der Wahlrechtsausübung ist zu beachten, dass abweichende Ansätze in Handels- und Steuerbilanz regelmäßig zu **latenten Steuern** führen, die im handelsrechtlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden müssen.

Bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung im Anwendungsschreiben vom 12.3.2010 unter Rz. 8 in Abweichung vom langjährigen Rechtsfrieden und ohne dass dies von der Gesetzesänderung induziert wäre, festgehalten hat, dass losgelöst vom handelsrechtlichen Bewertungswahlrecht (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) **steuerlich** hinsichtlich der **Kosten der allgemeinen Verwaltung** immer eine Einbeziehungspflicht **in die Herstellungskosten** bestünde. Dieser Auffassung wird auch in der Fachliteratur deutlich widersprochen. Gleichwohl ist damit zu rechnen, dass dies in kommenden Betriebsprüfungen problematisiert werden wird und diese Fälle bis zu einer erwartbaren gerichtlichen Klärung strittig bleiben werden.

Neben der gesetzlichen Änderung durch das BilMoG und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben berühren derzeit folgende Fragestellungen das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz allgemein:

- Strittig ist bei der Bilanzierung von Bezugsrechten für Aktienoptionen (FG München 7 K 1513/07, Revision BFH anhängig I R 103/09), ob die als Entgeltbestandteil gewährten Aktien des Unternehmens erfolgneutral oder aufwandswirksam (als Personalaufwand) zu erfassen sind. Internationale Rechnungslegungsgrundsätze sehen eine aufwandswirksame Erfassung vor; das erstinstanzliche FG ist hingegen zu dem Schluss gekommen, dass ein betrieblicher Aufwand für diese Entgeltbestandteile nicht entstand.
- Nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen zur steuerlichen Maßgeblichkeit von (nur) subjektiv richtigen Bilanzen (I R 46, 47/06; I R 85/07) gilt, dass bei ungeklärten Bilanzierungsfragen jede Bilanzierungsentscheidung auch steuerlich anzuerkennen ist, wenn sie bei ungeklärter Rechtslage zumindest vertretbar ist. Ungeklärt bleibt weiterhin, ob im Bilanzierungszeitpunkt subjektiv richtige Bilanzen auch dann der Besteuerung zugrunde zu legen sind, wenn diese sich später als objektiv falsch herausstellen und sich der ursprüngliche Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkte.

- In dem Revisionsverfahren (X R 20/09) gegen das Urteil des Hessischen FG (9 K 2244/04) wird sich der BFH mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob in der Steuerbilanz geringfügige Beträge in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen sind oder ob es auch für die steuerliche Gewinnermittlung den – handelsrechtlich zwar ungeschriebenen, aber allgemein akzeptierten – Wesentlichkeitsgrundsatz gibt, nach dem das Außerachtlassen unwesentlicher Faktoren die Richtigkeit des Jahresabschlusses nicht in Frage stellt.

☎ **Dr. Heiko Haupt, Tel. 0341 33 970-631**

Steuerfreistellungsregelung für Einlagenrückgewähr

- Der BFH hat mit Urteil vom 28.10.2009 (I R 116/08; veröffentlicht am 3.2.2010) entschieden, dass die Rückgewähr von Einlagen nach § 27 KStG keine steuerbefreiten Einkünfte nach § 8b Abs. 1 KStG sind.

Im Urteilsfall hatte die Klägerin (GmbH) in 2001 von ihrer Tochter-GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) erhalten, die voll aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) finanziert wurden und die sie nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei behandelt hatte. Das Finanzamt (FA) folgte dem nicht. Es qualifizierte die erklärten Vorgänge zwar ebenfalls als vGA, unterwarf die Ausschüttungen aber unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 28.4.2003 nicht § 8b Abs. 1 KStG, sondern § 8b Abs. 2 KStG. Da § 8b Abs. 2 KStG erstmals ab Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden sei (was hier das Entscheidende des Urteilsfalles war), seien die erklärten vGA steuerpflichtig, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigen. Die Klage blieb erfolglos. Der BFH gab dem FA und dem FG Recht.

Für den Steuerpflichtigen entsteht durch diese Entscheidung nach derzeit geltendem Recht grundsätzlich kein „systemwidriger“ Nachteil, da Kapitalrückzahlungen zunächst (weiterhin) steuerneutral gegen die Buchwerte der gehaltenen Anteile verrechnet werden. Ob jene Kapitalrückzahlungsbeträge, welche den Beteiligungsbuchwert übersteigen, sodann unmittelbar (so wohl die Finanzverwaltung) oder erst in Gestalt späterer Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG außer Ansatz bleiben, brauchte der BFH nicht zu beantworten, da diese Vorschrift im Streitjahr (noch) nicht anwendbar war. Für die letztere Auffassung könnte sprechen, dass die Kapitalrückzahlung nicht unter den im Gesetz abschließend aufgeführten veräußerungsgleichen Tatbeständen (§ 8b Abs. 2 S. 3 KStG) aufgeführt ist.

☎ **Michael Will, Tel. 040 415 22-154**

Ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungskosten

- Die im Zusammenhang mit einer Einbringung eines Grundstücks entstehende Grunderwerbsteuer gehört zu den Anschaffungsnebenkosten des Wirtschaftsgutes. Bei Umwandlungsvorgängen und der Übertragung von Gesellschaftsanteilen mit Grundbesitz ist es strittig, ob Umwandlungskosten, wie z.B. die Grunderwerbsteuer, zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben oder den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes bzw. der Beteiligung zählen.

Die bei der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft anfallenden objektbezogenen Kosten sind nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.9.2003, I R 97/02) als Nebenkosten der Anschaffung zu aktivieren. Über die ertragsteuerliche Behandlung bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft hat der BFH noch nicht entschieden.

Die Finanzverwaltung hat in diesem Fall bisher die Umwandlungskosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt (Tz. 4.43 BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl. II S. 268 ff., OFD Hamburg, Verfügung vom 7.4.1998, NV). Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 8.12.2009 (6 K 4720/07 K, F) nunmehr entschieden, dass die bei der **Vereinigung von Gesellschaftsanteilen** in der Hand des Erwerbers nach § 1 Abs. 3 GrEStG anfallende **Grunderwerbsteuer zu den Anschaffungsnebenkosten zählt**. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (I R 2/10).

Wohl im Vorgriff auf den neuen Umwandlungssteuer-Erlass hat sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung angeschlossen und schreibt eine Aktivierungspflicht für die Grunderwerbsteuer vor (BMF-Schreiben vom 18.01.2010, IV C 2-S 1978-b/0). Für alle noch offenen Anwendungsfälle der §§ 3 und 16 UmwStG a.F. (Versmelzungen, Auf- oder Abspaltungen auf Personengesellschaften vor SEStEG) wird aus Vertrauensschutzgründen der Übernehmerin das Wahlrecht gewährt, die Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe abzuziehen oder sie zu aktivieren.

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

■ Soweit bei schwebenden Geschäften die zukünftigen Aufwendungen nicht durch künftige Erträge gedeckt sind, ist nach dem Imparitätsprinzip der Verpflichtungsüberhang in der Handelsbilanz als Drohverlustrückstellung gewinnmindernd zu berücksichtigen. In der Steuerbilanz dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften grundsätzlich nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

Passivierung “angeschaffter” Drohverlustrückstellungen

Der BFH hat in seinem Grundsatzurteil vom 16.12.2009 (I R 102/08) entschieden, dass für im Rahmen eines Unternehmenskaufs im Wege eines Asset Deals übernommene betriebliche Verbindlichkeiten in Abhängigkeit von den Regelungen des Kaufvertrages die Anwendung steuerlicher Passivierungsverbote ausgeschlossen sein kann. Bei einem entgeltlichen Erwerb von verlustbedrohten Verträgen gegen Schuldübernahme ist der Erwerber gegenüber dem Veräußerer zur Schuldfreistellung verpflichtet. Die „angeschaffte“ Drohverlustrückstellung, die beim Veräußerer aufgrund des Rückstellungsverbot in der Steuerbilanz nicht passiviert wird, ist vom Erwerber als Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit in der Handels- und Steuerbilanz auszuweisen, da sich die Verpflichtung durch den Erwerb bereits realisiert und kein schwebendes Geschäft vorliegt. Das Passivierungsverbot ist in diesem Fall nicht anzuwenden, so dass beim Erwerber durch die entgeltliche Übertragung einer Verlustposition der steuerliche Abzug bereits vor der Realisierung des Verlustes erzielt werden kann. Das Urteil eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, selbst Maßnahmen zu ergreifen, um nicht in den Anwendungsbereich des steuerlichen Drohverlustabzugsverbots zu fallen. Sofern der Erwerber jedoch in die mit dem Drohverlust behafteten Verträge als Nachfolger eintritt, dürfte sich am Passivierungsverbot nichts ändern. Im Unterschied zur Entscheidung des BFH wird lediglich der Vertragspartner des Drohverlustgeschäfts ausgetauscht.

Es bleibt offen, ob das Urteil auch für andere Fälle (z.B. bei der Übernahme von Pensionsverpflichtungen) anzuwenden ist.

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

Umsatzsteuer bei händler-eigenen Garantien – insbesondere im Kfz-Handel

- Im Handel werden häufig über die gesetzlichen Gewährleistungsansprüche hinausgehende Garantieverprechen gegeben. Hierbei stellt sich die Frage, ob Teile des Kaufpreises im Hinblick auf § 4 Nr. 8g UStG als Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten umsatzsteuerfrei behandelt werden können. Dies wurde bislang vom BFH und der Finanzverwaltung für so genannte Kombinationsmodelle („Car-Garantie“) bejaht.

In **Änderung seiner Rechtsprechung** in dem BFH-Urteil vom 16.1.2003 (V R 16/02) hat der **BFH** nunmehr mit **Urteil vom 10.2.2010**, XI R 49/07 entschieden, dass Garantiezusagen eines Autohändlers, durch die der Käufer (gegen Entgelt) nach seiner Wahl einen Reparaturanspruch gegenüber dem Verkäufer oder einen Reparaturkostenersatzanspruch gegenüber einem Versicherer erhält (sog. Kombinationsmodell), **nicht** unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8g UStG fallen. Anlass für diese Rechtsprechungsänderung war eine vorausgegangene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Velvet & Steel Immobilien“ (Rs. C-455/05). Der EuGH hatte entschieden, dass der für die Anwendung der o.g. Steuerbefreiung maßgebende Begriff „Übernahme von Verbindlichkeiten“ dahin auszulegen sei, dass er andere als Geldverbindlichkeiten, wie z. B. die Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, vom Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ausschliesse. Im o.g. Urteilsfall hatte der Käufer/Garantienehmer lediglich einen Anspruch auf Durchführung der Reparaturarbeiten gegen den Autohändler. Bei diesem Anspruch handelt es sich aber – so der BFH – ebenso wenig wie bei der Verpflichtung zur Renovierung einer Immobilie um einen Umsatz, der unter die o.g. Steuerbefreiung fällt. Der BFH weist abschließend darauf hin, dass auch soweit in dem o.g. Kombinationsmodell teilweise das Leistungselement „Verschaffung von Versicherungsschutz“ enthalten ist, dies nicht die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 10b UStG rechtfertigt. Vielmehr beurteilt der BFH die Garantiezusage entsprechend den vom EuGH aufgestellten allgemeinen Grundsätzen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungsbündeln als einheitliche (steuerpflichtige) Leistung.

Der BFH hat in seiner Entscheidung darauf hingewiesen, dass sich das **Versicherungsmodell** (der Händler verschafft dem Kunden eine Reparaturkostenversicherung; die Versicherung ersetzt die Einstandspflicht des Händlers vollständig) von dem o.g. Kombinationsmodell in seinen Garantiebedingungen erheblich unterscheidet. Somit dürfte sich an der **Steuerfreiheit** für das Versicherungsmodell nichts ändern (§ 4 Nr. 10b UStG). Bei der **händler-eigenen Garantie** gegen Entgelt (dem Kunden steht ein Anspruch auf Reparatur durch den Händler zu) dürfte die BFH-Entscheidung wohl so zu verstehen sein, dass diese ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegt (bisher a. A. OFD Karlsruhe, USt-Kartei S 7100 Karte 12 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Äußerung der Finanzverwaltung zu der o.g. BFH-Entscheidung bleibt abzuwarten.

☎ **Michael Will, Tel. 040 415 22-154**

Kein Vorsteuerabzug der Grundstücksgemeinschaft, wenn Rechnung nur an einen Gesellschafter adressiert ist.

- Der BFH hat mit Urteil vom 23.9.2009 (XI R 14/08) entschieden, dass einer Grundstücksgemeinschaft der Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Baumaßnahmen an einem Wohn- und Geschäftshaus nicht zusteht, wenn nach außen nur einer der Gemeinschaftler als Vertragspartner auftritt, ohne offenzulegen, dass er auch im Namen des anderen Gemeinschaftlers handelt, und wenn die Rechnung nur an ihn adressiert ist.

Im Ausgangsfall bestand die Grundstücksgemeinschaft aus zwei Eheleuten, die Eigentümer eines mit einem Wohn- und Geschäftshaus bebauten Grundstücks sind. Aus Baumaßnahmen an dem Gebäude und aus den laufenden Kosten des gewerblich vermieteten Gebäudeteils machte die Gemeinschaft, die als solche eine Umsatzsteuererklärung abgab, Vorsteuerbeträge geltend.

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung nach § 14 UStG besitzt, mit der der Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung **gegenüber dem Leistungsempfänger** abrechnet. Das bedeutet, der Leistungsempfänger muss in der Rechnung bezeichnet sein. Demzufolge kann eine Grundstücksgemeinschaft aus einer Rechnung, die nur auf einen ihrer Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die übrigen Gesellschafter enthält. Entsprechendes gilt für eine Personengesellschaft, die eine Rechnung besitzt, die nur auf einen ihrer Gesellschafter ausgestellt ist und nicht auf die Gesellschaft.

Grundsätzlich steht es unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten Steuerpflichtigen frei, auf welcher rechtlichen Grundlage sie ein Grundstück bewirtschaften wollen: als einzelner Gesellschafter, in Grundstücksgemeinschaft oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten ist es ratsam, dass eine einmal gewählte Gemeinschaftsform beibehalten werden sollte: Bebauen Gesellschafter ihr gemeinsames Grundstück als bloße Gemeinschaft und bilden nach Fertigstellung zur Vermietung eine Gesellschaft, fehlt es an den Vorsteuerabzugsvoraussetzungen der unternehmerischen Tätigkeit als Leistungsempfänger der Bauleistungen. Allein die Vermietungsgesellschaft wäre unternehmerisch tätig.

☎ **Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

■ Für Unternehmer, die grenzüberschreitende Umsätze tätigen, ergeben sich ab dem 1.7.2010 geänderte Meldepflichten. Unternehmer, die steuerfreie innergemeinschaftliche Warenlieferungen bzw. Lieferungen im Sinne von § 25b Abs. 2 UStG (Dreiecksgeschäfte) ausgeführt haben oder sonstige Leistungen für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet erbringen, sind neben der Abgabe von Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen verpflichtet eine ZM beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf elektronischem Wege zu übermitteln.

Neue Fristen zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen (ZM)

Bisher galt, dass die Übermittlung bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendervierteljahres erfolgt sein musste. Ist eine Dauerfristverlängerung im Voranmeldungsverfahren gewährt worden, galt diese auch für die Abgabe der ZM. Diese Regelung wurde nunmehr gestrichen. Ab dem 1.7.2010 gilt für **Warenlieferungen** ein monatlicher Meldezeitraum. Dabei muss bis zum 25. Tag des Folgemonats die ZM an das BZSt übermittelt werden. Beträgt der Wert der innergemeinschaftlichen Lieferung pro Quartal nicht mehr als 100 T€, können die ZM weiterhin quartalsweise abgegeben werden.

Der Meldezeitraum für innergemeinschaftliche **sonstige Leistungen** gilt ein vierteljährlicher Zeitraum, wobei die ZM auch hier ab dem 1.7.2010 bis zum 25. Tag nach Ablauf eines Kalendervierteljahres abzugeben ist. Aus Vereinfachungsgründen können die Angaben zu den innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen auch in der monatlichen ZM gemacht werden, wenn der Unternehmer aufgrund innergemeinschaftlicher Warenlieferungen bereits zur monatlichen Übermittlung verpflichtet ist. Dieses Wahlrecht ist gegenüber dem BZSt anzuzeigen.

Die Neuregelung zum Meldezeitraum kann in der Praxis auch Auswirkungen auf die Dauerfristverlängerung haben: Während bei Fristverlängerung die Voranmeldung bis zum 10. des Monats, der auf den Folgemonat des Voranmeldungszeitraum folgt, einzureichen ist, muss die ZM demgegenüber bereits am 25. Tag des Folgemonats übermittelt werden. Da es in der Praxis kaum durchführbar ist, ZM und Voranmeldung getrennt zu bearbeiten, wird durch die Neuregelung der Zeitraum, den die Dauerfristverlängerung gewährt (ca. 40 Tage) faktisch um 15 Tage gekürzt. Betroffene

Unternehmer, die die 40 Tage der Dauerfristverlängerung aufgrund ihres Buchungsablaufes mitunter voll in Anspruch nehmen, sollten sich vor diesem Hintergrund auf eine raschere Datenverarbeitung einstellen. Bei Nichteinhaltung der Meldezeiträume können Verspätungszuschläge drohen.

☎ **Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

Kurz notiert

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter www.susat.de/deutsch/newsletter/.

Impressum

Herausgeber:

SUSAT & PARTNER OHG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Domstraße 15
20095 Hamburg

Verantwortliche Redaktion:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser

Schriftleitung:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser
RA Christoph Mendel LL.M.

Druckerei:

Druckerei Brünner GmbH
Rondenbarg 52
22525 Hamburg

Nur für unsere Mandanten. Das SUSAT-NewsPaper gibt im Allgemeinen Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Wir bitten deshalb, die Beiträge im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die wir keine Haftung übernehmen, zu vermeiden.

Hamburg, im Juni 2010

■ Das **BVerfG** hat mit Urteil vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05) die Übergangsregelungen vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren als mit Artikel 3 Abs. 1 GG unvereinbar beurteilt. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, für alle noch nicht abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu schaffen. Kernelement der Übergangsregelungen war **die Verrechnung von negativen unbelasteten EK 02** mit im Anrechnungsverfahren noch mit Körperschaftsteuer belasteten EK-Beständen, die so zu einer Verminderung von Körperschaftsteuererminderungspotential geführt hat. Bis zur Schaffung der Neuregelung sind alle Verfahren offen zu halten, bei denen Körperschaften einen umgliederungsbedingten Verlust erlitten haben. Hierzu ist der entsprechende Feststellungsbescheid, soweit noch nicht erfolgt und möglich, anzufechten. Laufende Verfahren können ausgesetzt werden. Praktische Bedeutung dürfte dies bei laufenden Betriebsprüfungen haben, die das Jahr 2001 als Prüfungszeitraum beinhalten.

■ Die Bundesregierung plant, die Sonderregelung zur Förderung der Kurzarbeit bis März 2012 zu verlängern. Bis dahin sollen sich Arbeitgeber die Sozialabgaben auf das Kurzarbeitergeld vom siebten Monat an in vollem Umfang durch die Bundesagentur für Arbeit (BA) erstatten lassen können. Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde noch im April vom Bundeskabinett verabschiedet. Andernfalls wäre die Sonderregelung Ende 2010 ausgelaufen. Mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens wird nach der Sommerpause gerechnet.

■ Einmal mehr hat der BFH sich mit der **Dienstwagenbesteuerung** beschäftigt. Die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs ist pauschal mit 1% des Bruttolistenpreises zu versteuern, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird. Bei der **Nutzung mehrerer Fahrzeuge durch nur eine Person** hat die Finanzverwaltung bisher vereinfachend die pauschale Bewertung der Nutzungsentnahme nur einmal und zwar für das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis berücksichtigt. Mit Urteil vom 9.3.2010 (VIII R 24/08) hat hingegen der BFH entschieden, dass die 1%-Regelung auf alle Fahrzeuge und damit mehrfach anzuwenden ist.

■ Der BFH hatte mit Urteil vom 25.6.2009 (IX R 42/08) entschieden, dass ein vollständiger Abzug von Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 EStG zu erfolgen hat, wenn der Steuerpflichtige keine durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat. Das Halbabzugsverbot nach § 3c EStG gelte dem Wortlaut nach nur für Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einnahmen stehen, die durch das Halbeinkünfteverfahren, nunmehr Teileinkünfteverfahren, steuerlich begünstigt sind. Die Finanzverwaltung hatte diese Rechtsprechung nicht übernommen, sondern mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Dieser wurde mit Schreiben vom 29.6.2010 wieder aufgehoben, da der BFH mit Beschluss vom 18.3.2010 (IX B 227/09) an seiner Rechtsansicht festhielt. Nunmehr sieht die Bundesregierung im Entwurf zum Jahressteuergesetz 2010 vor, dass für die Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots die „Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nr. 40a“ ausreichend sein soll. Eine Auswirkung der günstigen Rechtsprechung auch auf Beteiligungen, die von Kapitalgesellschaften gehalten werden, scheint daher als ausgeschlossen, insbesondere da gemäß dem Wortlaut der gesetzlichen Norm eine Anknüpfung an die Beteiligung erfolgt und nicht wie im § 3c EStG an die damit verbundenen Einnahmen.