

Die aktuelle BFH-Rechtsprechung aus Sicht der Finanzverwaltung

Hermann Brandenburg

Nordkirchen 18.2.2014

Überblick

- I. Verfassungsrechtliche Grundlagen
- II. Verhältnis Finanzgerichtsbarkeit - Finanzverwaltung
 1. Grundsatz
 2. Nichtanwendungsgesetz, Nichtanwendungserlass, verzögerte Veröffentlichung
- III. Aktuelle Rechtsprechung und Reaktion der Verwaltung
- IV. Schluss

I. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Art. 20 Abs. 2:

Alle Staatsgewalt geht vom Volke aus. Sie wird vom Volke in Wahlen und Abstimmungen und durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt.

Art. 20 Abs. 3:

Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden.

II. Verhältnis Finanzgerichtsbarkeit - Finanzverwaltung

1. Gewaltenteilung

Im System der Gewaltenteilung sind Finanzgerichte (wie Verwaltungs- und Sozialgerichte) für Streitigkeiten zwischen Bürger und Staat zuständig. Die Finanzgerichte kontrollieren die Rechtsanwendung durch die Exekutive (= Finanzbehörden).

II. Verhältnis Finanzgerichtsbarkeit - Finanzverwaltung

2. Nichtanwendungsgesetz

Gibt es das? Nichtanwendungsgesetz ist ein normales Gesetz, das sich an der verfassungsmäßigen Ordnung messen lassen muss (Art. 20 Abs. 3 GG), nicht aber an vorhergehende Rechtsprechung. Der Begriff Nichtanwendungsgesetz untergräbt m.E. die Autorität des Gesetzgebers. Vgl. demgegenüber Prof. Dr. Pezzer (Vorsitzender des VIII. Senats des BFH) in DStR 2004, 525:

"Ein Nichtanwendungsgesetz ist dann ein gutes Gesetz, wenn es ein misslungenes höchstrichterliches Urteil korrigiert, das die Stimmigkeit der Rechtsordnung stört. Ein Nichtanwendungsgesetz ist hingegen kritikwürdig, wenn es einen Entwicklungsschritt der Rechtsprechung, der einen rechtsdogmatischen Fortschritt in Richtung auf eine stimmige Steuerrechtsordnung bedeutet, aus fiskalischen Gründen unterbindet. Viele der Nichtanwendungsgesetze dürften zur letzten Kategorie gehören, sie sind indes bis zur Grenze der Verfassungswidrigkeit hinzunehmen."

II. Verhältnis Finanzgerichtsbarkeit - Finanzverwaltung

Negativbeispiel nach Pezzer:

- gesetzliche Regelung des anschaffungsnahen Aufwands

Positivbeispiel nach Pezzer:

- Verbot des Abzugs von Geldstrafen und Geldbußen als Betriebsausgaben

Stellungnahme:

Wer vermag zu beurteilen, ob die Rechtsprechung einen rechtsdogmatischen Fortschritt in Richtung auf eine stimmige Rechtsordnung darstellt.

Hinweis auf "anschaffungsnahen Aufwand" überzeugt wenig, weil der "anschaffungsnahe Aufwand" eine Erfindung des BFH war, von der er dann selbst abrückte.

II. Verhältnis Finanzgerichtsbarkeit - Finanzverwaltung

Beispiele aus jüngster Zeit:

- **AIFM-Steueranpassungsgesetz:**
Heben stiller Lasten durch Veräußerung schuldrechtlicher Verpflichtungen mit Bewertungsvorbehalten (z.B. Anschaffung von Pensionsrückstellungen)

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz - Heben stiller Lasten

a) BMF v. 24.6.2011 BStBl I 627

b) Rechtsprechung

- BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 (Grundsatzurteil zur Bilanzierung "angeschaffter Drohverlustrückstellungen" beim **Erwerber** in der Zugangs- und Folgebilanzierung).
- BFH-Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10, DStR 2012, 452 (Passivierung "angeschaffter" Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot/Jubiläumsrückstellungen und Beiträge PSVaG).
- BFH-Urteil vom 25.4.2012, IV R 43/09, DStR 2012, 1128 (befreiender Schuldbeitritt, Bilanzierung bei der "**übertragenden**" Gesellschaft).
- BFH-Urteil vom 12.12.2012, I R 69/11, DStR 2013, 570 ("angeschaffte" Pensionsrückstellungen bei Betriebsübergang).
- BFH-Urteil vom 12.12.2012, I R 28/11, DStR 2013, 575 (Ausgliederung von Pensionsrückstellungen auf "Renter-GmbH")

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz

Gesetzestext:

„4f

Verpflichtungsübernahmen, Schuldbetritte und Erfüllungsübernahmen

(1) Werden Verpflichtungen übertragen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, ist der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar. Ist aufgrund der Übertragung einer Verpflichtung ein Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der sich ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme in Höhe des aufgelösten Passivpostens als Betriebsausgabe abzuziehen ist; der den aufgelösten Passivposten übersteigende Betrag ist in dem Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen. Eine **Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt**, wenn die Schuldübernahme im Rahmen einer **Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils** im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3 erfolgt; dies gilt auch, wenn ein **Arbeitnehmer** unter Mitnahme seiner erworbenen

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz

Pensionsansprüche **zu einem neuen Arbeitgeber wechselt** oder wenn der **Betrieb** am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die **Größenmerkmale des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a bis c nicht überschreitet**. Erfolgt die Schuldübernahme in dem Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3, ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand im Sinne des Satzes 1 zu vermindern, soweit dieser den Verlust begründet oder erhöht hat. Entsprechendes gilt für den einen aufgelösten Passivposten übersteigenden Betrag im Sinne des Satzes 2. Für den hinzugerechneten Aufwand gelten Satz 2 zweiter Halbsatz und Satz 3 entsprechend. Der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpflichteten ist an die Aufwandsverteilung nach den Sätzen 1 bis 6 gebunden.

(2) Wurde für Verpflichtungen im Sinne des Absatzes 1 ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung vereinbart, gilt für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen Absatz 1 Satz 1, 2 und 7 entsprechend.“

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz

9. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 12b wird folgender Absatz 12c eingefügt:

"(12c) § 4f in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden."

b) Nach Absatz 14 wird folgender Absatz 14a eingefügt:

"(14a) § 5 Absatz 7 in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden. Auf Antrag kann § 5 Absatz 7 auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. Bei Schuldübertragungen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen, die vor dem 14. Dezember 2011 vereinbart wurden, ist § 5 Absatz 7 Satz 5 mit der Maßgabe anzuwenden, dass für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung von § 5 Absatz 7 Sätze 1 bis 3 ergibt, jeweils in Höhe von neunzehn Zwanzigstel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden kann, die in den folgenden neunzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Neunzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist."

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz

3. Dem § 5 wird folgender Absatz 7 angefügt:

„(7) Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. Wird eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei der Ermittlung des Teilwertes der Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 so zu bemessen ist, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; dabei darf sich kein negativer Jahresbetrag ergeben. Für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung der Sätze 1 bis 3 ergibt, kann jeweils in Höhe von vierzehn Fünfzehntel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Vierzehntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage erhöhend aufzulösen.“

Nichtanwendungsgesetz - AIFM-Steueranpassungsgesetz

Ist das AIFM-Steueranpassungsgesetz ein "gutes" oder ein "schlechtes" Nichtanwendungsgesetz

Gut: Verhinderung von Mindereinnahmen; steuerliche Bilanzierungsrestriktionen stehen andernfalls nur auf dem Papier (Steuerrecht für Dumme oder schlecht Beratene)

Schlecht: Weitere Komplizierung

Nichtanwendungsgesetz - Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl I S. 285)

**a) Gesetzliche Definition "erste Tätigkeitsstätte", § 9 Abs. 4 EStG
Zuordnung mittels arbeits-/dienstrechtlicher Festlegung durch den Arbeitgeber
- hilfsweise quantitative**

BFH hatte seine Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte mehrfach geändert - in erster Linie sollten qualitative Gesichtspunkte maßgebend sein.

**b) Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium;
Tendenz BFH-Rechtsprechung: weite Auslegung des Begriffs der ersten
Ausbildung**

c) Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

**d) § 7 g EStG: Beginn des Zinslaufs für Nachzahlungszinsen bei Aufgabe der
Investitionsabsicht (§ 7 g Abs. 3 EStG)**

Nichtanwendungsgesetz - Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl I S. 285)

c) Organschaft

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG:

Nach bisherigem Verständnis ist ein **Gewinnabführungsvertrag** nur dann durchgeführt, wenn der **richtige Gewinn** der Organgesellschaft an den Organträger abgeführt bzw. der zutreffend ermittelte Verlust übernommen wird. Das ist nicht der Fall, wenn das Ergebnis nach den einschlägigen handelsrechtlichen Bestimmungen fehlerhaft ermittelt worden ist. Diese Schwierigkeit wird jetzt dadurch behoben werden, indem der **Gewinnabführungsvertrag bei Vorliegen eines fehlerhaften Jahresabschlusses als durchgeführt gilt**,

- wenn der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen (subjektiver Fehlerbegriff) und
- wenn ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert wird und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Nichtanwendungsgesetz - Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl I S. 285)

c) Organschaft

§ 17 KStG:

Ist Organgesellschaft eine Gesellschaft im Sinne des § 17 KStG (i.d.R. eine GmbH), muss der mit ihr abzuschließende Gewinnabführungsvertrag künftig zwingend einen **dynamischen Verweis auf § 302 AktG** enthalten. Altverträge, die den bisherigen Formerfordernissen nicht entsprechen, können in einer **Übergangszeit bis zum Ablauf des 31.12.2015** entsprechend angepasst werden. Regelung greift sogar bei gänzlich fehlendem Verweis auf § 302 AktG (so BFH v. 24.7.2013 - I R 40/12). Die Organschaft bleibt dann trotz eines unzulänglichen Gewinnabführungsvertrags bis dahin intakt unter der Voraussetzung, dass die Vertragsparteien sich stets so verhalten haben, als ob sie einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hätten. Ein Zwang zur Anpassung bislang nicht beanstandeter Verträge besteht hingegen nicht, so dass die Altverträge, die den bisherigen Anforderungen genügt haben, unverändert bleiben können (§ 34 Abs. 10b KStG).

3. Nichtanwendungserlass

Allgemein zu Nichtanwendungserlassen:

- Für Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen spricht, dass sich Bindungswirkung eines Urteils, auch eines BFH-Urteils auf den Streitgegenstand und die beteiligten Stpfl. und das beteiligte FA beschränken (anders z.B. Entscheidungen des BVerfG, § 31 BVerfGG).
- Für Zurückhaltung bei Nichtanwendungserlassen spricht Funktion der BFH Urteile als Beitrag zur Rechtsfortbildung und -einheit.
- **Fazit:**
Nichtanwendungserlasse sollten auf das Notwendigste beschränkt werden. Vgl. jetzt auch Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD: "Wir werden die Anwendung von sog. Nichtanwendungserlassen restriktiv handhaben." Und zur Gesetzgebung: "Eine Rückwirkung von Steuergesetzen soll im verfassungsrechtlichen Rahmen auf die Sicherung von Steuersubstrat und die Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Steuersparmodellen beschränkt sein."

4. Verzögerte Veröffentlichung

Vgl. hierzu BFH v. 6.6.2013 - I R 38/11 -

"Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang, dass die Finanzverwaltung sich zu diesem Urteil zunächst - weder positiv noch negativ - geäußert hatte. Es würde der Balance im System der Gewaltenteilung, der gegenüber anderen Gewalten geschuldeten Loyalität und damit letztlich dem Rechtsstaatsprinzip widerstreiten, wenn es die Finanzverwaltung dadurch, dass sie ein ihr missliebiges Urteil nicht im BStBl veröffentlicht, in der Hand hätte, Vertrauen des Bürgers in eine ständige Rechtsprechung a priori nicht entstehen zu lassen."

Gosch: "Diese Aussage des BFH sollten sich einschlägige Verkehrskreise "hinter die Ohren schreiben"

III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

1. BFH-Beschluss v. 31.1.2013: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen

Vorlagefragen (BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739):

Ist das Finanzamt im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzrechtliche Rechtsfragen an die Auffassung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zugrunde liegt, wenn diese Rechtsauffassung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war?

Beschluss des Großen Senats v. 31.1.2013 (BStBl. II 2013, 317):

Das Finanzamt ist im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war.

III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

1. BFH-Beschluss v. 31.1.2013: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen

Sachentscheidung des BFH v. 15.5.2013 (DB 2013, 1820):

Für die verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungs-Verträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit hat das Mobilfunkunternehmen aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 7. April 2010 - I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl. II 2010, 739).

III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

1. Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs

- **Bedeutung des und Reaktion auf Großen Senatsbeschluss**
- **Aus Sicht der FinVerw**
- Eigenständige Gewinnermittlung des FA: Entsprechen Bilanzansätze objektiv nicht den **handelsrechtlichen GoB** oder den **speziellen bilanzsteuerrechtlichen** Vorschriften ist das Finanzamt zu eigenständiger Gewinnermittlung verpflichtet.
- Maßgebend sind die am **Bilanzstichtag** geltenden Normen in objektiv richtiger Auslegung – Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat keine (materielle) Bedeutung.
- Objektive Rechtslage bezieht sich nicht nur auf die im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärten bilanziellen Fragen, sondern auf alle Rechtsfragen, selbst wenn der vom Stpfl. gewählte Bilanzansatz unstrittig war (Erweiterung der Vorlagefrage durch den Großen Senat).
- Korrektur zugunsten und zu Lasten des Stpfl.
- Bei Bestandskraft des Steuer- oder Feststellungsbescheids: Korrektur in der ersten offenen Bilanz nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs.

III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

1. Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs

- **Bedeutung des und Reaktion auf Großen Senatsbeschluss**
- Steuerliche Korrektur selbst dann, wenn Stpfl. die subjektiv richtige Handelsbilanz nicht korrigieren muss.
- Verpflichtung des Finanzamts unabhängig davon, ob der Stpfl. gem. § 4 Abs. 2 EStG ein Recht zur Korrektur hat.
- GrS lässt offen: Stpfl. ist von unzutreffenden Tatsachen (Prognosen oder Schätzungen) ausgegangen.
- Beschluss betrifft nur Steuerbilanz, nicht Handelsbilanz; aber wichtig für GoB-Verständnis: „Spezielle steuerrechtliche Vorschriften sind dabei auch dann eigenständig auszulegen und anzuwenden, wenn sie im Handelsrecht eine Entsprechung finden...., und zwar unter Berücksichtigung des systematischen Zusammenhangs, in dem sie im Steuerrecht stehen ...“ (so Rz. 74). Folgen etwa für: voraussichtlich dauernde Wertminderung, Bewertungseinheiten, HK-Ermittlung, Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen.
- Verbot der Herausgabe von Nichtanwendungserlassen? (so Oser, DB 2013, 2466).

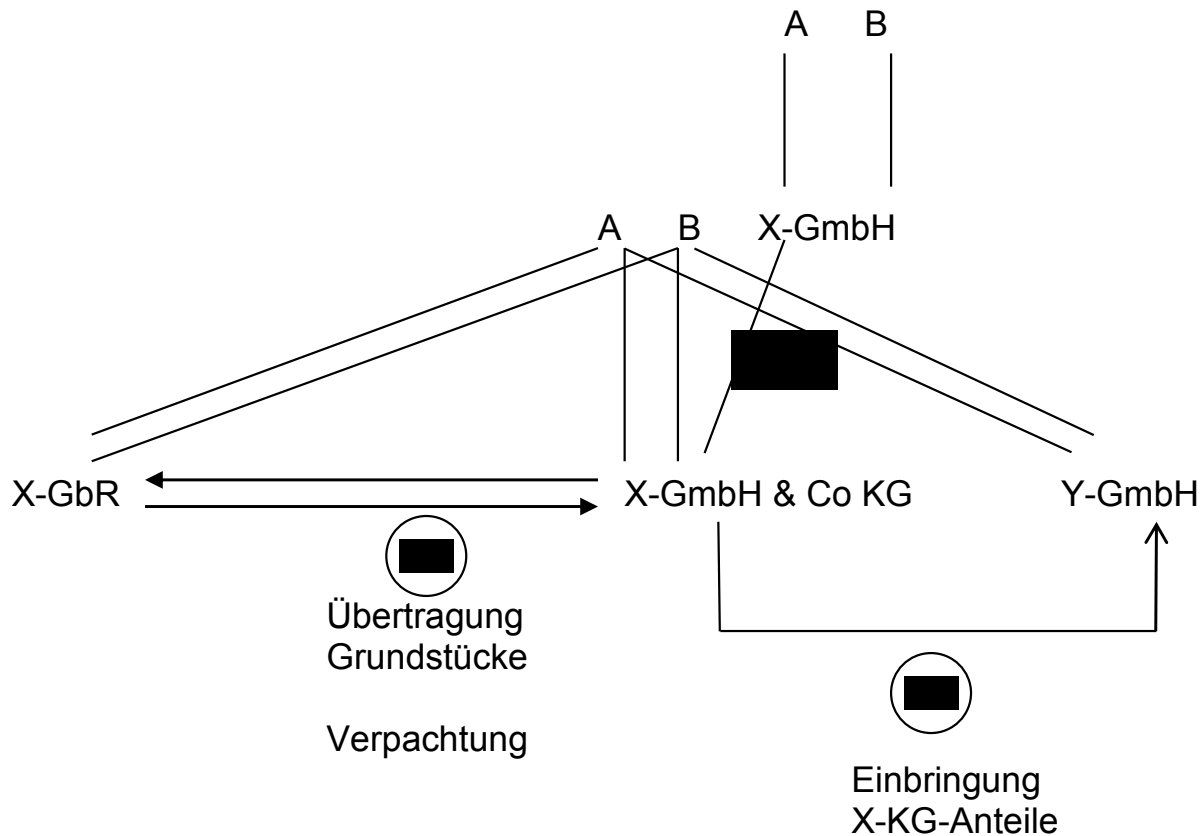
III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Problematik des Gesamtplans

Ausgliederung und Einbringung gem. §§ 20, 24 UmwStG

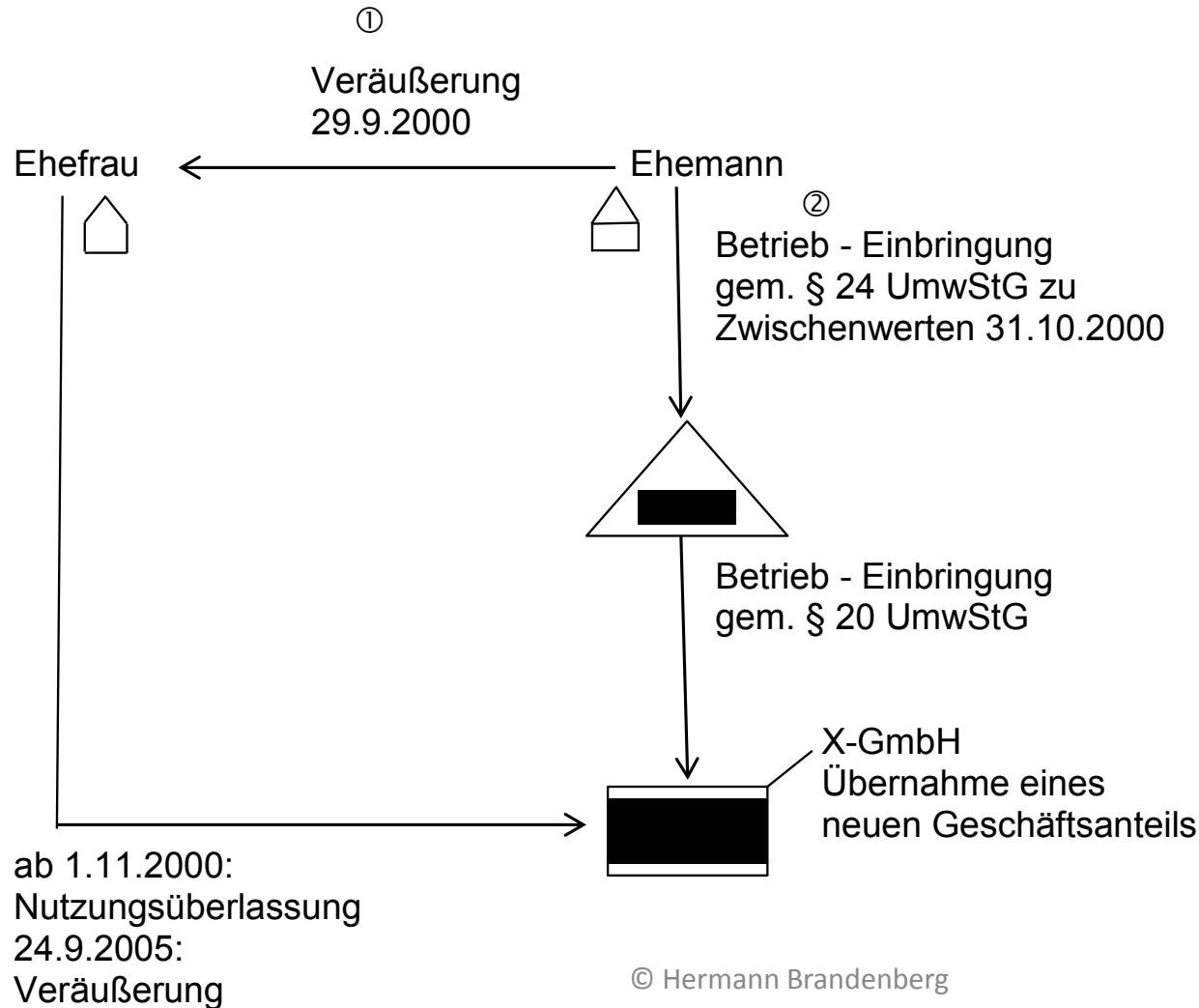
BFH v. 25.11.2009 - I R 72/08 - BStBI II 2010, 471



III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

BFH v. 9.11.2011 - X R 60/09 - BStBl II 2012, 638



III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Vorweggenommene Erbfolge

BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11 - DStR 2012, 2118 - Gleichzeitige Ausgliederung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen unschädlich

1.10.2002:

- Übertragung von 80 % des KG-Anteil auf T-20 % wurden treuhänderisch für F gehalten
- Übertragung von 100 % der GmbH-Beteiligung auf T.

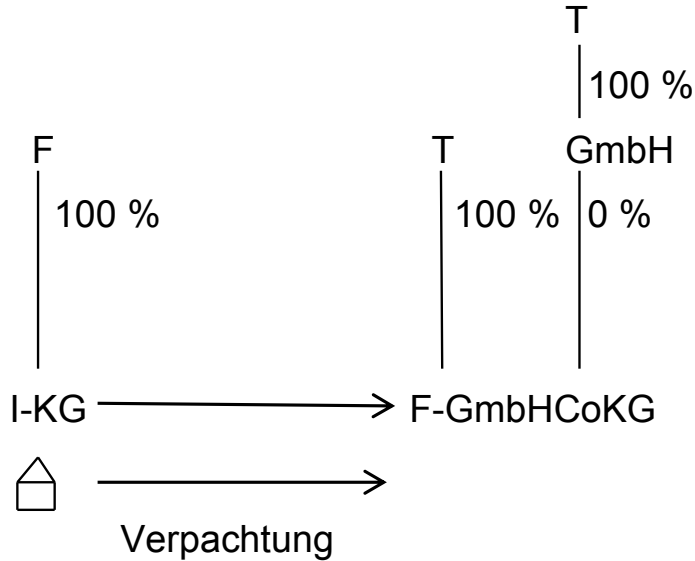
19.12.2002:

- Übertragung des restlichen 20%igen KG-Anteils durch Beendigung des Treuhandverhältnisses
- Übertragung des Grundstücks auf I-KG und Verpachtung des Grundstücks an F-GmbHCoKG durch I-KG.

III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Zielstruktur:



III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

- **Folgerungen aus den genannten Urteilen für den Gesamtplan bei Buchwertübertragungen?**
- **Folgerungen für den Begriff des Betriebs, Teilbetriebs**

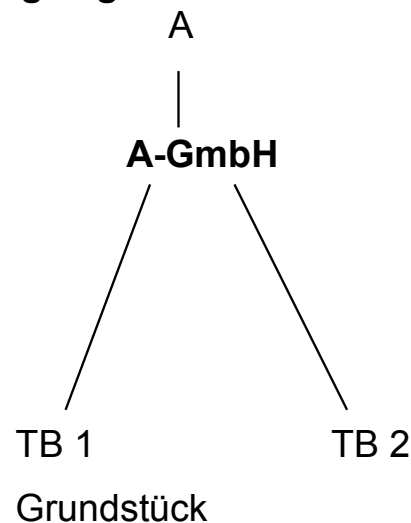
III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Widerspruch zur bisherigen h.M. und Rechtsprechung des BFH und zum europäischen Teilbetriebsbegriff

Die A-GmbH verfügt über die Teilbetriebe TB1 und TB2. TB1 wird auf einem der A-GmbH gehörenden Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) betrieben. Der Alleingesellschafter A der A-GmbH beabsichtigt, TB1 steuerneutral auf die B-GmbH abzuspalten, wobei das Grundstück bei der A-GmbH verbleiben und an die B-GmbH verpachtet werden soll.

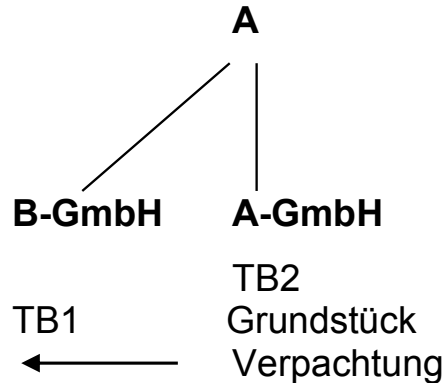
Ausgangslage:



III. Aktuelle Rechtsprechung des BFH

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Ziel:



Der **BFH** hat mit **Urteil v. 7.4.2010 - I R 96/08 - BStBl II 2010, 467** solchen Überlegungen entgegen der Vorinstanz **FG Sachsen** vom 9.9.2008 - 3 K 1996/06 - EFG 2009, 65 ff) eine Absage erteilt. Danach liegt die Übertragung eines Teilbetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 nur vor, "wenn auf den übernehmenden Rechtsträger **alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** des betreffenden Teilbetriebs **übertragen** werden. Daran fehlt es, wenn einzelne dieser Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält."

Wertungswiderspruch zu § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

Beispiel:

A ist zu 100 % als Kommanditist an der A-GmbHCoKG beteiligt. Die KG unterhält ihren Betrieb auf einem von A gepachteten Grundstück. A überträgt 90 % seines Gesellschaftsanteils auf seine Tochter T. Das Grundstück behält er zurück.

In diesem Fall sind da Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG fortzuführen. Tochter T darf aber den übernommenen Gesellschaftsanteil innerhalb der nächsten fünf Jahre nicht veräußern oder aufgeben. Der Gesetzgeber normiert hier eine Sperrfrist. Zweck der Sperrfrist ist eine typisierende Abgrenzung zwischen echter Unternehmensnachfolge und solchen Fällen, in denen die Buchwertfortführung vorrangig dazu genutzt werden soll, die stillen Reserven durch ein anderes Steuersubjekt realisieren zu lassen (Kalosa, in: Schmidt, EStG, 31. Aufl., § 6 Rz. 665).

Abwandlung:

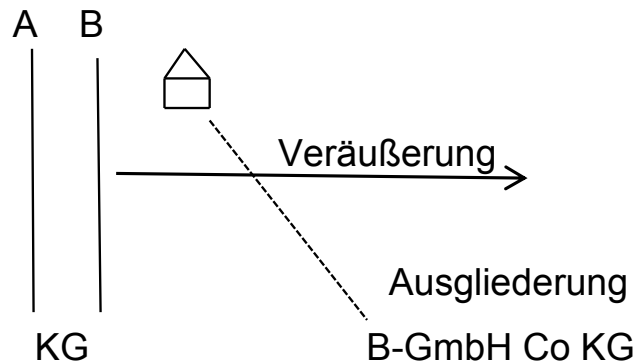
Wie Ausgangsfall; A behält das Grundstück nicht zurück, sondern überträgt es auf die neu gegründete gewerblich geprägte X-GmbHCoKG, die das Grundstück an die A-GmbHCoKG vermietet.

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Ausgliederung mit einzelnen Wirtschaftsgütern anlässlich einer Veräußerung
dagegen schädlich

Vgl. BFH v. 30.8.2012 - IV R 44/10 -



III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

2. Vorgelagerte Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor vorweggenommener Erbfolge, Umwandlung oder Veräußerung

Verwaltung

BMF v. 12.9.2013 BStBl I 1163

"Zurückstellen" des Urteils v. 2.8.2012 - IV R 41/12 - bis zur Entscheidung weiterer anhängiger Fälle

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

**BFH-Urteile v. 19.9.2012 - IV R 11/12; v. 21.6.2012 - IV R 1/08 -
Terminologisches und Ergebnisse der unterschiedlichen Auffassungen**

Veräußerer

Beispiel 1:

BW	50.000 €
Gemeiner Wert	100.000 €
Gegenleistung	40.000 €

Verwaltung:

Reine Trennungstheorie: Aufteilung des Vorgangs in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil und **anteilige** Zuordnung des BW.

Entgeltlicher Vorgang iHv 40 %

Veräußerungsgewinn iHv 20.000 (40.000 ./ . anteiliger BW 20.000)

Im Übrigen Entnahme (aber § 6 Abs. 5 EStG)

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung

BFH:

Modifizierte Trennungstheorie: Zwar Trennung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgang, aber **gesamter BW** wird einseitig der Gegenleistung zugeordnet.

Folge: Kein Veräußerungsgewinn, wenn Entgelt BW nicht übersteigt. Führt das hier zu einem Veräußerungsverlust von 10.000 €? Nach BFH v. 19.9.2012 nein, da Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil des Vorgangs weiterhin erforderlich.

Zur Vollständigkeit: BFH vertritt nicht die sog. **Einheitstheorie**: Sie wird bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter überhaupt nicht vertreten. Sie greift nur ein bei Übertragung von Sachgesamtheiten und besagt, dass der Vorgang in vollem Umfang entgeltlich ist, wenn die Gegenleistung den BW übertrifft und in vollem Umfang unentgeltlich, wenn die Gegenleistung hinter dem BW zurückbleibt.

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung

bb) Anschaffungskosten des Erwerbers:

Verwaltung:	Gegenleistung	40.000 €
	60 % des BW	
	unentgeltlich	<u>30.000 €</u>
		70.000 €

BFH	Gegenleistung	40.000 €
	plus BW-Rest	
	von 10.000	<u>10.000 €</u>
		50.000 €

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung

Privatvermögen

§ 17 EStG

§ 23 EStG

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Verwaltung: Zurückstellen der Veröffentlichung der BFH-Urteile zur Aufgabe der Trennungstheorie - BMF v. 12.9.2013

Allgemeine Anwendung der o.g. Urteile wird zurückgestellt bis der BFH über zwei weitere Revisionsverfahren zur reinen Trennungstheorie entschieden hat:

- BFH X R 28/12: Vorinstanz FG Bad.Württ. v. 23.5.2012 - 14 K 2982/10 - wegen ESt 2005
- Einsprüche gegen Steuerbescheide unter Berufung auf BFH v. 19.9.2012 - IV R 11/12 - ruhen gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Fall:

A bringt seinen Betrieb (Buchwert = 100/Teilwert = 200) in eine Ein-Mann-GmbH & Co. KG ein, deren alleiniger Kommanditist A ist. Die Komplementär-GmbH ist vermögensmäßig nicht beteiligt. A erhält neben den Gesellschaftsrechten auf dem Kapitalkonto I i.H. von 50 eine Darlehensforderung i.H. von 50 gegenüber der GmbH & Co. KG.

Lösungshinweise:

A GmbHCoKG					
Aktiva	100	(200)	KapKto I:	50	(150)
			Darlehen	50	(50)
	100	(200)		100	(200)

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung

Veräußerungspreis (= eingeräumte Darlehensforderung)	50
abzüglich anteiliges Kapitalkonto des eingebrachten Betriebs	
100 x 25 %	<u>- 25</u>
Veräußerungsgewinn	<u>25</u>

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

3. Modifizierte Trennungstheorie bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung

Dem ist der **BFH** nicht gefolgt (**BFH v. 18.9.2013 - X R 42/10 -**). Die **Leitsätze** des BFH lauten:

1. Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz).

2. Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen der Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus; die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirken kann.

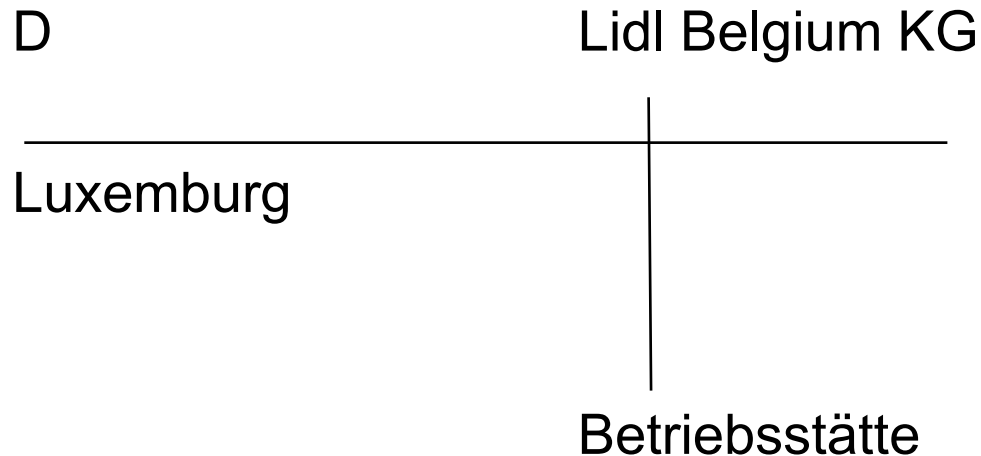
3. Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt --bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft-- wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.07).

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

4. Finale Verluste

Betriebsstättenverluste innerhalb der EU/EWR

Betriebsstättenverluste innerhalb EU/EWR“



Nur „endgültige“ Betriebsstättenverluste sind nach EU/C 414/06 – v. 15.5.2008 zu berücksichtigen

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

4. Finale Verluste

Einstellung, Umwandlung, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung der Betriebsstätte

BFH v. 9.6.2010 - I R 100/09; Vorinstanz FG Düsseldorf v. 8.9.2009 - 6 K 308/04 K; **BFH v. 9.6.2010** - BFH I R 107/09 - Vorinstanz FG Hamburg v. 18.11.2009 - 6 K 147/08;). Der **BFH** lehnt die Auffassung der Verwaltung, wie sie in der Vfg. des Bayr. Landesamt für Steuern v. 19.2.2010 DStR 2010, 444, zum Ausdruck kommt, ab. Er sieht es als **ausreichend** an, wenn die Betriebsstätte

- **eingestellt,**
- umgewandelt,
- entgeltlich oder
- unentgeltlich übertragen wird.

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

4. Finale Verluste

Wann ist finaler Verlust im Stammhausstaat zu berücksichtigen?

Der ausnahmsweise Abzug der Betriebsstättenverluste ist nach Auffassung des BFH **nicht** im **Veranlagungszeitraum des Entstehens** der Verluste, sondern in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem **sie "final" geworden sind** (ebenso wie BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009, BStBl I 2009, 835).

Hinweis: Nachträgliches Entfallen des finalen Verlustes, wenn Verlust mehrfach genutzt wird (rückwirkendes Ereignis)

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

4. Finale Verluste- Aktuelle Entwicklung

Im **Urteil - C-322/11 - „K“ vom 7. November 2013** hat der EuGH seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten, die er grundlegend im Urteil in der Rechtssache - C-446/03 - vom 13. Dezember 2005 „Marks & Spencer“ entwickelt hatte, dem Grunde nach bestätigt (Rn. 75). Er hat daneben seine schon in einigen anderen Urteilen vertretene Linie zur fehlenden Notwendigkeit, nachteilige steuerliche Regelungen im anderen Mitgliedstaat auffangen zu müssen, weiter konkretisiert, wenngleich damit weiterhin Fragen offen bleiben.

Das Verfahren **C-322/11 „K“**, betraf die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie, für die das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Belegenheitsstaat zugewiesen worden war.

Vgl. ferner **FG Köln v. 13.3.2013** - 10 K 2067/12 - Rev. BFH: Verluste aus einer Investition in Belgien. Verwaltung hat Revision zurückgenommen.

III. Aktuelle BFH-Rechtsprechung

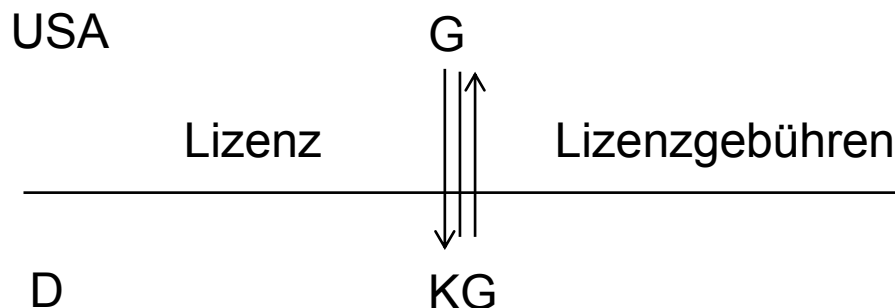
5. Sondervergütungen

Investition in das Inland

Investition in das Inland – Anwendung des § 50 d Abs. 10 EStG für 2001-2003- BFH v. 8.9.2010 - I R 74/09 IStR 2011,32

Inbound

Die in den USA ansässige US-Gesellschaft G ist an einer inländischen KG als Kommanditistin beteiligt. G erlaubt der KG, Produkte der G zu vermarkten und erhält dafür Lizenzgebühren. Das Finanzamt erfasst die Lizenzgebühren gem. § 15 EStG bei der KG.



Vgl. dazu nunmehr § 50 d Abs. 10 EStG idF des Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 und BFH v. 11.12.2013 - I R 4/13 - Vorlage an das BVerfG

IV. Schluss

Die Finanzverwaltung ist rechtlich nicht gehindert, Urteile auf den entschiedenen Fall zu beschränken. Sie sollte von dieser Möglichkeit aber nur Gebrauch machen, wenn die Rechtsprechungslinie des BFH noch nicht erkennbar ist oder es sich um ein Fehlurteil handelt. In EU-Fällen sollte eine Klärung durch den EUGH angestrebt werden.

Aus Verwaltungssicht wäre zu wünschen, dass der BFH dem in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers stärker Rechnung trägt.

Herzlichen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit