roever broenner susat

Newsletter

4/2014

STEUERN

Themenübersicht

Editorial 2

Gesellschafts- und Zivilrecht
- Langfristige Mietverträge – Rechtsnachfolge und Schriftformheilungsklausel 3
- GmbH – kein Abfindungsausschluss bei Einziehung aus wichtigem Grund 4

Bewertung
- Der Versorgungsausgleich von Betriebsrenten bei Rentenbezug 6

Internationales Steuerrecht
- Änderung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie 7
- Grenzüberschreitende Konzernfinanzierung mittels Cash-Pooling – Bestimmung angemessener Verrechnungspreise 8

Ertragsteuerrecht
- Betriebsausgabenabzug für Gründungsaufwand einer ausländischen festen Einrichtung 10
- Klärung der Mindestbesteuerung durch BVerfG – BFH setzt Verfahren aus 10
- Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung 11
- Gewerbesteuer: Dividenden einer ausländischen Gesellschaft an Organgesellschaft gewerbesteuerfrei 13
- Unterjähriger Hinzuerwerb von Streubesitzdividenden, § 8b Abs. 4 KStG 14

Umsatzsteuer
- Vorsteuerschlüssel bei gemischt genutzten Immobilien 16
- Umsatzsteuer auf elektronische Dienstleistungen ab dem 1.1.2015 17
- BFH: hohe Anforderungen an die Umsatzsteuerfreiheit bei mehrstufigen Finanzvertrieben 18
- Zeitliche Grenze für die Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 UStG 18
- BMF vom 2.6.2014 zur Trennung der Entgelte bei Veräußerung von Print- und E-Paper-Abonnements/E-Books 19

Kurz notiert 19

Editorial

Trotz immer neuer Rekorde an Steuereinnahmen bleibt nach Aussagen wichtiger Unionspolitiker kein Spielraum für eine Entlastung der Steuerzahler. Aktuell wurde berichtet, dass rd. 16 Milliarden Euro Überschuss im Bundeshaushalt erzielt wurden. Für den von Teilen der Bundesregierung immer wieder angemahnten Abbau der kalten Progression soll aber der finanzielle Spielraum fehlen. Die davon erwartete Steuerentlastung von bis zu 8 Milliarden Euro kann angeblich nicht finanziert werden. Daher erscheint das schon in Teilen konkretisierte Gesetz zum Abbau der kalten Progression aus heutiger Sicht in weite Ferne gerückt.

Dagegen ist das in unserer letzten Ausgabe angekündigte Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften inzwischen mit der Verkündung im Bundesgesetzblatt vom 30. Juli in Kraft getreten. Neben den umsatzsteuerlichen Änderungen zu § 13b Umsatzsteuergesetz gehen wir in unserem nächsten Newsletter auf weitere der vielen Änderungen ein.

In unseren aktuellen Newsletter haben wir mehrere Beiträge zu umsatzsteuerlichen Themen aufgenommen. Unter anderem geht es wie schon so häufig um die Aufteilung der Vorsteuer bei unternehmerisch genutzten Gebäuden und um die Frage, wie Verkäufe von Print- und E-Paper-Abonnements umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

Auch der Organschaft haben wir wieder einen Beitrag gewidmet, weil sich das Finanzgericht Münster in einer richtungsweisenden Entscheidung gegen die Finanzverwaltung gestellt hat. Die Finanzverwaltung ist aber gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Münster in Revision gegangen, sodass noch offen ist, ob die günstige Entscheidung für die Steuerpflichtigen Bestand haben wird.
Wir hoffen, dass wir mit diesen und den weiteren Beiträgen für Sie interessante Beiträge ausgewählt haben, und wünschen Ihnen eine kurzweilige Lektüre.

Über aktuelle Entwicklungen im Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht informieren wir Sie außerdem persönlich auf unseren Herbsttagungen:

- 30.10.2014 in Hamburg
- 06.11.2014 in Berlin
- 11.11.2014 in Nürnberg
- 13.11.2014 in München
- 19.11.2014 in Frankfurt

Weitere Informationen finden Sie in Kürze auf www.rbs-partner.de/veranstaltungen

Ihre Partner von RBS RoeverBroennerSusat

Gesellschafts- und Zivilrecht

Langfristige Mietverträge – Rechtsnachfolge und Schriftformheilungsklausel

Der BGH hat durch Urteile vom 22.1.2014 (XII ZR 68/10) und vom 30.4.2014 (XII ZR 146/12) entschieden, dass der Erwerber einer langfristig vermieteten Immobilie durch eine sog. **Schriftformheilungsklausel** nicht an einer ordentlichen Kündigung des Mietvertrages gehindert ist, wenn der Veräußerer und der Mieter wesentliche Vertragsbedingungen nicht schriftlich vereinbart haben.

§§ 550, 578 BGB verlangen für einen Mietvertrag über Wohn- oder Geschäftsräume oder ein Grundstück, der für eine längere Zeit als ein Jahr abgeschlossen wird, dass sämtliche wesentlichen Vertragsbedingungen schriftlich vereinbart werden. Anderenfalls gilt der Mietvertrag für eine unbestimmte Zeit, mit der Folge, dass jede der Parteien ihn unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ordentlich kündigen kann. Um das Risiko einer vorzeitigen Kündigung zu vermeiden, verpflichten sich die Parteien i. d. R., im Falle einer Verletzung der Schriftform an der Heilung des Mangels mitzuwirken und nicht aufgrund des Verstoßes den Mietvertrag ordentlich zu kündigen (Schriftformheilungsklausel). Der BGH hat festgestellt, dass eine solche Klausel den **Erwerber** (oder **Nießbraucher**) einer vermieteten Immobilie, der kraft Gesetzes (aufgrund des Erwerbes oder Nießbrauches) als neuer Vermieter in den Mietvertrag eintritt, **nicht bindet**. Eine andere Sichtweise wäre mit dem zwingenden Schutzzweck des § 550 BGB nicht vereinbar. Dieser will in erster Linie sicherstellen, dass ein späterer Grundstückserwerber die Bedingungen eines langfristigen Mietvertrages eindeutig aus der Vertragsurkunde ersehen kann. In den entschiedenen Fällen hatten die Parteien den Mietvertrag nachträglich geändert (kürzere Festlaufzeit, Optionsrecht des Mieters zur Verlängerung der Festlaufzeit) bzw. im Mietvertrag die Mietflächen nicht hinreichend bestimmt vereinbart. Die darauf gestützten ordentlichen Kündigungen der Erwerber/neuen Vermieter waren wirksam.

Praxishinweis: Die Feststellungen des BGH betreffen Fälle, in welchen der Erwerber/neue Vermieter durch die Regelungen, die nicht schriftlich vereinbart sind, **belastet wird**. Wird er durch solche Regelungen **hingegen begünstigt**, sprechen gute Gründe dafür, dass er an eine Schriftformheilungsklausel gebunden und eine ordentliche Kündigung treuwidrig wäre. Unbeschadet der Beratung, die in jedem Einzelfall, z. B. auch im Rahmen einer Due Diligence, erforderlich ist, machen die Entscheidungen des BGH deutlich, dass die **Nichteinhaltung der Schriftform** gemäß § 550 BGB im Veräußerungsfall **schädliche Folgen** haben kann. Für den Mieter besteht das Risiko einer Kündigung durch den Erwerber/neuen Vermieter. Für den Veräußerer besteht das Risiko, dass der Erwerber/neue Vermieter den Mietvertrag nicht kündigt, aber Schadensersatz wegen nachteiliger Regelungen verlangt, die er aus der Mietvertragsurkunde nicht erkennen konnte.

Andreas Thomas
T +49 69 500 60-2146
E a.thomas@rbs-partner.de

GmbH – kein Abfindungsausschluss bei Einziehung aus wichtigem Grund

Der BGH hat durch Urteil vom 29.4.2014 (II ZR 216/13) entschieden, dass ein Gesellschafter eine Abfindungsleistung von der GmbH verlangen kann, wenn seine Beteiligung eingezogen wird, weil er die Interessen der Gesellschaft grob verletzt hat. Ein vollständiger **Abfindungsausschluss** würde in diesem Fall **gegen die guten Sitten verstoßen** und kann daher von den Gesellschaftern nicht wirksam vereinbart werden.

Der BGH hat insbesondere festgestellt, dass der Abfindungsausschluss, der im Gesellschaftsvertrag vereinbart war, **keine Vertragsstrafe** (in Form einer Verfallklausel) darstellt. Diese Beurteilung hätte zur Folge, dass der Abfindungsausschluss wirksam wäre und der davon betroffene Gesellschafter ggf. die Herabsetzung der Strafe auf einen angemessenen Betrag verlangen könnte. Dies würde praktisch bedeuten, dass der von der Einziehung betroffene Gesellschafter eine Abfindung erhalten würde, die geringer wäre als der Verkehrswert seiner Beteiligung. Hingegen erhält der betroffene Gesellschafter von der GmbH eine Abfindung in Höhe des vollen Verkehrswertes seiner Beteiligung, wenn der Abfindungsausschluss von Anfang an sittenwidrig und daher nichtig ist. So auch im Streitfall.

Praxishinweis: In Fachkreisen wird ein Abfindungsausschluss (Verfallklausel) bisher als zulässig erachtet für den Fall, dass ein Gesellschafter grob gegen seine Pflichten aus dem Gesellschaftsverhältnis verstößt und aus diesem Grunde eine Einziehung aus wichtigem Grund zulässig ist. Der BGH hat dem nun deutlich widersprochen. Das Gericht setzt den Grundsatz fort, dass ein Abfindungsausschluss sachlich nur in Betracht kommt, wenn der ausscheidende Gesellschafter kein Kapital eingesetzt und/oder keine Rendite erwartet hat (so bei Gesellschaften mit ideellem Zweck, bei einer Einziehung vom Erben und bei Mitarbeiterbeteiligungen). Davon abzugrenzen sind Abfindungsbeschränkungen. Sie sind zulässig, soweit sie im Einzelfall einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Interesse am Fortbestand der Gesellschaft und dem Abfindungsinteresse des Gesellschafters und seiner Gläubiger herstellen. Hier liegt im Anschluss an das Urteil des BGH auch der Gestaltungsspielraum für Abfindungen nach einer Einziehung aus wichtigem Grund, wobei bei der Festlegung der Beschränkung neben dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz u. a. auch der Aspekt der Gleichbehandlung beachtet werden muss (z. B. im Verhältnis zur Abfindung bei einer Einziehung im Falle der Pfändung eines Geschäftsanteiles oder einer Insolvenz des Gesellschafters).

Olaf Schweser
T +49 40 415 22-145
E o.schweser@rbs-partner.de

Bewertung

Der Versorgungsausgleich von Betriebsrenten bei Rentenbezug

Seit dem 1.9.2009 wird der Versorgungsausgleich im Versorgungsausgleichsgesetz (VersAusglG) geregelt. Im Regelfall werden die in der Ehezeit erworbenen Versorgungsansprüche zwischen den Eheleuten hälftig geteilt, wobei bei kapitalgedeckten Zusagen als Bemessungsgrundlage der Kapitalwert der Versorgungszusage verwendet wird. Bei der Bewertung der auszugleichenden Ansprüche wird grundsätzlich als maßgeblicher Zeitpunkt das Ende der Ehe verwendet.

Befindet sich der Versorgungsberechtigte zum Ende der Ehezeit bereits im Rentenbezug, führt dieses Verfahren zu Problemen. Zwischen dem Ende der Ehezeit bis zur tatsächlichen Rechtskraft der Scheidung bezieht der Versorgungsberechtigte und damit Ausgleichsverpflichtete weiterhin Rentenleistungen, die den Kapitalwert der Versorgungszusage mindern. Wird nun der Versorgungsausgleich auf Basis der Kapitalwerte zum Ehezeitende durchgeführt, erfolgt tatsächlich keine hälftige Aufteilung. Die inzwischen eingetretene Verminderung des Kapitalwerts der Zusage geht allein zu Lasten des Versorgungsverpflichteten.

Die Beurteilung einer solchen Fallkonstellation erfolgt in der Rechtsprechung und der Literatur nicht einheitlich. Eine höchstrichterliche Entscheidung liegt dazu noch nicht vor. Das OLG Frankfurt hat mit Beschluss vom 26.1.2012 (5 UF 90/00) erklärt, dass ein Ausgleich zum Stichtag des Ehezeitendes (sofern keine Doppelverwertung gegeben ist) ohne Verletzung des Halbteilungsgrundsatzes durchgeführt werden könne, auch wenn dadurch das Recht des Versorgungspflichtigen ab Rechtskraft der Entscheidung überproportional gekürzt werde.

Anders sehen dies unter anderem das OLG Hamm (10 UF 278/11), das OLG Köln (4 UF 126/12) und das OLG Schleswig (10 UF 205/12). Für das OLG Schleswig war maßgeblich, dass es sich bei dem fortlaufenden Rentenbezug um eine nachehezeitliche Veränderung handelt, wodurch sich rückwirkend betrachtet auf der Grundlage der individuellen Verhältnisse zum Ehezeitende ein anderer Ehezeitanteil des Versorgungsanrechts ergibt. Daher sei § 5 Abs. 2 Satz 2 VersAusglG anwendbar mit dem Ergebnis, dass die Minderung des Kapitalwerts der Versorgungszusage durch die Rentenzahlungen bis zur Entscheidung des Gerichts über den Versorgungsausgleich zu berücksichtigen ist. In den oben genannten Fällen wurde eine Neuberechnung des Kapitalwerts zeitnah zur Entscheidung über den Versorgungsausgleich ermittelt und unter Beibehaltung des Halbteilungsgrundsatzes geteilt.

Das OLG Köln hat in seinem Urteil klargestellt, dass der Versorgungsträger bis zur Entscheidung über den Versorgungsausgleich verpflichtet ist, die Rentenleistungen wie bisher zu leisten. Zwischen den Eheleuten entstehe durch dieses zusätzliche Einkommen ggf. ein Anrecht in Form von Unterhaltsleistungen.

Im Ergebnis führen die vorliegenden Urteile zum Versorgungsausgleich im Rentenbezug zu keinem Risiko des Versorgungsträgers, z. B. des Unternehmens, das eine die betriebliche Altersversorgung in Form einer Direktzusage gewährt hat. Ist ein Versorgungsausgleich für einen sich im Rentenbezug befindenden Berechtigten vorzunehmen, kann es allerdings dazu kommen, dass vom Gericht neben der regelmäßig angeforderten Bewertung der Verpflichtung zum Ehezeitende noch eine zweite Bewertung zeitnah zum Beschluss über den Versorgungsausgleich angefordert wird.

Marieke Torner
T +49 40 415 22-232
E m.torner@rbs-partner.de

Christoph Höpken
T +49 69 500 602-138
E c.hoepken@rbs-partner.de

Internationales Steuerrecht

Änderung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Der EU-Finanzministerrat hat am 8.7.2014 eine Änderung der sogenannten EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (2011/96/EU) erlassen. Die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie verfolgt den Zweck, grenzüberschreitende Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften innerhalb der EU von Quellensteuern zu befreien und vermeintliche wirtschaftliche Doppelbesteuerungen derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaften zu verhindern.

Diese Begünstigungen durch die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie führte im Falle einer inkongruenten steuerlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen zwischen zwei Mitgliedstaaten allerdings oft dazu, dass eine doppelte „Nichtbesteuerung" der Ausschüttungen erfolgte. Derartige Inkongruenzen entstehen dann, wenn beispielsweise Finanzinstrumente, die sowohl Eigen- als auch Fremdkapitalmerkmale aufweisen (sog. hybride Finanzinstrumente), in den EU-Mitgliedstaaten steuerrechtlich unterschiedlich qualifiziert werden (beispielsweise in der Jurisdiktion der Tochtergesellschaft als Fremdkapitalinstrument mit entsprechendem Zinsabzug und in der Jurisdiktion der Muttergesellschaft als Eigenkapitalinstrument mit einer Steuerbefreiung der Ausschüttung).

Um diesem Effekt der doppelten Nichtbesteuerung zu begegnen, implementiert die Richtlinie 2014/86/EU in Art. 4 folgenden Mechanismus: „Fließen einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft Gewinne zu, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so besteuern der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht, als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können, und besteuern sie diese Gewinne insoweit, als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können […]". Mit dieser Regelung werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, in ihren nationalen Steuergesetzen Regelungen zu implementieren, die die steuerrechtliche Qualifizierung des jeweils anderen Mitgliedstaats – nämlich der Tochtergesellschaft – einbezieht. Diese „Verkettung" wird jedoch voraussichtlich zu Schwierigkeiten und Risiken in der Praxis führen, da die schlichte Beurteilung nach nationalem Steuerrecht für eine sachgemäße Richtlinienumsetzung nicht mehr ausreichen wird.

Die neue Richtlinie bleibt jedoch hinter dem Kommissionsvorschlag vom 25.11.2013 (COM[2013] 814 final) zurück. Dieser sah noch eine einheitliche Bestimmung zur Missbrauchsverhinderung bei steuerlichen Gestaltungen vor. Gleichzeitig sollte hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Richtlinie (Art. 1 Abs. 2) die Mitgliedstaatenkompetenz zum Ergreifen von Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen auf solche Maßnahmen, die sich gegen Steuerhinterziehungen richten, verkürzt werden.

Mit der Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie flankiert die EU die Bestrebungen der OECD, die sich mit Aktion Nr. 2 ihres Aktionsplans gegen die Erosion der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung (BEPS) die Neutralisierung von Effekten aus der unterschiedlichen Einordnung hybrider Gestaltungen ebenfalls auf die Agenda gesetzt hat (vgl. RBS Steuer-Newsletter Juli 2013). Es ist davon auszugehen, dass Deutschland die Richtlinie im Laufe des Jahres 2015 umsetzen wird.

Marcus von Goldacker
T +49 40 89 350 00-2324
E m.vongoldacker@rbs-partner.de

Dr. Moritz Mühling
T +49 30 208 88-1375
E m.muehling@rbs-partner.de

Grenzüberschreitende Konzernfinanzierung mittels Cash-Pooling – Bestimmung angemessener Verrechnungspreise

Konzerninterne Finanzierungsfunktionen werden von Steuerpflichtigen zunehmend im Rahmen von sog. Cash-Pools (CP) zentralisiert. Bisher wurde das Thema Cash-Pooling weder durch den deutschen Gesetzgeber noch durch die OECD detailliert behandelt. Für den Steuerpflichtigen besteht daher in Bezug auf die steuerlich angemessene Gestaltung seines CP ein hohes Maß an Unsicherheit. Dabei steht das Thema immer häufiger im Mittelpunkt deutscher Betriebsprüfungen und auch auf internationaler Ebene ist dieser Trend zu beobachten, insbesondere seit dem im Januar 2010 durch ein norwegisches Gericht im Fall ConocoPhillips gefällten Urteil.

Im Rahmen eines CP wird aus betriebswirtschaftlichen Gründen, z. B. aus Gründen der Zinsoptimierung und Kostensenkung, ein konzerninterner Liquiditätsausgleich (bzw. Liquiditätsbündelung) zwischen den verbundenen Unternehmen vorgenommen. Hierbei werden in der Regel am Tagesende die positiven Salden auf den Kapitalkonten einzelner CP-Teilnehmer auf das Masterkonto des CP-Betreibers überwiesen, während die negativen Salden durch Überweisungen des CP-Betreibers ausgeglichen werden (sog. physischer CP). Der daraus auf dem Masterkonto entstandene Saldo wird bei einer unabhängigen Bank angelegt bzw. durch Kreditaufnahme gedeckt. Durch die Bündelung der Liquidität lassen sich in den Verhandlungen des CP-Betreibers mit der betreuenden Bank vorteilige Zinskonditionen vereinbaren.

Die unterschiedliche Höhe zwischen den mit den CP-Teilnehmern vereinbarten Zinsen und den mit der externen Bank vereinbarten Konditionen führt zu sog. Synergiegewinnen, welche dem Ergebnis aus der Differenz zwischen den Bankzinsen und den CP-Zinsen entsprechen. Zusätzlich entsteht aus dem Spread zwischen dem Soll- und dem Habenzins für die „interne Liquidität" ein sog. Koordinationsgewinn. Bei Betrachtung der CP-Struktur aus steuerlicher Sicht kann insbesondere die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode und Festlegung angemessener Verzinsung Schwierigkeiten bereiten. Hierbei spielt die Aufteilung der aus der Liquiditätsbündelung realisierten Gewinne zwischen dem CP-Betreiber und den einzelnen CP-Teilnehmern eine zunehmende Rolle.

Die deutschen Steuervorschriften geben nicht explizit vor, welche Verrechnungspreismethode für die Festlegung der Verzinsung im Fall eines CP anzuwenden ist. Vorgeschrieben wird lediglich die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Festlegung der Verzinsung. Für eine Vergleichbarkeitsanalyse der innerhalb des CP gewählten Verzinsung können bankübliche Zinssätze aus öffentlich zugänglichen Informationsquellen, wie z. B. kommerziellen Datenbanken und Statistiken, oder alternativ aus konkreten Bankangeboten herangezogen werden. Wesentlich ist, dass relevante Umstände, wie z. B. Kredithöhe und -laufzeit, Zweckgebundenheit, Sicherheiten und Kreditwürdigkeit, mit den Fremdvergleichsdaten übereinstimmen. Der fremdübliche Zinssatz wird in der Regel innerhalb eines Zinsbandes bestimmt.

Bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise gilt es, eine wertschöpfungsadäquate Zuordnung der Synergie- und Koordinationsgewinne zwischen den CP-Teilnehmern und dem CP-Betreiber sicherzustellen. Regelmäßig wird dem CP-Betreiber ein signifikanter Anteil der Koordinationsgewinne sowie ein geringerer Anteil an den Synergieeffekten (als Kompensation der Ausübung der Treasury-Funktion) zugeordnet, während den CP-Teilnehmern die Synergiegewinne weitergegeben werden. Da der CP-Betreiber lediglich Routinefunktionen ausübt, d. h. solche Funktionen, die auch marktbeziehbar sind, und Wirtschaftsgüter nur im Umfang der verliehenen Beträge einsetzt, könnte für die Bestimmung seiner Vergütung auch die Kostenaufschlagsmethode herangezogen werden.

Im Gegensatz dazu vertreten die Finanzbehörden verstärkt die Meinung, dass dem CP-Betreiber kein bzw. lediglich ein geringer Anteil an den Synergie- und Koordinationsgewinnen zuzuordnen ist. Die Argumentation stützt sich darauf, dass es die CP-Teilnehmer sind, die erst durch ihren Zusammenschluss einen Nutzen aus dem CP entstehen lassen. In diesem Zusammenhang vertrat das norwegische Gericht in dem eingangs erwähnten Urteil in der Streitsache ConocoPhillips den Standpunkt, dass für die liquiditätsbeitragenden Gesellschaften der externe Sollzins des Pools angemessen sei, da dieser das Ausfallrisiko innerhalb des CP reflektieren würde. Außerdem sollte den anlegenden Gesellschaften nach Auffassung des Gerichts grundsätzlich der vollständige Koordinationsgewinn zustehen, da ihre Anlagen in den CP die Grundlage für die Gewinne bilden. Diese pauschale Argumentationslinie ist im Einzelfall kritisch zu hinterfragen, da hier lediglich der Wertschöpfungsbeitrag der Bereitstellung von Liquidität berücksichtigt wird. Es gilt allerdings zwingend, übernommene Funktionen und Risiken sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Werden bspw. wesentliche Ausfallrisiken vom CP-Betreiber übernommen, ist diesem ein wertschöpfungsadäquater Teil des Koordinationsgewinns zuzuordnen.

Analog zur steuerlichen Beurteilung anderer konzerninterner Transaktionen steht somit auch beim Cash-Pooling die Überprüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Mittelpunkt. Einen Ausgangspunkt für die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise sollten entsprechende vertragliche Regelungen zwischen allen Beteiligten bilden, in denen u. a. die Übernahme von Ausfallrisiken und die Haftung geregelt werden. Es empfiehlt sich, die Argumentation gegenüber den Finanzbehörden auf einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse aufzubauen. Im Ergebnis sollte deutlich werden, dass die festgelegten Vergütungen jedes am Cash-Pooling beteiligten Unternehmens seinem individuellen Wertschöpfungsbeitrag entspricht.

Bettina Grothe
T +49 30 208 88-1976
E b.grothe@rbs-partner.de

Aleksandra Paprotny
T +49 30 208 88-1772
E a.paprotny@rbs-partner.de

Ertragsteuerrecht

Betriebsausgabenabzug für Gründungsaufwand einer ausländischen festen Einrichtung

Eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Form einer Partnergesellschaft erzielte durch ihre Tätigkeit freiberufliche Einkünfte. In den Jahren 2002 bis 2005 wurde der Plan verfolgt, in Dubai eine kardiologische Praxis zu errichten. Die Praxis in Dubai wurde im Jahr 2006 eröffnet. Im Zusammenhang mit der ausländischen Praxiserrichtung entstanden Aufwendungen, die als inländische Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Das Finanzamt wollte diese Ausgaben grundsätzlich nicht anerkennen, da es zu dem damaligen Zeitpunkt ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten gab, das die in Dubai erzielten positiven und negativen Einkünfte von der deutschen Besteuerung freistellte. Der BFH hat in seinem Urteil I R 56/12 vom 26.2.2014 die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Nach Ansicht des BFH ist es für die Berücksichtigung dieser Ausgaben im Inland auch unerheblich, dass sich im Jahre 2005 einer der sieben Partner der Partnergesellschaft aus dem Projekt zurückzog und die verbliebenen sechs Partner zum Aufbau der Praxis eine KG gründeten. Das Ausscheiden des Partners begründet keine finalen ausländischen Verluste bei der Ursprungs-Partnergesellschaft.

Jutta Horstrup
T +49 40 415 22-462
E j.horstrup@rbs-partner.de

Der BFH stellte darüber hinaus klar, dass unabhängig von der Rechtsform einer Gesellschaft sowohl positive als auch negative Einkünfte in die inländische Einkünftefeststellung einzubeziehen sind, wenn sie nicht kraft ausdrücklicher Anordnung im Inland steuerfrei sind. Sobald es allerdings ein Doppelbesteuerungsabkommen gibt, das die im Ausland erwirtschafteten Einkünfte von der deutschen Besteuerung freistellt, können grundsätzlich weder positive noch negative Einkünfte in Deutschland berücksichtigt werden.

Klärung der Mindestbesteuerung durch BVerfG – BFH setzt Verfahren aus

Die ertragsteuerliche Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 1 und 2 EStG) steht auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Seit 2004 ist eine Verrechnung von Gewinnen eines Jahres mit Verlusten aus Vorjahren über einen Sockelbetrag von 1 Mio. Euro hinaus auf 60 % der Verluste beschränkt. 40 % der Gewinne, die über den Sockelbetrag von 1 Mio. Euro hinausgehen, sind also zu versteuern, obwohl Verlustvorträge bestehen. Gleiches gilt beim einjährigen Verlustrücktrag. Die verbleibenden Verluste werden in die folgenden Veranlagungszeiträume vorgetragen und können dort, wiederum unter Beachtung der Mindestbesteuerung, mit Gewinnen verrechnet werden. Wird das Unternehmen in den Folgejahren nicht fortgeführt, gehen die Verluste unter. Das führt vor allem bei Projektgesellschaften wie z. B. Grundstücksentwicklungsgesellschaften dazu, dass die Anlaufverluste aus der Zeit der Projektentwicklung nicht vollständig mit dem Gewinn aus der Projektveräußerung verrechnet werden können.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zwar keine verfassungsrechtlichen Zweifel an der Grundkonzeption der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags (Urteil vom 22.8.2012 – I R 9/11). Im Fall eines endgültigen Untergangs von Verlustvorträgen kommen die Münchener Richter jedoch zu einer abweichenden Einschätzung. Mit der am 3.9.2014 veröffentlichten Entscheidung (I R 59/12) wurde die Aussetzung eines anhängigen Revisionsverfahrens bis zur Entscheidung des Bundesverfas-

sungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Mindestbesteuerung beschlossen. Zugleich hat der BFH dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob bei einem endgültigen Untergang von Verlustvorträgen ein Verstoß gegen Art. 3 GG vorliegt.

Im konkreten Fall geht es um eine in Insolvenz befindliche Grundstücksentwicklungsgesellschaft. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde 2005 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Gesellschaft hatte zuvor immense Forderungsabschreibungen in zweistelliger Millionenhöhe vornehmen müssen. Diese Forderung konnte in einem Zivilprozess 2006 erfolgreich durchgesetzt werden, was 2006 zu einem Gewinn in Höhe der Forderungsabschreibung 2004 führte. Für die Besteuerung konnte die Gesellschaft dem 2006er-Gewinn aufgrund der Mindestbesteuerung den 2004er-Verlust aber nicht in voller Höhe entgegenstellen. Mit der Auflösung der Gesellschaft würden die verbleibenden Verlustvorträge endgültig verloren gehen. Hierin sieht die klagende Gesellschaft einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Grundgesetzes.

Nun hat das BVerfG zu klären, ob das Konzept der Mindestbesteuerung überhaupt zulässig ist oder zumindest der Korrektur für die Fälle bedarf, bei denen es endgültig ausgeschlossen ist, aufgelaufene Verluste aus Vorjahren noch mit Einkünften zu verrechnen. Erfahrungsgemäß muss man mit einer Verfahrensdauer von mindestens 2–4 Jahren rechnen. Zu der grundsätzlichen Vereinbarkeit der Mindestbesteuerung mit dem Grundgesetz ist beim BVerfG zudem bereits eine Verfassungsbeschwerde anhängig (2 BvR 2998/12). Durch die Mindestbesteuerung betroffene Steuerpflichtige sollten ihre Bescheide unter Bezugnahme auf die beim BVerfG anhängigen Verfahren offen halten und das Ruhen der eingelegten Rechtsmittel beantragen, bis das BVerfG entschieden hat.

Bernd Schult
T +49 30 208 88-1342
E b.schult@rbs-partner.de

Anja Theiner
T +49 30 208 88-1654
E a.theiner@rbs-partner.de

Teilwertabschreibungen wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung

Mit dem BMF-Schreiben vom 16.7.2014 hat die Finanzverwaltung ihre aktuelle Auffassung zu Abschreibungen auf einen niedrigeren Teilwert wegen voraussichtlicher Wertminderung und dem damit korrespondierenden Wertaufholungsgebot zusammengefasst. Die finale Überarbeitung und Aufhebung der bisherigen Erlasse zu Teilwertabschreibungen erfolgte vor allem vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH zur Teilwertabschreibung bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen (BFH-Urteil vom 21.9.2011 – I R 89/10 und I R 7/11) und bei Investmentanteilen (BFH-Urteil vom 8.6.2011 – I R 98/10). Die Grundsätze der obersten Rechtsprechung wurden im Wesentlichen übernommen. Insbesondere bei börsennotierten Aktien im Anlage- und Umlaufvermögen sowie in entsprechenden Investmentfonds wurde die Berücksichtigung von Kursentwicklungen nach dem Bilanzstichtag aufgegeben.

Voraussetzung für die steuerliche Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung ist eine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Eine Wertminderung liegt bei einem Absinken des Teilwertes des Wirtschaftsgutes unter den maßgebenden Buchwert vor. Die nur im Steuerrecht gebotene Nachhaltigkeit der Wertminderung gilt als erfüllt, wenn die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer des Gutes im Unternehmen unterschritten wird. Der Steuerpflichtige muss den niedrigeren Teilwert nachweisen. Besondere Wertmin-

derungsanlässe (z. B. technischer Fortschritt oder Katastrophen) sind stets von Dauer. Werterhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz sind zu berücksichtigen. Auf das steuerliche Abschreibungswahlrecht kann aber auch aus bilanzpolitischen Gründen verzichtet werden.

Für die Anerkennung der Teilwertabschreibung durch die Finanzverwaltung sind in Abhängigkeit von der Zuordnung des Wirtschaftsgutes z. B. folgende Kriterien maßgebend:

- Nicht abnutzbares Anlagevermögen
  - Grundstücke
    Wertminderungen durch besondere Umstände, wie z. B. eine nachgewiesene Altlast; keine ausschließlich marktbedingten Schwankungen der Immobilienpreise
  - Festverzinsliche Wertpapiere
    Wertminderungen grundsätzlich höchstens bis zum Nominalwert; kein Ansatz unter dem Nennwert allein aufgrund gesunkener Kurse
  - Börsennotierte Aktien, aktienindexbezogene Wertpapiere
    Kursschwankungen am Bilanzstichtag über 5 % der Anschaffungskosten (sogenannte Bagatellgrenze)
  - Anteile an Investmentfonds im Finanzanlagevermögen
    (Investmentvermögen von mehr als 50 % des Wertes am Bilanzstichtag in Aktien): Schwankungen des Ausgabepreises am Bilanzstichtag über 5 % der Anschaffungskosten (sogenannte Bagatellgrenze)
  - Forderungen
    Wert in Höhe der voraussichtlichen Erfüllbarkeit zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung
- Abnutzbares Anlagevermögen
- Der niedrigere Teilwert zum Bilanzstichtag muss mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen
- Umlaufvermögen
- Der bis zum Tag der Bilanzaufstellung oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt gesunkene Teilwert ist grundsätzlich maßgebend. Bei festverzinslichen Wertpapieren ist eine Abschreibung auf den unter den Nennwert liegenden Teilwert allein wegen gesunkener Kurse jedoch regelmäßig ausgeschlossen

Der lang erwartete sogenannte Teilwerterlass ist als Durchbruch zu sehen. Die Steigerung der Rechtssicherheit für die Praxis ist zu begrüßen.

Frauke Detlefs
T +49 40 415 22-134
E f.detlefs@rbs-partner.de

Gewerbesteuer: Dividenden einer ausländischen Gesellschaft an Organgesellschaft gewerbesteuerfrei

Das FG Münster hat mit Urteil vom 14.5.2014 (10 K 1007/13 G) entschieden, dass ausländische Beteiligungserträge einer inländischen Organgesellschaft gewerbesteuerfrei sind, wenn die Organgesellschaft zu mindestens 15 % an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Wenn dieses Urteil in der Revision vor dem Bundesfinanzhof (BFH) Bestand hat, können sich in Unternehmensgruppen mit Auslandsbeteiligungen, ggf. sogar in solchen mit Inlandsbeteiligungen, Gewerbesteuerminderungen ergeben.

Grundsätzlich ist eine Dividende gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Allerdings werden 5 % der Dividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt (§ 8b Abs. 5 KStG). Diese Vorschriften gelten bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft jedoch gemäß § 15 S.1 Nr. 2 S. 1 KStG nicht. Die Dividende fließt zunächst in das nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Einkommen der Organgesellschaft ein. Anschließend wird die Dividende einer ausländischen Kapitalgesellschaft an eine inländische Organgesellschaft für gewerbesteuerliche Zwecke gemäß den §§ 7, 9 Nr. 7 GewStG in vollem Umfang herausgerechnet, wenn die Organgesellschaft zu mindestens 15 % an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist (sog. Schachteldividende). Gewerbesteuerlich bleibt die Schachteldividende daher auf Ebene der Organgesellschaft vollständig gewerbesteuerfrei.

Dem Organträger wird der Gewerbeertrag der Organgesellschaft gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG als Steuerpflichtigem zugerechnet. Entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung hat das FG Münster entschieden, dass der dem Organträger zugerechnete Gewerbeertrag nicht in der Form zu korrigieren ist, dass 5 % der Schachteldividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt werden. Für ein „Nachholen“ der Regelung des § 8b Abs. 5 KStG auf Ebene des Organträgers fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Weder der Wortlaut noch das Regelungsgeflecht bieten eine rechtliche Grundlage für die Handhabung der Finanzverwaltung. Da die Schachteldividende bereits auf Ebene der Organgesellschaft gewerbesteuerlich vollständig gekürzt wurde und sie daher auch beim Organträger im eigenen Gewerbeertrag nicht enthalten ist, bleibt für die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG kein Raum mehr. Die gegen das Urteil des FG Münster durch die Finanzverwaltung eingelegte Revision ist beim BFH (I R 39/14) anhängig.

Die oben genannten Urteilsgrundsätze sollten systematisch betrachtet auch auf inländische Schachteldividenden an eine Organgesellschaft anwendbar sein, sofern die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt sind. Die Schachteldividende ist zunächst im ermittelten Einkommen der Organgesellschaft in vollem Umfang enthalten und wird für gewerbesteuerliche Zwecke sodann gemäß § 9 Nr. 2a GewStG herausgerechnet. Unter Anwendung der Grundsätze des FG Münster bleibt für eine nachträgliche Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG auf Ebene des Organträgers auch in diesem Fall kein Raum.

Da die Revision anhängig ist, sollten betroffene Steuerpflichtige ihre Bescheide offen halten, bis die Entscheidung des BFH vorliegt. Sofern der BFH das Urteil des FG Münster bestätigt, ergäben sich Steuererstattungen für die betroffenen Unternehmen.

Bernd Schult
T +49 30 208 88-1342
E b.schult@rbs-partner.de

Anja Theiner
T +49 30 208 88-1654
E a.theiner@rbs-partner.de

Unterjähriger Hinzuerwerb von Streubesitzdividenden, § 8b Abs. 4 KStG

Durch die Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG erfolgte die Einführung einer Steuerpflicht für Erträge aus Beteiligungen an einer Körperschaft von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital (Streubesitz). Diese Neuregelung gilt für alle Ausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zufließen. Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt ein Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Das heißt, dass ein Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % in der Zeit zwischen dem 2.1. und dem 31.12. eines Kalenderjahres auf den 1.1. des betreffenden Jahres zurückbezogen wird. Diese Rückwirkungsfiktion gilt nur für das Körperschaftsteuergesetz, jedoch nicht für andere Vorschriften, z. B. das Gewerbesteuergesetz.

Umstritten war bislang, wie diese Fiktion auszulegen ist und welche Konsequenzen sich daraus ergeben. In der Verfügung der OFD Frankfurt vom 2.12.2013 vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Rückbeziehung eines Erwerbs im laufenden Kalenderjahr auf den Beginn des Kalenderjahres nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ausschließlich für den Erwerb eines Anteilspakets von mindestens 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang gilt.

Diese Regelung hat keine Auswirkung auf die Behandlung von Anteilen, die zum Beginn des Kalenderjahres bereits bestehen, und ist auch nicht anzuwenden, wenn im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe aber die Grenze von 10 % erreichen.

Folgende Fallkonstellationen werden von der Finanzverwaltung dargestellt (siehe Tabelle auf Seite 15):

Die Verwaltungsauffassung überzeugt in den Fällen 3, 4 und 5 nicht. Ist eine Beteiligung i. S. d. § 8b Abs. 4 S. 1 KStG zum Stichtag erreicht, bleibt es für sämtliche Dividenden, die in dem jeweiligen Jahr bezogen werden, beim Regelfall der Steuerfreiheit. Besteht zum 1.1. eine „tatsächliche“ Schachtelbeteiligung, ist unstreitig, dass auch solche Dividenden steuerfrei bleiben, die aus nachfolgend erworbenen Streubesitzbeteiligungen resultieren. Nichts anderes kann gelten, wenn zum 1.1. eine „fingierte“ Schachtelbeteiligung vorliegt. Insbesondere ist irrelevant, ob die Streubesitzbeteiligung vor oder nach der Schachtelbeteiligung erworben wird.

Der Fall 5 ist abzulehnen, da das Gesetz keine Aussage enthält, dass die Anteile von einem Veräußerer erworben werden müssen.

	Beteiligung zu Beginn des Jahres	Hinzuerwerb im Laufe des Jahres	Veräußerung im Laufe des Jahres	Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausschüttung	Steuerliche Beurteilung der Ausschüttung lt. OFD
1.	0 %	11 %	–	11 %	Steuerfrei; Beteiligungserwerb > 10 %, Rückbeziehung nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG
2.	4 %	7 %	–	11 %	Steuerpflichtig; Beteiligungserwerb < 10 %, keine Anwendung von § 8b Abs. 4 S. 6 KStG
3.	4 %	11 %	–	15 %	**Aufteilung:** 4 % steuerpflichtig; 11 % steuerfrei
4.	0 %	20 % am 1.4. 8 % am 1.6. 6 % am 1.9.	–	34 %	**Aufteilung:** 20 % steuerfrei; 8 % steuerpflichtig; 6 % steuerpflichtig
5.	0 %	5 % von Veräußerer 1 5 % von Veräußerer 2	–	10 %	Steuerpflichtig, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben wurden
6.	0 %	15 %	10 %	5 %	Steuerfrei

Carolin Dieckmann
T +49 40 415 22-850
E c.dieckmann@rbs-partner.de

Umsatzsteuer

Vorsteuerschlüssel bei gemischt genutzten Immobilien

Mit Urteil vom 7.5.2014 hat der BFH (V R 1/10) erneut Stellung genommen zu der Frage des zulässigen Schlüssels für die Ermittlung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Immobilien.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein gemischt genutztes Gebäude wurde errichtet, das Erdgeschoss daraufhin bestimmungsgemäß ausschließlich für steuerpflichtige Ausgangsumsätze, das Obergeschoss ausschließlich für steuerfreie Umsätze genutzt. Die Klägerin begehrte Aufteilung der Vorsteuer aus den Herstellungskosten nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel, das Finanzamt rechnete die Kosten teilweise direkt zu und verteilte die verbleibenden Kosten nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.

Das Finanzamt berief sich auf § 15 Abs. 4 S. 3 UStG, der seit dem 1.1.2004 bei gemischter Verwendung von Eingangsumsätzen festlegt: „Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.“ Die Vorinstanz, das FG Münster, hatte entschieden, dass diese Regelung nicht im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehe, und gab der Klägerin mit Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH Recht.

Der gesetzlich vom UStG vorgesehene vorrangige Flächenmaßstab wird vom EuGH nur bedingt anerkannt. Nach Auffassung des EuGH, Urteil BLC Baumarkt, Rs. C 511/10 vom 8.11.2012, sei, entsprechend Art. 173 Abs. 1 der MwStSystRL, grundsätzlich vom Vorrang eines Gesamt-Umsatzschlüssels auszugehen. Eine hiervon abweichende nationale Bestimmung sei nur dann zulässig, wenn diese eine präzisere Bestimmung der Vorsteueraufteilung ermögliche. Nicht zulässig sei es, den Umsatzschlüssel allgemein auszuschließen.

Der BFH hatte daraufhin zunächst entschieden, dass § 15 Abs. 4 UStG richtlinienkonform auszulegen sei. Die Vorsteueraufteilung bei Errichtung einer gemischt genutzten Immobilie habe nach dem Flächenschlüssel zu erfolgen, weil der Flächenschlüssel zu präziseren Ergebnissen führe (BFH vom 22.8.2013; V R 19/09): Die Vorsteueraufteilung nach Maßgabe der konkreten Verwendung der bezogenen Leistung sei immer genauer und damit präziser als eine Aufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens, bei der auch Umstände zu berücksichtigen seien, die für die konkrete Verwendung der bezogenen Leistung ohne Bedeutung.

Mit Urteil vom 7.5.2014 revidiert der BFH nun diese Auffassung etwas. Zwar sei der in § 15 Abs. 4 S. 3 UStG verankerte Flächenschlüssel vorrangig und schließe sowohl den auf das Gesamtunternehmen als auch den auf das Objekt bezogenen Umsatzschlüssel aus, weil er der präzisere sei. Soweit es jedoch Unterschiede in der Ausstattung der Räumlichkeiten gebe, z. B. wegen der Höhe der Räume, Dicke der Wände oder der Innenausstattung, sei der objektbezogene Umsatzschlüssel der präzisere. Der BFH verwies die Sache zurück an das FG. Auch die

Vorsteueraufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens sei als Methode wirtschaftlicher Zurechnung i. S. v. § 15 Abs. 4 S. 1 bis 3 UStG grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zu präziseren Ergebnissen führe.

Zwar lässt auch dieses Urteil noch etliche Frage offen. Sicher ist jedoch, dass es erhebliche Auswirkungen auf die Praxis haben wird. Soweit eine gemischt genutzte Immobilie erhebliche Unterschiede in der Ausstattung aufweist, sollte der Steuerpflichtige dies dokumentieren und die Vorteilhaftigkeit des Umsatzschlüssels prüfen.

Dr. Anja Wischermann
T +49 69 500 60-2022
E a.wischermann@rbs-partner.de

Umsatzsteuer auf elektronische Dienstleistungen ab dem 1.1.2015 neu geregelt

Ab dem 1.1.2015 gelten in der EU neue Regelungen für elektronische Dienstleistungen, die an Privatpersonen erbracht werden. Hiernach bestimmt sich

- für Telekommunikationsleistungen,
- für Rundfunk- und Fernsehleistungen
- und für auf dem elektronischen Weg erbrachte Leistungen

an nichtunternehmerische Leistungsempfänger der Ort dieser sonstigen Leistungen innerhalb der EU danach, wo der (private) Leistungsempfänger seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Damit hat der Gesetzgeber die Vorgaben durch die EU umgesetzt und ein Verbrauchs- oder Bestimmungslandprinzip im nationalen Recht verankert.

Unternehmer, die solche Leistungen erbringen, müssen sich daher grundsätzlich in dem Mitgliedstaat des Leistungsempfängers – soweit noch nicht geschehen – umsatzsteuerlich erfassen lassen und hier ihren Melde- und Erklärungspflichten nachkommen.

Alternativ können Unternehmen ab dem 1.1.2015 in Deutschland ihre in den übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausgeführten Umsätze mit Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zentral über das Bundeszentralamt für Steuern – im sogenannten „Mini-One-Stop-Shop"-Verfahren – auf elektronischem Weg erklären und die Steuer insgesamt an diese Stelle entrichten. Diese Verfahrenserleichterung gilt ab dem 1.1.2015 in allen Mitgliedstaaten der EU. Wird dieses neue Verfahren gewählt, ist es für alle EU-Staaten einheitlich anzuwenden.

Werden in mehreren EU-Staaten Leistungen an Privatpersonen erbracht, ist das „Mini-One-Stop-Shop"-Verfahren eine deutliche Vereinfachung, weil Meldepflichten und Zahlungen in mehreren EU-Staaten vermieden werden.

Besonders wichtig für die leistenden Unternehmer ist jedoch, dass die Leistungen an (private) Leistungsempfänger den jeweiligen nationalen Steuersätzen unterliegen und die steuerlichen Vorschriften der Rechnungserteilung des Verbraucherlandes bei der Rechnungserstellung beachtet werden müssen.

Die Teilnahme am „Mini-One-Stop-Shop"-Verfahren können deutsche Unternehmer auf elektronischem Weg beim Bundeszentralamt für Steuern beantragen. Dies ist ab dem 1.10.2014 mit Wirkung zum 1.1.2015 möglich und gilt einheitlich für alle Staaten der EU. Für Anträge deutscher Unternehmer stellt das Bundeszentralamt für Steuern ein Online-Portal zur Verfügung.

Daniel Reisener
T +49 30 208 88-1168
E d.reisener@rbs-partner.de

BFH: hohe Anforderungen an die Umsatzsteuerfreiheit bei mehrstufigen Finanzvetrieben

Bei mehrstufigen Vertriebsstrukturen von Finanzvertrieben stellt sich stets die Frage, ob die einzelnen Vertriebsebenen umsatzsteuerfreie Vermittlungsleistungen oder sonstige umsatzsteuerpflichtige Vertriebsleistungen erbringen. Der BFH hat im Urteil vom 14.5.2014 (XI R 13/11) zu dieser Abgrenzungsfrage Stellung genommen: In dem entschiedenen Fall vertrieb die Klägerin als Hauptvermittlerin Fondsanteile. Für ihre Vertriebstätigkeit bediente sich die Hauptvermittlerin etwa 4000 Untervermittlern. Die Hauptvermittlerin stellte den Untervermittlern Werbematerial, Prospekte und Kaufanträge zur Verfügung. Außerdem unterstützte sie die Untervermittler durch Mitarbeiterschulungen und Produktinformationen. Die Anleger selbst wurden von den Untervermittlern betreut und beraten. Die ausgefüllten Zeichnungsscheine wurden von den Untervermittlern an die Hauptvermittlerin weitergereicht. Die Hauptvermittlerin prüfte, ob die Formulare vollständig ausgefüllt wurden und reichte die Anträge dann an die Fondsgesellschaften weiter. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Hauptvermittlerin keine ausreichende Einflussmöglichkeit auf den einzelnen Vertragsabschluss habe, um eine umsatzsteuerfreie Vermittlungsleistung anzunehmen. Die Tätigkeit sei vielmehr als umsatzsteuerpflichtige Vertriebsunterstützung zu qualifizieren.

Fazit: Bei mehrstufigen Vertriebsstrukturen sollte darauf geachtet werden, dass die höheren Vertriebsebenen ausreichend Einfluss auf den einzelnen Vertragsabschluss nehmen.

Thomas Böcker
T +49 69 500 60-2032
E t.boecker@rbs-partner.de

Zeitliche Grenze für die Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 UStG

Nach § 9 UStG kann der Unternehmer (z. B. bei nach § 4 Nr. 9 UStG steuerfreier Grundstückslieferung) auf die **Steuerfreiheit verzichten.** Der Verzicht kann unter den gleichen Voraussetzungen wie die Erklärung des Verzichts zurückgenommen werden. Strittig ist allerdings, welche zeitlichen Grenzen für die Erklärung des Verzichts und der Rücknahme bestehen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gelten hierfür sehr enge Grenzen: Verzicht und Rücknahme sollen grundsätzlich nur bis zur **formellen Bestandskraft** der Jahressteuerfestsetzung möglich sein. Darüber hinaus wird ein Verzicht als wirksam angesehen, wenn die Parteien im Rahmen des notariellen Kaufvertrages über ein Grundstück übereinstimmend von einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen und nur für den Fall, dass sich diese rechtlich Einschätzung später als unzutreffend herausstellt, eine Option zur Steuerpflicht vereinbaren (Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE).

Mit Urteilen vom 19.12.2013 (V R 5/12, V R 6/12, V R 7/12, veröffentlicht am 4.6.2014) hat der BFH entschieden, dass der Unternehmer den Verzicht ebenso wie die Rücknahme des Verzichts so lange erklären kann, bis die Steuerfestsetzung des leistenden Unternehmers für das Kalenderjahr, in dem die Leistung erbracht wurde, anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehaltes der Nachprüfung nach § 164 AO änderbar ist. D. h. entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist **nach Ansicht des BFH nicht auf die formelle, sondern auf die materielle Bestandskraft abzustellen.** Die Begrenzung des Verzichts oder seiner Rücknahme auf die formelle Bestandskraft sorgt zwar für Rechtssicherheit und frühzeitig klare Verhältnisse, begrenzt den Steuerpflichtigen aber unverhältnismäßig in der Ausübung seines Wahlrechts, so der BFH. Der Zweck von § 9 erfordere eine wie von der Finanzverwaltung angenommene Einschränkung nicht.

Christoph Mendel
T +49 40 415 22-300
E c.mendel@rbs-partner.de

BMF vom 2.6.2014 zur Trennung der Entgelte bei Veräußerung von Print- und E-Paper-Abonnements/E-Books

Mit Schreiben vom 2.6.2014 (koordinierter Ländererlass, IV D 2 – S-7200/13 / 10005) hat das BMF erneut Stellung genommen zur Trennung von Entgelten bei sogenannten Bundle- oder auch Kombi-Produkten.

Werden zwei Produkte aufgrund eines einheitlichen Geschäftes zu einem Gesamtpreis veräußert, ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer grundsätzlich aufzuteilen und den einzelnen Leistungen zuzuordnen. Wird also ein Printprodukt zu einem bestimmten Preis veräußert und zusätzlich ein individueller Zugangscode für das entsprechende E-Book hinzugefügt, ist der Gesamtpreis aufzuteilen. Soweit die Bemessungsgrundlage auf das gedruckte Buch bzw. die Zeitschrift entfällt, beträgt der Steuersatz 7 %, soweit er auf das digitale Produkt entfällt, in der Regel 19 %. Die Bemessungsgrundlage richtet sich, falls ein Gesamtverkaufspreis verlangt wird, nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise. Hat der Käufer für die zusätzliche Einräumung des Zugangs zum E-Book ein gesondertes Entgelt zu entrichten, ist dieses zusätzliche Entgelt die Bemessungsgrundlage für die „sonstige Leistung eBook".

In der Praxis ergeben sich hieraus vielfältige Probleme, wie z. B. im Hinblick auf die zügige Umsetzung der Auffassung des BMF bei bereits im Handel erhältlichen Produkten, die Vielfältigkeit der Kombinationsprodukte, die Abgrenzung zwischen einheitlichen und gesonderten Leistungen oder die Schwierigkeit für Verlage, die Kombinationsprodukte in der Lieferkette (Buchhändler) mit getrennter Bemessungsgrundlage weiterzugeben.

Dr. Anja Wischermann
T +49 69 500 60-2022
E a.wischermann@rbs-partner.de

Kurz notiert

Das Kammergericht hat durch Beschluss vom 29.10.2013 (12 W 43/12; rechtskräftig) entschieden, dass ein atypisch stiller Beteiligungsvertrag mit einer GmbH (als Geschäftsinhaberin) nicht eintragungsfähig in das Handelsregister der GmbH ist. Die atypisch stille Beteiligung wird daher – anders als eine stille Beteiligung an einer Aktiengesellschaft – bereits mit dem Abschluss des Beteiligungsvertrages wirksam. Lediglich Unternehmensverträge mit einer GmbH, die (vergleichbar mit einer Satzungsänderung) einen organisationsrechtlichen Charakter haben, d. h. Gewinnabführungs- und/oder Beherrschungsverträge, bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Eintragung in das Handelsregister der GmbH. Hingegen erhält der atypisch Stille nur einen Teil des Gewinns der GmbH und seine Mitspracherechte dienen lediglich der Wahrung seiner wirtschaftlichen Interessen, ohne die Entscheidungsrechte der GmbH-Gesellschafter vollständig zu verdrängen – darin liegt i. d. R. kein tief greifender organisationsrechtlicher Akt. Der Beschluss des Kammergerichts liegt auf einer Linie mit dem Beschluss des OLG München vom 17.3.2011 (31 Wx 68/11), durch welchen es die typisch stille Beteiligung an einer GmbH als nicht eintragungsfähig in das Handelsregister der GmbH beurteilt hatte.

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter **www.rbs-partner.de/publikationen/newsletter**

Impressum

Die Beiträge in dem Steuer-Newsletter sind nach bestem Wissen und nach derzeitigem Kenntnisstand erstellt worden. Gesetze, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen werden nur auszugsweise wiedergegeben. Wir bitten deshalb, die Beiträge im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler zu vermeiden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr für die Richtigkeit der in diesem Newsletter enthaltenen Informationen auszuschließen.

Herausgeber
RBS RoeverBroennerSusat GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Domstraße 15
20095 Hamburg
www.rbs-partner.de

Verantwortliche Redaktion
RA/StB Gerhard Schmitt
Rankestraße 21
10789 Berlin
T +49 30 208 88-2020
E g.schmitt@rbs-partner.de

Druckerei
Max Siemen KG
Oldenfelder Bogen 6
22143 Hamburg