

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen
2. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist einheitlich zu bewerten
3. Streit um das Teilabzugsverbot
4. Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert?
5. Abzug von Verlusten ausl. Tochterges. bei dt. Muttergesellschaft
6. Grunderwerbsteuer ist bei Verschmelzungen zu aktivieren
7. Gekaufte Drohverlustrückstellungen sind zu passivieren
8. Keine Änderung von Gewinnabführungsverträgen wegen BilMoG
9. Keine Vergünstigung für Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG
10. Umsatzsteuerpflicht aus Scheinrechnungen?

1. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen

Kernproblem

Bei Unternehmensumstrukturierungen ist die Steuerneutralität (Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven) häufig das oberste Gebot. Eine solche steuerneutrale Umwandlung lässt der Gesetzgeber jedoch nur in bestimmten Fallkonstellationen zu. Problematisch sind insbesondere die Fälle, bei denen Personengesellschaften beteiligt sind, weil auch evtl. Sonderbetriebsvermögen, sofern es funktional wesentlich ist, mit übertragen bzw. eingebracht werden muss.

Sachverhalt

An einer GmbH & Co. KG waren 2 Kommanditisten zu jeweils 50 % und darüber hinaus eine Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil beteiligt. Am 30.6.2001 wurde das gesamte Grundvermögen der KG auf eine GbR übertragen, an der ausschließlich die beiden Kommanditisten der KG beteiligt waren. Am 15.8.2001 brachten die beiden Kommanditisten ihre KG-Anteile in eine neu gegründete Kommanditisten-GmbH ein. Das Finanzamt versagte die steuerneutrale Einbringung der KG-Anteile in die GmbH, weil die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile an der Komplementär-GmbH nicht mit eingebracht, sondern von den Gesellschaftern zurückbehalten wurden.

Entscheidung

Der BFH sah den Fall deutlich differenzierter: Nach seiner Auffassung müssen Anteile an einer Komplementär-GmbH nur dann zwingend mit eingebracht werden, wenn es sich bei funktionaler Betrachtung um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen macht die Anteile noch nicht zu wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Streitfall waren die Anteile keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, weil die GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt war und jeder Gesellschafter mit einem Anteil von 50 % nicht die notwendigen Stimmrechte hatte, um alleine Gesellschafterbeschlüsse fassen zu können. Allerdings störte sich der BFH an der vorausgegangenen Grundstücksübertragung und verwies den Fall daher zurück an das FG: Eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen 2 Schwester-Personengesellschaften soll nach Ansicht des BFH zu Buchwerten nicht möglich sein.

Konsequenz

Das Urteil ist für die Besteuerung von Personengesellschaften von großer Bedeutung, weil es zu gleich 3 zentralen Fragen Stellung bezieht. Neben der Qualifikation von Anteilen an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen wurde auch die - in der Literatur heftig umstrittene - Frage der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwester-Personengesellschaften geklärt. Schließlich hat der BFH auch seine eigene Rechtsprechung zum sog. "Gesamtplan" relativiert: So soll eine Auslagerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (hier: Grundstück) steuerlich anzuerkennen sein, wenn sie auf Dauer erfolgt und damit die wirtschaftliche Struktur eines Unternehmens verändert. Diese Klarstellung ist uneingeschränkt zu begrüßen.

2. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist einheitlich zu bewerten

Kernproblem

Pensionszusagen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer werden häufig mit dem Abschluss sog. Rückdeckungsversicherungen kombiniert. Hierbei handelt es sich um Kapital-

Lebensversicherungen, bei denen der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter, der Arbeitnehmer hingegen die versicherte Person ist. Hierdurch sollen die Risiken aus den Pensionszusagen (Invalidität, Langlebigkeit) begrenzt oder gar vollständig ausgelagert werden. Dennoch sind beide Vorgänge rechtlich getrennt voneinander zu beurteilen. Dies führt bei der Bilanzierung nicht selten zu unangenehmen Überraschungen.

Sachverhalt

Eine GmbH schloss zur Rückdeckung ihrer Pensionszusage an ihren Geschäftsführer eine Kapitallebensversicherung in Kombination mit einer Berufsunfähigkeits-Zusatzversicherung (BUZ) ab. Noch vor Erreichen des Rentenalters wurde der Geschäftsführer berufsunfähig. Dies führte zu einer Aufstockung der gebildeten Rückstellung, aber auch des aktivierten Anspruchs aus der Rückdeckungsversicherung. Dieser wurde durch die Versicherung ermittelt, die für die "Hauptversicherung" einen Rechnungszins von 3 %, für die BUZ hingegen einen Zinssatz von 6 % zugrunde legte.

Entscheidung

Der BFH machte eine andere Rechnung auf: Nach seiner Auffassung bilden die Kapitallebensversicherung und die BUZ - auch nach dem Eintritt des Versorgungsfalls - ein einheitliches Wirtschaftsgut, das nach einheitlichen Maßstäben zu bewerten ist. Maßgeblich soll der Rechnungszinssatz sein, den der Versicherer für die Berechnung der Deckungsrückstellung für die Lebensversicherung verwendet hat. Im Streitfall musste der Anspruch also auf Basis eines Zinssatzes von 3 % berechnet werden, während die Rückstellung nach § 6a EStG weiterhin mit 6 % zu bewerten war. So kam es zu einem Aktivüberhang, obwohl der Vorgang wirtschaftlich für die GmbH lediglich ein durchlaufender Posten war.

Konsequenz

Das Urteil bildet ein weiteres Glied in der schier endlosen Kette der kaum kalkulierbaren steuerlichen Risiken in Pensionszusagen. Diese Risiken sind in vielen Fällen deutlich größer als die mit derartigen Zusagen verbundenen Liquiditätsvorteile durch die steuerwirksame Bildung der Rückstellungen. Aus steuerlicher Sicht kann es daher angezeigt sein, die Altersversorgung der Mitarbeiter nicht über Direktzusagen, sondern durch Einschaltung externer Versorgungsträger zu organisieren. Auch eine Übertragung bestehender Zusagen auf externe Träger kann eine Überlegung wert sein.

3. Streit um das Teilabzugsverbot

Kernproblem

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter unterliegen - bzw. unterlagen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer - dem sog. Teileinkünfteverfahren (bis 2008: Halbeinkünfteverfahren). Demzufolge sind diese Ausschüttungen nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) steuerpflichtig. Die Kehrseite ist das Halb- bzw. Teilabzugsverbot: Verluste oder Aufwendungen, die mit den teilweise steuerbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ebenfalls nur zu 60 % (50 %) abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ungeklärt war bisher, ob dies auch dann gilt, wenn tatsächlich keine Einnahmen aus dieser Beteiligung anfallen.

Sachverhalt

Ein Gesellschafter war an einer GmbH, die später in eine AG umgewandelt wurde, wesentlich zu mehr als 1 % beteiligt. Im Jahr 2001 meldete die AG Insolvenz an, im Jahr 2003 wurde das Verfahren abgeschlossen. Einen Liquidationserlös erzielte der Gesellschafter nicht. Die Anschaffungskosten seiner verlorenen Beteiligung machte der Gesellschafter in voller Höhe als Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG geltend.

Entscheidung des BFH

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG nur greife, wenn auch tatsächlich Einnahmen anfallen, die unter das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren fallen. Bei nicht vorhandenen Einnahmen fehle hingegen der wirtschaftliche Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen, so dass eine Abzugsbeschränkung nicht in Betracht komme. Da bisher nicht festgestellt wurde, ob der Gesellschafter Einnahmen aus der AG bzw. GmbH erzielt hat, wurde der Fall an das FG zurück verwiesen.

Reaktion der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums müssen im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren alle Gewinne und Verluste gleich behandelt werden. Es komme nicht darauf an, ob dem Gesellschafter aus der Beteiligung Einnahmen zugeflossen sind.

Konsequenz

Die Finanzverwaltung setzt ihre Praxis der Nichtanwendung missliebiger BFH-Rechtsprechung - allen anders lautenden Beteuerungen im Koalitionsvertrag zum Trotz - unbeirrt fort. Den Steuerpflichtigen bietet das Urteil dennoch die Chance, das Halb- bzw. Teilabzugsverbot durch geschickte Gestaltungen auszuhebeln: Durch den Verzicht auf Ausschüttungen kann - jedenfalls in der Konsequenz der BFH-Entscheidung - u. U. die volle Abzugsfähigkeit von Ausgaben (z. B. Finanzierungskosten) erreicht werden. Um dieses Ergebnis zu erreichen, müssen die betroffenen Gesellschafter allerdings den Gang vor die Finanzgerichte in Kauf nehmen.

4. **Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert?**

Kernproblem

Wenn ein Betrieb auf ein anderes Unternehmen übergehen soll, droht die Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. Anstelle einer Veräußerung oder Aufgabe wird dann häufig die Verpachtung des Betriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter gewählt. Problematisch sind in diesem Zusammenhang insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter.

Sachverhalt

Ein Unternehmer betrieb einen Großhandel mit Landprodukten zunächst in Form eines Einzelunternehmens. Im Jahr 1997 veräußerte er das gesamte Sachanlagevermögen und die Warenbestände - im Wesentlichen zu Buchwerten - an eine von ihm gegründete GmbH, die die Geschäfte des Einzelunternehmens fortführte. Außerdem wurde zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH ein Nutzungsüberlassungsvertrag abgeschlossen, der die "Nutzung des Kundenstamms und das Know-How im Hinblick auf die Lieferanten" zum Gegenstand hatte. Der Vertrag hatte eine feste Laufzeit von 15 Jahren mit Verlängerungsoption. Die GmbH hatte den "Vertragsgegenstand" nach Vertragsablauf zurückzugeben. Eine weitere Nutzung war ihr untersagt. Das Finanzamt sah in dem Fall eine Aufgabe des Einzelunternehmens. Den Nutzungsüberlassungsvertrag erkannte das Finanzamt nicht an, sondern ging davon aus, dass der Geschäftswert des Einzelunternehmens verdeckt in die GmbH eingelegt worden sei.

Entscheidung

Der BFH nutzte den Fall, um sich ausführlich mit der Abgrenzung des Geschäftswertes von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern auseinander zu setzen. Der Geschäftswert soll dabei Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens sein, soweit diese nicht auf einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmers beruhen, sondern auf dem Betrieb des lebenden Unternehmens und z. B. auf dessen Ruf, Kundenkreis oder Organisation gründen. Ein solcher Geschäftswert kann nicht einzeln Gegenstand eines Übertragungsgeschäfts sein und dementsprechend auch nicht zur Nutzung überlassen werden. In diesem Fall liegt eine verdeckte Einlage in die GmbH vor. Möglich ist aber auch, dass es sich bei dem Kundenstamm und dem Know-How um einzelne, vom Geschäftswert separierbare immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, die an die GmbH verpachtet werden können. Schließlich hält es der BFH auch für denkbar, dass es sich um persönliche Eigenschaften des Unternehmers handelt. Dies könne auch bei Handelsunternehmen in Betracht kommen, wenn ausschließlich der Unternehmer nach außen in Erscheinung tritt und den Mitarbeitern, der Lage und der Betriebsorganisation keine wesentliche Bedeutung für den betrieblichen Erfolg zukomme. Da das FG für diese Abgrenzung notwendige Feststellungen nicht getroffen hatte, wurde der Fall an die Vorinstanz zurück verwiesen.

Konsequenz

Die ausführliche Auseinandersetzung des BFH mit den unterschiedlichen immateriellen Wirtschaftsgütern ist zu begrüßen. Für Gestaltungen interessant ist insbesondere der im Urteil stark betonte Aspekt der "persönlichen Eigenschaften des Unternehmers". Bilden diese den wesentlichen Werttreiber eines Unternehmens, so dürfte es sich hierbei regelmäßig nicht um Wirtschaftsgüter des Unternehmens handeln. Als Konsequenz käme es auch nicht zu einer Besteuerung etwaiger stiller Reserven, wenn der Betrieb aufgegeben oder veräußert wird.

5. **Abzug von Verlusten ausl. Tochterges. bei dt. Muttergesellschaft**

Kernaussage

Verluste ausländischer Tochtergesellschaften können grundsätzlich bei der deutschen Muttergesellschaft abgezogen werden.

Sachverhalt

die Klägerin, eine deutsche Holdinggesellschaft, war an 2 Tochtergesellschaften in Italien zu 100 % beteiligt. Die Töchter erwirtschafteten Verluste, die von der Holding auf freiwilliger Basis zunächst durch Gesellschafterdarlehen und später durch Eigenkapitalzuführungen ausgeglichen wurden. Die

Zahlungen wurden zunächst als Aufstockung der Beteiligungsansätze qualifiziert. In 2007 beantragte die Klägerin eine vollständige ergebniswirksame Berücksichtigung der Verlustausgleichszahlungen unter sinngemäßer Anwendung von § 14 KStG zur steuerlichen Organschaft. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Einspruch und Klage dagegen blieben erfolglos.

Entscheidung

Nach Ansicht des Finanzgerichts sind die Regelungen zur steuerlichen Organschaft im deutschen KStG wie die in der Marks & Spencer-Entscheidung des EuGH betrachteten britischen Regelungen zum group relief, als steuerliche Begünstigungsregelungen zu behandeln. Werden Beziehungen zum EU-Ausland von solchen Regelungen anders behandelt als Beziehungen zum Inland, kann es grundsätzlich zu einer Diskriminierung nach Art. 43 und 48 EG-Vertrag kommen. Allerdings müssen die Verhältnisse auch vergleichbar sein. In Bezug auf die steuerliche Organschaft sieht das deutsche KStG als Voraussetzung für die Anerkennung einer Saldierung der Einkünfte den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages vor, der auch eine Verpflichtung zur Verlustübernahme enthält. Der Vertrag muss für mindestens 5 Jahre abgeschlossen werden. Ein solcher Vertrag sei im ausländischen Gesellschaftsrecht in der Regel zwar nicht vorgesehen. Gleichwohl sei es erforderlich und möglich, eine vertragliche Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten zu begründen. Da die Klägerin gegenüber ihren Töchtern keine vertragliche Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten gehabt habe, entfalle eine Berücksichtigung in sinngemäßer Anwendung von § 14 KStG. Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen. Hier soll nun geklärt werden, unter welchen Voraussetzungen die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften möglich ist.

6. Grunderwerbsteuer ist bei Verschmelzungen zu aktivieren

Kernproblem

Beim Kauf eines Grundstücks fällt regelmäßig Grunderwerbsteuer i. H. v. 3,5 % des Kaufpreises an. Die Grunderwerbsteuer zählt in diesem Fall zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks (bzw. Gebäudes). Sie kann nur in Form von Abschreibungen (Gebäude) bzw. erst im Zeitpunkt der Weiterveräußerung (Grund und Boden) als Betriebsausgabe abgezogen werden. Nicht so eindeutig ist die bilanzielle Behandlung dagegen in den Fällen, in denen Grundstücke nicht einzeln, sondern im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs übertragen werden. Auch in diesen Konstellationen fällt Grunderwerbsteuer an, wenn das Grundstück nach der Umwandlung einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist.

Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu neuerdings die Auffassung, dass - insbesondere im Fall der Verschmelzung 2er Gesellschaften, von denen die übertragende Gesellschaft über Grundbesitz verfügt - die Grunderwerbsteuer als Nebenkosten der Anschaffung aktivierungspflichtig ist. Dies soll unabhängig davon gelten, welche Partei im Innenverhältnis die Grunderwerbsteuer (ggf. anteilig) trägt. So dürfe die übertragende Gesellschaft in ihrer Übertragungsbilanz für die Grunderwerbsteuer auch dann keine Rückstellung bilden, wenn sie vertragsgemäß die hälftige Grunderwerbsteuer zu übernehmen habe. Nach Auffassung des BMF entsteht die Grunderwerbsteuer erst durch die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister und damit bei der übernehmenden Gesellschaft.

Konsequenz

Das BMF ändert mit dem Schreiben seine bisherige Verwaltungsauffassung. Aus Gründen des Vertrauensschutzes darf allerdings in noch nicht bestandskräftigen sog. Altfällen (Verschmelzungen bis zum 12.12.2006) die Grunderwerbsteuer weiterhin sofort als Betriebsausgabe abgezogen werden. Eine gewisse Entschärfung der Problematik ergibt sich ab dem Jahr 2010, da bei bestimmten Umstrukturierungen im Konzern keine Grunderwerbsteuer mehr anfällt (§ 6a GrEStG).

7. Gekaufte Drohverlustrückstellungen sind zu passivieren

Kernproblem

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für die in der Handelsbilanz eine Passivierungspflicht besteht, dürfen in der Steuerbilanz nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG). Damit wollte der Gesetzgeber verhindern, dass derartige Verluste u. U. (insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen) viele Jahre vor ihrem tatsächlichen Eintritt steuermindernd antizipiert werden. Unklar war jedoch bislang, ob dieses Passivierungsverbot auch dann gilt, wenn die Drohverlustrückstellung nicht aufwandswirksam eingebucht, sondern im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs "erworben" wurde.

Sachverhalt

Im Rahmen eines Asset Deals wurden auch Mietverträge von der Käuferin übernommen, die noch eine längere Restlaufzeit, aber keinen wirtschaftlichen Wert mehr aufwiesen. Die Verkäuferin hatte hierfür in ihrer Handelsbilanz zum Verkaufszeitpunkt eine Drohverlustrückstellung gebildet. Der Käufer buchte diese Rückstellungen im Rahmen des Erwerbsvorgangs ebenfalls ein, so dass sich im Ergebnis seine Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter erhöhten.

Entscheidung

Nach dem Urteil des BFH hat der Erwerber die Rückstellung trotz des Passivierungsverbots in § 5 Abs. 4a EStG im Zeitpunkt des Erwerbs und auch zu den folgenden Bilanzstichtagen zu passivieren, solange der Schwebzustand für die entsprechenden Geschäfte anhält. Die BFH-Richter begründen dieses Ergebnis mit der Steuerneutralität von Anschaffungsvorgängen: Auch die Übernahme von steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierten Verbindlichkeiten sei Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts und erhöhe damit die Anschaffungskosten der erworbenen Vermögensgegenstände.

Konsequenz

Das Urteil ist im Ergebnis zweifellos zu begrüßen, lässt aber einige Fragen offen. Im Streitfall kamen die Richter zu dem Ergebnis, dass eine Freistellungsverpflichtung des Erwerbers gegenüber dem Veräußerer und damit - aus Erwerbersicht - kein schwebendes Geschäft mehr vorlag, weil der Mietvertrag objektiv wertlos war. Ob dagegen bei einem Eintritt des Erwerbers in den mit dem Verkäufer geschlossenen Vertrag dasselbe gilt, ließ der BFH ausdrücklich offen. Unklar ist auch, ob die Urteilsgrundsätze auf Fälle übertragbar sind, in denen das Steuerrecht kein Ansatzverbot, sondern eine abweichende Bewertung bestimmter Bilanzposten vorsieht. Nach der hier vertretenen Auffassung kann nichts anderes gelten, wenn beispielsweise bei einem Asset Deal Pensionsverpflichtungen übernommen werden, deren wirtschaftliche Belastung deutlich höher liegt als der Rückstellungsbetrag nach § 6a EStG. Auch in diesen Fällen muss der Erwerber die höheren Rückstellungswerte steuerlich fortführen dürfen.

8. Keine Änderung von Gewinnabführungsverträgen wegen BilMoG

Kernproblem

Das Instrument der ertragsteuerlichen Organschaft wird in Konzernen und mittelständischen Unternehmensgruppen genutzt, um einen steuerlichen Verlustausgleich zwischen einzelnen rechtlich selbstständigen Gesellschaften zu erreichen. Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft ist u. a. ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft. An den Vertrag werden strenge formale Anforderungen gestellt.

Änderungen durch BilMoG

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird ab dem Jahr 2010 u. a. das Wahlrecht eröffnet, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz zu aktivieren. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, unterliegen die aktivierten Beträge einer Ausschüttungssperre. Gleiches gilt für aktive latente Steuern, soweit diese die passiven latenten Steuern übersteigen, sowie für bestimmtes, zum Zeitwert bewertetes Planvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen. Bei Aktiengesellschaften, die einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen haben, dürfen diese Beträge auch nicht Gegenstand der Gewinnabführung sein (§ 301 AktG). Daneben erlauben die Übergangsregelungen zum BilMoG in einigen Fällen (z. B. Auflösung von Aufwandsrückstellungen, Zuschreibungen) eine unmittelbare Umbuchung in Gewinnrücklagen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung.

Regelung im BMF-Schreiben

Für die Wirksamkeit einer steuerlichen Organschaft müssen die Höchstbeträge der Gewinnabführung gem. § 301 AktG zwingend beachtet werden. Eine Anpassung bestehender Verträge ist jedoch nicht erforderlich. Die im Rahmen des Übergangs auf die BilMoG-Vorschriften möglichen Umbuchungen zugunsten der Gewinnrücklagen sind keine unzulässige Rücklagenbildung und daher nicht schädlich für die Organschaft.

Konsequenz

Die Regelungen im BMF-Schreiben bedeuten zunächst Entwarnung für die Steuerpflichtigen, da bestehende Verträge nicht angepasst werden müssen. Festzuhalten ist allerdings, dass durch das BilMoG und die damit verbundene Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit, die richtige Handhabung eines Ergebnisabführungsvertrages noch einmal deutlich komplexer geworden ist.

9. Keine Vergünstigung für Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG

Rechtslage

Die Betriebsvermögensprivilegien der Erbschaftsteuer (Freibetrag und verminderter Wertansatz) fallen unter anderem rückwirkend weg, wenn der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb als Gesellschafter bis zum Ende des letzten in die 5-Jahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 DM übersteigen (sog. Überentnahmen). Die Regelung ist nicht auf sogenannte Missbrauchsfälle beschränkt. Vielmehr soll jede Entnahme befreiungsschädlich sein. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob diese Regelung auch gilt, wenn mit den Entnahmen die Erbschaftsteuer beglichen wird.

Entscheidung

Im Jahr 2000 erwarb die Klägerin einen Kommanditanteil. Unter Berücksichtigung von Vorschenkungen setzte das Finanzamt Schenkungsteuer mit rund 2,2 Mio. DM fest. Dabei gewährte es die Steuervergünstigungen des alten Erbschaftsteuerrechts von rund 7,8 Mio. DM. Die Schenkungsteuer wurde unmittelbar vom Geschäftskonto der Gesellschaft gezahlt. Dies führte zu Überentnahmen i. S. d. Erbschaftsteuergesetzes, so dass das Finanzamt rückwirkend die gewährten Steuervergünstigungen versagte. Die Klägerin war der Auffassung, Überentnahmen zur Tilgung der Schenkungsteuer seien unschädlich. Die Regelung des Erbschaftsteuergesetzes sei dahingehend auszulegen, dass die zur Zahlung der Steuer verwandten Entnahmen keine Nachversteuerung auslösen dürften. Die Klägerin unterlag zuletzt vor dem Bundesfinanzhof. Die Regelung, nach der Überentnahmen innerhalb der Behaltensfrist rückwirkend zur Versagung der Steuerprivilegien führten, diene zwar dazu, sicherzustellen, dass der Betrieb in seinem Bestand fortgeführt werde. Dieser Zweck hindere den Gesetzgeber aber nicht, die das begünstigte Betriebsvermögen schmälernenden Entnahmen generell als begünstigungsschädlich zu begreifen. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht. Die unmittelbar vom Geschäftskonto der Gesellschaft erfolgte Zahlung der Schenkungsteuer stelle eine vorweggenommene Entnahme dar.

Konsequenz

Jede Art der Überentnahme, gleich aus welchem Grund sie vorgenommen wird, ist schädlich für in Anspruch genommene Betriebsvermögensprivilegierungen. Ein Missbrauchsfall muss nicht vorliegen. Da Überentnahmen auch nach neuem Erbschaftsteuerrecht privilegierungsschädlich sind, ist die Entscheidung auch für das neue Recht maßgeblich.

10. Umsatzsteuerpflicht aus Scheinrechnungen?

Einführung

Wer Umsatzsteuer in Rechnung stellt ohne hierzu berechtigt zu sein, schuldet diese nach § 14c UStG, ohne dass dem Empfänger der Rechnung hieraus ein Vorsteuerabzug zusteht. Umstritten ist bisher, welche Rechtsfolge eintritt, wenn ein Unternehmer zwar unberechtigt Umsatzsteuer ausweist, die Rechnung aber aufgrund von formellen Mängeln per se nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Fall

Die spätere Klägerin betrieb ein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Dieser GmbH stellte sie Scheinrechnungen und wies in diesen ca. 74.000 EUR Umsatzsteuer aus. Die GmbH nutzte diese Rechnungen, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Nachdem der Sachverhalt dem Finanzamt aufgefallen war, forderte es von der Klägerin die ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c UStG. Diese wehrte sich mit dem Argument, dass die von ihr erstellten Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, da sie weder eine fortlaufende Nummer noch eine Angabe des Lieferdatums enthielten. Die Rechnungen wären daher keine Rechnungen i. S. d. § 14c UStG und seien daher nicht geeignet, eine Umsatzsteuerschuld auszulösen.

Neues Urteil

Das Thüringer FG gibt der Klägerin recht. Es verweist zur Begründung auf die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Vorgängervorschrift des § 14 Abs. 3 UStG. Daneben vertritt es die Auffassung, dass der Rechnungsbegriff im UStG einheitlich zu verwenden sei. Hätte der Gesetzgeber dies anders gewollt, so hätte er eine entsprechend anders lautende Definition in § 14c UStG aufnehmen können.

Konsequenz

Das Urteil hat schon das gewisse Etwas. Legen Betriebsprüfer regelmäßig sehr viel Wert auf ordnungsgemäße Rechnungen, so wird es ihnen in diesem Fall zum Verhängnis. Die Argumente

des FG sind schlüssig. Allerdings ermöglicht das Urteil Betrügern, den Rechtsfolgen des § 14c UStG zu entgehen. Dies dürfte nicht i. S. d. Gesetzes und auch nicht gutgläubiger Empfänger der Rechnungen sein. Es darf daher gespannt verfolgt werden, ob der BFH in der anhängigen Revision dem FG folgt. Wer vom Finanzamt nach § 14c UStG zur Kasse gebeten wird, kann unter Berufung auf das Urteil gegen die Forderung des Finanzamtes vorgehen, sofern seine Rechnungen formelle Mängel aufweisen. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass u. U. der Schuss nach hinten los gehen kann. Steuerstrafrechtlich dürfte es nicht besonders vorteilhaft sein, zu argumentieren, dass die eigenen Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn dieser vom eigenen Unternehmen trotzdem in Anspruch genommen wurde.