

praxis-forum

Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung aus einer Hand – Sicherstellung der Organschaft bei Verlustvortrag der Organgesellschaft

Im Rahmen der Steuergestaltung gehört die ertragsteuerliche Organschaft mangels einheitlichen deutschen Konzernsteuerrechts zu den bedeutendsten Instrumenten zur Minimierung der Gesamtsteuerbelastung im Konzern. Vorteile ergeben sich beispielsweise durch die Nutzung von Verlusten einzelner Organgesellschaften oder die Optimierung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von (Beteiligungs-)Finanzierungskosten.

Für die steuerliche Anerkennung eines körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organisationsverhältnisses sind der Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Regelungen wesentliche Voraussetzungen. In der Praxis ist in nicht seltenen Fällen festzustellen, dass einzelne Vorschriften des Gesellschaftsrechts unbeachtet bleiben. Insbesondere die in § 301 AktG kodifizierte – und von allen Organgesellschaften jeglicher Rechtsform zu beachtende – Verpflichtung, vor einer Gewinnabführung zunächst einen bestehenden Verlustvortrag auszugleichen, wird häufig „vergessen“ und stattdessen der gesamte im Geschäftsjahr erzielte Gewinn abgeführt.

Die zu hohe Gewinnabführung infolge des nicht ausgeglichenen vororganschaftlichen Verlustvortrags führt neben zivil- und gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen zur Fehlerhaftigkeit der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse von Organgesellschaft und Organträger. Des Weiteren gilt der Ergebnisabführungsvertrag steuerlich als nicht durchgeführt, so dass die Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht erfüllt sind.

Zurzeit werden verschiedene Heilungsmöglichkeiten zur Anerkennung eines steuerlichen Organisationsverhältnisses diskutiert, die in der Literatur auf unterschiedliche Akzeptanz stoßen. Überwiegend wird eine (Rückwärts-)Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für erforderlich angesehen, so dass im Ergebnis die Gewinnabführung in gesellschaftsrechtlich zulässiger Höhe erfolgt. Diese Vorgehensweise würde auch eine Berichtigung der Steuerbilanz nach sich ziehen. Vereinzelt wird auch eine Korrektur in laufender Rechnung für zulässig und ausreichend gehalten.

Dieses Beispiel beweist erneut, wie bedeutsam es ist, dass Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung Hand in Hand gehen. Denn bereits im Rahmen der Jahresabschlussprüfung sollte gewürdigt werden, ob die steuerplanerischen Ziele wie z.B. die Begründung und Aufrechterhaltung einer Organschaft, wozu auch die Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags gehört, nicht durch unzureichende Umsetzungen gefährdet sind. Soweit dies in der Vergangenheit nicht hinreichend gelungen ist, sollte im hier erörterten Fall der fehlenden Verlustverrechnung glücklicherweise mit der Berichtigung von Jahresabschlüssen ein probates Mittel zur Heilung existieren. Entsprechend unserer Unternehmensphilosophie kann hier der Wirtschaftsprüfer die Steuerberatung tatkräftig unterstützen.

Ansprechpartner

Ralf Berger, Tel +49 211 8772-2401, raberger@deloitte.de

100 Jahre
Denken an Morgen.

I Gesetzgebung

Unternehmensteuerreform

Mit unserem am 15.03.2007 versandten praxis-forum alert haben wir über den am 14.03.2007 vom Bundeskabinett verabschiedeten Gesetzesentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 berichtet. Der Hardcopy-Version dieser Ausgabe des praxis-forums ist dieses alert nochmals beigelegt. Über den weiteren Gesetzgebungsverlauf werden wir Sie weiterhin zeitnah unterrichten.

II Bilanzierungsforum

Aktivierung der Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung

Das Finanzgericht München hatte mit seinem Urteil vom 21.06.2005 (Az. 2 K 3182/02, EFG 2007, S. 252), für das erst mit BFH-Beschluss vom 21.11.2006 (Az. VIII B 144/05) die Revision zugelassen wurde, entschieden, dass die aufgrund einer GmbH-Anteilsvereinigung in einer Hand nach § 1 Abs. 3 GrEStG zu zahlende Grunderwerbsteuer als unmittelbare Folgekosten für die Anschaffung der Restanteile an der GmbH diesem Erwerb wirtschaftlich zurechenbar ist und damit Anschaffungsnebenkosten i.S.v. § 255 Abs. 1 HGB vorliegen. Das Finanzgericht München begründete seine Entscheidung damit, dass zwingendes und letztlich auslösendes Moment für den Anfall der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist, dass der Steuerpflichtige durch den unmittelbaren (oder auch nur mittelbaren) Beteiligungserwerb insgesamt mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft erwirbt, die Rechtsinhaberin der Grundstücke ist. Die Grunderwerbsteuer ist für diesen Zuerwerb zu zahlen. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist folglich nicht die Grundstücksübertragung, sondern die Übertragung von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden GmbH. Die daraus herrührende Grunderwerbsteuer stellt damit unmittelbar Folgekosten für diesen Anteilszuerwerb dar. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ausgang wir berichten werden (Az. des BFH: VIII R 52/06).

Domain-Adresse als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut?

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 19.10.2006 (Az. III R 6/05, www.bundesfinanzhof.de) Aufwendungen, die für die Übertragung eines Domain-Namens an den bisherigen Domain-Inhaber geleistet werden, als Anschaffungskosten für ein in der Regel nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut beurteilt. Damit schließt sich der BFH im Grundsatz der Vorinstanz, dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.11.2004 (Az. 2 K 1431/03, EFG 2005, S. 348, vgl. auch praxis-forum 04/2005) an. Entgegen der Ansicht des Klägers sind die Aufwendungen für den Erwerb eines Domain-Namens Anschaffungskosten für den Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts und keine sofort abzugsfähigen Entschädigungszahlungen an den bisherigen Domain-Inhaber. Der Domain-Name ist weiterhin auch nicht abnutzbar, da die Adresse dem Betrieb dauerhaft und ungeschmälert zur Verfügung stehen kann und i.d.R. auch unabhängig von Zeitgeist und Bewertung ist. Weiterhin ist der Domain-Name verkehrsfähig und damit einzeln bewertbar, so dass durch die Einrichtung einer Website kein aus Website und Domain-Namen bestehendes einheitliches Wirtschaftsgut hergestellt wird, welches für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dem Aktivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG unterliegt. Der erkennende Senat lässt jedoch in seiner Entscheidung ausdrücklich offen, ob ein Domain-Name wirtschaftlich dann abnutzbar ist, wenn der Name aus einem Schutzrecht wie z.B. einer Marke abgeleitet ist.

Verpflichtungen aus harten Patronatserklärungen als ungewisse Verbindlichkeiten

Der BFH hatte mit Urteil vom 25.10.2006 (Az. I R 6/05, www.bundesfinanzhof.de) über einen Fall zu entscheiden, in welchem eine geschäftsleitende Holding u.a. an zwei in-

ländischen Tochtergesellschaften zu je 100% beteiligt war. Da eine der beiden Tochtergesellschaften überschuldet war, gab die geschäftsleitende Holding gegenüber dieser zur Vermeidung einer Insolvenz eine harte Patronatserklärung ab. Danach verpflichtete sich die Holdinggesellschaft, ihre Tochtergesellschaft finanziell stets so auszustatten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten in vollem Umfang pünktlich nachkommen kann. Die überschuldete Tochtergesellschaft finanzierte sich teilweise durch Kredite ihrer inländischen Schwestergesellschaft. Im Rahmen einer Finanzierungsumstrukturierung schloss die andere inländische Tochtergesellschaft, die über entsprechende Sicherungsmittel in Form von Grundstücken verfügte, als Finanzierungsstelle der Unternehmensgruppe mit mehreren Banken einen Poolvertrag. Die inländische Tochtergesellschaft leitete alsdann die Kredite entsprechend den wirtschaftlichen Erfordernissen an ihre überschuldete Schwestergesellschaft weiter, die nunmehr keine eigenen Bankkredite mehr aufwies. Die geschäftsleitende Holding bildete für die drohende Inanspruchnahme aus der harten Patronatserklärung zu den jeweiligen Bilanzstichtagen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

Der BFH hat nun entschieden, dass Verpflichtungen aus sogenannten harten Patronatserklärungen erst zu passivieren sind, wenn die Gefahr einer Inanspruchnahme ernsthaft droht. Eine Inanspruchnahme aus einer konzerninternen Patronatserklärung der Muttergesellschaft für ein Tochterunternehmen droht dann nicht, wenn das Schuldunternehmen zwar in der Krise ist, innerhalb des Konzerns ein Schwesterunternehmen aber die erforderliche Liquidität bereitstellt und aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit nicht damit zu rechnen ist, dass dieses Schwesterunternehmen Ansprüche gegen die Muttergesellschaft geltend machen wird. Der erkennende Senat führt an, dass die Erfüllung der Ausstattungspflicht nicht aus dem Betriebsvermögen der Muttergesellschaft erfolgt und mit der Gewährung der wegen der Überschuldung der Tochtergesellschaft zu den Bilanzstichtagen nicht werthaltigen Darlehen unmittelbar keine Minderung ihres Betriebsvermögens verbunden ist. Soweit die Muttergesellschaft ihre Ausstattungspflicht zu den einzelnen Bilanzstichtagen durch Einschaltung der finanzierenden Schwestergesellschaft bereits erfüllt hatte, waren nach Ansicht des erkennenden Senats weiter gehende Ansprüche der überschuldeten Tochtergesellschaft nicht gegeben.

Jedoch könnten Ausgleichsansprüche der finanzierenden Schwestergesellschaft gegenüber der Muttergesellschaft bestanden haben. Bei in diesem Zusammenhang noch zu treffenden Feststellungen wird das Finanzgericht zu beachten haben, dass zu den fälligen Verbindlichkeiten der überschuldeten Tochtergesellschaft nicht die gegenüber der Schwestergesellschaft bestehenden Darlehensverpflichtungen gerechnet werden können. Diese konnten in den Streitjahren aufgrund des eigenkapitalersetzenden Charakters der Darlehen von der überschuldeten Tochtergesellschaft nicht zurückgefordert werden. Bei der Prüfung der Frage, ob die Muttergesellschaft bei der finanzierenden Schwestergesellschaft für Darlehensverpflichtungen gegenüber deren Gläubigerbanken zur Refinanzierung der Darlehen an die überschuldete Schwester-/Tochtergesellschaft einstehen muss, kommt der bilanziellen Behandlung der Darlehen an die überschuldete Tochtergesellschaft bei der Schwestergesellschaft eine indizielle Bedeutung zu. Insbesondere, wenn die Schwestergesellschaft die Darlehen nicht wertberichtigt oder einen Anspruch gegen die Muttergesellschaft aktiviert hat, spricht dies dafür, dass eine Verbindlichkeit der Muttergesellschaft gegen die finanzierende Tochtergesellschaft begründet wurde, die grundsätzlich auszuweisen ist.

Rückstellungen für nicht vorbehaltlos eingeräumte Jubiläumszusagen

Mit seinem Urteil vom 18.01.2007 (Az. IV R 42/04, www.bundesfinanzhof.de) hat sich der BFH gegen die Vorinstanz (Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 30.03.2004, Az. 10 K 731/01, EFG 2005, S. 521, vgl. praxis-forum 5/2005) gestellt. Somit soll die Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsleistungen unter der Geltung des § 5 Abs. 4

ESTG nicht voraussetzen, dass sich der Arbeitgeber rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos zu der Leistung verpflichtet. Der erkennende Senat begründet seine Entscheidung damit, dass im damaligen Gesetzgebungsverfahren der Finanzausschuss die steuerliche Anerkennung von Jubiläumsrückstellungen in Anlehnung an die Regelungen bei den Pensionsrückstellungen von einem bestimmten Grad der Konkretisierung der Verpflichtung abhängig machen wollte. Dies ist nach dem geltenden Gesetzeswortlaut dann erreicht, wenn die Rückstellungen für ein mindestens 15-jähriges Dienstjubiläum gebildet wurden, der betreffende Arbeitnehmer durch eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit langjährige Betriebstreue gezeigt hat und die Anwartschaft nach dem 31.12.1992 erworben wurde. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts kann allein den Begriffen „Verpflichtung“ und „Zusage“ das Erfordernis der Unwiderruflichkeit und Vorbehaltlosigkeit nicht entnommen werden. Anders als in § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG hat der Gesetzgeber in § 5 Abs. 4 EStG gerade keine Regelung hierzu explizit aufgenommen.

Keine Ansparabschreibung für verpachteten Betrieb

Das Finanzgericht München hat mit rechtskräftigem Urteil vom 26.09.2006 (Az. 13 K 3004/04, EFG 2007, S. 173) u.a. entschieden, dass eine Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG ebenso wie eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG voraussetzt, dass der Unternehmer mit dem Betrieb, in dessen Gewinnermittlung die Rücklage einfließen soll, aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und eine werbende Tätigkeit ausübt. Im vorliegenden Streitfall wurde dem Kläger eine Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG versagt, da er mit der Verpachtung eines Betriebs, für den er die Ansparrücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG gebildet hatte, keine werbende Tätigkeit ausübt.

III Steuerforum

1 Ertragsteuern

Korrektur des Werts eines Wirtschaftsguts im Zusammenhang mit dessen Entnahme

Das Finanzgericht Hamburg hatte am 26.06.2006 (Az. 2 K 135/04, EFG 2007, S. 169) zu beurteilen, ob für einen nicht bilanzierenden Steuerpflichtigen, der einen Betriebsvermögensgegenstand mit einem überhöhten Einlagewert angesetzt hatte, bei der Ermittlung des Entnahmegewinns als Buchwert ein Wert zugrunde zu legen ist, der sich aus dem zutreffenden Einlagewert und den darauf berechneten AfA-Beträgen oder den tatsächlich geltend gemachten AfA-Beträgen ermittelt. Ersteres hat das Finanzgericht Hamburg für zutreffend erachtet. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass der Steuerpflichtige in den bestandskräftigen Vorjahren aufgrund des überhöhten Einlagewerts zu hohe AfA vorgenommen hat. Das Finanzamt war der Ansicht, dass der unstreitig niedrigere Einlagewert um die tatsächlich vorgenommenen und in den bestandskräftigen Bescheiden der Vorjahre eingeflossenen AfA zu mindern ist. Dies lehnt das Finanzgericht Hamburg mit der Begründung ab, dass, wengleich die Begriffsbestimmung des Gewinns i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG keine Verweisung auf die Einlage- und Entnahmenvorschriften enthalte, auch im Fall der Einnahmeüberschussrechnung der Wert der Entnahme eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens abzüglich dessen Restbuchwerts dem Gewinn hinzuzurechnen sei. Dies folge schon daraus, dass die Einnahmeüberschussrechnung nur eine andere Technik der Gewinnermittlung darstelle, die aber letztlich zu demselben Ergebnis führen müsse wie die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Vor diesem Hintergrund hat die Ermittlung des Buchwerts wie im Rahmen einer Bilanzberichtigung zu erfolgen, bei der im ersten offenen Jahr der Wert des Wirtschaftsguts zur Zeit der Einlage abzüglich der AfA-Beträge, die richtigerweise in den Vorjahren hät-

ten in Anspruch genommen werden können, anzusetzen ist. Als Folge der Abschnittsbesteuerung kann nach Ansicht des erkennenden Senats die in den bestandskräftig veranlagten Jahren zu Unrecht geltend gemachte AfA unberücksichtigt bleiben. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über deren Ausgang wir berichten werden (Az. des BFH: XI R 37/06).

Aufteilung der Anschaffungskosten bei gemischter Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

Mit Schreiben vom 26.02.2007 (Az. IV C 2 – S 2230 – 46/06, www.bundesfinanzministerium.de) hat das BMF den Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge vom 13.01.1993 (Az. IV B 3 – S 2190 – 37/92) im Hinblick auf die Aufteilung der Anschaffungskosten bei gemischter Schenkung an ein entsprechendes BFH-Urteil vom 27.07.2004 (BStBl 2006 II, S.9) angepasst. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung waren bei der teilentgeltlichen Übertragung von Privat- und Mischvermögen für die Aufteilung der durch den Beschenkten aufgewendeten Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter deren Verkehrswerte maßgebend. Nach Auffassung des BFH hingegen ist grundsätzlich die von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Besteuerung zugrunde zu legen. Dieser Auffassung ist das BMF in o.g. Schreiben nun gefolgt und hat die Tz. 14 und 47 des Erlasses zur vorweggenommenen Erbfolge neu gefasst.

Gemäß der neuen Tz. 14 des Erlasses ist bei der Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern des Privatvermögens die von den Vertragsparteien vorgenommene Zuordnung der Anschaffungskosten maßgeblich, wenn diese nach außen hin erkennbar ist und nicht zu einer nach § 42 AO unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung einzelner Wirtschaftsgüter führt. Die Neufassung von Tz. 47 sieht vor, dass bei einer Übertragung von Mischvermögen (Betriebs- und Privatvermögen) die vertraglich vereinbarten Einzelpreise für das gesamte Betriebsvermögen einerseits und für das jeweilige Wirtschaftsgut des Privatvermögens andererseits bis zur Höhe der jeweiligen Verkehrswerte nicht zu beanstanden sind. Ansonsten sei in beiden Fällen das Entgelt vorweg nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der Wirtschaftsgüter aufzuteilen.

Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags gemäß § 35 EStG

Mit Urteil vom 27.09.2006 (Az. X R 25/04, www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH über den folgenden Fall entschieden: Die Kläger waren Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2001 positive gewerbliche Einkünfte aus seinem Einzelunternehmen, negative gewerbliche Beteiligungseinkünfte sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin erzielte in 2001 positive Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Das Finanzamt ermäßigte die tarifliche Einkommensteuer der Eheleute jedoch nicht um das 1,8-Fache des Gewerbesteuermessbetrags des Einzelunternehmens des Klägers, sondern ermittelte in Übereinstimmung mit den Tz. 11 ff. des BMF-Schreibens vom 15.05.2002 (Az. IV A 5 – S 2296 a – 16/02) unter Berücksichtigung eines horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs einen geringeren Ermäßigungsbetrag.

Der BFH hält die Revision der Kläger für begründet. Zwar seien zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG die positiven Einkünfte aus dem Einzelunternehmen mit den negativen Beteiligungseinkünften des Klägers zu verrechnen (horizontaler Verlustausgleich). Ferner ist nach Auffassung des BFH ein vertikaler Verlustausgleich durchzuführen. Streitig sei jedoch die Reihenfolge des Verlustausgleichs bei Zusammenveranlagung. Nach Ansicht des BMF ist der Verlustausgleich für Zwecke des § 35 EStG bei jedem Ehegatten gesondert durchzuführen. In der Literatur wird jedoch teilweise die Auffassung vertreten, dass die positiven und negativen Einkünfte der Ehegatten nach dem von der Rechtsprechung anerkannten Meistbegünstigungsprinzip in der für

die Steuerpflichtigen günstigsten Weise auszugleichen seien, so dass auch ein Ausgleich der Einkünfte der Ehegatten zulässig sei. Dieser Auffassung schließt sich der BFH an. Folglich sei der Ermäßigungshöchstbetrag im Urteilsfall auf Grundlage der gewerblichen Einkünfte des Klägers zu berechnen. Die negativen Vermietungseinkünfte des Klägers seien vorrangig mit den positiven Einkünften der Klägerin zu verrechnen, welche nicht nach § 35 EStG begünstigt sind. Im Anschluss sei die anteilige Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte des Klägers entfällt, entsprechend dem Verhältnis dieser Einkünfte zur Summe der Einkünfte der Eheleute zu ermitteln.

Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG bei Bezugsrechten

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 31.08.2006 (Az. 15 K 444/05, EFG 2007, S. 214) entschieden, dass die Veräußerung von Bezugsrechten auf neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft steuerfrei gemäß § 8b Abs. 2 KStG ist. Nach Ansicht des erkennenden Senats besteht wirtschaftlich zwischen der Veräußerung von Anteilen und der Veräußerung von Bezugsrechten kein Unterschied. Den Bezugsrechten kommt im Rahmen der Ausgabe neuer Aktien die Funktion eines Korrektivs zu. Werden diese veräußert, erhält der Anteilseigner einen Ausgleich für den bei ihm eintretenden Wertverlust seiner Anteile. Die Bezugsrechtsveräußerung stellt wirtschaftlich eine Teilveräußerung von Gesellschaftsanteilen dar. Der Wortlaut des § 8b Abs. 2 S. 1 KStG („...Veräußerung eines Anteils, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG gehören...“) steht dem nicht entgegen. Zwar führt das Entstehen oder der Verkauf von Bezugsrechten nicht zu Kapitaleinkünften gemäß § 20 EStG, der Wortlaut ist aber derart zu verstehen, dass die abstrakte Fähigkeit zur Vermittlung solcher Einkünfte ausreicht. Außerdem bleiben die durch die Bezugsrechtsveräußerung realisierten stillen Reserven in der Kapitalgesellschaft steuerverhaftet. Eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren ist insoweit erst angebracht, wenn diese Geldmittel die Ebene der Körperschaft verlassen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. beim BFH: IV R 93/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

Steuerbefreiung für eine in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässige Stiftung privaten Rechts

Der BFH hat mit Urteil vom 20.12.2006 (Az. I R 94/02, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass eine Stiftung auch dann die Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO fördert, wenn sie ihre Zwecke ausnahmslos oder überwiegend im Ausland erfüllt (gegen BMF-Schreiben vom 20.09.2005, BStBl. I 2005, S. 902) und die Förderung vorzugsweise auf die Jugend eines Staates oder einer Stadt beschränkt ist. Ausgangspunkt und Maßstab für die Beurteilung als gemeinnützig bleibt jedoch allein das (innerstaatliche) deutsche Recht. Deutschland ist auch aus Gründen des Gemeinschaftsrechts nicht verpflichtet, den Gemeinnützigkeitsstatus ausländischen Rechts stets anzuerkennen. Die formelle Satzungsmäßigkeit nach § 59 AO erfordert des Weiteren nach Ansicht des erkennenden Senats hinsichtlich der steuerbegünstigten Zweckverfolgung nicht die ausdrückliche Verwendung der Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ (ebenfalls gegen BMF-Schreiben vom 20.09.2005, BStBl. I 2005, S. 902). Die Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, wonach u.a. die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG für beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 2 Nr. 1 KStG nicht gilt, steht dem nicht entgegen, denn die Regelung verstößt gemäß Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 14.09.2006 (Az. C-386/04, „Centro di Musicologia Walter Stauffer“, ABIEU 2006 Nr. C 281, 9 vom 18.11.2006) gegen die Grundfreiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art. 73 b des EG-Vertrags (jetzt Art. 56 EG-Vertrag).

Teilwertabschreibungen in der Organschaft

Das Finanzgericht Hamburg hatte sich mit Urteil vom 25.08.2006 (Az. 5 K 9/06, EFG 2007, S. 279) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob Teilwertabschreibungen an der Organgesellschaft im Rahmen der Ermittlung des Organschafts-Gewerbeertrags wieder

hinzuzurechnen sind, damit der Verlust der Organgesellschaft nicht doppelt erfasst wird. Im Streitfall hatte die Organträgerin sowohl die Beteiligung als auch Darlehensforderungen gegenüber der Organgesellschaft bis auf einen Erinnerungswert abgeschrieben. Aus Sicht der Organträgerin erfolgten diese Abschreibungen aufgrund negativer Zukunftsaussichten, da die Teilwertabschreibungen nicht auf bereits erzielte Verluste der Organgesellschaft zurückzuführen seien, die den Organschafts-Gewerbeertrag bereits über die Zurechnung gemindert hatten. Demnach wäre auch keine doppelte Erfassung von Verlusten zu korrigieren. Außerdem sei die Rechtsprechung zur Korrektur um verlustbedingte Beteiligungsabschreibungen nicht auf Darlehensabschreibungen übertragbar, denn bei späterer Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit auf Seiten der Organgesellschaft würde ein entsprechender Gewinn entstehen, der die erfolgte Darlehensabschreibung bei der Organträgerin ausgleicht.

Beiden Argumenten folgte der Senat nicht. Die Korrektur der Teilwertabschreibung geht rechnerisch vor sich. Ist ein negativer Gewerbeertrag der Organgesellschaft beim Organträger in den zusammengefassten Gewerbeertrag einbezogen worden, ist insoweit eine Abschreibung auf die Beteiligung an der Organgesellschaft nicht möglich. Diesbezüglich wird also grundsätzlich vermutet, dass der Verlust der Organträgerin aus der Teilwertabschreibung den Verlusten der Organgesellschaft entspricht. Diese Vermutung ist jedoch widerlegbar, wenn sich die Teilwertabschreibung auf Zeiträume außerhalb der Organschaft bezieht. Der Senat hält es außerdem für sachgerecht, die Grundsätze zur verlustbedingten Teilwertabschreibung auf die Abschreibung der Darlehensforderung entsprechend anzuwenden, da es erforderlich ist, eine gegenwärtige und temporäre Verlust-Doppelerfassung zu beseitigen. Der spätere Ertrag aus dem Darlehensverzicht ist dann ebenso durch Abzug zu korrigieren. Ob Ähnliches auch bei einem Verzicht nach Beendigung der Organschaft gilt, konnte im Rahmen des Streitfalls nicht geklärt werden. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. beim BFH: IV R 57/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

2 Umwandlungssteuerrecht

Bewertungswahlrecht bei Verschmelzung

Bei der Umwandlung durch Verschmelzung darf die übertragende Gesellschaft das übergehende Betriebsvermögen in ihrer steuerlichen Umwandlungsbilanz gemäß dem Bewertungswahlrecht des § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG unter Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes mit einem über dem Buchwert liegenden Wert ansetzen. So entschied das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 20.09.2006 (Az. 13 K 6307/02, EFG 2007, S. 309 ff., in Revision, Az. beim BFH: I R 97/06). Im Urteilsfall wurde die X-GmbH zum 30.12.1998 auf die Klägerin, eine Körperschaft, verschmolzen. In der der Verschmelzung zugrunde gelegten Schlussbilanz setzte die X-GmbH das Betriebsgrundstück unter Aufdeckung stiller Reserven mit einem über dem Buchwert liegenden Zwischenwert an. Das Finanzamt hielt den gewählten Zwischenwertansatz für unzulässig, da nach § 17 Abs. 2 UmwG bei der Aufstellung der Verschmelzungsbilanz die Vorschriften über die Jahresbilanz entsprechend anzuwenden seien und daher nur der Buchwert des Grundstücks angesetzt werden könne. Der Buchwertansatz schlage nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auf die Steuerbilanz durch. Das nach dem Umwandlungssteuergesetz eingeräumte Bewertungswahlrecht zum Ansatz von Buch-, Teil- oder Zwischenwert laufe somit nach der Verwaltungsauffassung (Tz. 11.01 des Umwandlungssteuer-Erlasses, BMF-Schreiben vom 25.03.1998) im Ergebnis leer.

Das Finanzgericht hingegen hält die Klage für begründet. In seiner Urteilsbegründung führt der Senat aus, dass § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in Gestalt einer speziellen, dem Grundsatz vorgehenden gesetzlichen Regelung beinhalte. Der Senat folgt insoweit der ganz überwiegend herrschenden Mei-

nung in Rechtsprechung und Literatur. Die Regelungen der §§ 3 S. 1 und 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG, welche steuerliche Wahlrechte enthalten, sowie die bei Annahme einer uneingeschränkten Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes damit inkompatible handelsrechtliche Regelung des § 17 Abs. 2 UmwG wurden durch den Gesetzgeber gleichzeitig beschlossen. Dies kann nach Ansicht des Senats nur so verstanden werden, dass ein Ansatz über dem steuerlichen Buchwert keine entsprechende Handhabung in der Handelsbilanz voraussetzt. Es könne ferner nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber bewusst praktisch bedeutungslose Bewertungswahlrechte schaffen wollte.

Da die Finanzverwaltung ihre gegenteilige Auffassung mit BMF-Schreiben v. 04.07.2006 (Az. IV B 2 – S 1909 – 12/06) nur für den Fall der formwechselnden Umwandlung nach § 25 UmwStG aufgehoben hat, hat das Finanzgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage die Revision zugelassen, über deren Ergebnis wir berichten werden.

3 Internationales Steuerrecht

Gewinnanteile aus stiller Beteiligung an Luxemburger AG sind abkommensrechtlich Dividenden

In dem dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.07.2006 (Az. 6 K 164/04, EFG 2007, S. 167 ff.) zugrunde liegenden Sachverhalt war die Klägerin – eine abkommensrechtlich in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft – an der X-SA mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg beteiligt. Mit Vertrag vom 19.12.1997 gründete die Klägerin mit der X-SA eine typisch stille Gesellschaft. Im Streitjahr 2000 zahlte die X-SA aufgrund der stillen Beteiligung einen Gewinnanteil an die Klägerin aus, auf den in Luxemburg Quellensteuer von 10% einbehalten wurde. Streitig ist, ob der Gewinnanteil in Deutschland nach Art. 20 DBA-Luxemburg dem Freistellungsverfahren oder dem Anrechnungsverfahren – so die Auffassung des Finanzamts – unterliegt. Das Finanzgericht schließt sich der Meinung der Klägerin an, dass die Beteiligungserträge in Deutschland von der Besteuerung freizustellen sind. Der Senat begründet seine Entscheidung wie folgt:

Da der Begriff „Dividende“ im DBA-Luxemburg nicht definiert ist, seien für die Auslegung dieses Begriffs das deutsche EStG und KStG in der Fassung des Streitjahrs 2000 heranzuziehen. Demnach sind Dividenden Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften. In Anwendung der Gründungstheorie des BFH und nach dem sogenannten Typenvergleich sei die X-SA eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Abkommens. Auch die weiteren Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs für Dividenden gemäß Art. 20 Abs. 2 S. 3 DBA-Luxemburg mit der Folge der Freistellung in Deutschland – u.a. die Beteiligungsvoraussetzung von mindestens 25% der Klägerin an der X-SA – sind nach Ansicht des Finanzgerichts erfüllt. Da die Einnahmen der Klägerin jedoch unstrittig nicht aus der Beteiligung an einer in Luxemburg ansässigen Kapitalgesellschaft, sondern aus der stillen Beteiligung am Handelsgewerbe der X-SA zuflossen und somit nach dem Steuerrecht des Quellenstaats Luxemburg den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind, unterlägen sie grundsätzlich dem Art. 14 DBA-Luxemburg „Zinsen“ und somit der ausschließlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland.

Da die stille Beteiligung der Klägerin am Handelsgewerbe der X-SA aber nicht mit einer Beteiligung am Vermögen verbunden ist, sind die Einkünfte aus dieser Beteiligung nach Auffassung des Senats gemäß Nr. 11 des Schlussprotokolls zum DBA-Luxemburg als Dividenden (Art. 13) zu qualifizieren. Diese Regelung entspricht der zur Zeit der Unterzeichnung des DBA-Luxemburg (1958) allgemein gültigen Rechtsauffassung und ist auch in den Abkommen mit Belgien, Frankreich, Großbritannien, Irland und Israel enthalten. Der Senat verkennt nicht, dass heute angesichts des OECD-MA 2003 die Praxis hinsichtlich der Besteuerung von Einkünften aus einer stillen Beteiligung eine andere ist. Den

Vertragsparteien stehe es jedoch frei, das bestehende Abkommen zu kündigen. Ferner wurde das Schlussprotokoll zum DBA-Luxemburg 1973 – zu diesem Zeitpunkt hatte sich bereits die neuere Rechtsauffassung durchgesetzt – revidiert, ungeachtet dessen wurde Nr. 11 des Schlussprotokolls nicht geändert oder klargestellt. Hieraus schließt das Finanzgericht, dass an der historischen Rechtslage auch für die Zukunft festzuhalten sei. Über das Ergebnis der anhängigen Revision (Az. beim BFH: I R 62/06) werden wir berichten.

4 Lohnsteuer

Verfassungswidrigkeit der Pendlerpauschale

Das Niedersächsische Finanzgericht hält die Neuregelung zur Entfernungspauschale (sogenannte Pendlerpauschale) für verfassungswidrig. Mit Beschluss vom 27.02.2007 (Az. 8 K 549/06) hat das Niedersächsische Finanzgericht ein anhängiges Verfahren ausgesetzt und das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen. Das Verfahren ist beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 1/07 anhängig.

Hintergrund des Vorlagebeschlusses ist, dass ab dem 01.01.2007 die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Lediglich ab dem 21. Entfernungskilometer sind entsprechende Kosten pauschal mit € 0,30/km „wie“ Werbungskosten/Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts verstößt die ab 01.01.2007 geltende Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, so dass die Regelung verfassungswidrig ist. Die Streichung des Werbungskostenabzugs könne dazu führen, dass in bestimmten Fällen das verfassungsrechtliche Existenzminimum besteuert würde, wohingegen bei Ansatz der Aufwendungen als Werbungskosten keine Steuer zu entrichten wäre (Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip). Auch liege ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor, da Kosten, die für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen zwangsläufig seien, um Arbeitseinkommen erzielen zu können, nicht mehr zum Abzug zugelassen seien.

Mit Beschluss vom 02.03.2007 (Az. 7 V 21/07) hat das Niedersächsische Finanzgericht in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung) das beteiligte Finanzamt verpflichtet, den Steuerpflichtigen den beantragten Freibetrag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch für die ersten 20 Entfernungskilometer auf der Lohnsteuerkarte einzutragen. Die Beschwerde zum BFH wurde zugelassen. Ein Aktenzeichen des BFH liegt noch nicht vor.

Berücksichtigung von Bewirtungskosten als Werbungskosten

Bewirtungsaufwendungen, die einem Offizier für einen Empfang aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte (Kommandoübergabe) und der Verabschiedung in den Ruhestand entstehen, können als Werbungskosten zu berücksichtigen sein. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 11.01.2007 entschieden (Az. VI R 52/03, www.bundesfinanzhof.de). Die berufliche Veranlassung von Werbungskosten sei anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Dominiere die berufliche Veranlassung deutlich, stehe es dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, dass die Aufwendungen durch ein Ereignis ausgelöst werden, welches auch persönliche Bedeutung hat. Eine – bisher von der Rechtsprechung als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen geforderte und im Streitfall nicht vorliegende – Erfolgsabhängigkeit der Bezüge des Steuerpflichtigen sei hier für die berufliche Veranlassung nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Neben dem Umstand, dass sowohl die Kommandoübergabe als auch die Verabschiedung in den Ruhestand (ganz überwiegend) beruflichen Charakter aufweisen, war für den Werbungskostenabzug im Streitfall auch entscheidend, dass der Dienstherr die Veranstaltung durchführte, die Gäste

unter Berücksichtigung seiner Belange eingeladen hatte, die Veranstaltung im Offiziersheim stattfand und der Steuerpflichtige nur die über einen bestimmten Betrag hinausgehenden Kosten zu tragen hatte.

Mit dieser Entscheidung wurde die bisherige Rechtsprechung, nach der Kosten für die Bewirtung von Kollegen und Geschäftsfreunden anlässlich von Beförderung, Amtseinführung, Jubiläum, Verabschiedung und ähnlichen persönlichen Ereignissen nicht abziehbar sind, gelockert. Der BFH griff dabei auf die Gesichtspunkte zurück, die er in seiner neueren Rechtsprechung zur Abgrenzung einer Feier des Arbeitgebers von einem privaten Fest des Arbeitnehmers im Hinblick auf die Unterscheidung von Arbeitslohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers entwickelt hatte.

Häusliches Arbeitszimmer bei Nutzung eines Raums zugleich als Büroarbeitsplatz und als Warenlager

In Ausgabe 6/2006 des praxis-forum berichteten wir über ein Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 31.03.2004 (Az. 7 K 665/01, DStRE 2006, S. 455), welches einen Kellerraum, der sowohl als Büroraum als auch als Lager genutzt wurde, insgesamt als häusliches Arbeitszimmer anerkannt und der Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unterworfen hatte. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt, über welche der BFH mit Urteil vom 22.11.2006 (Az. X R 1/05, DB 2007, S. 497) entschieden hat. Nach Auffassung des BFH unterliegen Aufwendungen für einen zugleich als Büroarbeitsplatz und als Warenlager betrieblich genutzten Raum der Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer, wenn der Raum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, vor allem aufgrund seiner Ausstattung und Funktion, ein typisches häusliches Büro ist und die Ausstattung und Funktion des Raums als Lager dahinter zurücktritt. Wird der betrieblich genutzte Raum nicht überwiegend durch seine Funktion und Ausstattung als häusliches Büro geprägt, so ist bei der Berechnung der Raumkosten der betriebliche Nutzungsanteil im Verhältnis der Fläche des Raums zur Gesamtfläche aller Räume des Gebäudes einschließlich der Nebenräume zu ermitteln. Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben, dieses jedoch zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, da anhand der vom Finanzgericht getroffenen Feststellungen nicht entschieden werden konnte, in welchem Umfang die Aufwendungen des Klägers zu berücksichtigen sind.

5 Indirekte Steuern

Leistungsaustausch durch entgeltlichen Verzicht auf Rechte aus einem Planfeststellungsbeschluss

In seinem Urteil vom 24.08.2006 (www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH entschieden, dass ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vorliegt, wenn der Inhaber einer Genehmigung zum Betrieb einer Sonderabfalldeponie aufgrund eines Vertrags mit einem Bundesland das Vorhaben aufgibt und dafür vom Land einen Geldbetrag erhält. Der BFH stellte u.a. klar, dass entgegen der Auffassung der Klägerin auf Seiten des Landes sehr wohl ein Verbrauch i.S.d. gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems vorliege. Denn der Verzicht auf die Geltendmachung der Rechte aus dem Planfeststellungsbeschluss und auf das Weiterbetreiben der Sonderabfalldeponie habe dazu geführt, dass das Land im Hinblick auf die ursprünglich für die Abfalldeponie vorgesehenen Flächen wieder Planungsfreiheit erhalten habe. Nachdem die Klägerin eine rechtskräftig festgestellte Befugnis zum Betrieb einer Sonderabfalldeponie aus dem Planfeststellungsbeschluss erlangt habe, konnte dieses Recht vom Land nur käuflich erworben werden. Der Verzicht eines Berechtigten auf eine auf öffentlich-rechtlichem Wege nicht mehr entziehbare öffentlich-rechtliche Nutzungsbefugnis gegen Abfindung sei eine sonstige Leistung. Dass der Kauf des Verzichts politisch motiviert sei, sei unerheblich. Die politische Motivation würde nicht automatisch dazu führen, dass Zahlungen aus

lediglich strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Erwägungen erfolgten. Nur solche würden nicht zum Leistungsaustausch führen.

Der BFH führt weiter aus, dass es sich bei der Zahlung durch das Land auch nicht um Schadensersatz handelt. Dies schon deshalb nicht, weil es sich hier nicht um den Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsakts handelte. Denn es ist hier eine Anordnung gemäß § 8 Abs. 1 AbfG erlassen worden. Aufgrund dieser Vorschrift können zulässigerweise auch nach dem Ergehen des Planfeststellungsbeschlusses Auflagen über Anforderungen an die Abfallentsorgungsanlagen oder ihren Betrieb aufgenommen, geändert oder ergänzt werden.

6 Grunderwerbsteuer

Bemessungsgrundlage bei Erwerb kontaminierter Grundstücke unter Übernahme von Altlasten

In dem mit Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.08.2006 (Az. 8 K 2650/03 GrE, EFG 2007, S. 283) entschiedenen Verfahren ist zwischen den Beteiligten streitig gewesen, ob in die Gegenleistung für den Erwerb eines kontaminierten Grundstücks auch Kosten für die Altlastensanierung einzubeziehen sind. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als Gegenleistung. Die „sonstigen Leistungen“ sind nur dann Teil der Gegenleistung, wenn der Erwerber sie als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder der Verkäufer sie als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt. Ob eine sonstige Leistung Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung ist, richtet sich nach Auffassung des Senats danach, ob sie nach dem Willen der Vertragsparteien zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht worden ist.

Nach Auffassung des Senats sind Kosten für die Beseitigung von Kontaminierungen nur dann Bestandteil der Gegenleistung, wenn der Erwerber eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung des Veräußerers zur Altlastensanierung durch ausdrückliche Vereinbarung übernimmt. Das ist nach Auffassung des Gerichts insbesondere dann der Fall, wenn der Veräußerer von der Ordnungsbehörde bereits zur Beseitigung der Altlasten in Anspruch genommen worden ist und deren kostenmäßiger Umfang im Grundstückskaufvertrag detailliert aufgeführt wurde. Die detaillierten Vertragsbestimmungen im Streitfall zeigten, dass die Kosten für die Beseitigung der Altlasten Gegenstand des Erwerbsvorgangs waren und von der Klägerin als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt worden und somit als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer einzubeziehen waren. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 62/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

7 Abgabenordnung

Gestaltungsmisbrauch bei Verlustrealisierung durch Zwischenschaltung einer GmbH

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 30.05.2006 (Az. 11 K 6601/02 E, DStRE 4/2007, S. 218) zum Gestaltungsmisbrauch bei Anteilsveräußerung durch Zwischenschaltung einer Verwaltungs-GmbH Stellung genommen. Im Streitfall gründeten die Gesellschafter einer GmbH, die die Anteile im Privatvermögen hielten, eine beteiligungsidentische Verwaltungs-GmbH und veräußerten ihre Anteile mit Verlust an die Verwaltungs-GmbH, um die Vorteile der vollständigen Verlustberücksichtigung noch vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nutzen zu können. Der Senat stimmt im Urteilsfall den Klägern zu, dass die Zwischenschaltung einer GmbH zwischen einer natürlichen Person und einer Einkunftsquelle nicht grundsätzlich rechtsmissbräuchlich ist. Er bean-

standet es grundsätzlich nicht, wenn sich der Steuerpflichtige zu einem möglichst steuer-günstigen Zeitpunkt von der Beteiligung trennen will. Es liegt jedoch nach Auffassung des Senats ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO vor, wenn sich die Gesellschafter der GmbH im Urteilsfall nicht dauerhaft von der Verlust-GmbH trennen wollten und auch keine weiteren beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der Verwaltungs-GmbH genannt werden konnten, sodass das Finanzgericht im Ergebnis die Berücksichtigung des Veräußerungsverlusts versagt hat. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: VIII R 33/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

Änderung einer Steuerfestsetzung im Massenrechtsbehelfsverfahren und Kenntnis des Inhalts der Steuerakten

Im Streitfall des Urteils des Finanzgerichts München vom 26.09.2006 (Az. 13 K 4282/02, EFG 2007, S. 237, rkr.) wurde einem Einspruch im Rahmen eines Massenrechtsbehelfsverfahrens wegen angeblicher Verfassungswidrigkeit von Normen des Steuerrechts durch Anordnung einer Vorläufigkeit gemäß § 165 AO ohne Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung abgeholfen. Der Senat hat entschieden, dass das Finanzamt diesen Bescheid aufgrund neuer Tatsachen gemäß § 173 AO erneut ändern kann, solange diese zwar zum Zeitpunkt des Änderungsbescheids, aber nicht bereits zum Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Bescheids bekannt waren. Nach Auffassung des Senats kann das Finanzamt die Einsprüche in einem solchen Massenrechtsbehelfsverfahren ohne Hinzuziehung der Steuerakten bearbeiten, da sich auch der Regelungsinhalt des Abhilfebescheids auf die Anordnung der Vorläufigkeit erschöpft. Zwar ist ein Änderungsbescheid ein Verwaltungsakt, bei dessen Erlass das Finanzamt alle ihm bekannten Tatsachen berücksichtigen muss, die zu einer höheren Steuer führen und verfahrensrechtlich in die geänderte Festsetzung einbezogen werden können. Dies soll jedoch nicht gelten, wenn die Finanzbehörde einen Steuerbescheid allein gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO im Hinblick auf einen nachträglich ergangenen Grundlagenbescheid geändert und hierbei Tatsachen unberücksichtigt gelassen hat, die darüber hinaus eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO rechtfertigen.

8 Private Einkommensteuer

Deutschland musste Anrechnungsguthaben auf ausländische Dividenden gewähren

Der EuGH hat sein Urteil vom 06.03.2007 in der Rechtssache Meilicke (Az. C-292/04) verkündet. Er hält das bis zum Jahr 2000 in Deutschland geltende Körperschaftsteueranrechnungsverfahren für nicht vereinbar mit der Kapitalverkehrsfreiheit. Bei ausländischen Dividenden ist eine Steuergutschrift zu gewähren und zwar auf der Basis des Körperschaftsteuersatzes, der im jeweiligen Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft für deren Gewinne gilt. Die Urteilswirkung ist zeitlich nicht beschränkt worden. Die Bundesregierung schätzt die sich daraus ergebenden Steuerausfälle auf bis zu € 5 Mrd.

Dem EuGH-Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde. Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige (und mittlerweile verstorbene) H. Meilicke hat in den Jahren 1995 bis 1997 Dividenden aus Dänemark und den Niederlanden erhalten. Seine Erben haben im Jahr 2000 beim Finanzamt eine Steueranrechnung in Höhe von 3/7 der erzielten ausländischen Dividenden beantragt. Das Finanzamt lehnte ab, das Einspruchsverfahren blieb erfolglos und es wurde Klage beim Finanzgericht Köln eingelegt. Das Finanzgericht Köln hat das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob es mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in den Genuss einer Steuergutschrift komme, wenn eine im selben Mitgliedsstaat ansässige Gesellschaft Dividenden ausschüttet, eine Steuergutschrift aber

nicht gewährt wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig ist.

Alle Steuerpflichtigen, die während des Anrechnungsverfahrens in Deutschland Dividenden aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erhalten haben, die in anderen EU-Staaten bzw. EWR-Staaten ansässig waren und deren Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind, sollten durch Beantragung der Anrechnung ausländischer Steuer mit Hinweis auf diese Entscheidung eine Änderung der Einkommensteuerveranlagungen anstreben. Ob solche Anträge auch bei einer Ansässigkeit der Kapitalgesellschaften in Drittstaaten Erfolg versprechend sind, ist fraglich.

Gestaltungsmisbrauch bei Spekulationsverlusten

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hat mit rechtskräftigem Urteil vom 14.09.2006 (Az. 5 K 286/03, EFG 2007, S. 192) entschieden, dass ein Spekulationsverlust nach § 23 EStG dann nicht vorliegt, wenn der Verkauf und der Rückkauf von Aktien gleicher Gattung von vornherein entsprechend einem Gesamtplan erfolgen. Im Streitfall hatte die Klägerin am Tag nach der Veräußerung die gleiche Anzahl der zuvor veräußerten Aktien wieder erworben und wollte den mit dem zwischenzeitlichen Verkauf erzielten Spekulationsverlust geltend machen. Nach Auffassung des Senats konnte die Klägerin nicht darlegen, dass der Verkauf und der Rückkauf der Aktien auf jeweils eigenständigen Willensentschlüssen beruhten. Dass die Klägerin als ein sogenannter Daytrader tätig wurde, war nicht erkennbar. Unabhängig davon kann der Verlust auch unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmisbrauchs nach § 42 AO keine Anerkennung finden. Zwar enthält § 23 EStG keine Sonderregelung insofern, als die darin genannten Fristen abschließender Natur sind. Eine nur geringfügige Fristüberschreitung bzw. -unterschreitung, auch das taggenaue Abwarten des Ablaufs der Spekulationsfrist, ist deshalb steuerlich unerheblich. Etwas anderes gilt jedoch für das Tatbestandsmerkmal der Verlustrealisation durch Veräußerung. Die Berücksichtigung eines Spekulationsverlustes knüpft an den wirtschaftlichen Vorgang der Veräußerung an, d.h., dass diese Veräußerung tatsächlich erfolgt und auch wirtschaftlich stattfindet.

Keine außergewöhnlichen Belastungen bei behinderungsgerechtem Umbau eines Badezimmers

Das Finanzgericht Münster entschied mit rechtskräftigem Urteil vom 18.10.2006 (Az. 10 K 3187/03E, EFG 2007, S. 189), dass die Lehre vom Gegenwert auch für Mietereinbauten gilt. Außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG liegen demnach nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände anschafft, die für ihn einen Gegenwert zu den aufgewandten Kosten darstellen. Dann handelt es sich um eine bloße Umschichtung von Vermögenswerten, die den Steuerpflichtigen nicht (außergewöhnlich) belastet. Nur soweit Werte aus seinem Vermögen oder seinem laufenden Einkommen endgültig abfließen, liegt bei ihm eine Belastung vor. Im Streitfall wurde ein Badezimmer durch den Mieter behinderungsgerecht umgebaut, was keinen Einfluss auf die Miete hatte. Nach Ansicht des erkennenden Senats sind die Umbauten des Badezimmers jedoch nicht ausschließlich für den Behinderten nutzbar, sondern ebenso von jedem anderen Bewohner des Hauses. Daneben erhält der Mieter einen Gegenwert, da die Einbauten auch für andere Personen von Wert sein können und eine „gewisse Marktgängigkeit“ besitzen, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt. So könnte ein Nachmieter ggf. eine Ablösesumme dafür zahlen. Ein verlorener Aufwand kann nur angenommen werden, wenn absehbar ist, dass der Steuerpflichtige alsbald aus dem Haus auszieht und verpflichtet ist, den ursprünglichen baulichen Zustand wiederherzustellen, oder aber wenn der Steuerpflichtige in Folge einer Behinderung gezwungen ist, „noch neue Gegenstände“ auszuwechseln und er daher nichts erhält, was er nicht schon vorher besessen hatte.

9 Erbschaftsteuer

Übertragung treuhänderisch gehaltener Kommanditbeteiligungen

Mit Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 16.02.2007 (Az. 3 – S 3806/51, DB 2007, S. 491) wird zur Übertragung treuhänderisch gehaltener Kommanditbeteiligungen abweichend zum vorangegangenen Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 27.06.2005 (Az. 3 – S 3806/51, DStZ 2005, S. 613) die im Folgenden dargestellte Rechtsauffassung vertreten. Ist im Treuhandvertrag und im Gesellschaftsvertrag festgelegt, dass die Treuhandschaft beim Tod des Treugebers bzw. bei Abtretung des Anspruchs aus dem Treuhandvertrag endet und der Erbe bzw. Beschenkte unmittelbar in die Gesellschafterstellung des (dann ehemaligen) Treuhänders eintritt, ist Zuwendungsgegenstand nicht, wie ursprünglich vertreten, der Herausgabeanspruch des Erwerbers gegen den Treuhänder gemäß § 667 BGB, sondern die Gesellschaftsbeteiligung unmittelbar. Weiterhin gehört der auf eine Beteiligung an einer inländischen Kommanditgesellschaft gerichtete Herausgabeanspruch des Erwerbers gegen den Treuhänder gemäß § 667 BGB stets zum inländischen Vermögen, unabhängig davon, ob sich das Vermögen der KG im Inland oder im Ausland befindet. Die im ursprünglichen Erlass vom 27.06.2005 dargestellten übrigen Grundsätze bleiben bestehen und gelten auch für Treuhandverhältnisse, bei denen der Treuhänder bei Abschluss des Treuhandvertrags die vermögensrechtlichen Ansprüche aus der treuhänderisch gehaltenen Beteiligung an den Treugeber abgetreten hat und der Treugeber jederzeit verlangen kann, dass die Beteiligung auf ihn übertragen wird.

Schenkungsteuerbefreiung für Familienwohnheim trotz Teilvermietung

Im vorliegenden Streitfall waren die Klägerin und ihr Ehemann zu je 50% Miteigentümer eines Wohnhauses. Von den gesamten 330 qm Wohnraum wurden 321 qm durch die Familie selbst genutzt und lediglich 9 qm fremdvermietet. Die Klägerin übertrug ihrem Ehemann ihren Miteigentumsanteil an dem Wohnhaus und behandelte die Übertragung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG als steuerfreie Zuwendung unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus (Familienwohnheim) verschafft. Das zuständige Finanzamt versagte die Schenkungsteuerbefreiung, da nach R. 43 Abs. 1 Satz 6 ErbStR auch eine nur teilweise Vermietung des Hauses befreiungsschädlich sei. Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 05.10.2006 (Az. IV 292/2003, EFG 2007, S. 207) entschieden, dass die Schenkungsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG bei Zuwendung eines Familienwohnheims auch dann Anwendung findet, wenn untergeordnete Räume des Hauses auf Grund einer Vermietung für gewerbliche, berufliche oder freiberufliche Zwecke genutzt werden. In der Begründung heißt es, dass der Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG keine Regelung enthält, dass das Haus „ausschließlich“ oder „nur“ zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muss. Auch sei eine teilweise Steuerbefreiung nicht vorgesehen, so dass es keinen Unterschied machen könne, ob in dem Familienwohnheim eine Wohnung oder Teile davon von jeweils untergeordneter Bedeutung gewerblich oder beruflich genutzt werden.

IV Veranstaltungen

Unternehmensteuerreform 2008

| | |
|---------------------|------------|
| Berlin: | 03.05.2007 |
| Dresden: | 03.05.2007 |
| Düsseldorf: | 25.04.2007 |
| Frankfurt/Mannheim: | 02.05.2007 |
| Hamburg: | 12.04.2007 |

Hannover: 02.05.2007
 Leipzig: 26.04.2007
 München: 10.05.2007
 Nürnberg: 02.05.2007
 Stuttgart: 24.04.2007
 Kontakt: Sarah Gietl, Tel +49 89 29036-8849

Umsatzsteuer 2007 – Umsatzsteuer als Instrument der Steueroptimierung im internationalen Umfeld

Berlin: 18.04.2007
 Bielefeld: 08.05.2007
 Bremen: 25.04.2007
 Hamburg: 24.04.2007
 Hannover: 19.04.2007
 Magdeburg: 17.04.2007
 Osnabrück: 26.04.2007
 Rostock: 09.05.2007
 Kontakt: Stefanie Gehrmann, Tel +49 40 32080-4518

Der REIT kommt! Aber wie?

Düsseldorf: 24.04.2007
 Frankfurt: 25.04.2007
 München: 26.04.2007
 Kontakt: Michaela Hesse, Tel +49 211 8772-2100

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

Frankfurt: 04.04.2007/06.06.2007/01.08.2007
 10.10.2007/05.12.2007
 Kontakt: Ebru Özüaydin, Tel +49 69 75695-6263

Themennachmittag „Aufsichtsrecht und Risikomanagement in Kreditinstituten“

Düsseldorf: 16.04.2007
 Kontakt: Uta Rudolph, Tel +49 211 8772-2133

Steuerliche Chancen und Risiken für international tätige Unternehmen – 5. Deloitte Steuerforum

Königstein-Falkenstein/Ts.
 bei Frankfurt am Main: 23./24.05.2007
 Kontakt: Lolita Blankenstein, Tel +49 89 29036-8860

Deloitte Berlin Business Breakfast – Veranstaltungsreihe zu aktuellen Themen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung

Berlin: 24.05.2007/26.06.2007
 Kontakt: Evelyn Schäfer, Tel +49 30 25468-121

V Fristen

Umsatzsteuer (Monatszahler): 10.04.2007
Umsatzsteuer (Quartalszahler): 10.04.2007
Lohnsteuer (Monatszahler): 10.04.2007
Lohnsteuer (Quartalszahler): 10.04.2007

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 84120-0

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

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

1611 Luxembourg

51, Avenue de la Gare
Tel +352 450188-1

Redaktion: Johannes Huken, Martin Temme

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. Die 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.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2007 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.