Deloitte.

10|2008

praxis-forum

Mezzanine-Finanzierung: Effektive Finanzierungsstruktur oder Teufelszeug?

Der Name „Mezzanine" kommt ursprünglich aus der Architektur und bedeutet so viel wie „Zwischengeschoss". Dies spiegelt die hybride Natur der Finanzierungsform wider. Der gemischte Charakter folgt daraus, dass Mezzanine-Finanzinstrumente im Rahmen der Kapitalüberlassung Eigen- und Fremdkapitalmerkmale kombinieren. In Deutschland hat sich diese Finanzierungsform zu einem Kernelement der Unternehmensfinanzierung entwickelt. Mezzanine-Kapital ist seit geraumer Zeit sowohl bei deutschen Großunternehmen als auch im Mittelstand als Instrument zur Mittelbeschaffung am Kapitalmarkt, bei privaten Anbietern oder in Unternehmensgruppen „en vogue". Die in der Praxis bedeutsamsten Formen der Mezzanine-Finanzierung stellen Genussrechte, stille Gesellschaften, partiarische Darlehen sowie Wandel- und Umtauschanleihen dar. Ausgesprochen vielfältig sind die Anwendungsmöglichkeiten für Mezzanine-Kapital. Daher wird der Einsatz nahezu allen Finanzierungsbedürfnissen, wie beispielsweise der Wachstums- oder Sanierungsfinanzierung oder der Börsenvorfinanzierung, gerecht. Die vor dem Hintergrund der restriktiven Fremdmittelvergabe durch Basel II gestiegene Bedeutung des Mezzanine-Kapitals sollte insbesondere seit Ausbruch der Kredit- und Bankenkrise weiter steigen. Darüber hinaus kann die Mezzanine-Finanzierung positive „Rating-Effekte" nach sich ziehen. Mittlerweile haben sich innerhalb der mezzaninen Finanzierungen mit den individuell zugeschnittenen und den standardisierten Mezzanine-Instrumenten zwei Produktgruppen herausgebildet.

Die steuerrechtliche Besonderheit der mezzaninen Finanzierung ergibt sich insbesondere aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung des Sachverhalts in verschiedenen Staaten. In grenzüberschreitenden Finanzierungen kann sich beispielsweise ergeben, dass die für die Kapitalüberlassung geleistete Vergütung im Ausland steuerlich abzugsfähig ist, die Vereinnahmung in Deutschland dagegen steuerfrei erfolgen kann.

Einen umfassenden Einblick über die Möglichkeiten mezzaniner Finanzinstrumente gibt die im Vahlen Verlag erschienene Deloitte-Publikation „Mezzanine-Finanzierung". Dieses Praxishandbuch informiert über die Anlässe der Aufnahme, den Finanzierungsprozess sowie die rechtliche, bilanzielle und steuerliche Strukturierung individueller und standardisierter Mezzanine-Produkte.

Bei der Gestaltung mezzaniner Finanzierungsstrukturen ist eine Zusammenarbeit von Spezialisten aus den Bereichen Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und Bilanzierung erforderlich. Das Beratungsteam muss die Deckung des Finanzierungsbedarfs unter bilanz- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten würdigen.

Ansprechpartner:
Jürgen Brokamp, Tel +49 211 8772-2251, jbrokamp@deloitte.de
Frank Schubert, Tel +49 211 8772-3919, fschubert@deloitte.de

Deloitte.

I Gesetzgebung

Stärkere Beteiligung von Arbeitnehmern am Unternehmenskapital
Das Bundeskabinett hat am 27.08.2008 den Regierungsentwurf für ein Gesetz zur steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung, das sogenannte Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz, beschlossen. Hauptelement dieser Gesetzesregelung stellt dabei die indirekte Beteiligung der Mitarbeiter an ihrem Unternehmen über einen Fonds (Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen) dar. Daneben sind im Gesetzentwurf die Erhöhung der vermögenswirksamen Leistungen sowie die Anhebung des Höchstbetrags für die steuer- und sozialversicherungsfreie Überlassung von Beteiligungen vorgesehen.

Die wichtigsten Punkte des Entwurfs können wie folgt zusammengefasst werden:

- Der Höchstbetrag für die steuer- und sozialversicherungsfreie Überlassung von Beteiligungen wird von €135 im Kalenderjahr auf €360 angehoben, wenn die Vermögensbeteiligung als freiwillige Leistung des Arbeitgebers zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.
- Die Einkommensgrenzen für einen Anspruch auf eine Arbeitnehmer-Sparzulage werden neu geregelt: Bei vermögenswirksamen Leistungen für betriebliche und außerbetriebliche Beteiligungen gilt eine Einkommensgrenze von € 20.000 bzw. € 40.000 für Ehegatten, bei vermögenswirksamen Leistungen für wohnungswirtschaftliche Aufwendungen wird die Einkommensgrenze von € 17.900 bzw. € 35.800 für Ehegatten beibehalten. Für in betriebliche und außerbetriebliche Beteiligungen angelegte vermögenswirksame Leistungen bis zu € 400 im Kalenderjahr erhöht sich die Arbeitnehmer-Sparzulage von 18% auf 20%, für wohnungswirtschaftliche Aufwendungen bis zu € 470 im Kalenderjahr bleibt es bei den bisherigen 9%.
- Mit der neuen Fondskategorie Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen soll neben der direkten eine weitere Form der Beteiligung der Arbeitnehmer an ihrem Unternehmen geschaffen werden. Dazu gewähren die Unternehmen ihren Arbeitnehmern zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn freiwillige Leistungen, die diese in das Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen investieren. Dieses Sondervermögen muss dann wiederum durch die Kapitalanlagegesellschaft zu mindestens 75% des Werts des Sondervermögens in diese Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern freiwillige Leistungen zur Investition in das Sondervermögen gewährt haben, oder in solche, die demselben Konzern angehören, investiert werden. Um dem Anlegerschutz gerecht zu werden, unterliegen diese Sondervermögen der Überwachung durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht.

II Steuerforum

1 Ertragsteuern

Abzugsfähigkeit betrieblicher Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a S. 5 EStG
In einem vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschiedenen Fall begehrte die Klägerin den Abzug von Schuldzinsen aus mehreren KfW-Förderdarlehen, da es sich ihrer Ansicht nach um Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens i.S.d. § 4 Abs. 4a S. 5 EStG handele. Die entsprechenden Darlehensmittel waren auf das Kontokorrentkonto der Klägerin geflossen. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz versagte mit Urteil vom 02.04.2008 (Az. 3 K 2153/05, EFG 2008, S. 1270) den Abzug der Schuldzinsen, da ein zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen der Darlehensaufnahme und Investitionen ins Anlagevermögen nicht feststellbar sei. Zwar widersprach das Finanzgericht der Ansicht der Finanzverwaltung, nach der ein zeitlicher Zusammenhang nur innerhalb eines Zeitraums von 30 Tagen zwischen Mittelzufluss und Investition

gegeben sei (vgl. BMF, Schreiben vom 17.11.2005, Az. IV B 2 – S 2144 – 50/05, BStBl. I 2005, S. 1019), jedoch habe der Steuerpflichtige den Beweis zu erbringen, dass die auf das Kontokorrentkonto geflossenen Darlehensmittel nicht für den laufenden Geschäftsverkehr verwendet wurden. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH im Revisionsverfahren (Az. des BFH: IV R 19/08) entscheiden wird. Wir werden entsprechend berichten.

Betriebsaufspaltung und Testamentsvollstreckung

Im vorliegenden Fall waren die Kläger als Erben mehrheitlich an einer grundbesitzenden GbR sowie mittelbar über eine GmbH mehrheitlich an einer KG beteiligt. Über die GmbH war eine Testamentsvollstreckung angeordnet worden. Während die GbR ursprünglich ein Grundstück an die KG vermietete, wurde das Grundstück im späteren Verlauf an die KG veräußert und die GbR liquidiert. Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass eine Betriebsaufspaltung zwischen der GbR und der KG bestanden hatte und diese durch die Veräußerung der Gesellschaftsanteile beendet wurde. Die Kläger waren dagegen der Auffassung, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht vorgelegen hätten und eine einheitliche Willensbildung in beiden Unternehmen aufgrund der nur für ein Unternehmen angeordneten Testamentsvollstreckung nicht möglich gewesen sei.

Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 05.06.2008, IV R 76/05, www.bundesfinanzhof.de) ist das Handeln des Testamentsvollstreckers den Klägern zuzurechnen, da dieser trotz weitgehender Befugnisse im Interesse der Erben zu entscheiden habe und daher keinen eigenen Betätigungswillen bilden könne. Dementsprechend lag im vorliegenden Fall eine Betriebsaufspaltung vor.

Gewerblicher Grundstückshandel trotz fehlender Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze

Dem BFH wurde folgender Fall vorgelegt: Der Kläger erwarb zusammen mit seiner Schwägerin Eigentum an einem unbebauten Grundstück und begann mit der Errichtung von sechs Wohnungen, die auf ihn und die Schwägerin aufgeteilt wurden. Wenige Wochen nach Erhalt der Baugenehmigung veräußerte der Kläger zwei Wohnungen, während eine dritte Wohnung vermietet wurde. Das Finanzamt und das Niedersächsische Finanzgericht (Urteil vom 26.09.2006, Az. 15 K 10556/03, EFG 2007, S. 1031) behandelten den Kläger als gewerblichen Grundstückshändler und qualifizierten die Veräußerungsgewinne als gewerbliche Einkünfte.

Der BFH bestätigte mit Urteil vom 05.03.2008 (Az. X R 48/06, BFH NV 2008, S. 1464) die Vorinstanz und stellte fest, dass die Drei-Objekt-Grenze keine Freigrenze darstellt und ihr lediglich die Bedeutung eines Indizes beizumessen ist. Insbesondere der kurze Zeitraum zwischen der Erteilung der Baugenehmigung und der Veräußerung der Wohnungen weise auf eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht des Klägers hin. Außerdem spreche die Bebauung nach den Wünschen des Erwerbers gegen die Qualifikation als private Vermögensverwaltung.

Verfassungsmäßigkeit der auf gewerbliche Einkünfte begrenzten Gewerbesteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 15.01.2008 (Az. 1 BvL 2/04, BFH/NV, S. 247) den Bedenken des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21.04.2004 (Az. 4 K 317/91, EFG 2004, S. 1065, vgl. praxis-forum 9/2004) hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG widersprochen. Nach Ansicht des Gerichts ist eine Ungleichbehandlung zwischen Gewerbetreibenden und Selbstständigen sowie Land- und Forstwirten durch die besonderen Berufsbedingungen der beiden letztgenannten Berufsgruppen gerechtfertigt. Darüber hinaus sei die Abfärberegelung als Vereinfachungszwecknorm gerechtfertigt. Das Gericht weist insoweit darauf hin, dass die Gewerbesteuerbelastung durch das Ausgliederungsmodell bzw. die Anrechnung

nach § 35 EStG vermieden bzw. reduziert werden könne. Somit seien beide Regelungen mit dem Grundgesetz vereinbar.

Abzinsung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens

Der BFH entschied mit Beschluss vom 15.07.2008 (Az. I B 16/08, www.bundesfinanzhof.de), dass die Wertberichtigung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens bei der Einkommensermittlung zu neutralisieren ist. Der BFH schließt sich der Vorinstanz, dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Urteil vom 27.12.2007, Az. 12 V 12262/07, EFG 2008, S. 724, vgl. praxis-forum 7/2008) an und lässt offen, ob der Auszahlungsanspruch direkt mit dem Barwert („Nettomethode") oder zunächst mit dem Nennwert und anschließender Abschreibung auf den Barwert („Bruttomethode") anzusetzen ist. Bei Anwendung der Bruttomethode (vgl. Ernsting, DB 2007, S. 180) ist der anfängliche Abzinsungsaufwand steuerlich gemäß § 37 Abs. 7 KStG zu korrigieren und mindert damit nicht das steuerliche Ergebnis.

Erdienbarkeit einer Pensionszusage

Der BFH bestätigte mit Beschluss vom 08.04.2008 (Az. I B 168/07, BFH/NV 2008, S. 1536) die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts (Urteil vom 16.08.2007, Az. 6 K 211/05, EFG 2007, S. 1808, vgl. praxis-forum 1/2008), dass es bei der Prüfung der Erdienbarkeit einer Pensionszusage auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage ankommt. Im Streitfall wurde die Rückstellungsbildung für eine gewährte Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt, da die Pensionszusage bereits nach einer Frist von unter fünf Jahren mit prozentualem Abschlag vorzeitig in Anspruch genommen werden konnte. Unerheblich war, dass sie ohne Abschlag erst nach einem mindestens zehnjährigen Dienstverhältnis fällig wurde.

Finanzierung einer Überzahlung führt zu keiner weiteren verdeckten Gewinnausschüttung

Der BFH hat mit Urteil vom 05.03.2008 (Az. I R 45/07, BFH/NV 2008, S. 1534) entgegen der Vorinstanz, dem Finanzgericht Köln (Urteil vom 18.04.2007, Az. 13 K 1441/06, EFG 2007, S. 1467, vgl. praxis-forum 11/2007) entschieden, dass die Finanzierungskosten für ein aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung erworbenes Wirtschaftsgut auch dann keine verdeckten Gewinnausschüttungen darstellen, wenn das Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Kaufpreis erworben wurde. Die Fremdfinanzierung ist Ausdruck des Grundsatzes der grundsätzlichen unternehmerischen Finanzierungsfreiheit. Die Zinszahlungen lösen beim Gesellschafter keinen Vorteil i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus. Allerdings kann das Unterhalten eines Wirtschaftsguts verdeckte Gewinnausschüttungen bewirken, wenn das Wirtschaftsgut im gesellschaftlichen Interesse gehalten wird, dadurch Verluste entstehen und diese vom Gesellschafter nicht durch Zahlungen mit angemessenem Gewinnaufschlag ausgeglichen werden.

Gewinn einer Kapitalgesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft

Das Finanzgericht Hamburg kam mit Urteil vom 18.02.2008 (Az. 3 K 212/06, EFG 2008, S. 1328) zu dem Ergebnis, dass die Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (UntStFG) vom 20.12.2001 und in der Fassung des sogenannten Korb-II-Gesetzes vom 22.12.2003 nicht wegen Verstoßes gegen das Gebot der Normenklarheit verfassungswidrig ist. Obwohl das Finanzgericht zugibt, dass die Regelung nur mit sehr großen Schwierigkeiten zu verstehen ist, schließt das Finanzgericht aus dem Regelungsgehalt und aus dem eindeutig dokumentierten Gesetzeszweck, dass die Vorschrift die Steuerfreiheit von Gewinnen einer Kapitalgesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft ausschließt, wenn die veräußernde Gesellschaft die Anteile von einer natürlichen Person im Wege der Einbringung zu einem Wert unter dem Teilwert erwor-

ben hat. Dabei ist das Finanzgericht der Auffassung, dass es ohne Belang ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Einbringung erfolgte. Im Streitfall sind die später veräußerten GmbH-Anteile durch eine Bargründung entstanden und damit nicht einbringungsgeboren. Nach Auffassung der Klägerin fällt die Veräußerung unter die Rückausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG und wäre damit steuerfrei. Das Finanzgericht ist dagegen der Ansicht, dass die Rückausnahmeregelung nicht voraussetzt, dass es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt.

Ausländische Schachteldividenden bei Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organträger

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 14.02.2008 (Az. IV 191/2005, EFG 2008, S. 1332) entschieden, dass über die steuerliche Behandlung von ausländischen Schachteldividenden bei inländischer Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organträger erst auf Ebene des Organträgers zu entscheiden ist. Die Klägerin, eine Personengesellschaft, ging im Streitfall dagegen davon aus, dass die Dividenden gemäß dem Wortlaut des § 15 in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (UntStFG) vom 20.12.2001 bereits auf Ebene der Organgesellschaft als steuerfreie Einnahmen abgezogen werden können. Die ganz überwiegende Meinung in der Literatur sieht in § 15 Nr. 2 in der Fassung des UntStFG einen handwerklichen Fehler des Gesetzgebers (vgl. Dötsch in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 15 Rz. 30 m.w.N.). Nach Auffassung des Finanzgerichts sind die steuerfreien Dividenden zwar im zuzurechnenden Einkommen nicht mehr enthalten, sie stellen jedoch weiterzureichende Besteuerungsgrundlagen dar. Eine völlige Nichtberücksichtigung der Dividenden wird durch die Regelung des § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG verhindert, die für die Ebene des Organträgers die Vorschriften des § 8b KStG sowie des § 3 Nr. 40 und § 3c EStG für anwendbar erklärt. Das Finanzgericht sieht sich in seiner Auffassung durch die Begründung zum Gesetzesentwurf des UntStFG bestätigt. Die spätere Neufassung des § 15 KStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) vom 16.05.2003 wird in der Begründung des Gesetzesentwurfs des StVergAbG nach Ansicht des Finanzgerichts zutreffend auch nur als Klarstellung bezeichnet. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden (Az. des BFH: I R 47/08).

2 Umwandlungssteuerrecht

Regelmäßig keine Neuausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995

Wurde ein Mitunternehmeranteil unter Geltung des UmwStG a. F. im Wege einer Sacheinlage in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhielt der Einbringende dafür neue Anteile, durfte die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 und 6 UmwStG 1995 mit dem Buchwert oder mit einem höheren Zwischenwert, höchstens mit dem Teilwert ansetzen. Die aufnehmende Kapitalgesellschaft übe ihr Bewertungswahlrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen durch Einreichen einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Steuerbilanz und einer darauf basierenden Steuererklärung aus. Eine nachträgliche anderweitige Ausübung des Wahlrechts – zum Beispiel nach einer Außenprüfung – sei auch dann nicht möglich, wenn der zugrunde liegende handelsrechtliche Jahresabschluss nicht von der Gesellschafterversammlung festgestellt worden ist. So entschied der BFH mit Urteil vom 28.05.2008 (Az. I R 98/06, DStR 2008, S. 1779). Eine Bindung an den handelsrechtlichen Wertansatz besteht nach Auffassung des BFH nicht.

Deloitte.

3 Internationales Steuerrecht

Kein Schachtelprivileg für Einkünfte aus einer typisch stillen Beteiligung an einer Luxemburger Kapitalgesellschaft

Eine deutsche GmbH war zu 48% an einer luxemburgischen S.A. beteiligt und bezog zudem Einkünfte aus einer typisch stillen Beteiligung an derselben luxemburgischen Kapitalgesellschaft. Gemäß einer in Abschnitt 11 Abs. 2 des Zusatzprotokolls zu den Art. 5, 7 und 13 DBA-Luxemburg enthaltenen Fiktion fallen Einkünfte aus einer typisch stillen Beteiligung unter den Dividendenbegriff des Art. 13 DBA-Luxemburg. Nach Art. 20 Abs. 2 S. 3 DBA-Luxemburg stellt der Wohnsitzstaat, Deutschland, Dividendeneinkünfte aus Schachteldividenden (mind. 25% der stimmberechtigten Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft) von der Besteuerung frei. Unter Berufung auf die Bestimmung des o.g. Zusatzprotokolls klagte die deutsche GmbH auf Anwendung des Schachtelprivilegs auf ihre Einkünfte aus der typisch stillen Beteiligung an der S.A. Diesem Begehren trat der BFH mit Urteil vom 04.06.2008 (Az. I R 62/06, www.bundesfinanzhof.de) unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 24.07.2006, 6 K 164/04, EFG 2007, S. 167, vgl. praxis-forum 4/2007) entgegen. Das Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 2 S. 3 DBA-Luxemburg erfasse keine Einkünfte aus einer typisch stillen Beteiligung. Die im Zusatzprotokoll aufgestellte Dividendenfiktion sei nicht auf Art. 20 DBA-Luxemburg zu erstrecken. Dies sei auch zweckgerecht. Die Einkünfte seien auf Ebene der auszahlenden Gesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig. Eine Freistellung der Einkünfte beim Empfänger würde somit zu einer doppelten Nichtberücksichtigung der Einkünfte führen, was nicht im Interesse der Vertragsparteien gelegen haben könne.

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch auf Einnahmen aus EU-ausländischen Investmentfonds

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.06.2008 (Az. 1 K 1286/04-B) verstößt § 17 AuslInvestmG im Veranlagungszeitraum 2001 gegen Gemeinschaftsrecht. Die Regelung schloss die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Fondserträge aus ausländischen Investmentfonds aus, während inländische Fondserträge grundsätzlich durch das Halbeinkünfteverfahren begünstigt waren. Diese Ungleichbehandlung verstoße in EU-Fällen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und sei auch nicht gerechtfertigt, urteilte das Finanzgericht. Das Urteil hat vor allem Relevanz für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2003. Mit Geltung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, wurde das AuslInvestmG durch das Investmentsteuergesetz ersetzt und die Diskriminierung durch Ausweitung des Halbeinkünfteverfahrens beseitigt.

4 Lohnsteuer

Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

Das bayerische Landesamt für Steuern weist in seiner Verfügung vom 29.07.2008 (Az. S 2121.1.1-1/4 St 32/St33, www.lfst.bayern.de) ergänzend zu R 3.26 LStR darauf hin, dass folgende drei Tätigkeitsbereiche nach § 3 Nr. 26 EStG steuerlich begünstigt sind: nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit; nebenberufliche künstlerische Tätigkeit und nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen. Seit dem Jahr 2007 bleiben Vergütungen für diese nebenberuflichen Tätigkeiten bis zu einem Betrag von € 2.100 im Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei. Dazu ist es erforderlich, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt, für eine inländische gemeinnützige Organisation oder eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts geleistet wird und gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (sogenannter Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG). Eine Tätigkeit ist nebenberuflich i.S.v. § 3 Nr. 26 EStG, wenn sie nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch

nimmt. Die Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke ist grundsätzlich nur dann gegeben, wenn die Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt.

Die begünstigten Tätigkeiten haben miteinander gemeinsam, dass bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsamer Nenner dieser Tätigkeiten ist daher die pädagogische Ausrichtung. Die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern enthält eine Auflistung der Einzelfälle, die unter die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG fallen. Nicht begünstigt ist die Betreuungstätigkeit des gesetzlichen Betreuers nach § 1835a BGB.

Die Verfügung weist zudem darauf hin, dass der BFH mit Beschluss vom 01.03.2006 (BStBl 2006 II S. 685) europarechtliche Bedenken im Hinblick darauf geäußert hat, dass die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG nur für Tätigkeiten im Auftrag einer deutschen öffentlichen Institution gewährt wird. Mit Urteil vom 18.12.2007 (Az. RS C-281/06) hat der EuGH entschieden, dass die nationale Regelung des § 3 Nr. 26 EStG gegen EU-Recht verstößt. Aufgrund der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit auch für nebenamtliche Tätigkeiten bejaht der EuGH die Steuerfreiheit nebenamtlicher Lehrvergütungen eines im Inland Steuerpflichtigen, wenn diese von einer im anderen Mitgliedsstaat öffentlichen Institution gezahlt werden.

Abfindung für den Verzicht auf eine zugesagte Wiedereinstellung

Eine Abfindung im Zusammenhang mit dem Verzicht auf eine anlässlich der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber erteilte Wiedereinstellungszusage ist nicht im Rahmen der Freibeträge des § 3 Nr. 9 EStG (a.F.) steuerfrei, beschloss der BFH am 22.04.2008 (Az. IX R 83/07, www.bundesfinanzhof.de) in dem ihm vorgelegten Fall. Denn die Abfindung wurde nicht wegen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, sondern wegen der Nichtbegründung eines neuen Arbeitsverhältnisses gezahlt.

Im Streitfall war eine kaufmännische Angestellte bei der B-AG beschäftigt. Nach der Geburt ihrer Tochter Ende 1996 nahm sie Erziehungsurlaub bis Ende 1999. Auf der Grundlage der Betriebsvereinbarung erklärte sie sich bereit, in beiderseitigem Einvernehmen mit Wirkung zum Ende 1999 aus dem Unternehmen auszuscheiden. Gleichzeitig erklärte sich die B-AG dazu bereit, die Klägerin im Dezember 2003 wieder in ein Arbeitsverhältnis zu übernehmen. Die Klägerin meldete sich, wie vorher vereinbart, sechs Monate vor Wiederaufnahme ihrer Tätigkeit schriftlich zurück. Die Klägerin verzichtete aber auf Veranlassung der B-AG auf die Wiedereinstellung gegen Zahlung einer Abfindung, die als voll steuerpflichtig behandelt wurde. Der BFH entschied im Gegensatz zum Finanzgericht Köln (Urteil vom 19.04.2007, Az. 6 K 2643/05), dass eine Abfindung gerade durch eine Auflösung des bisherigen Dienstverhältnisses bedingt ist und insoweit dieser unmittelbare kausale Zusammenhang erforderlich ist. Im zugrundeliegenden Fall wurde die strittige Abfindung, nach Ausgestaltung durch die Vertragsparteien, wegen des Verzichts auf die Inanspruchnahme eines neuen Arbeitsverhältnisses gezahlt. Damit entspricht die Vorentscheidung nicht diesen Maßstäben.

5 Indirekte Steuern

Umsätze von Versicherungsmaklern und deren Vertreter

In seinem Urteil vom 03.04.2008 (Az. C 124/07, UVR 2008, S. 198) entschied der EuGH, dass eine steuerfreie Vermittlungstätigkeit eines Versicherungsmaklers oder dessen Vertreters auch dann vorliegen könne, wenn er oder sein Vertreter keine unmittelbare, sondern nur eine mittelbare (vertragliche) Verbindung zu den Parteien des Versicherungs- oder Rückversicherungsvertrags unterhalten würde. Seine Begründung stützte der

EuGH auf den Wortlaut des Art. 13 Teil B Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG. Hiernach sei nicht grundsätzlich auszuschließen, dass ein Versicherungsmakler oder dessen Vertreter verschiedene Dienstleistungen erbringe, die als solche unter den Begriff „Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden" fallen würden. Außerdem bezog sich der EuGH auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wonach die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssten, dasjenige Organisationsmodell zu wählen, das ihnen rein wirtschaftlich betrachtet am besten zusagen würde, ohne Gefahr zu laufen, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen zu werden.

Im zugrundeliegenden Sachverhalt war die Klägerin des Ausgangsverfahrens als Untervertreterin im Namen und für Rechnung einer niederländischen Versicherungsgesellschaft tätig, welche teilweise als Vermittlerin von Versicherungsverträgen tätig war und teilweise als Bevollmächtigte für andere Versicherungsgesellschaften auftrat. Die Klägerin erhielt als Vergütung einen Teil der Provision ihrer beauftragenden Versicherungsgesellschaft. Für diese Umsätze hatte das Finanzamt die Umsatzsteuer nacherhoben.

Vorsteuerabzug – Zeitpunkt der Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmen

Mit Urteil vom 06.08.2008 (Az. 6 K 2333/06) entschied das Finanzgericht Rheinland-Pfalz, dass der volle Vorsteuerabzug aus Rechnungen über die Errichtung eines unternehmerisch genutzten Gebäudes nicht zu gewähren sei, wenn der Vorsteuerabzug erstmals in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung geltend gemacht, aber in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen unterlassen wurde. In dem vorliegenden Fall hatte der Kläger in seiner Umsatzsteuerjahreserklärung Vorsteuern aus den Rechnungen für die Errichtung eines Einfamilienhauses geltend gemacht, da er die Kellerräume nach Fertigstellung des Hauses für seine nebenberufliche Tätigkeit nutzte. In den vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen hatte der Kläger lediglich einen minimalen Teilbetrag als Vorsteuern geltend gemacht. Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung konnte aus den Bauunterlagen keine objektiven Anzeichen erkennen, dass der Kläger die Fläche des Kellergeschosses seinem Unternehmen zugeordnet hätte. Mit der Begründung, die unternehmerische Nutzung nicht zeitnah im Rahmen einer objektiven Zuordnungsentscheidung in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen geltend gemacht zu haben, wurde der Vorsteuerabzug vom Finanzamt nicht anerkannt.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz schloss sich dieser Ansicht an und stützte sein Urteil auf § 15 Abs. 1 und 2 UStG, wonach es maßgebend sei, dass der Steuerpflichtige die durch objektive Anhaltspunkte belegbare Absicht hätte, Umsätze auszuführen, die für den Vorsteuerabzug zugelassen sind. Das Finanzgericht betonte insbesondere, dass der Steuerpflichtige sich sofort zu entscheiden hätte, ob er die Eingangsumsätze für sein Unternehmen verwenden wolle. Ohne diese Sofortentscheidung könne der Vorsteuerabzugsanspruch dem Grunde nach und der Höhe nach nicht beurteilt werden. Die Zuordnung eines Gegenstands erfordere eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands.

Eine ähnliche Entscheidung traf schon der BFH mit Urteil vom 11.04.2008 (Az. V R 10/07) hinsichtlich der Anschaffung einer Photovoltaikanlage. Der BFH versagte dort ebenfalls den Vorsteuerabzug auf Grund der verspäteten Zuordnungsentscheidung knapp fünf Jahre nach Anschaffung der Anlage. Gemäß den Urteilsgründen hätte die Zuordnung zum Unternehmen in den Jahren davor aufgrund fehlender Beweisanzeichen nicht unterstellt werden dürfen. Eine nachträgliche Zuordnungsentscheidung sei aber auch nicht möglich, da Absichtsänderungen nicht auf den Zeitpunkt der bezogenen Leistung rückwirken würden.

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Einbau und Betrieb einer Photovoltaikanlage

Mit der Verfügung vom 10.07.2008 (Az. S-7300 A – 156 - St 111) teilt die OFD Frankfurt am Main den Beschluss der USt-Referatsleiter der Länder und des Bundes mit, dass eine dachintegrierte Photovoltaikanlage kein wesentlicher Bestandteil eines Gebäudes sei. Daraus folge, dass der Einbau einer solchen Anlage nicht dazu führt, ein nicht unternehmerisch genutztes Gebäude dem Unternehmensvermögen zuordnen zu können. Ein Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes käme damit nicht in Betracht. Ebenso würden Vorsteuerabzüge aus den Kosten einer Dachsanierung anlässlich der Installation einer Photovoltaikanlage auf einem bestehenden Gebäude nicht anerkannt, da die Dachsanierung nicht durch die Photovoltaikanlage verursacht werde. Dabei würde es sich zumeist um einen (vorweggenommenen) Erhaltungsaufwand handeln. Dagegen würden bauliche Veränderungen aus statischen Gründen (verstärkende Sparren oder Stützbalken) als durch die Photovoltaikanlage verursacht anerkannt werden und zum Vorsteuerabzug unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG berechtigen.

6 Grunderwerbsteuer

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

Beim Verkauf eines Grundstücks kann die zunächst entstehende Grunderwerbsteuer nachträglich wieder entfallen, wenn der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 30.01.2008 (Az. II R 48/06, BFH/NV 9/2008, S. 1524) entschieden, dass das Erlöschen eines grundstücksbezogenen Übereignungsanspruchs durch Bewirkung einer anderen Leistung (Abtretung der Rechte und Ansprüche aus anderen Kaufverträgen) einer Aufhebung des nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG tatbestandserfüllenden Rechtsgeschäft gleichzustellen und wie eine Rückgängigmachung durch Vereinbarung zu behandeln ist.

Im Urteilsfall veräußerte die E-AG Grundstücke an verschiedene Erwerber. In der Folgezeit kam es zwischen den Vertragsbeteiligten über die Durchführung der Verträge zum Streit. Durch notariell beurkundeten Vertrag veräußerte die E-AG den Grundbesitz an die Klägerin und bewilligte zugunsten der Klägerin eine Auflassungsvormerkung. Zu diesem Zeitpunkt befand sich die Durchführung der abgeschlossenen Verträge noch immer in der Schwebe. Die E-AG trat alle Ansprüche und Rechte aus diesen Verträgen an die Klägerin ab. Sollten die Verträge durchgeführt werden und die E-AG deshalb ihrer Eigentumsverschaffungspflicht der Klägerin gegenüber nicht nachkommen können, sollte diese Abtretung an Erfüllungs statt erfolgen. Die E-AG einigte sich in der Folgezeit mit drei Grundstückserwerbern und vereinbarte mit ihnen die Durchführung der Grundstückskaufverträge. Die Klägerin verpflichtete sich zur Löschung der zu ihren Gunsten eingetragenen Auflassungsvormerkung. Nach Auffassung des Senats ist es damit nicht zu einer Vertragsauflösung gekommen, sondern lediglich zum Erlöschen des grundstücksbezogenen Übereignungsanspruchs. Dabei ist das Erlöschen nicht durch Übereignung des Grundstücks eingetreten, sondern durch Erbringen einer anderen Leistung. Die andere Leistung bestand in der Abtretung der Rechte und Ansprüche aus den Kaufverträgen an die drei Einzelerwerber, der nach den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der E-AG bei Vollzug dieser Kaufverträge die Wirkung einer Leistung an Erfüllungs statt zukommen sollte.

Deloitte.

7 Abgabenordnung

Offenbare Unrichtigkeit auch bei unkritisch übernommener Unvollständigkeit eines Bp-Berichtes

Mit Urteil vom 09.11.2006 (Az. 15 K 4388/03, EFG 2008, S. 1255) hatte das Finanzgericht München über einen Fall zu entscheiden, in dem ein Prüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einer Personengesellschaft die fehlende Berücksichtigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Anteils eines Gesellschafters (Klägerin) in der Feststellungserklärung beanstandete, jedoch im endgültigen Betriebsprüfungsbericht als Feststellung nicht erfasst hatte. Bei einer Betriebsprüfung, die die Klägerin selbst betraf, fiel dem dort zuständigen Prüfer auf, dass der Veräußerungsgewinn nicht erfasst war. Da die Betriebsprüferakte der Personengesellschaft ergab, dass der Prüfer den Veräußerungsgewinn in der Akte vermerkt und lediglich bei der Berichtsabfassung nicht berücksichtigt hatte, wertete dies das beklagte Finanzamt als offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO und nahm eine entsprechende Änderung des Feststellungsbescheids unter Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns vor. Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt an einer Anwendung des § 129 AO nur dann gehindert ist, wenn ein Rechtsirrtum ausgeschlossen ist. Das Übersehen eines an sich unstreitigen Veräußerungsgewinns ist nach Auffassung des Senats ein Fall, bei dem ein Rechtsirrtum ausgeschlossen ist. Der Senat hält die fehlende Übertragung des dem Grunde und der Höhe nach unstreitigen Veräußerungsgewinns in den Betriebsprüfungsbericht für ein mechanisches Versehen, sodass das Feststellungsfinanzamt zur Berichtigung nach § 129 AO befugt war. Gegen das Urteil wurde Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH (Az. des BFH: IV R 8/08) eingelegt.

Zur Änderungsberichtigung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nach bisher unterbliebenem Ansatz eines Gewinnanteils im Folgebescheid

Hat das Betriebsstättenfinanzamt in einem früheren Gewinnfeststellungsbescheid den Anteil des Steuerpflichtigen (Gesellschafter, Kläger) am laufenden Gewinn und keinen Anteil an einem steuerbegünstigten Gewinn einer Personengesellschaft i.S.d. §§ 16 und 34 EStG festgestellt und erlässt es einen Änderungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung, in dem der in der Höhe unveränderte Gewinnanteil von einem laufenden in einen steuerbegünstigten Gewinn umgruppiert wird, so liegen darin nicht lediglich den früheren Gewinnfeststellungsbescheid wiederholende Regelungen. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 07.05.2008, Az. X R 21/05, BFH-NV 9/2008, S. 1436) löst ein solcher Änderungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung das Recht und die Pflicht des Wohnsitzfinanzamts zur Anpassung des Einkommensteuerbescheids an den Änderungsbescheid über die Gewinnfeststellung gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO auch dann aus, wenn im früheren, jetzt zu ändernden Einkommensteuerbescheid weder ein laufender noch ein steuerbegünstigter Gewinnanteil des Steuerpflichtigen erfasst worden war.

Damit hat der BFH entgegen der Vorinstanz (Finanzgericht Nürnberg vom 22.09.2004, Az. V 264/2004, EFG 2006, S. 5, vgl. praxis-forum 3/2006) entschieden, welche in der geänderten Gewinnfeststellung eine bloße Umqualifizierung des Gewinnanteils sah. Eine bloße Wiederholung dieser Feststellungen berechtige nach Auffassung der Vorinstanz nicht zu einer erstmaligen Änderung des Einkommensteuerbescheids. Das Finanzgericht war der Auffassung, die Änderung der Gewinnqualifizierung setze einen Gewinnansatz voraus, der im vorliegenden Streitfall fehle.

Gebühr für verbindliche Auskunft verfassungsgemäß

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil zum 20.05.2008 (Az. 1 K 46/07, NWB 2008, S. 2711) entschieden, dass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach

§ 89 Abs. 3 S. 1 AO eine individuelle Dienstleistung darstellt, die eine aufwandsbezogene Gebühr zulässt und verfassungsmäßig nicht bedenklich ist. In seinem Urteil konstatierte das Finanzgericht, dass dem Steuerpflichtigen durch das verbindliche Auskunftsersuchen und die Selbstbindung der Verwaltung ein individueller Steuervorteil entsteht, da er die vom Finanzamt getätigte Auskunft seinen Planungen für einen noch nicht verwirklichten Tatbestand zu Grunde legen kann. Vielmehr ergibt sich nach Auffassung des Senats die Notwendigkeit einer Gebühr aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Unterschied zu einer kostenfreien „verbindlichen Zusage" nach einer erfolgten Außenprüfung bestehe darin, dass der Steuerpflichtige sich bei dieser dem Tatbestand der Besteuerung, aufgrund des bereits verwirklichten Sachverhalts, nicht mehr entziehen könne, während es sich bei der „verbindlichen Auskunft" um das Auskunftsersuchen über einen nur hypothetischen Sachverhalt handele. Ein Recht auf eine gebührenfreie verbindliche Auskunft aus dem Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund der Komplexität des Steuerrechts entstehe nicht. Der Senat sieht in der Gebührenpflicht auch keinen verfassungsrechtlich bedenklichen Eingriff durch die Finanzverwaltung in die Berufsausübung der steuerberatenden Berufe. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH (Az. des BFH: VIII R 22/08) eingelegt. Wir werden entsprechend berichten.

Tatsächliche Verständigung

Die tatsächliche Verständigung dient der Herstellung des Rechtsfriedens und der Vermeidung von Rechtsbehelfen, indem der Arbeits- und Zeitaufwand für die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts auf ein vertretbares Maß beschränkt werden soll. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 30.07.2008 (Az. IV A 3 – S DStR 2008, S. 1589) detailliert Einzelheiten zu Voraussetzungen, Durchführung und Rechtsfolgen der tatsächlichen Verständigung festgelegt. So wird beispielsweise dargelegt, dass sich die tatsächliche Verständigung im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft ausschließlich auf abgeschlossene Sachverhalte bezieht. Wirkt sich der festgelegte Sachverhalt auch in die Zukunft aus und sollte sich die tatsächliche Verständigung auch hierauf erstrecken, tritt unter der Voraussetzung, dass die tatsächlichen Verhältnisse gleichbleibend sind, insoweit ebenfalls eine Bindung ein. Des Weiteren bindet eine tatsächliche Verständigung nur die an ihrem Zustandekommen Beteiligten, nicht jedoch Dritte (Ausnahme: Gesamtrechtsnachfolger).

8 Private Einkommensteuer

Das Strafbefreiungserklärungsgesetz ist verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 25.02.2008 (Az. 2 BvL 14/05, BStBl II 2008, S. 651) entschieden, dass die Vorlage des Finanzgerichts Köln (Az. 10 K 1880/05, EFG 2005, S. 1878, vgl. praxis-forum 2/2006) unzulässig ist. Die Vorlage betraf das Zusammenwirken der §§ 20 Abs. 1, 32a EStG mit dem Strafbefreiungserklärungsgesetz vom 23.12.2003, das Steuerpflichtigen die Möglichkeit bot, bis spätestens zum 31.03.2005 zu Unrecht in den Jahren 1993 bis 2002 nicht besteuerte Einkünfte nachträglich zu erklären. Mit einer solchen Erklärung konnte Strafbefreiung und die Befreiung von einer Geldbuße erlangt werden. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts hatte das Finanzgericht wesentliche rechtliche Gesichtspunkte in seinem Vorlagebeschluss außer Betracht gelassen und sich zudem nicht ausreichend mit den Gründen für die Einführung des Strafbefreiungserklärungsgesetzes auseinandergesetzt.

Die Beteiligung an einer Fondsgesellschaft ist keine stille Gesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 08.04.2008 (Az. VIII R 3/05, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass bei einer Beteiligung eines Kapitalanlegers an einer Fondsgesellschaft der gemeinsame Zweck, mittelfristig einen Kapitalzuwachs zu erreichen, grundsätzlich nicht ausreichend ist, um eine stille Gesellschaft zu begründen. Die gewählten Vertrags-

formulierungen sind nach Ansicht des BFH entscheidend für die Annahme einer stillen Gesellschaft. Im Streitfall sollte der Gewinn aus der Veräußerung eines Fondsanteils nach dem Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 EStG als Einnahme aus einer stillen Gesellschaft gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG besteuert werden. Nach Ansicht des BFH liegt jedoch ein Genussrechtsverhältnis vor, wenn dem Anleger schuldrechtliche Ansprüche, nicht aber gesellschaftsrechtliche geprägte Mitgliedschaftsrechte vermittelt werden. Die Veräußerung der Genussrechte stellt nach Ansicht des BFH im Streitfall einen Vorgang in der Vermögenssphäre dar, der nur im Rahmen der §§ 17 und 23 EStG zur Steuerpflicht führen kann.

Kapitalerträge aus einer inkongruenten Gewinnausschüttung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 07.05.2008 (Az. 13 K 146/04, EFG 2008, S. 1206) entschieden, dass die Zustimmung eines Gesellschafters zu einer von den Beteiligungsverhältnissen abweichenden, inkongruenten Gewinnausschüttung zugunsten eines anderen Gesellschafters allein noch nicht zu einer Besteuerung nicht zugeflossener Kapitalerträge führt. Nach Ansicht des Finanzgerichts ist die Annahme für einen Zufluss nur dann denkbar, wenn man ein eigenes Interesse des zustimmenden Gesellschafters an dem Zufluss bei einem anderen vermuten kann. Im Streitfall musste nicht geprüft werden, ob die inkongruente Gewinnausschüttung zugunsten des anderen Gesellschafters nur erfolgte, um dessen Verlustvorträge zu nutzen. In einem derartigen Fall wäre die Ausschüttung steuerlich nicht anzuerkennen und müsste rückgängig gemacht werden, was aber auf Ebene des zustimmenden Gesellschafters nicht mit unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen verbunden wäre. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden (Az. des BFH: VIII R 16/08).

Steuerliche Anerkennung von Drittaufwand

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 23.04.2008 (Az. 2 K 2716/06 E, EFG 2008, S. 1113) entschieden, dass die Aufwendungen eines nahen Angehörigen für die von ihm genutzte Wohnung nicht als sogenannter Drittaufwand Werbungskosten des Wohnungseigentümers sind. Im Streitfall wurde der Mutter der Klägerin ein lebenslanges Wohnrecht eingeräumt, da sie auf eigene Kosten die Wohnung und die Außenanlagen nach ihren Wünschen umbauen konnte. Das Mietverhältnis war aus Sicht des Finanzgerichts zwar anzuerkennen, da u.a. die vereinbarte Miete tatsächlich gezahlt wurde, jedoch haben die Aufwendungen für die Umbauten nicht der Einkünfteerzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse der Mutter gedient. Nicht erheblich war für die Entscheidung des Finanzgerichts, dass die Mutter schwer krank war und die fest eingebauten Wohnungsbestandteile bei Beendigung des Mietverhältnisses in den Besitz der Klägerin übergehen sollten. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, deren Ergebnis wir vorstellen werden (Az. des BFH: IX R 27/08).

Regelmäßige Arbeitsstätte bei outgesourcten Arbeitnehmern

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 24.10.2007 (Az. 12 K 611/04, EFG 2008, S. 1115) entschieden, dass eine weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich dem Arbeitgeber zuzurechnende ortsfeste Einrichtung ausnahmsweise dann als regelmäßige Arbeitsstätte i.S.d. bis zum Ende des Jahres 2006 geltenden Fassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG angesehen werden kann, wenn outgesourcte Arbeitnehmer diese auswärtige Tätigkeitsstätte über Jahre hinweg arbeitstäglich anfahren und dort wie Arbeitnehmer des fremden Betriebs arbeiten. Zwar seien grundsätzlich Auswärtstätigkeiten anzunehmen, wenn Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers auch über einen längeren Zeitraum in einem fremden Betrieb tätig werden, jedoch muss nach Auffassung des Finanzgerichts der Streitfall einen Ausnahmefall begründen, da sonst auch die Tätigkeit eines Leiharbeitnehmers in einem fremden Betrieb als Auswärtstätigkeit angesehen werden muss. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden (Az. des BFH: VI R 21/08).

Anwendung der 1%-Regel bei Verfügbarkeit mehrerer betrieblicher Kfz

Das Finanzgericht Münster kam im Urteil vom 29.04.2008 (Az. 6 K 2405/07 E, U, EFG 2008, S. 1275) entgegen dem BMF-Schreiben vom 21.01.2002 (Az. IV A 6- S 2177-1/02, BStBl. I 2002, S. 148 Rz. 9) zu dem Ergebnis, dass sämtliche betriebliche Kfz der 1%-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG unterliegen, wenn die Kfz unterschiedliche Eigenschaften aufweisen und der Arbeitnehmer die verschiedenen Kfz auch privat nutzen darf. Das o.g. BMF-Schreiben beschränkt den zu versteuernden geldwerten Vorteil zugunsten der Steuerpflichtigen auf das Kfz mit dem höchsten Bruttolistenpreis. Das Finanzgericht ist dagegen der Auffassung, dass bereits die bloße Auswahlmöglichkeit einen zu versteuernden Nutzungsvorteil darstellt. Der Einwand des Klägers, zu einem Zeitpunkt immer nur ein Kfz nutzen zu können, überzeugte das Finanzgericht nicht, da für sämtliche Kfz auch nutzungsunabhängige Aufwendungen anfallen. Die Anzahl der zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen gehörenden potenziellen Mitbenutzer ist daher unmaßgeblich. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, deren Ergebnis hier vorgestellt werden soll (Az. des BFH: VIII R 24/08).

Schuldzinsenabzug bei geerbtem Grundbesitz

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 23.01.2008 (Az. 4 K 3554/07, EFG 2008, S. 1287) entschieden, dass Schuldzinsen für vom Erben aufgenommene Darlehen, mit denen Schulden Dritter abgelöst werden, die durch das vererbte Grundstück gesichert sind, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind. Im Streitfall hatte die Erblasserin ein Bankdarlehen ihres Sohns mit einer Hypothek gesichert. Nach dem Tod der Erblasserin nahm die Erbin ihrerseits ein Darlehen auf, um das o.g. Bankdarlehen abzulösen. Sie rechnete die Darlehensablösung mit dem Pflichtteilsanspruch des Sohns der Erblasserin auf und konnte die Zwangsversteigerung des Objekts vermeiden. Nach Auffassung des Finanzgerichts standen die Darlehen weder bei der Erblasserin noch bei der Erbin in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften, sondern waren dem privaten Bereich zuzuordnen. Das Finanzgericht hat jedoch nach eigener Aussage lange erwogen, die Darlehensaufnahme der Erbin einem Anschaffungsvorgang gleichzustellen, da die Erbin mit der Vermeidung der Zwangsversteigerung eine neue Investitionsentscheidung getroffen haben könnte. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden (Az. des BFH: IX R 11/08).

Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei mittelbarer Beteiligung

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hat mit Urteil vom 15.04.2008 (Az. 3 K 253/05, EFG 2008, S. 1295) entschieden, dass die Übernahme von eigenkapitalersetzenden Bürgschaften und Darlehen für eine GmbH, an der nur eine mittelbare Beteiligung besteht, nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der unmittelbaren wesentlichen Beteiligung führt. Im Streitfall war der Kläger alleiniger Gesellschafter der A-GmbH, die wiederum 100% der Anteile an der B-GmbH hielt. Nach Ansicht des Finanzgerichts kann der Kläger die Aufwendungen, die er für die B-GmbH getätigt hat, nicht als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigen, da der § 17 EStG nur unmittelbare Anteile erfasst. Die mittelbare wesentliche Beteiligung reicht nicht aus. Eine Abkürzung des Zahlungswegs ist nach Ansicht des Finanzgerichts nicht gegeben, da der Kläger nicht von vornherein auf eine Rückzahlung des Darlehens bzw. auf seinen Rückgriffsanspruch bei einer Bürgschaftsinanspruchnahme im Interesse der A-GmbH verzichtet hatte. Die Auffassung des Finanzgerichts wurde zwischenzeitlich in einem vergleichbaren Streitfall vom BFH bestätigt (Urteil vom 04.03.2008, Az. IX R 78/06, BFH/NV 2008, S. 1039). Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 28/08).

Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten einer wesentlichen Beteiligung

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 17.04.2008 (Az. 6 K 461/04 E, EFG 2008, S. 1283) entschieden, dass Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit der Finanzierung

von Anteilen an einer wesentlichen Beteiligung anfallen, insoweit nicht mehr abzugsfähig sind, als der Gesellschafter seinen Anteil zwischenzeitlich veräußert hat. Das Finanzgericht schließt sich damit der ständigen Rechtsprechung des BFH an und sieht in der schrittweisen Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch keinen Grund, davon abzuweichen. Der BFH hatte diesen Punkt in seiner bisherigen Rechtsprechung ausdrücklich offen gelassen (vgl. Urteil vom 27.03.2007, Az. VIII R 64/05, BStBl. II 2007, S. 639). Nach Ansicht des Finanzgerichts ist die Problematik des nachträglichen Schuldzinsenabzugs bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gleich zu behandeln. Außerdem wird durch die Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden (Az. des BFH: VIII R 20/08).

9 Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer

Begünstigung nach § 13a ErbStG bei Übertragung eines Gesellschaftsanteils unter dem Vorbehalt eines quotalen Nießbrauchs

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob für die Übertragung eines Kommanditanteils unter dem Vorbehalt des quotalen Nießbrauchs der Betriebsvermögensfreibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG insgesamt oder nur für den belasteten Anteil beansprucht werden kann. Im Streitfall hatte der Kläger von seinem Kommanditanteil in Höhe von € 25.000 seiner Tochter einen Anteil von € 23.500 übertragen, sich davon jedoch in Höhe von € 22.000 den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch vorbehalten. Die Tochter sollte bei isolierter Betrachtung nur des mit dem Nießbrauch belasteten Anteils nicht als Mitunternehmerin anzusehen sein. Im Rahmen der Schenkungsteuererklärung machte er einen Freibetrag gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG von € 180.000 geltend. Das Finanzamt gewährte jedoch die Begünstigung des § 13a ErbStG nur bezüglich des nicht mit dem Nießbrauchsrecht belasteten Anteils (€ 1.500/ € 23.500). Hiergegen wendet sich der Kläger im Hauptsacheverfahren (Az. 1 K 1507/08). Das Hessische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 02.07.2008 (Az. 1 V 1357/08, www.fg-kassel.justiz.hessen.de) den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung für begründet erachtet. Für die Anwendung des § 13a ErbStG komme es darauf an, ob der Beschenkte Mitunternehmer geworden sei. Die Mitunternehmerstellung sei jedoch unteilbar und daher einheitlich zu betrachten. Es sei daher ernstlich zweifelhaft, ob die vom Finanzamt isolierte Betrachtung und Würdigung von Teil-Kommanditanteilen im Rahmen des § 13a ErbStG zutreffend ist. Einen Missbrauch i.S.v. § 42 AO konnte das Finanzgericht durch die Fallgestaltung auch nicht erkennen. Gegen den Beschluss wurde Beschwerde beim BFH eingelegt (Az. des BFH: II B 107/08).

Werterhöhung eines Gesellschaftsanteils als mittelbare Folge der Zuwendungen an eine Kapitalgesellschaft ist keine Schenkung an den Gesellschafter

Im Streitfall hatte eine GmbH & Co. KG, an der der Vater der Klägerin als Kommanditist zu 50% beteiligt war, durch unangemessene Verrechnungspreise eine GmbH bereichert, deren Alleingesellschafterin die Klägerin war. Das Finanzamt nahm durch die Werterhöhung des GmbH-Anteils als mittelbare Folge der Zuwendungen an die GmbH eine freigebige Zuwendung des Vaters an die Klägerin an. Dem widersprach das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 10.06.2008 (Az. 1 K 4127/04, rkr., www.fg-kassel.justiz.hessen.de). Ob eine freigebige Zuwendung vorliege, sei rein zivilrechtlich und nicht wirtschaftlich zu beurteilen. Bereits nach der Rechtsprechung des II. Senats des BFH sei jedoch als Empfänger ausschließlich die GmbH anzusehen, denn anders als bei einer Personengesellschaft sei bei einer GmbH als Kapitalgesellschaft das Gesellschaftsvermögen Vermögen der GmbH selbst. Die Werterhöhung der Geschäftsanteile sei lediglich Folge der Gesellschafterstellung.

Bewertung der Schenkung eines Anteils an einer amerikanischen Gesellschaft
Streitig war, ob die Schenkung eines Anteils an einer amerikanischen Gesellschaft mit dem nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Wert oder einem tatsächlich (zwei Wochen nach der Schenkung) erzielten Veräußerungspreis zu bewerten ist. Die Gesellschaft war Teil einer Firmengruppe, die am 29./30.12.1998 verkauft wurde. Die Schenkungsvereinbarung datiert auf den 16.12.1998. Da in den zwölf Monaten vor der Schenkung kein Verkauf stattgefunden hatte, stellte sich der Beschenkte auf den Standpunkt, der Gesellschaftsanteil sei nach dem Stuttgarter Verfahren zu bewerten. Zwar hätten die Verkaufsverhandlungen bereits vor der Schenkung begonnen. Zum Zeitpunkt der Schenkung habe aber keine Einigung über einen Kaufpreis vorgelegen. Das Finanzamt bewertete den Gesellschaftsanteil mit dem tatsächlich erzielten Kaufpreis. Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 01.04.2008 (Az. IV 86/2006) entschieden, dass zum Bewertungsstichtag (16.12.1998) bereits eine konkretisierbare Preisvorstellung existiert habe und diese der Bewertung zugrunde zu legen sei. Die Einigung über den Kaufpreis müsse zum Stichtag noch nicht rechtsverbindlich gewesen sein. Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden (Az. des BFH: II R 40/08). Wir werden entsprechend berichten.

III Veranstaltungen

Breakfast Series – Veranstaltungsreihe zu Steueränderungen in den USA, Europa und Deutschland

Berlin:	01.10./20.11./03.12.2008
Frankfurt:	03.12.2008
Kontakt:	Ebru Özüaydin, Tel +49 69 75695-6263

Erbschaftsteuerroadshow 2009

Hannover (Gastgeber: VDA):	01.10.2008
Berlin (Gastgeber: BDI):	07.10.2008
Stuttgart (Gastgeber: VDMA):	08.10.2008
Hamburg (Gastgeber: ZVEI):	09.10.2008
Düsseldorf (Gastgeber: Deloitte):	14.10.2008
Nürnberg (Gastgeber: vbw):	21.10.2008
Frankfurt (Gastgeber: VCI):	22.10.2008
Augsburg (Gastgeber: vbw):	28.10.2008
Kontakt:	Silvia van den Eeden, Tel +49 211 8772-3906

Expo Real, Internationale Fachmesse für Gewerbeimmobilien

München:	06.–08.10.2008
Kontakt:	Stephanie André, Tel +49 89 29036-8422

Roadshow: Best Practice bei Unternehmenstransaktionen

München:	09.10.2008
Kontakt:	Dorothea Wojtizka, Tel +49 211 8772-2389

Veranstaltungsreihe: Steuerworkshop für Immobilienunternehmen

Düsseldorf:	15.10.2008
Frankfurt/Berlin:	16.10.2008
Stuttgart:	30.10.2008
München:	04.11.2008
Hamburg:	05.11.2008
Kontakt:	Michaela Hesse, Tel +49 211 8772-2100

Neues Steuerrecht für Immobilienunternehmen

Düsseldorf:	15.10.2008
Berlin/Frankfurt:	16.10.2008
Stuttgart:	30.10.2008
München:	04.11.2008
Hamburg:	05.11.2008
Kontakt:	Michaela Hesse, Tel +49 211 8772-2100

20. Immobilienwirtschaftliche Fachtagung

Wiesbaden:	23./24.10.2008
Kontakt:	Renate Freisler, Tel +49 911 23074-85

Tax Reporting

München:	27.10.2008
Kontakt:	Lolita Blankenstein, Tel +49 89 29036-8860

Außenwirtschaftstag Bayern, Internationaler Beratungstag

München:	06.11.2008
Kontakt:	Rita Baumli, Tel +49 89 29036-8603

Risikomanagement in Banken – Subprime und kein Ende

Frankfurt:	12.11.2008
Kontakt:	Susanne Killing, Tel +49 69 97137-301

Standort Ausland – Steuerliche Neuerungen und Gestaltungschancen

Frankfurt:	18.11.2008
Kontakt:	Anja Oertwig, Tel +49 211 8772-2240

Das Steuerjahr 2009 – Steuerrechtsänderungen kompakt

Hannover:	19.11.2008,
Kontakt:	Patricia Buttgereit, Tel +49 511 3023-204
Frankfurt:	20.11.2008
Kontakt:	Danie Hussain, Tel +49 69 75695-6302
Stuttgart/München:	24.11.2008
Kontakt:	Nina Hepp, Tel +49 711 16554-7179
	Lolita Blankenstein, Tel +49 89 29036-8860
Bremen:	25.11.2008
Kontakt:	Tanja Warman, Tel +49 40 32080-4518
Hamburg/Düsseldorf/ Dresden/Magdeburg:	26.11.2008
Kontakt:	Tanja Warman, Tel +49 40 32080-4518
	Verena Eckwert, Tel +49 211 8772-3812
	Andrea Wolf, Tel +49 351 81101-13
	Gudrun Wapenhans, Tel +49 391 568-7311
Leipzig/Nürnberg/Freising:	02.12.2008
Kontakt:	Sabine Neubert, Tel +49 341 992-7031
	Antje Mass, Tel +49 911 23074-33
	Aytes Sasm, Tel +49 8161 51-115
Münster/Berlin:	04.12.2008
Kontakt:	Verena Eckwert, Tel +49 211 8772-3812
Berlin:	Evelyn Schäfer, Tel +49 30 25468-121
Erfurt:	16.12.2008
Kontakt:	Annett Götz, Tel +49 361 65496-12

Finance in Banken – 4. Erfahrungsaustausch

Frankfurt:	26.11.2008
Kontakt:	Annika Leupert, Tel +49 69 97137-384

Handelsblatt Seminar: Der moderne Prüfungsausschuss

München:	16.12.2008
Köln:	13.01.2009
Kontakt:	Heiner Kompenhans, Tel +49 69 75695-6705

IV Fristen

Umsatzsteuer (Monatszahler):	10.10.2008
Umsatzsteuer (Quartalszahler):	10.10.2008
Lohnsteuer (Monatszahler):	10.10.2008
Lohnsteuer (Quartalszahler):	10.10.2008

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 30 25468-01

01097 Dresden
Theresienstraße 29
Tel +49 351 81101-0

40476 Düsseldorf
Schwannstraße 6
Tel +49 211 8772-01

99084 Erfurt
Anger 81
Tel +49 361 65496-0

45130 Essen
Rüttenscheider Straße 97a
Tel +49 201 84120-00

60486 Frankfurt am Main
Franklinstraße 50
Tel +49 69 75695-01
Consulting:
Franklinstraße 46–48
Tel +49 69 97137-0

85354 Freising
Weihenstephaner Berg 4
Tel +49 8161 51-0

06108 Halle (Saale)
Bornknechtstraße 5
Tel +49 345 2199-6

20355 Hamburg
Hanse-Forum
Axel-Springer-Platz 3
Tel +49 40 32080-0

30159 Hannover
Georgstraße 52
Tel +49 511 3023-0
Consulting:
Theaterstraße 15
Tel +49 511 93636-0

50672 Köln
Magnusstraße 11
Tel +49 221 97324-0

04317 Leipzig
Seemannstraße 8
Tel +49 341 992-7000

39104 Magdeburg
Hasselbachplatz 3
Tel +49 391 56873-0

68161 Mannheim
Q 5, 22
Tel +49 621 15901-0

81669 München
Rosenheimer Platz 4
Tel +49 89 29036-0

90482 Nürnberg
Business Tower
Ostendstraße 100
Tel +49 911 23074-0

70597 Stuttgart
Löffelstraße 42
Tel +49 711 16554-01

69190 Walldorf
Altrottstraße 31
Tel +49 6227 7332-60

Redaktion: Johannes Huken, Martin Temme

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 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktkompetenz 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.

© 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Mix
Produktgruppe aus vorbildlich bewirtschafteten Wäldern und anderen kontrollierten Herkünften
www.fsc.org Zert.-Nr. SCS-COC-001381
© 1996 Forest Stewardship Council
FSC

www.deloitte.com/de

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu