

praxis-forum

Ansprüche an das Tax Reporting steigen stetig

In den letzten Jahren hat sich der Trend zur Erstellung von Fast-Close-Abschlüssen immer mehr durchgesetzt. Die Abbildung latenter Steuern unter IFRS weist dabei bereits heute eine hohe Komplexität auf. Zudem ergeben sich im Bereich des HGB-Abschlusses neue Anforderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG). Die Ermittlung latenter Steuern im Rahmen des Tax Reportings stellt damit Rechnungswesen und Steuerabteilung vor neue Herausforderungen.

Bei der Erstellung eines Konzernabschlusses müssen die steuerlichen Daten für die zu konsolidierenden Gesellschaften und für die Konsolidierungsmaßnahmen berechnet werden. Mit dem von Deloitte entwickelten IFRS-Tool TaxWorkbook erfolgt durch einen integrativen Ansatz eine effiziente Ermittlung der laufenden und latenten Ertragsteuern sowie die automatische Ableitung der relevanten Anhangsangaben für die Zwecke des IFRS-Konzernabschlusses. Mit Hilfe der ausführlichen Tax Reconciliation lassen sich Steuerquotentreiber schnell und einfach identifizieren.

Im Rahmen des BilMoG wird eine Annäherung der latenten Steuerermittlung an die internationalen Standards vorgenommen. Es verbleiben noch einzelne Unterschiede, die in dem für HGB-Zwecke entwickelten D.Tax berücksichtigt sind. Ebenso wie das IFRS-Tool TaxWorkbook bietet Ihnen diese Lösung die technische Unterstützung, um die steuerlichen Prozesse effizient zu gestalten.

Das IFRS-Tool TaxWorkbook und das HGB-Tool D.Tax können als Online- und als reine Excel-Lösung implementiert werden. Bei beiden Varianten lassen sich Schnittstellen für den Im- und Export von Daten einrichten. Den Einsatz der Excel-Lösung empfehlen wir bei Konzernen mit bis zu ca. 35 zu konsolidierenden Gesellschaften. Hierbei bietet eine Serviceleiste mit vielen Funktionen einen hohen Anwenderkomfort. Umfassende Formelschutzmechanismen sichern zudem die hinterlegte Berechnungslogik. Die Datenaggregation der quantitativen Anhangsangaben erfolgt über ein Summensheet. Für Konzerne, deren Anforderung über die einer Excel-Lösung hinausgehen, empfehlen wir die Online-Version der Tax Reporting Tools. Diese beruht auf einer hochperformanten Datenbank und eignet sich für Konzerne mit einer Vielzahl an Tochtergesellschaften. Eine innovative Software transformiert Excel-Sheets in eine Online-Lösung, wodurch für deren Entwicklung, Konfiguration und Administration keine IT-Spezialisten mehr benötigt werden. Dies gewährleistet eine hohe Flexibilität bei optimalem Kosten-/Nutzenverhältnis.

Das Competence Center Tax Accounting & Tax Technology berät Sie in allen Fragen rund um die Optimierung des Tax Reportings und der Konzernsteuerquote.

Kontakt

Sven Oberle, Tel: +49 (0)69 75695 6315, soberle@deloitte.de
Dr. Ursula Schäffeler, Tel: +49 (0)89 29036 8846, uschaeffeler@deloitte.de
Peter Kalb, Tel: +49 (0)89 29036 8465, pkalb@deloitte.de
Andreas Langseder, Tel: +49 (0)89 29036 8117, alangseder@deloitte.de
Dagmar Grolms, Tel: +49 (0)89 29036 7774, dgrolms@deloitte.de
Silvia Batz, Tel: +49 (0)89 29036 8879, sbatz@deloitte.de

I Gesetzgebung

Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Beseitigung krisenverschärfender steuerlicher Regelungen

Die Regierungsfractionen haben am 09.11.2009 einen Fraktionsentwurf für ein Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) verabschiedet. Dieser Gesetzentwurf kennzeichnet den Beginn eines Gesetzgebungsverfahrens, an dessen Ende die Umsetzung der im Koalitionsvertrag beschlossenen Maßnahmen für ein steuerliches Sofortprogramm zur Krisenentschärfung stehen soll. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist derzeit für den 18.12.2009, im Rahmen der letzten Bundesratssitzung im Jahr 2009, vorgesehen. Geplant sind u.a. Änderungen bei den Regelungen zur Zinsschranke und im Bereich des § 8c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften) sowie bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) im Bereich der geringwertigen Wirtschaftsgüter. Zudem sieht der Entwurf eine Anhebung der Kinderfreibeträge und des Kindergelds ab dem Veranlagungszeitraum 2010 sowie im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Senkung der Steuerbelastung für Geschwister und Geschwisterkinder vor; bei den Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen soll es laut Gesetzentwurf Änderungen der Lohnsummenklausel und des Behaltenszeitraums geben. Weitere Informationen und Einzelheiten zum Gesetzentwurf entnehmen Sie bitte unserem praxis-forum Alert „Entwurf eines Wachstumsbeschleunigungsgesetzes: Umsetzung des steuerlichen Sofortprogramms“ (http://www.deloitte.com/view/de_DE/de/dienstleistungen/article/1165d5b6fe205210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm).

Folgen der jüngsten EuGH-Rechtsprechung: Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben

Mit Datum vom 17.11.2009 hat das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf für ein Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen veröffentlicht.

Der Referentenentwurf umfasst u.a. folgende Maßnahmen:

- Riester-Rente: Gewährung der Altersvorsorgezulage unabhängig vom steuerrechtlichen Status der jeweiligen Person. Verzicht auf die Rückforderung der steuerlichen Förderung bei Wegzug ins EU-/EWR-Ausland (§ 95 EStG). Ausweitung der Förderung auch auf im EU-/EWR-Ausland belegene Wohnimmobilien. Kopplung der Zulagenberechtigung an das Bestehen einer Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung bzw. den Bezug einer inländischen Besoldung (§ 10a EStG).
- Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz: Überarbeitung der steuerlichen Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG. Auch die Entgeltumwandlung soll förderfähig werden.
- Degressive Absetzung für Abnutzung (AfA): Ausweitung der degressiven AfA auf Gebäude im EU-/EWR-Ausland (§ 7 Abs. 5 EStG).
- Spendenabzug: Abziehbarkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind (§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).
- Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen (§ 4 Nr. 11b UStG).
- Änderung des § 13b UStG, Umsetzung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL).
- Umstellung auf grundsätzlich monatlich abzugebende zusammenfassende Meldungen bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG (§ 18a UStG).
- Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf Antrag bei allen Unternehmen (§ 27a Abs. 1 UStG).

II Bilanzierungsforum

Keine Teilwertberichtigung aufgrund von Kursschwankungen bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten

Die Klägerin, eine GbR, hatte ein Schiffshypothekendarlehen in japanischen Yen aufgenommen, welches im Streitjahr noch eine Restlaufzeit von zehn Jahren hatte. Bei diesem Darlehen berücksichtigte die GbR sowohl die eingetretenen Kursverluste durch eine höhere Bewertung der Verbindlichkeit als auch die durch den gefallenen Yen-Kurs eingetretene Wertaufholung. Im Streitjahr ergab sich aufgrund des im Vergleich zum vorherigen Bilanzstichtag gestiegenen Yen-Kurses eine Höherbewertung der Verbindlichkeit. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Teilwertzuschreibung sei nicht zulässig, da die Werterhöhung des Darlehens nicht von Dauer sei. Mit Urteil vom 23.04.2009 (Az. IV R 62/06, BStBl. II 2009, S. 778) hat der BFH nun entschieden, dass Fremdwährungsverbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten seien, der sich aus dem Kurs im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme ergebe. Zwar veränderten Kurserhöhungen der zu Grunde liegenden Währung den Rückzahlungsbetrag und damit den Teilwert der Verbindlichkeit. Jedoch rechtfertigt nicht jede Kursänderung den Ansatz des Teilwerts. Vielmehr werde nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG eine dauerhafte Wertänderung vorausgesetzt. Ob eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Teilwerterhöhung darstelle, hänge bei Fremdwährungsverbindlichkeiten maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab. Bei einer Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von ca. zehn Jahren begründe ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine voraussichtlich dauerhafte Teilwerterhöhung. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass sich in der Regel die Wertschwankungen bis zur Fälligkeit der Verbindlichkeit ausgleichen.

„Nachholverbot“ für Pensionsrückstellung bei Berechnungsfehler

Mit Beschluss vom 14.01.2009 (Az. I R 5/08, BFH/NV 2009, S. 1789) hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, ob das in § 6a Abs. 4 EStG verankerte „Nachholverbot“ für Pensionsrückstellungen greift, wenn infolge eines Berechnungsfehlers eine Pensionsrückstellung in einer früheren Bilanz mit einem Wert angesetzt wurde, der unterhalb des Teilwerts liegt. Nach Auffassung des BFH greift hier das Nachholverbot ein. Denn nach § 6a Abs. 4 S. 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Teilwert am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. Die gesetzlichen Ausnahmen (§ 6a Abs. 4 S. 2–5 EStG) greifen nach Ansicht des BFH nicht ein. Denn § 6a Abs. 4 S. 1 EStG wolle zwar willkürliche Gewinnverschiebungen verhindern, jedoch sei der Katalog der Ausnahmeregelungen abschließend. Hieraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber in Kenntnis von möglichen Berechnungsfehlern keine entsprechende Ausnahme habe regeln wollen. Das Nachholverbot gehe daher der Passivierungspflicht vor. Dies gelte auch, wenn der Fehler für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar war.

Teilwertabschreibung und Empfängerbezeichnung bei der Beteiligung an einem im Ausland ansässigen Unternehmen

Im vorliegenden Streitfall hatte die Klägerin, ein Zulieferunternehmen der Automobilindustrie, die Beteiligung an einer Verluste erwirtschaftenden Kapitalgesellschaft (AG) in Liechtenstein auf Druck eines als Auftraggeber fungierenden Automobil-Konzerns mit einem Aufpreis auf die vorhandenen Werte erworben. Daraufhin machte sie eine Teilwertabschreibung geltend, welche vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 15.04.2009 (Az. 10 K 795/05, EFG 2009, S. 1538) entschieden, dass eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht komme, da die Verluste bewusst in Kauf genommen worden seien, um durch die Beteiligung die Um-

sätze des Konzerns zu stärken. Darüber hinaus müssten die von der Klägerin geltend gemachten Betriebsausgaben in Form der Teilwertabschreibung auch deshalb unberücksichtigt bleiben, da sie ihrer nach § 160 AO bestehenden Verpflichtung, den Empfänger der Leistungen zu benennen, nicht hinreichend nachgekommen sei. Das Finanzgericht grenzt sich damit vom BFH ab, der in einem Urteil vom 15.10.1998 (Az. IV R 8/98, BStBl. II 1999, S. 333) ausgeführt hat, Teilwertabschreibungen fielen generell nicht unter die Regelung des § 160 AO. Nach der Rechtsauffassung des Finanzgerichts ist das genannte Urteil des BFH auf den Streitfall nicht anwendbar. Zu berücksichtigen sei, dass Abschreibungen regelmäßig auf Anschaffungskosten zurückgehen, die ursprünglich an einen Gläubiger/Empfänger ausgezahlt worden sind und auf einen Nutzungszeitraum verteilt werden. Daher gelte die Regelung des § 160 AO auch für Absetzungen für Abnutzung, für die es, isoliert betrachtet, ebenfalls keinen Gläubiger oder Empfänger gibt. Für Teilwertabschreibungen könne deshalb nichts anderes gelten. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: IV R 27/09). Wir werden Sie über den Ausgang des Verfahrens an dieser Stelle informieren.

Höhe der Abschreibung bei Verlustzuweisungsgesellschaften/Abzugsfähigkeit von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen, Platzierungs- und Prospektkosten

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 13.03.2009 (Az. 14 K 3638/05 F, EFG 2009, S. 1109; vgl. praxis-forum 9/2009) entschieden, dass die im BMF-Schreiben vom 15.12.2000 (BStBl. I, S. 1532) für „Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 2 b EStG)“ vorgesehene Herleitung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebskonzept grundsätzlich nicht geeignet sei, die Vermutung der Richtigkeit der in den amtlichen AfA-Tabellen niedergelegten Nutzungsdauer zu widerlegen oder gar die zutreffende Nutzungsdauer zu bestimmen. Entgegen diesem Urteil ordnet die OFD Münster nun in ihrer Kurzinformation vom 28.09.2009 (DStR 2009, S. 2254) an, gleichgelagerte Fälle bis auf Weiteres nach der bestehenden Verwaltungsanweisung (vgl. Tz 5. b) des genannten BMF-Schreibens vom 15.12.2000 zu bearbeiten. Da die Angelegenheit derzeit auf Bund-Länder-Ebene erörtert wird, bestehen indes seitens der OFD Münster keine Bedenken, gleichgelagerte Einspruchsverfahren ruhen zu lassen und auf Antrag eine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren. Weiterhin sind nach Auffassung des Finanzgerichts Münster im genannten Urteil vom 13.03.2009 die von einer GmbH & Co. KG (Betrieb einer Windkraftanlage) entrichteten Eigenkapitalvermittlungsprovisionen insgesamt als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln, wenn sie der Eigenkapitalbeschaffung dienen (Einwerbung von Kommanditeinlagen) und nicht in Zusammenhang mit einem aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut stehen. Gleiches gilt nach Ansicht des Finanzgerichts für Aufwendungen für die Platzierungsgarantie, die Prospekterstellung und Prospektprüfung, wenn sie der Finanzierung der Geschäftstätigkeit dienen. Da diese Auffassung im Widerspruch zum BMF-Schreiben vom 20.10.2003 (BStBl. I, S. 546) steht, ist nach Ansicht der OFD Münster an der Verwaltungsauffassung weiterhin festzuhalten. Gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.03.2009 ist Revision eingelegt (Az. des BFH: IV R 15/09). Beruft sich der Einspruchsführer zur Begründung seines Einspruchs auf das beim BFH anhängige Verfahren, ruht der Einspruch insoweit. Eine Aussetzung der Vollziehung kommt insoweit jedoch nach Ansicht der OFD Münster nicht in Betracht, da die im BMF-Schreiben vom 20.10.2003 (BStBl. I, S. 546) vertretene Rechtsauffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht.

III Steuerforum

1 Ertragsteuern

Rückzahlung einer vGA aufgrund von Schadensersatzanspruch

Im praxis-forum 8/2007 haben wir berichtet, dass das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 22.02.2007 (Az. 15 K 4856/04 F, EFG 2007, S. 926) entschieden hat, dass auch die Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund eines allgemeinen Schadensersatzanspruches der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern den Charakter einer Einlageforderung hat. Mit Urteil vom 14.07.2009 (Az. VIII R 10/07, DStR 2009, S. 2142) hat der BFH dieses Urteil bestätigt. Besteht eine Rückzahlungsverpflichtung aufgrund einer Satzungsklausel oder aufgrund einer ungeschriebenen gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht, wurzelt die Rückzahlungsverpflichtung unmittelbar im Gesellschaftsverhältnis. Verfahrensrechtlich hat der BFH festgestellt, dass der Vertrauensschutz des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO voraussetzt, dass sich die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheids und dem Erlass des Änderungsbescheids geändert hat. Nimmt die Finanzverwaltung – wie im Streitfall – in einem Änderungsbescheid zu Ungunsten des Steuerpflichtigen die erst später tatsächlich erfolgte Änderung der Rechtsprechung vorweg, gilt der Vertrauensschutz nicht.

Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags

In einem dem BFH vorgelegten Fall wurden in einem Gewinnabführungsvertrag ein ordentliches Kündigungsrecht auf das Ende eines jeden Geschäftsjahres der Tochtergesellschaft vereinbart und das Datum der frühestmöglichen Vertragskündigung versehentlich offen gelassen; d.h. in einer Textlücke „frühestens auf den ... gekündigt werden“ wurde kein Datum genannt. Mit Beschluss vom 27.07.2009 (Az. IV B 73/08, BFH/NV 2009, S. 1840) entschied der BFH, dass die Organschaft nicht anzuerkennen war, da das Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG nicht zur ergänzenden Auslegung dieser lückenhaften Kündigungsklausel herangezogen werden kann. Außerhalb der Satzung liegende Sachzusammenhänge sind bei der Kündigungsklausel eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags auch dann nicht einzubeziehen, wenn deren Kenntnis bei den Mitgliedern und Organen allgemein vorausgesetzt werden kann. Die Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG von fünf Jahren muss ausdrücklich in den Vertrag aufgenommen werden oder sich anderweitig eindeutig aus dem Vertrag ergeben.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 50d Abs. 10 EStG

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 30.07.2009 (Az. 1 K 1816/09, www.juris.de) entschieden, dass gegen die Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG auf alle nicht bestandskräftigen Fälle keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, denn die abkommensrechtliche Zuordnung der Lizenzgebühren war – jedenfalls in den Streitjahren 2001 bis 2003 – in hohem Maße unklar, sodass der Steuerpflichtige kein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen bilden konnte. Aber auch nach Ergehen des von der Verwaltungsauffassung abweichenden BFH-Urteils vom 17.10.2007 (Az. I R 5/06, BFH/NV 2008, S. 869) zu im Inland fließenden Sondervergütungen kann kein verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen im Hinblick auf die Zuordnung der Lizenzgebühren nach dem DBA-USA 1989 aufgebaut werden, da die Finanzverwaltung die Veröffentlichung des Urteils unterlassen hat und nach ihrer Auffassung das Urteil nicht allgemein angewandt werden sollte. § 50d Abs. 10 EStG verstößt zudem nicht gegen Völkerrecht, da der Senat die darin enthaltene Regelung als innerstaatliche verbindliche Auslegung des Begriffs der „Unternehmensgewinne“ beurteilt. Da der Ausdruck in den DBA selbst nicht definiert ist, liegt kein Treaty Override vor. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 74/09). Über die weitere Entwicklung werden wir informieren.

Zur Anwendbarkeit von § 35b GewStG im Organkreis

Das Finanzgericht Hamburg hat in seinem Urteil vom 24.02.2009 (Az. 6 K 176/07, DStRE 2009, S. 1202) entschieden, dass die Korrektornorm des § 35b GewStG auch für den Gewerbeertrag des Organträgers gilt, wenn sich der Gewinn der Organgesellschaft ändert. Im Streitfall erreichte der Organträger durch einen Einspruch eine Herabsetzung des von der Organgesellschaft zuzurechnenden Einkommens und somit eine Minderung des eigenen zu versteuernden Einkommens für Körperschaftsteuerzwecke. Mangels Einspruch gegen die Gewerbesteuermessbescheide lehnte das Finanzamt eine entsprechende Änderung dieser wegen Bestandskraft ab. Laut Finanzgericht Hamburg sind jedoch die Voraussetzungen des § 35b GewStG auch dann erfüllt, wenn im Rahmen einer Änderungsveranlagung nicht der originäre Gewinn aus Gewerbebetrieb des Organträgers, sondern der Gewinn aus Gewerbebetrieb der Organgesellschaft berührt wird. Ein qualitativer und begrifflicher Unterschied ist zwischen dem originären und dem nach § 14 KStG zugerechneten Gewinn nicht zu erkennen; beide Gewinne stellen gleichrangige, unselbstständige Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Organträgers dar und beeinflussen über § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zugleich dessen Gewerbeertrag bzw. dessen vortragsfähigen Gewerbeverlust. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 29/09). Über die weitere Entwicklung werden wir informieren.

2 Internationales Steuerrecht

BFH: Vorlage an den EuGH zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen; Auswirkungen auf die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lizenzgebührenezahlungen

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.05.2009 (Az. I R 30/08, IStR 2009, S. 780) im Rahmen eines anhängigen Revisionsverfahrens dem EuGH die Frage der Vereinbarkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Die EU-Zins- und Lizenzrichtlinie findet Anwendung auf Zinszahlungen zwischen Unternehmen, die entweder direkt durch eine Beteiligung von mindestens 25% verbunden sind oder aber durch eine gemeinsame Muttergesellschaft verbunden sind, die an der zahlenden Gesellschaft und an der empfangenden Gesellschaft zu mindestens 25% beteiligt ist. Begünstigt sind auch Zahlungen von oder an eine Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens. Weitere Voraussetzungen sind, dass die Rechtsformen der beteiligten Gesellschaften im Anhang der Richtlinie aufgeführt sind, dass die Gesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Körperschaftsteuer unterliegen und dass die Gesellschaften in der EU oder in der Schweiz, nicht dem EWR, ansässig sind. Darüber hinaus hat der BFH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob ein Mitgliedstaat gemäß Art. 1 Abs. 10 der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie die Gewährung der Vorteile der Richtlinie von einer Mindestbeteiligungsdauer von bis zu zwei Jahren abhängig machen kann und ob sich der Mitgliedstaat direkt auf die Regelung des Art. 1 Abs. 10 der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie berufen kann, auch wenn er bei der Umsetzung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie in nationales Recht keine Mindesthaltungsdauer vorgesehen hatte. Obwohl dieses Verfahren noch die Fassung des § 8 Nr. 1 GewStG vor der Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz betrifft, ist die Auslegung des EUGH auch im Hinblick auf die seit dem Erhebungszeitraum 2008 geltende gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lizenzgebührenezahlungen nach § 8 Nr. 1 lit. f. GewStG n.F. von Bedeutung. Die Richtlinie erfasst grenzüberschreitende Lizenzgebührenezahlungen in gleicher Weise wie grenzüberschreitende Zinszahlungen.

Verständigungsvereinbarung für Gerichte nicht bindend

Der BFH hat mit Urteilen vom 02.09.2009 (Az. I R 111/08, DB 2009, S. 2410; Az. I R 90/08, DB 2009, S. 2414) sowohl die Auffassung der jeweiligen Vorinstanz (vgl. praxis-forum 9/2009) als auch der herrschenden Meinung bestätigt, wonach eine Übereinkunft zwischen deutschen und ausländischen Steuerbehörden zwar die Finanzverwaltung bindet, jedoch nicht die Finanzgerichte, da solchen Verständigungsvereinbarungen kein Gesetzesrang zukommt. Eine solche Vereinbarung könne nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angewendet werden.

Keine Begünstigung der französischen SAS nach der Mutter-Tochter-Richtlinie

Der EuGH hat mit Urteil vom 01.10.2009 (Az. C-247/08, BFH/NV 2009, S. 1949) entschieden, dass sich eine Gesellschaft in der Rechtsform einer französischen Société par Actions Simplifiée (SAS) vor Ergänzung des Anhangs der Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahr 2003 nicht auf die Mutter-Tochter-Richtlinie berufen kann.

3 Umwandlungssteuerrecht

Fortführung des Betriebs nach Verschmelzung „in einem vergleichbaren“ Umfang ist stichtagsbezogen zu beurteilen

Nach § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 tritt im Fall einer Verschmelzung die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das galt auch für einen verbleibenden Verlustvortrag i.S.d. § 10d des Einkommensteuergesetzes, dies aber nur unter der Voraussetzung, dass der den Verlust verursachende Betrieb oder Betriebsteil über den Verschmelzungstichtag hinaus in den folgenden fünf Jahren in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt wird. Um die Auslegung dieser Bestimmung ging es im Streitfall.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.08.2009 (Az. I R 95/08, DStR 2009, S. 2240) das Urteil der Vorinstanz bestätigt und damit abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass der Maßstab für die notwendige Vergleichsbetrachtung die Verhältnisse des Verlustbetriebs am Verschmelzungstichtag sind. Einen zeitraumbezogenen Vergleich, wie ihn die Finanzverwaltung anstellt, lehnt der BFH ab und schließt sich damit der herrschenden Meinung im Schrifttum an. Für eine solche Auslegung spricht nach Ansicht des BFH vor allem der Gesetzeswortlaut. Die Formulierung „über den Verschmelzungstichtag hinaus fortgeführt“ bezeichne nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die Fortführung des am Stichtag Bestehenden, und wenn diese Fortführung in einem „vergleichbaren Umfang“ erfolgen muss, muss sich deshalb auch der damit geforderte Vergleich im Zweifel auf den am Verschmelzungstichtag bestehenden Zustand beziehen.

Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 i.V.m. § 4 Abs. 5 und 6 UmwStG 1995 ist nicht klärungsbedürftig

Der I. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 15.06.2009 (Az. I B 224/08, BFH/NV 2009, S. 1848) entschieden, dass § 27 Abs. 3 UmwStG 1995, wonach die Änderung des § 4 Abs. 5 und 6 UmwStG 1995 erstmalig für Umwandlungsvorgänge anzuwenden ist, deren Eintragung im Handelsregister nach dem 05.08.1997 beantragt worden ist, mit dem Grundgesetz vereinbar ist und nicht in unzulässiger Weise zurückwirkt. Insbesondere folgt kein weiterer Klärungsbedarf aus dem formell verfassungswidrigen Zustandekommen des Gesetzesbeschlusses auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses, obwohl dieser insoweit nicht angerufen worden war, auch wenn der Steuerpflichtige vorbringt, dass er nicht rechtzeitig Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss nehmen konnte. Ein Vertrauensschutz auf den Fortbestand einer steuergesetzlichen Rechtslage während laufender Vertragsverhandlungen sei nicht einzuräumen, auch dann nicht, wenn diese Verhandlungen Dispositionen ausgelöst haben, die jedoch noch reversibel sind.

4 Lohnsteuer

Lohnsteuerkarte 2010 – zum letzten Mal in Papierform

Im Laufe der letzten Wochen sollten alle Arbeitnehmer ihre Lohnsteuerkarte für das Jahr 2010 in gewohnter Form erhalten haben. Das Besondere ist, dass die Lohnsteuerkarte voraussichtlich letztmalig in dieser Form ausgestellt worden ist. Ab dem Jahr 2011 wird sie durch ein elektronisches Verfahren zur Erhebung der Lohnsteuer ersetzt. Da das elektronische Verfahren durch die Finanzverwaltung stufenweise eingeführt wird, soll die Lohnsteuerkarte 2010 nicht nur für dieses eine Jahr, sondern auch für das Jahr 2011 gelten. Arbeitgeber dürfen die Lohnsteuerkarte für das Jahr 2010 daher nicht zum Jahresende 2010 vernichten, sondern müssen das Dokument auch für das Jahr 2011 verwahren und die entsprechenden Lohnsteuermerkmale für die Lohnversteuerung im Jahr 2011 verwenden. Ab dem Jahr 2012 werden dann die steuerlichen Merkmale elektronisch durch das Finanzamt geführt und können von den Arbeitgebern unter Angabe der steuerlichen Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Arbeitnehmers abgerufen werden.

Steuroptimierte Aufteilung einer Abfindung möglich

Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), gilt hingegen als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Abfindungen sind sonstige Bezüge, d.h., sie werden in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließen. Erhält nunmehr ein Arbeitnehmer anlässlich der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses eine Abfindung, so führt die Auszahlung im Zuflussjahr zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Mit Urteil vom 20.11.2008 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg (Az. 3 K 101/05, www.fg-baden-wuerttemberg.de) zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden, dass eine zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer getroffene Vereinbarung steuerlich anzuerkennen ist, nach der eine solche Abfindung teilweise erst im Folgejahr auszubehalten ist. Hierdurch hat der Steuerpflichtige im konkreten Fall die Auszahlung verzögert und so die für ihn steueroptimale Lösung beansprucht. Den Einwand der Finanzverwaltung, er hätte bereits im Vorjahr die Möglichkeit gehabt, die Abfindung zu erhalten, ließ das Gericht nicht gelten. Den Zufluss der Abfindung sah das Finanzgericht erst bei tatsächlicher wirtschaftlicher Verfügung, auch wenn dies durch „künstliche“ Verzögerung erst im Folgejahr ist. Ein Gestaltungsmissbrauch liege hier nicht vor. Revision wurde durch das Finanzamt eingelegt (Az. beim BFH: IX R 1/09). Über den Ausgang des Verfahrens werden wir informieren.

Behandlung von Einkommensteuererstattungen an den Arbeitgeber bei Nettolohnvereinbarungen

Vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung die Abtretung der Einkommensteuererstattung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber, so ist die hierauf beruhende Zahlung des Finanzamtes an den Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens vom laufenden (Brutto-)Arbeitslohn abzuziehen. Dies hat der BFH mit Urteil vom 30.07.2009 (Az. VI R 29/06, DStR 2009, S. 2140) entschieden. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Arbeitgeber mit einer japanischen Arbeitnehmerin im Rahmen ihrer Entsendung nach Deutschland eine Nettolohnvereinbarung getroffen. Auf deren Grundlage zahlte der Arbeitgeber den vereinbarten Nettolohn aus und übernahm die auf diesen Nettolohn anfallenden Steuern. Die Erstattungsbeträge aus der Einkommensteueranmeldung wurden aufgrund einer Abtretung an den Arbeitgeber ausgezahlt. Da die steuerliche Ausgangsgröße für den Lohnsteuerabzug auch im Fall der Nettoabrede der Bruttoarbeitslohn ist, kann der Arbeitgeber die abgetretenen Einkommensteuererstattungen im Rahmen des

Lohnsteuereinbehalts nur durch einen Abzug vom laufenden (Brutto-)Arbeitslohn und nicht durch eine Verminderung des laufenden Nettolohns berücksichtigen. Darüber hinaus hat der BFH klargestellt, dass die Abtretung der Steuererstattungsansprüche nicht auf den Lohnsteuereinbehalt oder die Veranlagung des Jahres der Überzahlung rückwirkt, sondern erst in dem Lohnzahlungszeitraum einkünftermindernd zu berücksichtigen ist, in dem das Finanzamt den Erstattungsbetrag an den Arbeitgeber geleistet hat. Für den Abzug ist nur der tatsächlich an den Arbeitgeber ausgekehrte Erstattungsbetrag maßgeblich. Offen ließ der BFH hingegen die Frage, ob es sich grundsätzlich um negative Einnahmen oder Werbungskosten handelt.

5 Indirekte Steuern

Anforderungen an die Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft für die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes

Der BFH entschied mit Urteil vom 23.07.2009 (Az. V R 20/08, www.bundesfinanzhof.de), dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG für gemeinnützige Körperschaften nur zu gewähren sei, wenn die Vereinssatzung die formellen Anforderungen an die sogenannte Vermögensbindung nach § 61 AO erfüllt. Eine Vereinssatzung müsse deshalb gemäß § 61 AO eine Regelung über die Verwendung des Vereinsvermögens für umsatzsteuerbegünstigte Zwecke sowohl im Fall der Auflösung und der Aufhebung des Vereins als auch bei Zweckänderung des Vereins enthalten. Der BFH stützte sich dabei auf die bestehende BFH-Rechtsprechung, wonach die gesetzlich vorgeschriebene Festlegung der künftigen Vermögensverwendung die Funktion eines Buchnachweises hätte. Regelungen über die Vermögensbindung müssten deshalb sowohl für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft als auch für den Fall des Wegfalls des bisherigen Zwecks in der Satzung selbst getroffen werden. Fehlerhafte Satzungsbestimmungen könnten weder durch außerhalb der Satzung getroffene Vereinbarungen noch durch Regelungen in anderen Satzungen ergänzt werden, da dies dem Erfordernis der Satzung als Buchnachweis nicht genüge.

Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern

Die OFD Frankfurt am Main nahm mit der Rundverfügung vom 01.09.2009 (S 7100 a A – 4 – St 110, www.oberfinanzdirektion-frankfurt.de) Stellung zu der umsatzsteuerlichen Thematik der Konsignationslager in Deutschland und in Ländern der EU sowie zu bestehenden Vereinfachungsregelungen hinsichtlich Konsignationslagern in anderen EU-Mitgliedsstaaten. Die OFD Frankfurt am Main betonte in dieser Rundverfügung unter anderem, dass eine Vereinfachungsregel in Deutschland nicht existiere. Das Verbringen von Waren aus einem EU-Mitgliedsstaat in ein Konsignationslager in Deutschland sei grundsätzlich ein umsatzsteuerbares innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Abs. 1 a UStG. Entnimmt der Leistungsempfänger die Ware aus dem Lager, führe der Leistende eine im Inland umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Lieferung an den Leistungsempfänger aus. Die OFD Frankfurt am Main stellte insbesondere klar, dass das BFH-Urteil vom 30.07.2008 (Az. XI R 67/07, BStBl. II 2009, S. 552) nicht auf Konsignationslagergeschäfte anzuwenden sei, weil es einen anderen Fall betreffe. Der BFH hatte in diesem Urteil entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die streitgegenständliche Lieferung von Waren aus England nach Deutschland auch dann eine in England beginnende, innergemeinschaftliche Lieferung sei, wenn die Ware erst nach Erteilung einer durch den Lieferer gesondert zu erklärenden Freigabe an den Abnehmer übergeben werden darf („Shipment on Hold“-Klausel).

EuGH-Urteil zur Veräußerung von Anteilen und Vorsteuerabzug

Der EuGH nahm mit Urteil vom 29.10.2009 Stellung zu vier Vorlagefragen des schwedischen obersten Verwaltungsgerichts (Regeringsrätt), welche im Rahmen eines Rechts-

streits zwischen der Aktiengesellschaft SKF und der schwedischen Finanzverwaltung (Skatteverk) an den EuGH gestellt wurden. Im Kern war streitig, ob

- die Veräußerung von 100% der Aktienanteile an einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft eine steuerbare (wirtschaftliche) Tätigkeit darstellt, wenn an die Tochtergesellschaft der Umsatzsteuer unterliegende Leistungen erbracht wurden;
- eine solche Veräußerung sodann unter die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 lit. f. MwStSystRL 2006/112 (Umsätze, die sich auf Anteile an Gesellschaften beziehen) fällt;
- der Vorsteuerabzug für den Bezug von Leistungen, welche direkt mit der Veräußerung dieser Anteile im Zusammenhang stehen, besteht;
- es für die Beantwortung dieser Fragen von Bedeutung ist, ob die Veräußerung in mehreren Schritten vorgenommen wird.

Der EuGH beantwortete die Fragen wie folgt:

- Die Veräußerung der genannten Gesellschaftsanteile ist eine umsatzsteuerbare (wirtschaftliche) Tätigkeit, da dieser Vorgang aufgrund der an die Tochtergesellschaft zuvor erbrachten Leistungen eine dauerhafte, unmittelbare und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit der Muttergesellschaft darstellt. Ob es sich hierbei um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen handeln könnte, hängt zum einen von der Ausgestaltung der Regelung über die Geschäftsveräußerung im Ganzen des jeweiligen Mitgliedstaats ab und zum anderen davon, ob die Veräußerung von 100% der Gesellschaftsanteile an einer Tochtergesellschaft der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens gleichgestellt werden kann. Letzteres unterliegt der gerichtlichen Überprüfung der Gerichte des betroffenen Mitgliedstaates.
- Der Verkauf von Aktienanteilen ist grundsätzlich nach Art. 135 Abs. 1 lit. f MwStSystRL 2006/112 umsatzsteuerfrei.
- Ein Recht auf Vorsteuerabzug für bezogene Eingangsleistungen ist nicht gegeben, wenn diese Leistungen (als Bestandteil des Verkaufspreises) im direkten Zusammenhang zur Anteilsveräußerung stehen. Hingegen ist der Vorsteuerabzug zulässig, wenn die bezogenen Leistungen zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftliche Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätze gehören.
- Die Veräußerung der Anteile in mehreren Schritten wirkt sich nicht auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Aktienveräußerung aus.

Leistungen von Personalberatern als Beratungsleistungen

Der BFH hat mit Urteil vom 18.06.2009 (Az. V R 57/07, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass die berufstypischen Leistungen sogenannter Personalberater in der Regel Beratungsleistungen i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG darstellen und deshalb an dem Ort als ausgeführt gelten, an welchem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Der BFH hob mit diesem Urteil die Vorentscheidung des FG München (Az. 3 K 4881/03) auf, welches die Leistungen eines Personalberaters als sonstige Leistung bewertete, die gemäß § 3a Abs. 1 UStG dort als ausgeführt gelten sollte, wo der Leistungserbringer seinen Sitz hat. In dem zu entscheidenden Sachverhalt erbrachte die Klägerin Leistungen, die im wesentlichen darin bestanden, ihre Kunden bei der Entscheidungsfindung für die Besetzung von Stellen zu unterstützen, indem sie u.a. die Stellenausschreibung organisierte, die Bewerbungen und Bewerber sortierte, die in Frage kommenden Bewerber dem Kunden präsentierte und Empfehlungen zur Stellungbesetzung abgab. Der BFH begründete seine Entscheidung damit, dass die Leistung eines Personalberaters zu den Tätigkeiten gehöre, die ein Berater hauptsächlich und gewöhnlich ausübe, wenn er Informationen vermittelt, die zur Lösung konkreter Fragen beitragen. Die Leistung der Klägerin sei das Erstellen einer fundierten und qualifizierten

Empfehlung zur Besetzung einer bestimmten Position und damit eine Beratungsleistung. Bei der Einschätzung der Leistungen als Beratungsleistungen bezog der BFH auch die „Grundsätze zur Abgrenzung von Personalberatung und Arbeitsvermittlung bei der Besetzung von Stellen für Führungskräfte der Wirtschaft“ der Bundesanstalt für Arbeit ein (Runderlass 88/90 vom 05.07.1990).

6 Grunderwerbsteuer

Anforderungen an ordnungsgemäße Anzeige eines Erwerbsvorgangs

Mit seiner Entscheidung vom 29.10.2008 (Az. II R 9/08, BFH/NV 2009, S. 1832) hat der BFH entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Hamburg vom 18.07.2007 (Az. 3 K 70/07, EFG 2009, S. 1978) entschieden, dass eine wirksame Anzeige des Eigentumsübergangs an inländischen Grundstücken nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GrEStG für Grunderwerbsteuerzwecke nur dann vorliegt, wenn die Übermittlung der Anzeige auch an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts erfolgt oder sich zumindest ihrem Inhalt nach eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts richtet. Im entschiedenen Sachverhalt informierte der Steuerpflichtige in einer allgemein an das zuständige Finanzamt gerichteten Mitteilung über einen Eigentumsübergang an inländischen Grundstücken und das bisher fehlende Einvernehmen mit der Bewertungsstelle über die Bewertung dieser Grundstücke. Nach Auffassung des BFH kommt der Steuerpflichtige mit diesem Schreiben jedoch nicht seiner Anzeigepflicht i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG nach. Dies hat zur Konsequenz, dass der Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamts unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO noch innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen ist. Die Nichterfüllung der Anzeigepflicht durch den Steuerpflichtigen begründet der BFH damit, dass der Tätigkeitsbereich des zuständigen Finanzamtes nicht auf die Grunderwerbsteuer beschränkt ist und die Grunderwerbsteuerstelle daher keine Kenntnis vom Inhalt des Schreibens erhielt. Zudem enthielt das Schreiben keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Grunderwerbsteuer, sodass das Finanzamt dieses nicht ohne weitere Sachprüfung der Grunderwerbsteuerstelle zuordnen konnte. Dabei bewirkt der Umstand, dass das Finanzamt die Grunderwerbsteuerrechtliche Bedeutung des Schreibens bei verständiger Würdigung des mitgeteilten Sachverhalts hätte erkennen können, nicht die Ordnungsmäßigkeit der Anzeige.

Keine Verwertungsbefugnis ohne Substanzbeteiligung

In seinem Urteil vom 29.07.2009 (Az. II R 2/08, BFH/NV 2009, S. 1833) entschied der BFH entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 11.12.2007 (Az. 5 K 9/05, DStRE 2009, S. 41), dass die bloße Möglichkeit zur Verfolgung eines eigenen wirtschaftlichen Interesses dahingehend, einen Grundstücksverkäufer zum Abschluss weiterer Verträge zu bestimmen, keine Substanzbeteiligung am Grundstück i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG darstellt. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann sich die Verwertungsbefugnis an einem inländischen Grundstück entweder aus dem Recht zur Nutzung oder aus dem Recht, das Grundstück wie ein Zwischenerwerber auf eigene Rechnung zu veräußern, ergeben. Beide Möglichkeiten der Verwertung verlangen eine Beteiligung an der Substanz des Grundstücks, die bei rechtlicher Verwertungsmöglichkeit durch Teilhabe am Erlös und bei wirtschaftlicher Verwertungsmöglichkeit mittels Nutzung durch Wertbeteiligung in anderer Weise zu erfolgen hat. Im vorliegenden Sachverhalt wurde einem Bauunternehmen von der Stadtverwaltung die Möglichkeit gewährt, Grundstücke mit den noch zu erstellenden Gebäuden als einheitlichen Erwerbsgegenstand anzubieten. Die Reservierung der Grundstücke für die vom Bauunternehmen erworbenen Kaufinteressenten sicherte diesem zwar die Bebauung, jedoch wurde damit mangels Beteiligung am Verkaufserlös des bisherigen Grundstückseigentümers und fehlender verbilligter Abgabe der Baugrundstücke an das Bauunternehmen keine Beteiligung an der jeweiligen Grundstückssubstanz begründet.

7 Abgabenordnung

Nachträgliches Bekanntwerden einer Gewinnverteilungsabrede

Mit Urteil vom 24.06.2009 (Az. IV R 55/06, www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH entschieden, dass es auf ein grobes Verschulden am nachträglichem Bekanntwerden einer Gewinnverteilungsabrede für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO nicht ankommt. Damit hält der erkennende Senat nicht mehr an seiner im Urteil vom 07.05.1987 (AZ. IV R 33/85, BFH/NV 1987, S. 775) vertretenen Auffassung fest. Ein grobes Verschulden sei im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nach Satz 2 dieser Regelung unbeachtlich, weil die nachträglich dem Finanzamt bekannt gewordene Gewinnverteilungsabrede zugleich bei dem Feststellungsbeteiligten, dessen Gewinnanteil sich erhöht, eine Tatsache i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist. Diesem Ergebnis entspricht, dass der Rechtsgedanke des § 174 Abs. 1 AO die doppelte Erfassung von Gewinnanteilen verbietet. Hierzu käme es aber, wenn nur die Gewinnanteile, soweit sie sich erhöhten, nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden müssten, die Gewinnanteile der anderen Beteiligten aber nicht verringert würden.

Einreichung von Unterlagen nach Zusendung des Bp-Berichts

Mit Urteil vom 08.07.2009 hat der BFH (Az. XI R 64/07, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses einer Außenprüfung in einem Betriebsprüfungsbericht keine letzte Ermittlung im Rahmen der Außenprüfung darstellt und damit nicht der Ablauf der Festsetzungsfrist hinausgeschoben wird. Unter Bezugnahme auf bisherige BFH-Rechtsprechung legte der XI. Senat das Tatbestandsmerkmal „Ermittlungen“ i.S.d. § 171 AO in der Weise aus, dass unter „Ermittlungen“ diejenigen Maßnahmen eines Betriebsprüfers fallen, die auf eine umfassende Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen gerichtet sind. Da das Erstellen eines Betriebsprüfungsberichts nicht der Überprüfung von Besteuerungsgrundlagen dient, sondern sich darauf beschränkt, das Ergebnis der vorausgehenden Ermittlungen und Überprüfungen darzustellen, ist darin keine Ermittlungshandlung des Betriebsprüfers zu sehen. Festsetzungsverjährung tritt – wie im Urteilsfall streitig – auch dann ein, wenn die Ursache für das Zurückstellen der Auswertung der Prüfungsfeststellungen beim Steuerpflichtigen lag. Dem Eintritt der Festsetzungsverjährung kann jedoch entgegenstehen, dass der Prüfer auf Einwendungen des Steuerpflichtigen und wegen nachgereichter Unterlagen weitere Ermittlungen „im Rahmen der Außenprüfung“ durchführt. Zur diesbezüglichen Sachverhaltsaufklärung erfolgte eine Zurückverweisung an das Finanzgericht.

Einspruchsrücknahme – Feststellungslast für Zugangszeitpunkt; keine Wiedereinsetzung nach versäumter Rücknahmefrist

Das Finanzgericht Hamburg hat in seinem Urteil vom 05.03.2009 (Az. 3 K 176/09, rkr., DStRE 2009, S. 1272) entschieden, dass der Steuerpflichtige für die Rechtzeitigkeit der Einspruchsrücknahme vor der verbösernden Einspruchsentscheidung selbst die Feststellungslast trägt und nach Versäumen der vom Finanzamt gesetzten Frist zur Einspruchsrücknahme eine Wiedereinsetzung i.S.v. § 110 AO nicht in Betracht kommt. Im Streitfall war es dem Steuerpflichtigen nicht möglich zu beweisen, dass seine Einspruchsrücknahme dem Finanzamt vor dem Ende der vom Finanzamt festgesetzten Frist zugegangen war. Das Gericht machte deutlich, dass der Absendetag beim Steuerpflichtigen als Beweis des Zugangszeitpunkts beim Finanzamt nicht ausreicht. Bloße Zweifel an der Richtigkeit des Eingangsdatums (Datum des Eingangsstempels) genügen nicht. Die Feststellungslast für den Zeitpunkt des Zugangs trägt der Steuerpflichtige. Zudem kommt eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gemäß § 110 AO wegen unverschuldeter Verspätung der Einspruchsrücknahme oder wegen Versäumens der in der Verböserungsankündigung gewährten Rücknahmefrist nicht in Betracht. Das Finanzamt hat mit der Stellungnahmefrist in der Verböserungsankündigung lediglich eine behörd-

liche Frist gesetzt, die keine Wiedereinsetzung zulässt. Die Wiedereinsetzung nach § 110 AO ist nur bei Versäumung einer „gesetzlichen“ Frist möglich. Für die Einspruchsentscheidung selbst und den davon gemäß § 362 AO letztmöglichen Zeitpunkt der Einspruchsrücknahme durch den Steuerpflichtigen ist keine gesetzliche Frist bestimmt.

Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 lit. a) lit. bb) UStG stellt Grundlagenbescheid dar

Mit Urteil vom 20.08.2009 (Az. V R 25/08, www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH entschieden, dass es sich bei einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 lit. a) lit. bb) UStG um einen Grundlagenbescheid i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO handelt. Für die Annahme einer Bindungswirkung ist grundsätzlich eine gesetzliche Regelung erforderlich. Ohne gesetzlich angeordnete Bindungswirkung hält der BFH einen Grundlagenbescheid nur dort für möglich, wo Sachverhalte zu beurteilen sind, die die Finanzbehörde mangels eigener Sachkunde nicht selbst nachzuprüfen vermag. Über die in § 4 Nr. 21 lit. a) lit. bb) UStG aufgeführte Voraussetzung der Berufs- oder Prüfungsvorbereitung hat nicht das Finanzamt, sondern die zuständige Landesbehörde in einem gesonderten Bescheinigungsverfahren zu entscheiden. Die Bescheinigung der Finanzbehörde ist dabei für das Finanzamt bindend, selbst wenn im Bescheinigungsverfahren nur über eine, nicht über alle Voraussetzungen der Steuerfreiheit der Norm zu entscheiden ist.

8 Private Einkommensteuer

Grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch bei Verkauf und (Wieder-)Ankauf gleichartiger Wertpapiere am selben Tag

Werden Wertpapiere, die innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Verlust veräußert werden, am selben Tage in gleicher Art und Anzahl, aber zu unterschiedlichem Kurs wieder gekauft, so liegt darin nach Ansicht des BFH im Urteil vom 25.08.2009 (Az. IX R 60/07, DStR 2009, S. 2188) kein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO. Der BFH bestätigte damit die Auffassung der Vorinstanz (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 01.08.2007, Az. 1 K 51/06, DStRE 2008, S. 242, vgl. praxis-forum 4/2008). Im Streitfall hatten die Kläger börsennotierte Aktien von zwei Kapitalgesellschaften jeweils innerhalb der Jahresfrist mit Verlust veräußert und am selben Tag Aktien dieser Gesellschaften in gleicher Art und Anzahl, allerdings zu einem unterschiedlichen Preis, wieder erworben. Das Finanzamt erkannte die Verluste aus dem Verkauf wegen Gestaltungsmissbrauchs nicht an. Dies sah der BFH anders. Wenn es dem Zweck des § 23 EStG entspricht, realisierte Wertänderungen in Gestalt von Veräußerungsgewinnen aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertdurchgängen eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen, stellt es keinen Gestaltungsmissbrauch dar, wenn der Steuerpflichtige gleichartige Wertpapiere kurz nach deren Veräußerung zu unterschiedlichen Preisen wieder erwirbt. Angesichts der Schwankungsbreite börsennotierter Wertpapiere und des daraus resultierenden Kursrisikos bewegt er sich insoweit im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben. Es steht in seinem Belieben, ob, wann und mit welchem Risiko er von ihm gehaltene Wertpapiere ankauft, verkauft und danach wieder ankauft. Bei dem Verkauf von Wertpapieren und dem anschließenden Wiederkauf gleichartiger Wertpapiere zu unterschiedlichen Ankaufs- und Verkaufspreisen handelt es sich damit um eigenständige und damit auch separat zu beurteilende Vorgänge.

Tarifbegünstigte Abfindungsentschädigung des Geschäftsführers einer Komplementär-GmbH

Eine Abfindungszahlung, die ein GmbH-Geschäftsführer zur Vermeidung einer Kündigung für die Auflösung seines Anstellungsvertrages erhält, stellt auch dann eine tarifbegünstigte Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 lit. a) EStG dar, wenn die GmbH Gesellschafter-Geschäftsführerin einer Mitunternehmerschaft (Klägerin) ist und der Geschäftsführer an dieser minderheitsbeteiligter Mitunternehmer ist. Dies hat der BFH mit Urteil vom

24.06.2009 (Az. IV R 94/06, DStRE 2009, S. 1237) entschieden. Voraussetzung für eine Entschädigungszahlung i.S.d. § 24 Nr. 1 lit. a) EStG sei, dass der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite veranlasst oder vom Steuerpflichtigen selbst unter rechtlchem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck herbeigeführt worden ist. Dies sei im vorliegenden Fall zutreffend, da andernfalls der Anstellungsvertrag gekündigt worden wäre. Es handele sich dabei auch um außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, da durch die Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum eine erhöhte steuerliche Belastung eintrete. Die Abfindung sei Ersatz für entgehende, also künftig nicht mehr entstehende Einnahmen. Es sei insoweit ohne Bedeutung, dass der (ehemalige) Geschäftsführer weiter als Unterbeteiligter Einkünfte aus der mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin erziele.

Berücksichtigung fehlgeschlagener Aufwendungen als Anschaffungskosten einer GmbH-Beteiligung

Die durch einen fehlgeschlagenen Einbringungsversuch einer wesentlichen GmbH-Beteiligung in eine AG entstandenen Rechts- und Beratungskosten können bei einer späteren Veräußerung der GmbH-Beteiligung als Anschaffungskosten der Beteiligung den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn mindern. Dies entschied das FG Baden-Württemberg mit Gerichtsbescheid vom 19.12.2008 (Az. 1 K 71/07, DStRE 2009, S. 1238, rkr.). Im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH vom 10.11.1998, Az. VIII R 6/96, DStR 1999, S. 411) sei für den Bereich des § 17 EStG der Begriff der Anschaffungskosten weit auszulegen. Er umfasse mithin alle durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Aufwendungen für die Beteiligung, die bisher nicht als Werbungskosten oder Veräußerungskosten abziehbar sind oder waren. Somit müssen Anschaffungskosten all jene Aufwendungen sein, die bislang steuerlich nicht berücksichtigungsfähig waren.

Aufwandsentschädigungszahlungen von Vereinen an ehrenamtliche Vorstände

Das Bundesministerium der Finanzen weist mit Schreiben vom 14.10.2009 (Az. IV C 4 – S 2121/07/0010, DStR 2009, S. 2254) darauf hin, dass die Zahlung von pauschalen Tätigkeitsvergütungen i.S.d. § 3 Nr. 26a EStG an den ehrenamtlich tätigen Vorstand nur zulässig sei, wenn dies aufgrund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen sei. Andernfalls verstoße der Verein bei Zahlung einer solchen Vergütung gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Die regelmäßig in den Satzungen enthaltene Aussage „Es darf keine Person ... durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden“ (vgl. Anl. 1 zu § 60 AO; dort § 4 der Mustersatzung) sei keine satzungsmäßige Zulassung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder. Tatsächlich entstandene Aufwendungen, wie beispielsweise Büromaterial, Telefon- oder Fahrtkosten seien jedoch, auch ohne Einzelnachweis, zulässig. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn durch die pauschalen Zahlungen auch Arbeits- und Zeitaufwand abgedeckt werden soll. Die Zahlungen dürfen nicht unangemessen hoch sein. Hat ein Verein bereits Tätigkeitsvergütungen ohne entsprechende Regelungen in der Satzung gezahlt, so wird nach dem BMF-Schreiben von einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit abgesehen, wenn die Zahlungen nicht unangemessen hoch gewesen sind und die Mitgliederversammlung bis zum 31.12.2010 eine Satzungsänderung beschließt. An Stelle einer Satzungsänderung genügt auch ein Beschluss des Vorstands über den künftigen Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen.

9 Erbschaftsteuer

Erfüllung eines formunwirksamen Schenkungsversprechens durch den Erben als Nachlassverbindlichkeit

Streitig war im zugrundeliegenden Urteilsfall, ob ein noch zu Lebzeiten gegebenes, jedoch formunwirksames Schenkungsversprechen als Nachlassverbindlichkeit im Rahmen

der Erbschaftsteuererklärung geltend gemacht werden könne. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Formunwirksamkeit des Versprechens nur zu Lebzeiten des Versprechenden hätte geheilt werden können, im Falle des vorherigen Versterbens die Vorschriften über die Verfügung von Todes wegen anzuwenden seien und somit eine Berücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit ausscheide. Diese Ansicht des Finanzamts teilte das Hessische Finanzgericht in seinem Urteil vom 09.12.2008 (Az. 1 K 1709/06, DStRE 2009, S. 1316) jedoch nicht. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung habe dieser für den Fall eines formunwirksamen Vermächtnisses entschieden, dass durch den tatsächlichen Vollzug des vom Erblasser Gewollten gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO das wirtschaftliche Ergebnis auch für die Besteuerung nach dem Erbschaftsteuergesetz zu beachten sei. Nach Ansicht des Gerichts unterscheide sich die vorliegende Fallgestaltung nicht von der Erfüllung eines formunwirksamen Vermächtnisses durch den Erben. Gegen die Entscheidung wurde Revision eingelegt, über deren Ausgang wir berichten werden (Az. des BFH: II R 6/09).

IV Veranstaltungen

Lohnsteuer & Sozialversicherung 2010

Hannover:	20.01.2010
München:	26.01.2010
Düsseldorf:	27.01.2010
Leipzig:	28.01.2010
Frankfurt:	03.02.2010
Hamburg:	03.02.2010
Kontakt:	Manuela Gargulak, Tel: +49 (0)211 8772 3356

Internationale Verrechnungspreise

München:	25.02.2010
Hamburg:	02.03.2010
Düsseldorf:	04.03.2010
Hannover:	11.03.2010
Frankfurt:	23.03.2010
Stuttgart:	19.04.2010
Kontakt:	Nancy Bennewitz, Tel: +49 (0)89 29036 8798

Gestaltung von Verrechnungspreisen für Automobilzulieferer

Frankfurt:	29.04.2010
Kontakt:	Sonja Prümmer, Tel: +49 (0)211 8772 2158

V Fristen

Umsatzsteuer (Monatszahler):	10.12.2009
Lohnsteuer (Monatszahler):	10.12.2009
Einkommensteuer:	10.12.2009
Körperschaftsteuer:	10.12.2009

Sie möchten das praxis-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten? Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an:
praxis-forum@deloitte.de

10719 Berlin

Kurfürstendamm 23
Tel: +49 (0)30 25468 01

01097 Dresden

Theresienstraße 29
Tel: +49 (0)351 81101 0

40476 Düsseldorf

Schwannstraße 6
Tel: +49 (0)211 8772 01

99084 Erfurt

Anger 81
Tel: +49 (0)361 65496 0

60486 Frankfurt am Main

Franklinstraße 50
Tel: +49 (0)69 75695 01

Consulting:
Franklinstraße 46–48
Tel: +49 (0)69 97137 0

85354 Freising

Weihenstephaner Berg 4
Tel: +49 (0)8161 51 0

06108 Halle (Saale)

Bornknechtstraße 5
Tel: +49 (0)345 2199 6

20355 Hamburg

Hanse-Forum
Axel-Springer-Platz 3
Tel: +49 (0)40 32080 0

30159 Hannover

Georgstraße 52
Tel: +49 (0)511 3023 0

Consulting:
Theaterstraße 15
Tel: +49 (0)511 93636 0

50672 Köln

Magnusstraße 11
Tel: +49 (0)221 97324 0

04317 Leipzig

Seemannstraße 8
Tel: +49 (0)341 992 7000

39104 Magdeburg

Hasselbachplatz 3
Tel: +49 (0)391 56873 0

68165 Mannheim

Reichskanzler-Müller-Straße 25
Tel: +49 (0)621 15901 0

81669 München

Rosenheimer Platz 4
Tel: +49 (0)89 29036 0

90482 Nürnberg

Business Tower
Ostendstraße 100
Tel: +49 (0)911 23074 0

70597 Stuttgart

Löffelstraße 42
Tel: +49 (0)711 16554 01

69190 Walldorf

Altrottstraße 31
Tel: +49 (0)6227 7332 60

Redaktion: Johannes Huken

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Über Deloitte

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktcompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 169.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

