

# praxis-forum

## Aktuell, umfassend und praxisrelevant: Neuer Deloitte-Kommentar zum Gewerbesteuergesetz

Die Gewerbesteuer wurde in den steuer- und haushaltspolitischen Diskussionen der letzten Jahre immer wieder in Frage gestellt. Sie hat sich aber bis heute nicht nur behauptet, sondern ihre Bedeutung ist sogar gestiegen. Mit den Gesetzesänderungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wurde zwar der Körperschaftsteuersatz gesenkt, zur Gegenfinanzierung jedoch insbesondere die gewerbesteuerlichen Vorschriften zur Hinzurechnung verschärft. Daher macht die Gewerbesteuer bei Kapitalgesellschaften inzwischen etwa die Hälfte der Steuerbelastung aus. Nach der Lohn- und Umsatzsteuer ist sie die Steuer mit dem höchsten Aufkommen und für Städte und Gemeinden die wichtigste Einnahmequelle. Obwohl gewerbesteuerliche Fragestellungen mehr denn je im Fokus stehen, führt die Gewerbesteuer im Schrifttum eher ein Schattendasein.

Die genannten Eingriffe in die Gesetzesdogmatik werfen viele ungelöste Fragen auf, die auch durch die Veröffentlichung eines koordinierten Ländererlasses der Finanzverwaltung vom 04.07.2008 keiner abschließenden Klärung zugeführt werden konnten. Insbesondere die vielfältigen Fragestellungen bei den geänderten und in der Praxis bedeutsamen Hinzurechnungsvorschriften waren Anlass für Deloitte, einen Kommentar zum Gewerbesteuergesetz zu verfassen.

Der Kommentar wurde von erfahrenen Autoren aus der Beratungspraxis von Deloitte erstellt. Gewerbesteuerliche Vorschriften, die in speziellen Branchen (z.B. Immobilienwirtschaft, Banken) oder speziellen Situationen (Inbound, Outbound, Mittelstand) Anwendung finden, werden von Experten aus den jeweiligen steuerlichen Fachbereichen kommentiert.

Die Kommentierung orientiert sich insbesondere an den speziellen Bedürfnissen der Praxis und bietet nützliche Hilfestellungen bei der täglichen Arbeit in der Beratung oder im Unternehmen. In zahlreichen Beispielen lassen die jeweiligen Autoren ihr langjähriges Expertenwissen aus den verschiedenen steuerlichen Fachbereichen in die Kommentierung einfließen. Zudem erleichtern ein umfangreiches Stichwortverzeichnis, die grafische Hervorhebung von Schlagwörtern sowie Erläuterungen in ABC-Form das schnelle Auffinden maßgebender Regelungen und Lösungen und sorgen damit für einen leichten Umgang mit der steuerlich komplexen Materie.

Der Kommentar wird voraussichtlich im September im NWB-Verlag erscheinen.

### Kontakt

Gerd Bunzeck, Tel: +49 (0)211 8772 3808, [gbunzeck@deloitte.de](mailto:gbunzeck@deloitte.de)

Johannes Huken, Tel: +49 (0)211 8772 3810, [jhuken@deloitte.de](mailto:jhuken@deloitte.de)

## I Gesetzgebung

### **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz: Bundeskabinett verabschiedet Entwurf einer Rechtsverordnung**

Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz ermächtigt die Bundesregierung, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten für Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten festzulegen, die nicht zum Auskunftsaustausch in Steuersachen entsprechend dem aktuellen OECD-Standard bereit sind (nicht kooperierende Jurisdiktionen) und bei Nichterfüllung dieser Pflichten bestimmte steuerliche Vorschriften ganz oder teilweise nicht anzuwenden.

Das Bundeskabinett hat nun am 05.08.2009 den Entwurf für eine Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung verabschiedet.

Auf folgende wesentliche Punkte des Regierungsentwurfs möchten wir hinweisen:

- Einführung einer Bagatellgrenze von € 10.000 hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland (nicht kooperierende Jurisdiktionen) mit Personen, die keine nahe stehenden Personen sind.
- Zur Gewährleistung von Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll nun das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder sowie im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie nicht kooperierende Jurisdiktionen in einem im Bundessteuerblatt bekannt zu gebenden Schreiben benennen. Im Referentenentwurf war noch eine alleinige Ermächtigung des BMF vorgesehen.
- Bei erstmaliger Anwendung des § 147a AO (Aufbewahrungspflichten bei positiven Überschusseinkünften > € 500.000) im Besteuerungszeitraum 2010 sind die Einkünfte des Besteuerungszeitraums 2009 maßgebend.
- Die Regelungen zur völligen oder teilweisen Versagung der Entlastung vom Steuerabzug (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG, § 44a Abs. 9 EStG) sind erstmals auf Gewinnausschüttungen, die nach dem 31.12.2009 gezahlt oder gutgeschrieben werden, anzuwenden.

Der Verordnung muss nun noch der Bundesrat zustimmen. Die nächste reguläre Sitzung des Bundesrats findet am 18.09.2009 statt.

### **Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung – VorstAG**

Am 05.08.2009 ist das Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung vom 31.07.2009 (BGBl. I, S. 2509) in Kraft getreten, das Leitlinien für die Angemessenheit einer Vorstandsvergütung bei börsen- und nicht börsennotierten Aktiengesellschaften regelt.

Das Gesetz bringt zahlreiche Neuerungen für die Bestimmung angemessener Vorstandsvergütungen. Im Zentrum steht dabei in der Folge der Finanzmarktkrise die Ausrichtung der Vergütungsstruktur auf das Ziel einer nachhaltigen Unternehmensentwicklung. Auch soll es künftig leichter möglich sein, Vorstandsgehälter bei einer Verschlechterung der Lage des Unternehmens zu kürzen.

Im Wesentlichen resultieren aus dem VorstAG folgende Änderungen:

- Gemäß § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG n.F. hat der Aufsichtsrat künftig bei der Festsetzung der Vergütungen des Vorstands ausdrücklich dafür zu sorgen, dass diese in einem angemessenen Verhältnis zu den Leistungen des Vorstands stehen und die üblichen Vergütungen nicht ohne besondere Gründe übersteigen. Hierbei ist sowohl ein horizon-

taler Vergleich (Branchen-, Größen- und Landesvergleich) als auch ein vertikaler Vergleich (Vergütungsgefüge im eigenen Unternehmen) vorzunehmen. Hilfreich kann hier die Website [www.verguetungsregister.de](http://www.verguetungsregister.de) sein.

- Bei börsennotierten Gesellschaften ist die Vergütungsstruktur auf eine nachhaltige Unternehmensentwicklung auszurichten (§ 87 Abs. 1 Satz 2 AktG n.F.). Variable Vergütungsbestandteile sollen eine mehrjährige Bemessungsgrundlage haben und für außerordentliche Entwicklungen soll der Aufsichtsrat eine Begrenzungsmöglichkeit vereinbaren.
- Laut § 193 Abs. 2 Satz 4 AktG n.F. können Aktienoptionen künftig frühestens vier (bisher: frühestens zwei) Jahre nach Einräumung der Option ausgeübt werden. Damit soll ein stärkerer Anreiz zu nachhaltigem Handeln zum Wohl des Unternehmens gegeben werden.
- Der Aufsichtsrat kann bei Verschlechterung der Unternehmenssituation leichter als bisher die Vorstandsbezüge herabsetzen (§ 87 Abs. 2 AktG n.F.).
- Die Entscheidung über die Vergütung eines Vorstandsmitglieds darf künftig nicht mehr an einen Ausschuss des Aufsichtsrates delegiert werden, sondern muss vom Plenum des Aufsichtsrates getroffen werden (§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG n.F.). Damit soll die Festsetzung der Vergütung transparenter werden.
- Die Haftung des Aufsichtsrates wird verschärft. Setzt der Aufsichtsrat eine unangemessene Vergütung fest, macht er sich gemäß § 116 Satz 2 AktG n.F. gegenüber der Gesellschaft schadensersatzpflichtig.
- Die Unternehmen werden künftig zu einer weitergehenden Offenlegung von Vergütungen und Versorgungsleistungen an Vorstandsmitglieder im Falle der Beendigung der Vorstandstätigkeit verpflichtet. Im Anhang des Jahres- bzw. Konzernabschlusses sind künftig alle Leistungen, die einem Vorstandsmitglied für den Fall seines vorzeitigen oder regulären Ausscheidens gewährt werden, aufzunehmen. Außerdem ist anzugeben, ob die Zusagen im Berichtsjahr geändert wurden (§ 285 Nr. 9 Buchst. a Satz 6 HGB n.F., § 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a Satz 6 HGB n.F.). Die erweiterten Offenlegungspflichten gelten für alle Jahres- und Konzernabschlüsse, die sich auf nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre beziehen.
- Gemäß § 93 Abs. 2 Satz 3 AktG n.F. ist bei Abschluss einer in der Praxis häufig anzutreffenden sog. „Directors and Officers Liability“-Versicherung (Versicherung zur Absicherung eines Vorstandsmitglieds gegen Risiken aus dessen beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft, kurz: D&O-Versicherung) künftig ein Selbstbehalt von mindestens 10 Prozent des Schadens bis mindestens zur Höhe des Eineinhalbfachen der festen jährlichen Vergütung des Vorstandsmitglieds vorzusehen. Diese Regelung gilt gemäß § 23 Abs. 1 EGAktG n.F. ab dem 01.07.2010 grundsätzlich auch für bereits bestehende Versicherungsverträge, sofern sich die Aktiengesellschaft nicht schon vor dem Inkrafttreten des Gesetzes gegenüber dem Vorstandsmitglied zur Gewährung von Versicherungsschutz ohne Selbstbehalt verpflichtet hat.
- Bei börsennotierten Gesellschaften kann die Hauptversammlung künftig laut § 120 Abs. 4 AktG n.F. über die Billigung des Systems der Vorstandsvergütung beschließen.
- Für börsennotierte Aktiengesellschaften wird durch eine Ergänzung von § 100 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AktG n.F. eine zweijährige Karenzzeit für den Wechsel vom Vorstand in den Aufsichtsrat eingeführt (Ausnahme: Die Wahl in den Aufsichtsrat erfolgt auf Vorschlag von Aktionären, die mehr als 25% der Stimmrechte an der Gesellschaft halten).

Weitere Informationen können unter [www.bmj.de/managergehaelter](http://www.bmj.de/managergehaelter) eingesehen werden.

## II Bilanzierungsforum

### **Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Windkraftanlagen sowie Aktivierung von Gründungs-, Anlauf- und Platzierungskosten als Anschaffungs(neben)kosten**

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 13.03.2009 (Az. 14 K 3638/05 F, EFG 2009, S. 1109) über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Windkraftanlagen sowie darüber entschieden, ob bestimmte Kosten Anschaffungskosten oder Betriebsausgaben darstellen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, die der Abschreibungsdauer die im Prospekt prognostizierte Laufzeit von 20 Jahren zugrunde gelegt hatte, entschied der Senat, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwölf Jahre beträgt. Er begründet seine Auffassung mit der grundsätzlichen Anwendbarkeit der amtlichen AfA-Tabelle, auf deren Anwendung zwar kein Rechtsanspruch besteht, die aber unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung sowie des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten ist. Weder die Verlängerung der Nutzungsdauer in der amtlichen AfA-Tabelle – nach Erwerb und Inbetriebnahme der Anlage – auf 16 Jahre noch die prognostizierte Betriebslaufzeit von 20 Jahren stellen eine Begründung dar, die eine längere AfA-Dauer der erworbenen Windkraftanlage rechtfertigen. Provisionsaufwendungen für die Eigenkapitalvermittlung sowie Aufwendungen für die Platzierungsgarantie und den Prospekt dienen der Finanzierung der Gesellschaft und werden nicht zwecks Anschaffung bzw. Errichtung der Windkraftanlagen gezahlt. Die BFH-Rechtsprechung zu Bauherrenmodellen und Immobilienfonds, wonach Provisionszahlungen basierend auf dem Gedanken der rechtsmissbräuchlichen Gestaltung von Vertragsbeziehungen als Anschaffungskosten zu qualifizieren sind, ist auf den Streitfall nicht übertragbar, da im Streitfall keine Indizien für eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung gegeben waren. Auch die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zu Immobilienfonds entsprechend für alle Fonds gelten sollen, überzeugte das Finanzgericht nicht. Die genannten Kosten stellen daher keine Anschaffungskosten dar. Lediglich die Kosten der Baubetreuung sind aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit der Errichtung und dem Betrieb der Windkraftanlagen aus Sicht des Finanzgerichts als Anschaffungskosten zu qualifizieren. Die Qualifikation fondsbedingter Nebenkosten als Betriebsausgaben widerspricht der im BMF-Schreiben vom 20.10.2003 (IV C 3 – S-2253a – 48/03, BStBl. I 2003, S. 546) geäußerten Auffassung, die BFH-Rechtsprechung zu Immobilienfonds auf alle Fonds anzuwenden. Es wird klargestellt, dass das „Sondersteuerrecht“ für Immobilienfonds nicht für andere Wirtschaftsgüter gilt. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ausgang wir berichten werden (Az. des BFH: IV R 15/09).

## III Steuerforum

### 1 Ertragsteuern

#### **Zur Einordnung einer mittelbaren Beteiligung an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers einer KG**

Dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg lag folgender Streitfall vor: Die Klägerin war Kommanditistin einer GmbH & Co. KG und Aktionärin einer AG, die wiederum Gesellschafterin der Haupt-Kommanditistin und der Komplementärin der KG war. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschied mit seinem Urteil vom 14.10.2008 (Az. 6 K 10256/04 B, DStRE 2009, S. 772), dass die Aktien nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören. Bei einer mittelbaren Beteiligung an der Komplementär-GmbH ist die Beteiligung nur dann dazu bestimmt, die Stellung des Mitunternehmers zu stärken, wenn nicht nur die Komplementär-GmbH keinen anderweitigen Geschäftsbetrieb unterhält, sondern auch die Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH weder über einen anderweitigen Geschäftsbetrieb von nicht nur ganz untergeordneter Bedeutung ver-

fügt, noch andere Beteiligungen hält und verwaltet. Soweit die Finanzverwaltung bei Bestehen eines eigenen Geschäftsbetriebs von nicht nur ganz untergeordneter Bedeutung eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II bejaht (OFD München v. 02.04.2001, S 2134 – 4/6 St 41, DStR 2001, S. 1032, unter 2.), vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen. Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen II kann auch nicht damit begründet werden, dass die Beteiligung an der AG für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft wäre, da wegen der eigenen Geschäftstätigkeit der AG und ihrer weiteren Beteiligungen nicht angenommen werden kann, dass die Klägerin die Aktien vorrangig im Interesse der KG hält. Die bloße konzernleitende Funktion sieht der Senat nicht als ausreichend an, um eine wesentliche wirtschaftliche Funktion bejahen zu können. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt. Über die Entscheidung des Verfahrens werden wir informieren (Az. des BFH: IV R 51/08).

### **Beteiligung einer Person an einzelnen Tätigkeiten einer KG als Innengesellschafterin**

In einem dem BFH vorgelegten Fall vereinbarte eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG individuelle Innengesellschaftsverträge mit Kommanditisten und anderen Personen. Die Innengesellschafter waren verpflichtet, ihre Leistungen für Aufträge einzubringen, die die KG mit Dritten vereinbarte und abrechnete. Sie wurden an den Ergebnissen der von ihnen durchgeführten Aufträge beteiligt („projektbezogene Gewinnverteilung“). Der BFH hat mit Urteil vom 23.04.2009 (Az. IV R 73/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) entschieden, dass die Beteiligung an einzelnen Tätigkeiten des Unternehmens einer KG als Innengesellschafter nur dann zur Annahme eines eigenständigen Gewerbebetriebs führt, wenn der betreffende Geschäftsbereich von den weiteren Tätigkeitsfeldern des Unternehmens hinreichend sachlich abgegrenzt ist. Diese Voraussetzung war hier nicht erfüllt, denn eine nur an einzelnen Geschäftsvorfällen orientierte Gewinnverteilungsabrede ist hierfür ebenso wenig ausreichend wie die Akquisition der Aufträge durch die Innengesellschafter. Der Umstand, dass das Unternehmen der KG eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit entfaltet, bedingt jedoch zugleich, dass die Innengesellschaftsverträge – für sich betrachtet – den Innengesellschaftern keine mitunternehmerische Beteiligung am Betrieb der KG vermitteln. Stattdessen sind nur die Gesellschafter Mitunternehmer, die Mitunternehmerisiko und -initiative tragen bzw. entfalten, folglich die Kommanditisten. Somit mindern die Gewinnanteile, die auf die nicht als Kommanditisten beteiligten Innengesellschafter entfallen, den Gewerbeertrag und sind bei den Nur-Innengesellschaftern aufgrund einzelunternehmerischer Tätigkeit zu erfassen.

### **Windkraftanlagen als Teilbetrieb**

Das Finanzgericht Hessen hat mit Urteil vom 10.03.2009 (Az. 8 K 2247/07, EFG 2009, S. 1122) entschieden, dass die Veräußerung einer von mehreren Windkraftanlagen (WKA), die sich in unmittelbarer räumlicher Nähe befanden, für Gewerbesteuerzwecke die Veräußerung eines sog. Teilbetriebs darstellt. Im Streitfall betreibt der Kläger an verschiedenen Standorten als Einzelunternehmer drei WKA. Die WKA wurden auf gesonderten Grundstücken erbaut, jede WKA hatte eine eigene Transformatoren-/Übergabestation und mit dem örtlich zuständigen Energieversorgungsunternehmen wurde jeweils ein gesonderter Vertrag zur Lieferung der erzeugten elektrischen Energie abgeschlossen. Ferner wurden Wartung, Finanzierung und Versicherung getrennt. Nach einiger Zeit wurde eine WKA an eine GmbH veräußert. Das Finanzgericht Hessen kam zum Ergebnis, dass es sich hierbei um einen selbstständigen Energieerzeugungsbetrieb handelt, der ohne jeden Bezug zu einer der anderen WKA selbstständig lebensfähig ist. Den von der Rechtsprechung im Übrigen genannten Abgrenzungsmerkmalen wie eigenes Personal, selbstständige Organisation, eigener Kundenstamm und eigene Preisgestaltung kommt wegen der branchenspezifischen Besonderheiten keine Bedeutung zu. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt. Über die Entscheidung des Verfahrens werden wir informieren (Az. des BFH: X R 23/09).

## 2 Umwandlungssteuerrecht

### **Übergang des Verlustvortrags nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. auch dann, wenn der für den Verlustvortrag ursächliche Betrieb durch ein anderes Unternehmen fortgeführt wird**

Mit Urteil vom 27.05.2009 (Az. I R 94/08, DStR 2009, S. 1531) hat der BFH entschieden, dass der übernehmende Rechtsträger in Verschmelzungsfällen nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. einen verbleibenden Verlustabzug auch dann geltend machen kann, wenn der für den Verlust verantwortliche Betrieb oder Betriebsteil von einem anderen Rechtsträger über die Fünfjahresfrist hinweg fortgeführt wird. Dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. lässt sich – entgegen BMF-Schreiben vom 16.04.1999 (BStBl. I 1999, S. 455, Tz. 43) – eine Einschränkung dahingehend, dass der übernehmende Rechtsträger den für den Verlust ursächlichen Betrieb oder Betriebsteil selbst fortführen muss, nicht entnehmen. Diese in § 8 Abs. 4 KStG a.F. enthaltene Einschränkung kann unter Hinweis auf die Einheitlichkeit des Gesetzeszweckes nicht in § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. hineingelesen werden.

Darüber hinaus hält der erkennende Senat – schon aus Kontinuitätsgründen – an seiner Rechtsprechung fest, dass ein im Übertragungsjahr bei dem übertragenden Rechtsträger eingetretener Verlust mit im Übertragungsjahr erzielten Gewinnen des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden kann.

## 3 Internationales Steuerrecht

### **Der Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen stellt keinen Anteil am Kapital der Gesellschaft i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie dar**

Das Vorabentscheidungsersuchen des Cour d'appel de Liège (Belgien) betraf die Auslegung von Art. 3 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten. In dem zu Grunde liegenden Fall hatte die Gesellschafterin einer belgischen Gesellschaft einer anderen – ebenfalls belgischen – Gesellschaft das Nießbrauchsrecht an den von ihr gehaltenen Anteilen eingeräumt. Obgleich es sich um einen rein belgischen Fall handelte, wurde dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Rechtsposition des Nießbrauchs als Innehaben eines Anteils am Kapital einer Gesellschaft i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie anzusehen ist. Nach Auffassung des EuGH (C-48/07, Urteil vom 22.12.2008, DStRE 2009, S. 801) ergibt sich aus Art. 3 der Richtlinie 90/435/EWG, dass der Begriff des Anteils am Kapital einer Gesellschaft nicht den Nießbrauch umfasst. Dies folgt aus der Tatsache, dass Art. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie auf das Verhältnis zwischen der Tochter- und der Muttergesellschaft als Eigentümer der Anteile an der Tochtergesellschaft abstellt. Der Nießbrauch an Anteilen einer Kapitalgesellschaft stellt folglich keinen Anteil am Kapital der Gesellschaft i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie dar.

Zwar betraf das Ausgangsverfahren einen rein belgischen Sachverhalt, jedoch wies der EuGH darauf hin, dass das Gemeinschaftsrecht in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte verlange, dass ein Mitgliedsstaat, der zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung Dividenden einer gebietsansässigen Gesellschaft sowohl beim Volleigentümer der Anteile als auch bei einem Nießbraucher von der Besteuerung ausnimmt, ebenfalls Dividenden von der Besteuerung ausnehmen muss, die von einem gebietsansässigen Volleigentümer oder Nießbraucher von einer in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Gesellschaft bezogen werden.

### **Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten an inländischen Sportveranstaltungen in Deutschland steuerfrei**

Der BFH hat mit Urteil vom 04.03.2009 (Az. I R 6/07, DStRE 2009, S. 797) entschieden, dass die Überlassung von Live-Fernsehübertragungsrechten an inländischen Sportveranstaltungen durch eine im Ausland ansässige Gesellschaft an eine inländische Rundfunkanstalt zur Ausstrahlung im Inland zwar zu Einkünften der ausländischen Gesellschaft i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG 2002 führt, die gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 dem Steuerabzug unterliegen, die betreffenden Vergütungen an die im Urteilsfall in der Schweiz ansässige Gesellschaft dürfen indes nach dem DBA-Schweiz nicht in Deutschland besteuert werden (entgegen BMF-Schreiben vom 30.05.1995, BStBl. I 1996, S. 89, Tz. 6). Das gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft die Rechte ihrerseits von dem originären Rechteinhaber erworben hat.

Darüber hinaus ist nun höchstrichterlich geklärt, dass auch der Vergütungsschuldner den in diesem Zusammenhang vom Bundesamt für Finanzen (jetzt Bundeszentralamt für Steuern) ursprünglich angestrebten Widerruf einer Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 anfechten kann. Denn ein Widerruf berührt seine Rechtsstellung insoweit, als er in der Folge die vereinbarte Vergütung nicht mehr ungekürzt auszahlen darf und bei einem Verstoß gegen seine (erneute) Abzugs- und Abführungspflicht einem Haftungsrisiko ausgesetzt ist.

### **Definitivwirkung der Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften**

In der Rechtsache I R 53/07 hat der BFH mit Urteil vom 22.04.2009 (DStR 2009, S. 1469) zur Definitivwirkung der Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen an schweizerische Kapitalgesellschaften entschieden und damit – entgegen der Erwartungen – die Frage nicht zur Vorabentscheidung dem EuGH vorgelegt. Der BFH hat den Anspruch einer schweizerischen Kapitalgesellschaft auf Erstattung der auf Ausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft fälligen Kapitalertragsteuer nach den nationalen Vorschriften verneint. Darüber hinaus hat er auch einen Verstoß dieser nationalen Vorschriften gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verneint, da die Lage der schweizerischen Muttergesellschaft als nicht vergleichbar mit der Lage einer deutschen Muttergesellschaft angesehen werden kann. Nach der Rechtsprechung des EuGH träge die Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die Pflicht, eine mehrfache Belastung zu vermeiden, die durch die im DBA-Schweiz vereinbarte Anrechnungsverpflichtung mit zunehmenden Unschärfen erfüllt werde.

Dieses Urteil ist insoweit überraschend, als der EuGH bereits in der Rechtssache Amurta (Urteil vom 08.11.2007, C – 379/05) festgestellt hat, dass es einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, wenn abfließende Dividenden steuerlich ungünstiger behandelt werden als Dividenden an innerstaatliche Empfänger. Zwar befinden sich nicht gebietsansässige Anteilseigner nicht unbedingt in einer Situation, die gebietsansässigen Anteilseignern vergleichbar sei, die Situation des gebietsfremden Anteilseigners nähert sich jedoch derjenigen des gebietsansässigen Anteilseigners zumindest dann an, wenn beide der Besteuerung des Quellenstaates unterworfen werden. Auf Grund dieser vergleichbaren Situationen muss nach der Rechtsprechung des EuGH die Behandlung des nicht gebietsansässigen Anteilseigners gleichwertig der Behandlung sein, die gebietsansässige Anteilseigner erfahren. Doppelbesteuerungsabkommen sind nur dann dazu geeignet, eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit aufzuheben, wenn sie die Ungleichbehandlung abfließender Dividenden vollständig neutralisieren. Dies ist nur durch eine vollständige Anrechnung der Quellensteuer im Sitzstaat des Empfängers sichergestellt. Insoweit kann die im Methodenartikel des DBA-Schweiz vereinbarte Anrechnungsmöglichkeit nicht zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit herangezogen werden.

## **Besteuerung des Gehalts des Geschäftsführers einer schweizerischen AG für Tätigkeiten in Staaten, mit denen kein DBA besteht**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (Az. 4 K 138/07, Urteil v. 23.09.2008, DStRE 2009, S. 855) hatte darüber zu entscheiden, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht bezüglich der Gehaltsanteile des Geschäftsführers einer schweizerischen AG, die auf Tätigkeiten, die in Staaten ohne DBA ausgeübt wurden, ausgezahlt werden. Der Sachverhalt wies die Besonderheit auf, dass der Steuerpflichtige sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wurde. Unstrittig war, dass er auf Grund des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen für Zwecke des DBA-Schweiz als in der Schweiz ansässig galt. Die deutsche Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dass das Besteuerungsrecht für die Teile der Tätigkeitsvergütung, die auf Tätigkeiten in Staaten, mit denen kein DBA besteht, gezahlt werden, Deutschland zustehe, da diese Vergütungsteile „nicht aus der Schweiz stammten“. Das Finanzgericht hat mit seinem Urteil die Rechtsprechung des BFH bestätigt, wonach ein leitender Angestellter seine Leitungstätigkeit regelmäßig am Ort der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft ausübt, sofern die Tätigkeit nicht lediglich im Ausland sich auswirkende Tätigkeiten umfasst. Das Gehalt des Geschäftsführers konnte daher nur in der Schweiz besteuert werden. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 110/08). Wir werden Sie über den Ausgang des Verfahrens informieren.

## **Abfindungszahlung aus inländischem Arbeitsverhältnis nach Wegzug in die Schweiz**

Dem Urteil des Finanzgerichts München (Urteil v. 24.10.2008, Az. 8 K 3902/07, DStRE 2009, S. 852) lag ein Sachverhalt zu Grunde, in dem eine Bankangestellte nach Kündigung des Arbeitsvertrags aus hauptsächlich privaten Gründen in die Schweiz verzogen war und nach Wegzug eine Abfindung auf Grund der Auflösung des Arbeitsverhältnisses erhielt. Die Abfindung unterliegt nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe d i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG zwar der beschränkten Steuerpflicht, jedoch hat nach Auffassung des Finanzgerichts die Bundesrepublik Deutschland im DBA-Schweiz auf die Besteuerung solcher Abfindungszahlungen verzichtet. Auch wenn nach deutschem Recht Abfindungen für die vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit zählen, werden Abfindungen für eine frühere Tätigkeit nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt und können daher nicht nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz im (ehemaligen) Tätigkeitsstaat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht steht somit der Schweiz als Ansässigkeitsstaat zu.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts München wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 111/08). Über den Ausgang des Revisionsverfahrens werden wir berichten.

## **Nichtanwendung der Grundsätze des „Lidl Belgium“-Folgeurteils des BFH**

Mit Schreiben vom 13.07.2009 (Az. IV B 5 – S 2118 – a/07/10004, DStR 2009, S. 1585) hat das BMF auf die Entscheidung des BFH zur Berücksichtigung von ausländischen Betriebsstättenverlusten mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.

Fraglich war, ob Verluste, die in einer ausländischen Betriebsstätte entstanden sind, im Jahr der Entstehung beim deutschen Stammhaus zum Abzug zuzulassen sind, auch wenn die Betriebsstättengewinne nach dem anwendbaren DBA freizustellen sind. Der BFH hatte diese Frage verneint, die Rechtsfrage aber wegen EG-rechtlicher Bedenken dem EuGH vorgelegt. Dieser entschied im sog. Lidl-Belgium-Urteil vom 15.05.2008 (Az. C – 414/06, DStR 2008, S. 1030), dass die Nichtberücksichtigung der Verluste nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt und begründete dies damit, dass im konkret zu entscheidenden Fall die Betriebsstättenverluste vortragsfähig waren und in einem späteren

Veranlagungszeitraum auch tatsächlich genutzt wurden. Mit Urteil vom 17.07.2008 (Az. I R 84/04, DStR 2006, S. 1927) entschied der BFH daraufhin, dass eine Verlustberücksichtigung bei Freistellungsbetriebstätten nur möglich ist, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass eine steuerliche Verlustnutzung im Quellenstaat ausgeschlossen ist.

Nach Auffassung des BMF ist aus dem „Lidl Belgium“-Urteil des EuGH abzuleiten, dass allein die rechtliche Möglichkeit der anderweitigen Verlustverwertung genügt, um die Berücksichtigung im Stammhausstaat auszuschließen. Als gemeinschaftsrechtlich ungeklärt sieht das BMF insbesondere die Frage an, ob die Verlustberücksichtigung phasengleich, d.h. im Jahr der Entstehung erfolgen muss.

### **Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung**

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 17.07.2009 einen ersten umfangreichen Entwurf der seit Langem erwarteten Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung veröffentlicht und der Öffentlichkeit Gelegenheit zur Stellungnahme bis zu 28.08.2009 gegeben.

Der über 70 Seiten lange Text gliedert sich in vier Abschnitte sowie eine Anlage mit Beispielen. Nach allgemeinen Ausführungen zu Regelungsziel und Regelungsrahmen im ersten Abschnitt enthält der zweite Abschnitt detaillierte Erläuterungen zu den Begriffsdefinitionen der Verordnung, aber auch zu Fragen der Ermittlung von Kalkulationszins und Kapitalisierungszeitraum. Der dritte Abschnitt umfasst ergänzende Hinweise und Einzelfragen – insbesondere die Aspekte Schätzung durch die Finanzverwaltung und Behandlung von Funktionsverlagerungen in Altjahren vor 2008. Abschnitt vier besteht aus einer beispielhaften Diskussion verschiedener Aspekte für die Funktionen Produktion, Vertrieb, Forschung & Entwicklung, Dienstleistungen und Einkauf.

Insgesamt enthält der Entwurf eine Vielzahl widersprüchlicher Passagen, Ungenauigkeiten und fragwürdiger Interpretationen. Dies ist nicht zuletzt bedingt durch seine problematische rechtliche Basis (§ 1 Abs. 3 AStG und FVerIV), welche bereits in der Vergangenheit in der Literatur massiv kritisiert wurde. Im Folgenden haben wir eine Auswahl besonders kritischer Aspekte des Entwurfs zusammengestellt.

Ein erster entscheidender Punkt, welcher in den Verwaltungsgrundsätzen aufgegriffen wird, ist die Definition des Funktionsbegriffs. In Übereinstimmung mit der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) definieren die Verwaltungsgrundsätze die Funktion als „betriebliche Aufgabe“, welche von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt wird. Dabei soll die Funktion einen organischen Teil des Unternehmens darstellen, ohne dass die Voraussetzungen eines steuerlichen Teilbetriebs vorliegen müssen. Zudem enthält Tz. 2.1.1 der Verwaltungsgrundsätze eine Aufzählung in Frage kommender Funktionen, die auf eine weitestgehende „Atomisierung“ der Funktionen abzielen. Hierdurch soll offensichtlich ein möglichst weiter Anwendungsbereich der Regelungen erreicht werden. So soll bereits die Produktion eines bestimmten Produkts als auch der Vertrieb eines einzelnen Produkts in einer bestimmten Region eine Funktion begründen können.

Eine Funktion gilt nach Tz. 2.1.2.1 der Verwaltungsgrundsätze dann als verlagert, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahestehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie damit verbundene Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, um dem übernehmenden Unternehmen die Ausübung der Funktion zu ermöglichen. Des Weiteren muss in der Folge die Funktionsausübung des verlagernden Unternehmens eingeschränkt werden. Ganz offensichtlich ist auch diese Definition extrem weit angelegt

und erfasst folglich faktisch alle Organisationsänderungen im Bereich der Produktions- oder Vertriebsfunktionen. Eine Funktionsverlagerung liegt dabei ausdrücklich auch in den kontrovers diskutierten Fällen vor, in denen die Produktion eines bestimmten Produkts aus Deutschland verlagert und stattdessen die Produktion eines Nachfolgeprodukts (Substitution) aufgenommen wird.

Die Frage, ob auch bloße Funktionsverdoppelungen – also Situationen, in denen eine Funktion im Ausland unter Nutzung in Deutschland vorhandener Wirtschaftsgüter oder Vorteile neu aufgenommen wird, ohne allerdings die inländische Funktionsausübung zu beeinträchtigen, unter § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG zu subsumieren sind, war von Anfang an eine der umstrittensten Fragen in Bezug auf die Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Nachdem ursprünglich vorgesehen war, auch Funktionsverdoppelungen generell wie Funktionsverlagerungen zu behandeln, sieht § 1 Abs. 2 FVerIV vor, diese grundsätzlich vom Anwendungsbereich des Transferpaketansatzes auszunehmen. Nun scheint die Finanzverwaltung diese Ausnahme durch die „Atomisierung“ des Funktionsbegriffs faktisch wieder auszuhebeln.

Im Rahmen der Begründung zur FVerIV (Begründung zu § 1 Abs. 6 Satz 1 FVerIV) war bereits eine Bagatelregelung für Fälle vorgesehen, in denen eine geringfügige Einschränkung im Zusammenhang mit einer Funktionsverdoppelung unschädlich sein soll. Dazu definieren die Verwaltungsgrundsätze, was unter einer „geringfügigen“ Einschränkung zu verstehen ist. Nach Tz. 2.1.6.2.4 ist eine Einschränkung der Funktion immer dann geringfügig und damit unbeachtlich, wenn die damit verbundene, negative Umsatzwirkung weniger als 10% des Umsatzes vor der Verlagerung beträgt und diese zudem den Absolutbetrag von € 1 Mio. pro Jahr nicht übersteigt.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass der gegenwärtige Entwurf der Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung vielfach nicht dazu geeignet ist, die erhoffte Konkretisierung der Funktionsverlagerungsbesteuerung zu erreichen, und stattdessen an vielen Stellen weitere Anwendungsprobleme mit sich bringt.

## 4 Lohnsteuer

### **Rechtsprechungsänderung zur Anfechtbarkeit einer dem Arbeitgeber erteilten Anrufungsauskunft**

Der BFH hat mit Urteil vom 30.04.2009 (Az. VI R 54/07, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) seine Rechtsprechung zur Rechtsnatur einer Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG geändert. Nach § 42e EStG kann der Arbeitgeber eine ihm erteilte Anrufungsauskunft jetzt auch durch das Finanzgericht inhaltlich überprüfen lassen. Nach der bisherigen Rechtsprechung stellte eine dem Arbeitgeber erteilte Anrufungsauskunft lediglich eine Wissenserklärung des Finanzamts dar, wie im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

Gemäß dem neuen BFH-Urteil handelt es sich nunmehr um einen feststellenden Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO, mit dem sich das Finanzamt selbst bindet. Demzufolge ist hiergegen ein Einspruch zulässig; Entsprechendes gilt für eine Anfechtungsklage. § 42e EStG zielt darauf ab, präventiv Konflikte zwischen dem Arbeitgeber und dem Finanzamt zu vermeiden und lohnsteuerliche Fragen, die häufig auch die wirtschaftlichen Dispositionen des Arbeitgebers berühren, in einem besonderen Verfahren zeitnah einer Klärung zuzuführen. Aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit wird in Form verbindlicher Auskünfte oder Zusagen bereits vor der eigentlichen Steuerfestsetzung Rechtsschutz gewährt; so auch durch verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO sowie die verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung nach § 204 AO.

### **BMF-Schreiben zur Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeit**

Mit Beschluss vom 19.11.2008 hat der BFH (VI R 80/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) entschieden, dass der geldwerte Vorteil der unentgeltlichen Verpflegung bei auswärtigen Dienstgeschäften beim Arbeitnehmer mit den tatsächlichen Werten zu erfassen ist. Die amtlichen Sachbezugswerte finden demnach keine Anwendung, wenn die Mahlzeiten aus einmaligem Anlass gewährt werden. Aufwendungen für Mahlzeiten zur Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit (im zugrunde liegenden Fall eine Fortbildungsveranstaltung) sind mit den tatsächlichen Werten anzusetzen.

Mit Schreiben vom 13.07.2009 (Az. IV C 5 – S 2334/08/10013, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) hat das BMF diese Rechtsgrundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus für anwendbar erklärt. Es ist danach aber auch nicht zu beanstanden, wenn weiterhin nach den Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2008) verfahren wird.

Bei Anwendungen des o.g. BFH-Beschlusses richtet sich die Bewertung der Einnahmen grundsätzlich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, wonach Sachbezüge außer Ansatz bleiben, die nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte € 44 im Monat nicht übersteigen, findet Anwendung. Hierbei sind die den steuerfreien Teil nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG übersteigenden Beträge in die Prüfung der 44-Euro-Grenze mit einzubeziehen.

Allerdings ist es nach dem BMF-Schreiben nicht zu beanstanden, eine Mahlzeit, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgegeben wird und deren Wert € 40 nicht übersteigt, unter den Voraussetzungen der Lohnsteuer-Richtlinien mit den maßgebenden amtlichen Sachbezugswerten anzusetzen. In diesem Fall ist die 44-Euro-Freigrenze allerdings nicht anzuwenden und eine mit dem Sachbezugswert bewertete Mahlzeit ist nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG nicht steuerfrei.

## **5 Indirekte Steuern**

### **Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung bei der Zubereitung von Lebensmitteln**

Der BFH urteilte am 18.02.2009 (Az. V R 90/07, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)), dass die Aufbereitung von Lebensmitteln in einen verzehrfertigen Gegenstand dem Dienstleistungsbereich zuzurechnen sei. Solche Aufbereitung sei nicht notwendig mit der Vermarktung der Lebensmittel verbunden. Bei einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente würde demnach eine umsatzsteuerermäßigte Lieferung von Lebensmitteln nicht vorliegen. Das qualitative Überwiegen der Dienstleistung setze jedoch neben der Aufbereitung von Lebensmitteln in einen verzehrfertigen Gegenstand wenigstens ein weiteres Dienstleistungselement voraus. Dies könne beispielsweise in der Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen liegen.

In dem zu entscheidenden Fall verkaufte ein Kinobetreiber an einer Verkaufstheke u.a. Hot Dogs, Popcorn und Nachos, welche vor dem Verkauf erwärmt und ggfs. mit einem Dressing nach Wahl des Kunden abgegeben wurden. Der BFH sah in dieser verzehrfertigen Zubereitung ein gewichtiges Dienstleistungselement, denn die Aufarbeitung von Lebensmitteln in einen zu einem bestimmten Zeitpunkt verzehrfertigen Gegenstand sei nicht notwendig mit ihrer Vermarktung verbunden. Allerdings fehle es an einem weiteren Dienstleistungselement, wie z.B. einer Zurverfügungstellung von Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle. Die Kinobestuhlung sei in diesem Zusammenhang nicht als besondere Verzehrvorrichtung anzusehen. Daher lägen Lieferungen vor, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Der BFH legt damit die Voraussetzungen einer umsatzsteuerermäßigten Lieferung von Lebensmitteln enger als die Finanzverwaltung aus, die die Zubereitung von Speisen als notwendige Vorstufe der Vermarktung ansieht, BMF-Schreiben vom 16.10.2008 (siehe praxis-forum 12/2008).

## 6 Grunderwerbsteuer

### **Mögliche Verfassungswidrigkeit der Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer**

Das BMF wird durch den Beschluss des BFH vom 27.05.2009 (Az. II R 64/08, DStR 2009, S. 1474) aufgefordert, einem Verfahren zur Grunderwerbsteuer beizutreten, in dem die Verfassungsmäßigkeit der Grundbesitzbewertung zu prüfen ist. In dem Verfahren ist zu entscheiden, inwieweit für den Erwerb der gesamten Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Grundbesitz Grunderwerbsteuer festzusetzen ist. Nach § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer u.a. bei steuerpflichtigen Anteilsvereinigungen und -erwerben nicht nach dem Wert der Gegenleistung (Regelbemessungsgrundlage), sondern nach den vor dem 01.01.2009 auch für die Erbschaftsteuer maßgeblichen Bedarfswerten nach den §§ 138 ff. BewG. Diese Grundbesitzbewertung hat das BVerfG in dem zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangenen Beschluss vom 07.11.2006 (Az. 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235) in umfassender Weise als verfassungswidrig beanstandet. Es hat insbesondere festgestellt, dass die Grundbesitzwerte für bebaute Grundstücke zwischen weniger als 20% und über 100% des gemeinen Werts liegen und somit eine so große Streubreite aufweisen, dass der Bewertung Zufälliges und Willkürliches anhaftet, ohne dass dies als Folge einer zulässigen Typisierung verfassungsrechtlich hinnehmbar ist. Der Gesetzgeber hat im Hinblick auf diese Entscheidung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 3018) lediglich die Grundbesitzbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer neu geregelt. Für die Grunderwerbsteuer hat er es demgegenüber bei den bisherigen vom BVerfG beanstandeten Bewertungsvorschriften belassen.

### **Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft**

Mit Urteil vom 18.03.2009 entschied das Finanzgericht München (Az. 4 K 1978/07, EFG 2009, S. 1141), dass die Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft auch dann anwendbar ist, wenn an der grundstückshaltenden (Tochter-)Personengesellschaft (zum Teil) eine (Tochter-)Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt ist. Im Streitfall war an der grundbesitzenden Klägerin (GmbH & Co. KG) eine AG zu 99% beteiligt und zu 1% eine GmbH. 100% der Anteile an der GmbH hielt die AG. Nach einiger Zeit übertrug die AG ihre Anteile an der Klägerin sowie 100% der Anteile an der GmbH auf eine zwischengeschaltete Personengesellschaft (hier: eine KG), an der sie zu 100% vermögensmäßig beteiligt war. Nach Auffassung des Finanzgerichts München ist der Übertragungsvorgang in voller Höhe nach entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Bezüglich des 1%igen KG-Anteils ist nach Auffassung des Finanzgerichts für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG die GmbH nicht mehr als an der Personengesellschaft beteiligt anzusehen, da nicht nur auf die unmittelbare Beteiligung der Mitglieder der Personengesellschaft abgestellt werden soll. Gegen dieses Urteil wurde Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH (Az. des BFH: III B 60/09) eingelegt.

### **Grundstücksübertragungen bei Gesamthand, § 5 Abs. 3 GrEStG und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG**

Beim Übergang eines Grundstücks von einem Gesamthänder auf eine Gesamthand führt nach § 5 Abs. 3 GrEStG die Verminderung des Anteils des grundstücksübertragenden

Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung zur Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG. Nach dem Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 05.06.2009 (Az. 3 – S 451.4/24, DB 2009, S. 1626) führt das Ausscheiden eines Grundstücks aus dem Gesamthandsvermögen durch einen erneuten grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang innerhalb der Frist des § 5 Abs. 3 GrEStG nicht zur rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigungen, da eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist. Entsprechendes gilt für den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG.

## 7 Abgabenordnung

### Widerruf eines Steuerbescheids vor Zugang möglich

Ein Finanzbeamter darf per Telefon den Inhalt eines bereits verschickten, aber fehlerhaften Steuerbescheids und noch vor Zugang beim Empfangsbevollmächtigten für nicht wirksam erklären. Dieses hat der BFH in seinem Urteil vom 28.05.2009 (Az. III R 84/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) entschieden. Dies gilt auch dann, wenn der Mitarbeiter des Empfangsbevollmächtigten nicht zur Entgegennahme von Willenserklärungen ermächtigt gewesen sein sollte. Jedoch hat er die telefonische Mitteilung über die Unwirksamkeit des noch nicht zugegangenen Bescheids als Empfangsbote entgegengenommen. Im Streitfall hatte das Finanzamt zunächst Aussetzungszinsen gegen die Kläger festgesetzt, jedoch nach Aufgabe des Bescheids zur Post festgestellt, dass ein falscher Zeitpunkt bei der Zinsberechnung zugrundegelegt wurde. Nach telefonischem Widerruf setzte das Finanzamt mit einem weiteren Bescheid sodann höhere Zinszahlungen fest. Der BFH bestätigte in seinem Urteil die Wirksamkeit des Widerrufs des ersten Bescheids und mithin die Rechtmäßigkeit des zweiten (erstmaligen) Bescheids. Das Finanzamt durfte daher die Zinsen abweichend von dem unwirksamen Bescheid festsetzen, ohne dass die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift (§ 129 oder §§ 172 ff. AO) vorlagen.

### Kein Vertrauensschutz bei unwirksamer Abtretungsanzeige, § 46 Abs. 5 AO

Der BFH kam mit Beschluss vom 19.03.2009 (Az. VII B 45/08, BFH/NV 2009, S. 1236) zum Ergebnis, dass für das Finanzamt kein Vertrauensschutz nach § 46 Abs. 5 AO besteht, wenn die Abtretung mangels Vertretungsbefugnis des Unterzeichners nicht wirksam angezeigt worden ist. Im Streitfall wurde von der Revisionsbeklagten sowohl für eine bestehende GbR als auch für eine Spedition eine Abtretung unterzeichnet, die zur Folge hatte, dass das Guthaben in nahezu vollem Umfang an die Spedition abgetreten worden war. Nach der Vertragsregelung in der Satzung der GbR war das Einvernehmen beider Gesellschafter erforderlich. Im Streitfall ging die Vorinstanz davon aus, dass die Klägerin rechtswirksame Erklärungen seinerzeit nur durch ihre beiden gemeinsam handelnden Gesellschafter abgeben konnte, die Anzeige der Abtretung des Vorsteuervergütungsanspruchs der Klägerin jedoch nur von einem Gesellschafter unterzeichnet und damit nicht wirksam war. Da der angebliche Zedent die Abtretung nicht wirksam angezeigt hatte, treten die Rechtsfolgen des § 46 Abs. 5 AO nicht ein und zwar unabhängig davon, ob das Finanzamt die Abtretungsanzeige nicht ordnungsgemäß bzw. sogar überhaupt nicht überprüft hatte oder es trotz sorgfältiger Prüfung den Wirksamkeitsmangel nicht erkennen konnte.

### Feststellungsbescheid: fehlende Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten

In seinem Urteil vom 25.02.2009 (Rev. Az. IX R 43/07, BFH/NV 2009, S. 1235) schließt sich der BFH dem Urteil der Vorinstanz, des Finanzgerichts Hamburg vom 18.06.2007 (Az. 2 K 190/06, EFG 2007, S. 1661, vgl. praxis-forum 1/2008) an. Im Streitfall ging es um die Frage, ob ein Ergänzungsbescheid zu dem Feststellungsbescheid erlassen werden musste, weil im Feststellungsbescheid keine Sonderwerbungskosten des Revisionsklägers berücksichtigt wurden, da er diese zunächst bei seiner Einkommensteuererklärung

geltend gemacht hatte. Wie das Finanzgericht Hamburg damals zutreffend erkannte, sind Sonderwerbungskosten des Klägers nicht in einem Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO gesondert festzustellen. Ergänzungsbescheide dürfen einen lückenhaften Feststellungsbescheid vervollständigen, nicht aber Unrichtigkeiten eines Feststellungsbescheids korrigieren oder die in dem ursprünglichen Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen ändern. Nach diesen Grundsätzen ist ein Ergänzungsbescheid im Streitfall nicht zu erlassen. Der an den Revisionskläger gerichtete Feststellungsbescheid für das Streitjahr ist nicht unvollständig, sondern allenfalls unrichtig. Da durch den Revisionskläger in der Feststellungserklärung in der Spalte für Sonderwerbungskosten jeweils ein Strich gemacht wurde, hat der Gesellschafter eine Erklärung bezüglich der Sonderwerbungskosten abgegeben.

### **Bekanntgabe eines Verwaltungsakts mittels Telefax**

Entgegen der Finanzverwaltungsauffassung (vgl. Anwendungserlass zur AO zu § 122, Nr. 1.8.2.) ist das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 11.03.2009 (Az. 5 K 1396/05, EFG 2009, S. 1079) der Auffassung, dass die Drei-Tages-Frist in § 122 Abs. 2a AO keine Anwendung findet, wenn der Verwaltungsakt per Telefax im Fall eines analogen Empfangsgeräts übertragen wird. Im Streitfall wurden durch das Finanzamt Einspruchsentscheidungen per Telefax übermittelt. Die durch Telefax übermittelte Einspruchsentscheidung muss vom empfangenden Telefaxgerät auch ausgedruckt sein. Denn erst mit dem Ausdruck ist sie zugegangen. Nach § 122 Abs. 2a AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, am dritten Tag nach Aufgabe der Post als bekannt gegeben. Das Finanzgericht Köln stellte klar, dass die Bekanntgabe durch Telefax keine Übermittlung durch die Post und daher auch nicht vergleichbar sei. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass alle Arten der Übermittlung per Telefax unter § 122 Abs. 2a AO fallen. Zum Teil wird hingegen in der Literatur und auch durch das Finanzgericht Köln die Auffassung vertreten, dass nur bei sog. Computerfaxen, die auf einem Computer abgespeichert werden, von einem elektronischen übermittelten Verwaltungsakt auszugehen sei. Zur gleichen Streitfrage äußerte sich das Finanzgericht Düsseldorf (vgl. Urteil vom 26.03.2009, Az. 11 K 508/06 E, EFG 2009, S. 1078, rkr.), ließ aber diese Frage offen. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt. Über die Entscheidung des Verfahrens werden wir informieren (Az. des BFH: X R 22/09).

## **8 Private Einkommensteuer**

### **Vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung**

Der BFH hat mit Urteil vom 01.04.2009 (Az. IX R 51/08, BFH/NV 2009, S. 1259) die Entscheidung der Vorinstanz, des Finanzgerichts des Saarlandes (Urteil vom 28.08.2008, Az. 1 K 2073/04, EFG 2008, S. 1705, vgl. praxis-forum 1/2009), zum Abzug vorweggenommener Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgehoben. Ein solcher Abzug sei nicht zulässig, wenn – wie im Streitfall – Reparaturarbeiten während der Zeit der Selbstnutzung der Immobilie durchgeführt würden. Es komme dabei nicht darauf an, inwieweit diese Erhaltungsmaßnahmen nach der Zweckbestimmung einer (späteren) Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugute kämen.

### **Bestimmung eines Veräußerungsverlustes**

Der Kläger hatte im Streitfall Anteile an einer nicht börsennotierten AG zum Preis von € 21.875 erworben. Diese übertrug er im Streitjahr auf Mitgesellschafter. Zur Abgeltung von Einlageverpflichtungen zahlte der Kläger an die Mitgesellschafter einen Betrag von € 21.875 und machte daraufhin einen Veräußerungsverlust i.S.v. § 17 EStG in Höhe von insgesamt € 43.750 geltend. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 21.875. Mit Urteil vom 10.05.2007 (Az. 11 K 2363/05 E, EFG 2007, S. 1239, vgl. praxis-forum 10/2007) hatte das FG Düsseldorf

entschieden, dass das sogenannte Halbabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bei verfassungskonformer Auslegung bei Aufgabe- und Veräußerungsverlusten i.S.d. § 17 EStG nicht anzuwenden sei. Dieses Urteil hat der BFH mit Entscheidung vom 20.01.2009 (Az. IX R 98/07, BFH/NV 2009, S. 1248) aufgehoben. Abweichend zur Vorinstanz begründet der BFH seine Entscheidung damit, dass die Freistellung des Klägers für die noch ausstehenden Einlagen die Gegenleistung für die Anteilsübertragung und damit den maßgeblichen Veräußerungspreis darstelle, welchen die Beteiligten mit € 21.875 angesetzt hätten. Dies führe zu einem Veräußerungsverlust des Klägers von € 21.875 (Veräußerungspreis i.H.v. € 21.875 abzüglich Anschaffungskosten i.H.v. € 43.750). Da das Finanzamt einen Veräußerungsverlust in dieser Höhe anerkannt hatte, konnte es der BFH dahingestellt lassen, ob dieser ggf. zu halbieren gewesen wäre.

#### **Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 2, 4 EStG auch dann zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung vor Auflösung der Kapitalgesellschaft unter die Wesentlichkeitsgrenze abgesenkt wird**

Im Streitfall hatte der Beklagte im Jahr 1999 eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG a.F. an einer GmbH entgeltlich erworben, welche in den folgenden drei Jahren durch Kapitalerhöhungen und Übernahme neuer Anteile schrittweise unter die Wesentlichkeitsgrenze abgesenkt wurde. Als in 2002 das Insolvenzverfahren über die GmbH eröffnet wurde, verneinten Finanzamt und Finanzgericht die steuerliche Berücksichtigung der sich ergebenden Auflösungsverluste mit der Begründung, dass die Beteiligung des Klägers unter der relevanten Beteiligungsgrenze von 1% gelegen habe (Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 05.05.2008, Az. 6 K 97/06, EFG 2008, S. 1790, vgl. praxis-forum 1/2009). Der BFH verwarf mit Urteil vom 01.04.2009 (Az. IX R 31/08, www.bundesfinanzhof.de) diese Auffassung der Vorinstanz. Nach § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b Satz 1, Abs. 4 EStG a.F. ist ein Auflösungsverlust nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben wurden und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer Beteiligung i.S.v. Abs. 1 Satz 1 gehört haben. Hiermit sollen Missbrauchsgestaltungen vermieden werden, im Rahmen derer eine zunächst unwesentliche Beteiligung zur steuerwirksamen Verlustrealisierung zu einer wesentlichen aufgestockt wird. Erwirbt der Steuerpflichtige – wie hier – jedoch von vorneherein eine qualifizierte Beteiligung, kann es zu keinem Missbrauch kommen. Er muss den Gewinn dieser Beteiligung versteuern und damit in der Konsequenz auch berechtigt sein, die Verluste geltend zu machen. Nur der so erreichte Gleichklang der Besteuerung von Auflösungsgewinn und -verlust entspricht nach Ansicht des erkennenden Senats dem objektiven Nettoprinzip.

#### **Zum Aufteilungsverbot von Schuldzinsen bei Vermietung und Verpachtung**

Mit Urteil vom 29.04.2008 (Az. 8 K 3028/05 E, EFG 2008, S. 1784, vgl. praxis-forum 1/2009) hatte das Finanzgericht Münster entschieden, dass der Abzug der Darlehenszinsen für den fremdfinanzierten Erwerb mehrerer Wohnungen von einem nahestehenden Verkäufer, die im Anschluss zu einem Teil selbst genutzt und zum anderen vermietet wurden, nach dem Verhältnis der Nutz- bzw. Wohnflächen aufzuteilen sei. Der BFH sieht bei Scheitern des Zuordnungszusammenhangs, weil die Valuten sämtlicher Darlehen auf ein Girokonto fließen, eine Aufteilung der Schuldzinsen im Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen grundsätzlich als gegeben an. Dies gelte jedoch nicht, wenn eine andere Aufteilung des Kaufpreises auf die Wirtschaftsgüter vereinbart wurde. Dieser Maßstab sei auch steuerrechtlich bindend, wenn er nicht zum Schein vereinbart wurde und auch kein Gestaltungsmissbrauch anzunehmen sei. In diesem Fall sei der Kaufpreis nach dem Verhältnis des auf den vermieteten Grundstücksteil entfallenden Kaufpreises zum Gesamtkaufpreis aufzuteilen (BFH-Urteil vom 01.04.2009, Az. IX R 35/08, BFH/PR 8/2009, S. 285).

## **Schuldzinsenabzug nach Teilveräußerung einer teilweise fremdfinanzierten Mietwohnung**

Im einschlägigen Streitfall hatte das Finanzgericht München (Urteil vom 11.07.2007, Az. 1 K 2789/05, DStZ 2007, S. 648, vgl. praxis-forum 6/2008) entschieden, dass Schuldzinsen für ein Darlehen zur Finanzierung einer Mietwohnung nach Veräußerung des halben Anteils an der Wohnung nur noch hälftig bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar seien. Diese Auffassung hat der BFH nun mit Urteil vom 25.02.2009 (Az. IX R 52/07, BFH/NV 2009, S. 1255) bestätigt. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten komme es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Durch die hälftige Veräußerung des Miteigentumsanteils ändere sich jedoch der Zweck des Darlehens dahingehend, dass der auf den veräußerten Anteil entfallende Teil des Darlehens nunmehr in einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem aus der Veräußerung erzielten Erlös trete. Da dieser Veräußerungserlös jedoch nicht weiter zum Zwecke der Einkünfterzielung genutzt worden sei, sondern für private Zwecke, sei der Abzug der auf diesen Teil entfallenden Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht möglich.

## **Verzugszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Im Streitfall war der Kläger eine Bürgschaft eingegangen, die er nach Inanspruchnahme durch die Aufnahme von Darlehen refinanzierte. In einem sich anschließenden Zivilprozess wurde jedoch die teilweise ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Bürgschaft festgestellt und der Kläger erhielt einen Teil der Bürgschaftssumme nebst Zinsen zurück. Mit Urteil vom 24.10.2007 (Az. 9 K 3619/05, EFG 2009, S. 1101) qualifizierte das Finanzgericht München die Verzugszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Verzugszinsen stellten eine Gegenleistung dafür da, dass der Kläger – wenn auch erzwungenermaßen – Kapital überlassen habe, zu dessen Leistung er – zumindest teilweise – nicht verpflichtet gewesen sei. Es komme dabei nicht darauf an, ob der Kläger von vornherein mit konkreter Einkünfterzielungsabsicht gehandelt habe. Diese könne auch erst bei Kenntnis des Rückzahlungsanspruchs entstehen. Den Abzug der Schuldzinsen und Gebühren als Werbungskosten für das aufgenommene Darlehen versagte das Finanzgericht. Die Hingabe dieser Darlehen sei zur Erfüllung einer zivilrechtlichen Schuld und nicht im Zusammenhang mit einer mit Einkünfterzielungsabsicht zusammenhängenden Verpflichtung eingegangen worden und mithin steuerlich irrelevant. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ausgang wir berichten werden (Az. des BFH: VIII R 3/09).

## **9 Erbschaftsteuer**

### **Erbschaftsteuerreform: Finanzverwaltung nimmt zu wichtigen Zweifelsfragen Stellung**

Am 25.06.2009 wurden zwei Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz) veröffentlicht. Die Finanzverwaltung nimmt in einem Erlass zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG in der Fassung durch das ErbStRG Stellung (Bewertung von Unternehmen und Betriebsvermögen, BStBl. I 2009, S. 698). Der andere Erlass befasst sich mit der Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) (BStBl. I 2009, S. 713). Bei Letzterem stehen im Mittelpunkt der Ausführungen der Finanzverwaltung die neu gefassten Verschonungsvorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. An dieser Stelle soll nur ein Ausschnitt der Auffassung der Finanzverwaltung dargestellt werden.

Erstmals mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz wurde die Steuerfreistellung der Übertragung eines selbstgenutzten Familienheimes in das ErbStG eingefügt. Für die vollständige bzw. teilweise Steuerfreistellung ist eine Übertragung des Familienheims an den anderen Ehegatten oder eine Übertragung von Todes wegen an leibliche Kinder oder Kinder bereits verstorbener Kinder erforderlich. Das Familienheim wird im Erlass zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes definiert als ein bebautes Grundstück, soweit darin eine Wohnung gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Die Wohnung muss Mittelpunkt des familiären Lebens sein, es darf sich somit nicht um eine Ferien- oder Wochenendwohnung handeln. Auch eine Zweitwohnung bei Pendlern fällt nicht unter die Verschonung. Es muss die Wohnnutzung überwiegen, anderenfalls ist eine Aufteilung nach Wohn-/Nutzfläche vorzunehmen. Die Verschonung gilt für ein Familienheim im Inland, aber auch innerhalb der EU und dem EWR. Eine Selbstnutzung durch den Erblasser/Schenker und Erben/Beschenkten ist nur dann nicht erforderlich, wenn objektiv zwingende Gründe hieran gehindert haben. Beispielhaft werden Tod oder Pflegebedürftigkeit, wenn hierdurch kein eigener Haushalt mehr geführt werden kann, genannt. Die berufliche Verletzung ist hingegen kein Grund.

Vor Anwendung der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 13a ErbStG müssen die Werte aller selbstständig zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten einer Vermögensart oder mehrere Arten begünstigten Vermögens zusammengerechnet werden. Somit ist auch die Mindestlohnsumme für alle begünstigten wirtschaftlichen Einheiten zusammen als Voraussetzung für die Steuerbefreiung zu beachten. Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit nicht mehr als zehn Beschäftigten grundsätzlich nicht anzuwenden. Zur Prüfung dieser Mindestarbeitnehmerzahl sind die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften mit einzubeziehen. Saison- und Leiharbeiter sind nicht bei der Berechnung der Mindestarbeitnehmerzahl zu berücksichtigen.

Zur in § 13a Abs. 3 ErbStG enthaltenen Reinvestitionsklausel mit einer Frist von sechs Monaten wird ausgeführt, dass ungeachtet dieser Frist grundsätzlich eine unschädliche Reinvestition auch vorliegt, wenn damit Liquiditätsreserven, die nicht zum Verwaltungsvermögen gehören, erhöht werden. Liegt eine schädliche Verwendung des begünstigten Vermögens durch Veräußerung oder Aufgabe des gesamten oder eines Teils des Vermögens vor und kommt es dadurch zu einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme, so ist jeweils die Kürzung des Verschonungsabschlages wegen der schädlichen Verfügung über das begünstigte Vermögen und wegen Unterschreiten der Mindestlohnsumme zu berechnen. Der höhere der beiden Kürzungsbeträge des Verschonungsabschlages wird angesetzt. An Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile zählen grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen. Ausgenommen ist die Überlassung von Grundstücksteilen, wenn diese zusammen mit weiteren gewerblichen Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden. Darüber hinaus muss die Tätigkeit, die mit dem Angebot verbunden ist, nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit eingestuft werden (z.B. Beherbergungsbetrieb). Zum Verwaltungsvermögen gehören nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG generell „Wertpapiere und vergleichbare Forderungen“, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes, Finanzdienstleistungsinstitutes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind. Für die Finanzverwaltung sind „Wertpapiere“ i.S.d. ErbStG alle am Markt gehandelten Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG). Als „vergleichbare Forderungen“ sind alle Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 WpHG, über die keine Urkunden ausgegeben werden, anzusehen. Im Erlass zu den Bewertungsvorschriften wird auf wichtige Anzeigepflichten hingewiesen. So muss ein Verstoß gegen das Lohnsummenkriterium spätestens

sechs Monate nach Ablauf der Lohnsummenfrist angezeigt werden. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung muss spätestens einen Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht ist, angezeigt werden.

Der Erlass, der sich mit den Änderungen der Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften befasst, gilt ausschließlich für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke. Nach dem Erlass ist die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 bis 203 BewG) grundsätzlich möglich. Sind branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren ausdrücklich ausgeschlossen, darf auch das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zur Anwendung kommen. Generell ausgeschlossen ist die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens, wenn dieses zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Erkenntnisse darüber, ob es sich um ein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis handelt, können sich nach Auffassung der Finanzverwaltung zum Beispiel aus dem Vorliegen zeitnaher Verkäufe nach dem Bewertungsstichtag oder aus erfolgten Verkäufen mehr als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag sowie aus Erbauseinandersetzungen, bei denen die Verteilung der Erbmasse Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zulässt, ergeben. Ausdrücklich ausgeschlossen ist darüber hinaus die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens bei der Bewertung von verbundenen Unternehmen, der Bewertung neu gegründeter Unternehmen, insbesondere bei Gründung innerhalb eines Jahres vor Bewertung, sowie bei einem Branchenwechsel. In letzten beiden Fällen ist jedoch die Substanzwertermittlung unbedenklich, wenn sie nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

### **Betriebsvermögen bei fehlender Handelsregister-Eintragung**

Das FG Münster entschied mit Urteil vom 16.08.2007 (Az. 3 K 5382/04 Erb, ErbStB 2008, S. 71, vgl. praxis-forum 4/2008), dass es sich bei der Übertragung eines Kommanditanteils an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG durch eine natürliche Person vor der Eintragung der KG ins Handelsregister nicht um die Schenkung von begünstigtem Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. handele, da mangels dieser Eintragung zum Stichtag noch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bestanden habe. Dieses Urteil wurde nun vom BFH bestätigt (BFH-Urteil vom 04.02.2009, Az. II R 41/07, BFH/NV 2009, S. 1320).

Hinweis: Die Vorschrift des § 13a ErbStG a.F. wurde mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 3016) grundlegend geändert.

## IV Veranstaltungen

### **IFRS Summer School (Grundlagen und wesentliche Unterschiede zum neuen Bilanzrecht)**

Berlin: 07.–09.09.2009  
 Kontakt: Gudrun Solnierzik, Tel: +49 (0)30 25468 178

### **Die Finanzkrise: Best Practice bei Unternehmenstransaktionen**

Frankfurt: 15.09.2009  
 Hannover: 17.09.2009  
 Düsseldorf: 22.09.2009  
 München: 24.09.2009  
 Stuttgart: 29.09.2009  
 Berlin: 01.10.2009  
 Hamburg: 06.10.2009  
 Kontakt: Dorothea Wojtitzka, Tel: +49 (0)211 8772 2389

### **Unternehmergespräche: „Verrechnungspreise in der Praxis“**

Mannheim: 22.09.2009  
 Kontakt: Katharina Arsenow, Tel: +49 (0)621 15901 864

### **Aufsichtsrat-Frühstück: Erweiterte Pflichten des Aufsichtsrates durch BilMoG Änderungen in der Rechnungslegung und der Steuerbilanz**

Stuttgart: 24.09.2009  
 Kontakt: Nadine Panzer, Tel: +49 (0)711 16554 7154

### **Aufsichtsrat-Frühstück: Vorstandsvergütungsgesetz, Business Judgement Rule und Haftungsrisiken für Aufsichtsräte**

Frankfurt: 24.09.2009  
 Kontakt: Ingrid Gläser-Heilmann, Tel: +49 (0)69 75695 6704

### **Workshop Offene Immobilienfonds**

München: 27.10.2009  
 Kontakt: Angela Truger, Tel: +49 (0)89 29036 8168

### **Chinese Services Group: Neueste Trends in Steuern und Förderungsmöglichkeiten in Deutschland**

Hamburg: 28.10.2009  
 Düsseldorf: 29.10.2009  
 Kontakt: Carina Höfges, Tel: +49 (0)211 8772 2604

### **Immobilienwirtschaftliche Fachtagung**

Wiesbaden: 29./30.10.2009  
 Kontakt: Claudia Zander-Krach, Tel: +49 (0)911 230749

## V Fristen

**Umsatzsteuer (Monatszahler):** 10.09.2009  
**Lohnsteuer (Monatszahler):** 10.09.2009  
**Einkommensteuer:** 10.09.2009  
**Körperschaftsteuer:** 10.09.2009

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](mailto: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](http://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 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 die 165.000 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

