EuGH: Umsatzsteuerliche Behandlung von Tankkartenumsätzen – Das Ende von klassischen Reihengeschäften?

Mit Urteil vom 15.05.2019 hat der EuGH in der Rechtssache C-235/18 (Vega International) entschieden, dass im Rahmen der Nutzung von Tankkarten ausgeführte Umsätze nicht als Reihengeschäfte zu beurteilen sind, sondern als Kreditgewährung des Tankkartenemittenten an den jeweiligen Nutzer.

Im Ausgangsfall hatte ein Nutzer im Rahmen seines Unternehmens (über eine hier nicht weiter dargestellte Tochtergesellschaft) Kraftstoffe von Mineralölgesellschaften zur Überführung von LKWs bezogen. Diese Kraftstoffe wurden mit einer Tankkarte bezahlt, wobei die Mineralölgesellschaft die Kraftstoffe an den Tankkartenbetreiber fakturiert hat und dieser die Kraftstoffe (samt Zuschlag) an den Nutzer berechnete.

Während die Beteiligten davon ausgingen, dass ein klassisches Reihengeschäft vorliege, kam der EuGH – der Auffassung der polnischen Finanzverwaltung folgend und unter Verweis auf die Grundsätze seiner Entscheidung C-185/01 (Auto Lease Holland) – zu dem Ergebnis, dass dem Tankkartenemittenten keine Verfügungsmacht an den Kraftstoffen verschafft wurde. Demzufolge könne die Leistung des Tankkartenemittenten an den Nutzer lediglich eine Finanzierungsleistung darstellen.

Der EuGH verweist insoweit darauf, dass unter den Umständen des Einzelfalles der Nutzer nach freiem Ermessen über den Lieferanten, die Menge, die Art und den Zeitpunkt betreffend des Treibstoffkaufes entscheiden kann, während der Tankkartenemittent hierauf eben keinen Einfluss habe und deswegen keine Verfügungsmacht erlangen könnte.

Diese sehr restriktive Sichtweise könnte zu einer Vielzahl praktischer Herausforderungen führen. Da diese EuGH-Entscheidung kaum in das umsatzsteuerliche Gesamtgefüge integrierbar ist, verbleibt ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit dahingehend, welche Reihengeschäfte auch zukünftig noch als solche zu beurteilen sind. Zu hoffen ist, dass der Anwendungsbereich der vorliegende Entscheidung – ebenso wie zuvor bezüglich der vom EuGH zitierten älteren Entscheidung Auto Lease Holland – von den Finanzverwaltungen (vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2004) wie den Rechtsanwendern so weit auf den Einzelfall reduziert wird, dass letztlich nur sehr überschaubare Problemfälle verbleiben.

BFH: Keine nachträgliche Änderung des Antrags auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG

Auf Antrag kann der Zeitpunkt der Einbringung gem. § 20 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 UmwStG grundsätzlich auf einen vor der tatsächlichen Einbringung liegenden Stichtag (sog. Übertragungsstichtag) rückbezogen werden. Hierzu hat der BFH nun mit Urteil vom 19.12.2018 (I R 1/17) entschieden, dass die nachträgliche Änderung eines solchen Antrags unzulässig ist.

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, war als Kommanditistin mit einem Anteil von 21,2 % am Gesellschaftsvermögen der B GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Mit no-

tariellem Vertrag vom 01.08.2007 brachte die Klägerin einen Teil ihres Geschäftsbetriebs einschließlich ihres Kommanditanteils an der KG gegen Gewährung neuer Aktien zum gemeinen Wert in die D AG (AG) ein. Dabei wurde vereinbart, dass die Einbringung wirtschaftlich und im Hinblick auf die eingebrachte Kommanditbeteiligung an der KG auch steuerlich mit Rückwirkung zum 31.12.2006, 24 Uhr ("Stichtag") erfolgen sollte.

Obwohl die AG die übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer Bilanz auf den 31.12.2006 mit dem gemeinen Wert ansetzte und die übernommene Beteiligung auch in ihren Steuererklärungen für 2006 (Streitjahr) berücksichtigte, erklärte die KG in der Feststellungserklärung 2006 zunächst keinen Veräußerungsgewinn für die Klägerin. In 2009 wurde eine geänderte Feststellungserklärung der KG für das Streitjahr abgegeben, in der sie für die Klägerin nunmehr einen Veräußerungsgewinn infolge der Einbringung des Kommanditanteils an der KG nacherklärte. Das Finanzamt folgte dem in einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid 2006. Die Klägerin legte nun aber Einspruch ein und wandte sich u.a. gegen die Einbeziehung des Veräußerungsgewinns im Streitjahr. Der steuerliche Übertragungsstichtag sei nachträglich vom 31.12.2006 auf den 01.01.2007 geändert worden. Entsprechende Anträge waren beim Finanzamt eingereicht worden.

Das Finanzamt wies den Einspruch mit Bescheid vom 18.11.2014 als unbegründet zurück. Der Veräußerungsgewinn der Klägerin sei trotz der zwischenzeitlich gestellten Anträge im Streitjahr zu erfassen. Die Klage vor dem Finanzgericht hatte bezogen auf das Streitjahr Erfolg.

Der BFH hat nun jedoch der Revision des Finanzamts stattgegeben, das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Klage abgewiesen. Die AG habe die übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer eigenen Bilanz auf den 31.12.2006 mit dem gemeinen Wert angesetzt und die übernommene Beteiligung auch in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr berücksichtigt. Damit habe sie nicht nur das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG ausgeübt, sondern zugleich konkludent einen Antrag nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG gestellt. Dieser bereits gestellte Antrag habe nicht mehr nachträglich geändert werden können, weil eine solche nachträgliche Änderung unzulässig sei.

Zwar sei der Antrag nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG laut BFH – anders als etwa der Buchwertantrag gem. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG – gesetzlich nicht befristet und könne folglich noch bis zur Beendigung der letzten Tatsacheninstanz gestellt werden, in welcher über die Besteuerung des Vermögensübergangs entschieden wird. Bei der Auslegung des § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG sei jedoch zu beachten, dass der dort genannte Antrag nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts regelt, sondern (auch) den der Einbringungsbesteuerung zugrunde liegenden Lebenssachverhalt bestimmt. Dies schließe die Zulässigkeit der Änderung eines einmal ausgeübten Antrags aus.

BFH: Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Der BFH hatte im Urteil vom 17.01.2019 (III R 35/17) darüber zu entscheiden, ob ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag einer AG, welche ihr operatives Geschäft im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine KG übertragen hatte, übergeht.

Im Streitfall wurde der Geschäftsbetrieb der AG mit Wirkung zum 29.12.2009 gem. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine KG ausgegliedert. Die Ausgliederung wurde gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu Buchwerten vorgenommen und umfasste bis auf die von der AG gehaltenen Beteiligungen – Anteile an drei ausländischen (Tochter-)Kapitalgesellschaften – alle Aktiva und Passiva. Der von der AG ausgeübte Unternehmensgegenstand war nunmehr die Leitung von Unternehmen und die Verwaltung von Beteiligungen.

In der Gewerbesteuererklärung bzw. Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlusts für das Jahr 2009 (Streitjahr) begehrte die KG die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2009. Dem folgte das Finanzamt nicht. Die anschließend erhobene Klage hatte weitestgehend Erfolg.

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Das Finanzgericht habe zu Unrecht die Auffassung vertreten, dass der bei der AG vorhandene gewerbesteuerliche Verlustvortrag durch die Einbringung des operativen Geschäfts in die KG auf diese übergegangen sei.

Zunächst stellt der BFH fest, dass die Vorschrift des § 18 Abs. 1 S. 2 UmwStG, wonach der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person nicht um Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 10a GewStG gekürzt werden kann, im Streitfall nicht einschlägig sei. Die Vorschrift betreffe nur den Vermögensübergang durch Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung sowie den Formwechsel, nicht jedoch eine Ausgliederung i.S.d. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG. Mangels einer spezialgesetzlichen Regelung müsse deshalb die Beurteilung des Übergangs eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags anhand der allgemeinen Rechtsgrundsätze der Unternehmens- und Unternehmeridentität erfolgen.

Im Streitfall führten diese Rechtsgrundsätze zum Ausschluss des Übergangs eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags. Die AG, bei welcher der Gewerbeverlust entstanden war, existiere nach der Ausgliederung weiterhin. Der vor der Übertragung bestehende Betrieb der AG sei aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG, wonach als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft gilt, identisch mit dem nach der Übertragung noch vorhandenen Betrieb. Dass sich die Tätigkeit der AG nach der Übertragung auf eine Holdingfunktion beschränke, sei dabei unbeachtlich.

Ob ausnahmsweise ein Verlustübergang auf eine übernehmende Personengesellschaft in Betracht komme, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen im Wege der Einbringung von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft übergehe und die Kapitalgesellschaft sich fortan auf die Verwaltung der Mitunternehmerstellung bei

der Personengesellschaft beschränke, musste der BFH im Streitfall nicht entscheiden.

FG Münster: Ansatz und Bewertung von Sachleistungsrückstellungen bei stillgelegten Deponien

Im TAX WEEKLY # 14/2017 vom 07.04.2017 hatten wir über das BFH-Urteil vom 08.11.2016 (I R 35/15) berichtet. Darin war zum einen zu entscheiden, ob für die Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG separate Abzinsungszeiträume für die sog. Stilllegungs- und die Nachsorgephase zu bilden sind. Und zum anderen ging es um die Frage, ob eine Rechtfertigung für eine teleologische Reduktion der Vorschrift des § 5 Abs. 4b S. 1 EStG besteht, wonach Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, nicht gebildet werden dürfen. Der BFH kam damals zum Ergebnis, dass es an der erforderlichen Rechtfertigung für eine teleologische Reduktion von § 5 Abs. 4b S. 1 EStG für Aufwendungen fehle, die zwar als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für zukünftige Wirtschaftsgüter zu werten seien, jedoch zu keinem Ertrag mehr führen könnten und daher "wertlos" seien. Über die erste Frage des Abzinsungszeitraums der Rückstellung konnte der BFH mangels erforderlicher Tatsachenfeststellungen nicht abschließend entscheiden, so dass es insoweit zur Zurückverweisung an das Finanzgericht Münster kam.

Nunmehr hat das Finanzgericht Münster (Urteil vom 13.02.2019, 13 K 1042/17 K,G) im zweiten Rechtsgang entschieden, dass die in den Nachsorgeverpflichtungen enthaltenen Investitionskosten nicht nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen seien. Es sei kein neues Wirtschaftsgut entstanden, welches zu neuen Herstellungskosten geführt hätte. Die sogenannten Investitionskosten dienten vielmehr der Wiederherstellung der Deponiegrundstücke und bezögen sich auf einen Zeitpunkt nach Ende des Befüllungszeitraums, weshalb sie auch nicht als nachträgliche Herstellungskosten für die Deponiegrundstücke zu qualifizieren seien.

Hinsichtlich der Abzinsung der Rückstellung kommt das Finanzgericht Münster zu dem Schluss, dass keine (zwei) separaten Abzinsungszeiträume für die Stilllegungs- und die Nachsorgephase zu bilden seien. Im Ergebnis würde es sich um Teilleistungen einer einheitlichen Sachleistungsverpflichtung und nicht um jeweils selbstständige Leistungen handeln. Dies folge aus dem Umstand, dass von einem einheitlichen Funktionszusammenhang und Ineinandergreifen der Maßnahmen bei den vom Ende der Ablagerung bis zum Aufbringen der endgültigen Oberflächenabdichtung einerseits und den vom Aufbringen der endgültigen Oberflächenabdichtung bis zum Ende der Nachsorgeverpflichtung andererseits durchzuführenden Maßnahmen auszugehen sei. Den maßgeblichen Abzinsungszeitraum bilde daher der Zeitraum bis zum Beginn der ersten, nicht völlig unbedeutenden, Erfüllungshandlung der (einheitlichen) Sachleistungsverpflichtung.

Dieses Urteil des Finanzgerichts Münster dürfte Präjudizwirkung entfalten und somit auch für ähnlich gelagerte Fälle, wie beispielsweise der Stilllegung von Energieerzeugungsanlagen oder der Schließung von Bergwerken, von Bedeutung sein. Das Finanzgericht hat die Revision nicht zugelassen. Gegen die Nichtzulassung wurde allerdings zwischenzeitlich bereits Beschwerde beim BFH eingelegt (XI B 31/19) eingelegt, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH nochmals zu diesem Fall Stellung beziehen wird.

Alle am 06.06.2019 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
I R 56/16	28.11.2018	Keine Gewinnerhöhung durch Aufzinsung des Körperschaftsteuerguthabens nach formwechselnder Umwandlung in eine Personengesellschaft siehe auch: Pressemitteilung Nr. 12/17 vom 22.2.2017
I R 1/17	19.12.2018	Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 2006
II R 19/16	16.01.2019	Bewertungsrechtlicher Abschlag wegen Abbruchverpflichtung für Gebäude auf fremdem Grund und Boden
II R 25/16	20.02.2019	Steuerbegünstigtes Vermögen aufgrund einer Poolvereinbarung bei einer Kapitalgesellschaft
II R 26/17	30.01.2019	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.01.2019 II R 19/16 - Bewertungsrechtlicher Abschlag wegen Abbruchverpflichtung für Gebäude auf fremdem Grund und Boden
III R 35/17	17.01.2019	Übergang eines Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft
VI R 18/17	04.04.2019	Zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung siehe auch: Pressemitteilung Nr. 35/19 vom 6.6.2019

Alle am 06.06.2019 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
III R 35/18	20.02.2019	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht
IX B 84/18	29.03.2019	Verfahrensmangel - erheblicher Rechtsfehler bei Feststellung von Rechtstatsachen
VIII B 158/18	21.03.2019	Vertretungszwang bei der Nichtzulassungsbeschwerde
III R 28/18	20.02.2019	Billigkeitserlass bei Kindergeldrückforderung

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
X R 4/18	20.03.2019	Kein Altersvorsorge-Eigenheimbetrag bei Erweiterung einer bereits bestehenden Wohnung
XI B 89/18	13.03.2019	Speisenabgabe in einem Bayerischen Biergarten als Restaurationsumsatz unterliegt dem Regelsteuersatz
VIII B 129/18	21.03.2019	Schätzung der sicher beruflich veranlassten Aufwendungen auf einer Firmenfeier
VIII B 94/18	06.03.2019	Grundsätzliche Bedeutung und Divergenz bei geltend gemachter Verfassungswidrigkeit einer Norm
III R 32/18	17.01.2019	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Kindergeld; Abgrenzung zwischen der mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und der berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung)
III R 8/18	17.01.2019	Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Kindergeld; Abgrenzung zwischen der mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und der berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung)

Alle bis zum 07.06.2019 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
2019/0080604	03.06.2019	Umsatzsteuer-Umrechnungskurse, monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2019
Allgemeinverfügung	03.06.2019	Ergänzende Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 3. Juni 2019 zur Zurückweisung der wegen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung des Grundvermögens eingelegten Einsprüche in besonderen Fällen

Herausgeber
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

Berlin
Christian Baumgart
Wilhelmstraße 43G
10117 Berlin

Düsseldorf
Michael Wild
Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen
Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt a. M.
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg
Eva Doyé
Brandstwiete 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Kolbermoor (Rosenheim)
Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

Köln
Stefan Hölzemann
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

München
Lothar Härteis
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Regensburg
Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128
F: +49 (0) 941 383 873-130

Stuttgart
Klaus Stefan Siler
Büchsenstraße 10
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.