

# praxis-forum

## Änderungen bei der Offenlegung von Abschlüssen

Am 28.09.2006 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) verabschiedet. Der Bundesrat hat diesem Gesetz am 13.10.2006 zugestimmt.

Mit dem Inkrafttreten wesentlicher Teile dieses Gesetzes mit Wirkung zum 01.01.2007 werden die Regelungen zur Offenlegung von Jahres- und Konzernabschlüssen sowie den sogenannten „Einzelabschlüssen“ i.S.v. § 325 Abs. 2a HGB von Kapitalgesellschaften (KapG) und diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften (KapCo) modifiziert.

Zukünftig sind Abschlüsse von KapG und KapCo bei dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (eBAnz) in elektronischer Form, d.h. als Dateien, einzureichen und im eBAnz bekannt zu machen. Erstmals gilt dies für Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen. Die bisherige Einreichung beim Handelsregister entfällt damit. Der Umfang der einzureichenden Unterlagen ändert sich nicht.

Die eingereichten Unterlagen werden vom Betreiber des eBAnz an den Betreiber des elektronischen Unternehmensregisters (eUR) übermittelt und sind über dessen zentrale Internetseite [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de) jedermann und jederzeit zugänglich.

Alle kapitalmarktorientierten KapG und KapCo sind ab dem 01.01.2007 verpflichtet, ihre Abschlüsse innerhalb von vier Monaten offenzulegen; für alle übrigen Unternehmen bleibt die Offenlegungsfrist von zwölf Monaten (§ 325 Abs. 1 HGB) unverändert.

Der Betreiber des eBAnz prüft – in Zusammenarbeit mit dem Betreiber des eUR – in Zukunft die fristgerechte und vollständige Offenlegung aller einzureichenden Unterlagen. Anders als bislang erfolgt dabei auch eine systematische Kontrolle durch den Betreiber des eBAnz, ob die Offenlegung überhaupt erfolgt ist. Bei Verstößen wird automatisch die zuständige Verwaltungsbehörde – das Bundesamt für Justiz bzw. bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) – unterrichtet, welche von Amts wegen ein Ordnungsgeldverfahren einleitet. Ordnungsgelder können dabei wegen derselben Sache wiederholt festgesetzt werden; die Höhe jedes einzelnen Ordnungsgeldes beträgt zwischen € 2.500 und € 25.000.

Deloitte unterstützt Sie bei der Umsetzung der zu beachtenden Vorschriften in Ihrem Unternehmen, hinsichtlich der elektronischen Bereitstellung sowie des Umfangs der offenzulegenden Unterlagen.

### **Ansprechpartner:**

Steffen Kindler, Tel +49 511 2353-226, [skindler@deloitte.de](mailto:skindler@deloitte.de)  
Andreas Kling, Tel +49 89 29036-8340, [akling@deloitte.de](mailto:akling@deloitte.de)  
Susanne Kolb, Tel +49 211 8772-2353, [skolb@deloitte.de](mailto:skolb@deloitte.de)  
Jürgen Lüke, Tel +49 69 75695-6214, [jlueke@deloitte.de](mailto:jlueke@deloitte.de)

## I Steuerforum

### 1 Ertragsteuern

#### **Abgeltende Wirkung der 1%-Regelung nur auf die Kfz-Nutzung im Bereich der privaten Lebensführung**

Der BFH hat mit Urteil vom 26.04.2006 (Az. X R 35/05, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) die Entscheidung der Vorinstanz, des Niedersächsischen Finanzgerichts, vom 27.09.2005 (Az. 3 K 717/04, EFG 2006, S. 403) aufgehoben. Der Wert der privaten Nutzung eines gemischt genutzten Kraftfahrzeugs kann gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch die 1%-Methode ermittelt werden. Diese Regelung umfasst aber nur Privatfahrten ohne Bezug zu einer steuerlich relevanten Einkunftsart. Nutzt der Steuerpflichtige ein Kraftfahrzeug des Betriebsvermögens neben privaten Zwecken zusätzlich zur Erzielung nicht betrieblicher Einkünfte, so ist nach Auffassung des BFH für die private Nutzung die 1%-Methode und für die andere betriebsfremde Nutzung ein weiterer Entnahmebestand nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG anzusetzen. Im Streitfall bezog ein Gewerbetreibender zusätzlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und setzte diesbezüglich für die Fahrten zur Arbeitsstätte Kilometer-Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten an. Der PKW befand sich im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs, dessen außerbetriebliche Nutzung mit der 1%-Methode erfasst wurde. Nach Auffassung des BFH war aber der Wert der Nutzungsentnahme über den sich nach der 1%-Methode ergebenden Betrag um einen weiteren Betrag zu erhöhen.

#### **§ 8 Abs. 4 KStG verfassungswidrig?**

Der BFH ist mit seinem Urteil vom 22.08.2006 (Az. I R 25/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) der Überzeugung, dass die Änderung von § 8 Abs. 4 KStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 gegen das Demokratieprinzip verstößt, da es an der nötigen Mitwirkung des Bundestags fehle. Der § 8 Abs. 4 KStG soll den „Handel“ mit Verlusten, den sogenannten „Mantelkauf“, unterbinden. Die Vorinstanz (Finanzgericht Berlin, Az. 8 K 8465/05 vom 16.01.2006, EFG 2006, S. 1277, vgl. praxis-forum 7/2006) hatte entschieden, dass eine Körperschaft auch dann ihre wirtschaftliche Identität verlieren kann, wenn neues Betriebsvermögen nicht erst nach Übertragung der Anteilmehrheit, sondern bereits zuvor zugeführt worden ist. Der BFH urteilte, dass wegen möglicher Verfassungswidrigkeit der in 1997 beschlossene Änderung des § 8 Abs. 4 KStG weiterhin die alte Regelung des § 8 Abs. 4 KStG 1996 anzuwenden sein könnte, nach der man dann aber im Streitfall zu einem anderen Ergebnis kommt. Die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens erfolgte hier vor Übertragung des Anteils in Höhe von über 75%, was in dieser zeitlichen Folge nach altem Recht nicht schädlich war. Die Rechtslage der möglichen Verfassungswidrigkeit deckt sich mit der des BFH-Urteils vom 18.07.2001 (Az. I R 38/99), wo ebenfalls ein Vorabentscheidungsersuchen an das Bundesverfassungsgericht eingeleitet wurde, dessen Entscheidung noch immer aussteht. Das genannte Urteil betraf die Streichung des seinerzeitigen § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 in der Fassung vor Änderung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform.

Des Weiteren sind zahlreiche steuerverschärfende Regelungen im Rahmen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. 2003 I, S. 3076; 2004 I, S. 69) ebenso kodifiziert worden, und zwar ohne Eingang in das parlamentarische Verfahren, sondern nur auf Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses. Dies betrifft unter anderem folgende Vorschriften: § 3 Nr. 9 EStG (Abfindungshöchstbetrag), § 3 Nr. 10 EStG (Übergangsgelder), § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG (Freigrenze für Werbegeschenke), § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG (Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen), § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG (degressive Gebäudeabschreibung), § 8 Abs. 2 Satz 9, Abs. 3 EStG (Freigrenze für steuerfreie

Sachbezüge und Freibetrag für Belegschaftsrabatte), § 9a Nr. 1 EStG (Arbeitnehmer-Pauschbetrag), § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag bei Betriebsveräußerungen und -aufgaben), § 17 Abs. 3 EStG (Freibetrag bei Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG) und § 20 Abs. 4 EStG (Sparer-Freibetrag).

### **Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rechtsirrtum**

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 10.05.2006 (Az. 13 K 67/03, EFG 2006, S. 1608) entschieden, dass Rechtsirrtümer, wie Buchungs- oder Bilanzierungsfehler, ohne Kenntnis und Billigung der Gesellschafter keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die zu korrigierende Gewinnminderung ist anhand der Steuerbilanz zu ermitteln. Im Streitfall fehlte es an der erforderlichen gesellschaftlich veranlassten Vermögensminderung.

Eine Erstattungsleistung wurde von der Gesellschaft, der Klägerin, an die ehemalige Alleingesellschafterin überwiesen. Dass ihr die Sachverhalte aus Zeiten vor Übertragung der Anteile zuzurechnen waren, wurde im Kaufvertrag festgehalten. Jedoch bestand, wie nachträglich festgestellt wurde, dieser Anspruch der ehemaligen Alleingesellschafterin nicht gegenüber der Gesellschaft, sondern gegenüber den Anteilserwerbern. Die Erstattungsforderung gegen die ehemalige Alleingesellschafterin wurde eingebucht, aber direkt wertberichtigt, da sich diese weigerte, den Betrag zurückzuzahlen. Der Anspruch konnte erst nach gerichtlichen Auseinandersetzungen realisiert werden. Die Schadenszuführung war innerbetrieblich veranlasst, denn eine Abstimmung zwischen den Anteilseignern und den agierenden Geschäftsführern hatte es nicht gegeben. Auch die Wertminderung des Ersatzanspruches kann die betrieblich veranlasste Wertminderung nicht nachträglich in eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung wandeln. Die Wertberichtigung war Folge des Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Die Klägerin hatte auch nicht nachträglich auf den Rückforderungsanspruch verzichtet. Im möglichen Fall eines Buchungsfehlers, wie der fehlenden Einbuchung der Erstattungsforderung, geht eine erforderliche Bilanzberichtigung der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung vor. Die Forderung ist in der Steuerbilanz zu aktivieren und kann nicht mehr Gegenstand einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. I R 67/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

### **Ausschüttungsbelastung einer verdeckten Gewinnausschüttung nach Ausfall einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderung**

Das Finanzgericht Münster hatte am 10.02.2006 (Az. 9 K 2994/00 K, G, U, F; EFG 2006, S. 1616) über den Zeitpunkt eines für die Herstellung der Ausschüttungsbelastung erforderlichen Mittelabflusses bei wertberichtigten gesellschaftlich veranlassten Darlehensforderungen zu entscheiden. Das Gericht stellte klar, dass dieser Zeitpunkt erst bei zivilrechtlichem Untergang der Darlehensforderung gegeben sei. Die Ablehnung der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Darlehensempfängers sowie das Erlöschen dessen Firma führen nicht zum Mittelabfluss. Bei gesellschaftlich motivierten Bürgschaftsverpflichtungen ist erst im Jahr der Zahlung, nicht bereits bei Inanspruchnahme, die Ausschüttungsbelastung herzustellen. Im vorliegenden Fall ging das Finanzamt zu Recht von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, denn die beteiligten Firmen waren aufgrund gemeinsamer Gesellschafter miteinander verbunden und hatten bei Darlehensvergabe bzw. Eingang der Bürgschaftsverpflichtung auf eine nötige ausreichende Besicherung verzichtet. Gerade aufgrund der Verbundenheit der Firmen waren diese über die finanzielle Situation genauestens informiert. Eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet aber solange keine andere Ausschüttung i.S.d. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F., als sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung nicht durch einen Mittelabfluss bzw. die Nichtrealisierung einer Vermögensmehrung

zung tatsächlich konkretisiert hat. Im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung lässt sich noch keine Vermögensminderung feststellen. Anhaltspunkte, dass die Vertragsparteien die Rückzahlung der Darlehen nicht ernsthaft gewollt haben, lagen nicht vor. Ebenso war die mangelnde spätere Rückzahlung noch nicht sicher abzusehen. Auch begründet die erfolgte Forderungsabschreibung keinen Mittelabfluss, da sie nur zu einer Eigenkapitalminderung i.S.d. Steuerbilanz führt, der zivilrechtliche Anspruch aber weiterhin bestehen bleibt. Revision wurde eingelegt (Az. I R 45/06). Wir werden berichten.

### **Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei konzerninternem Beteiligungserwerb**

Das BMF hat zu Anwendungsfragen des § 8a Abs. 6 KStG mit seinem Schreiben vom 19.09.2006 (Az. IV B 7 – S2742a – 21/06, DStR 2006, S. 1943) Stellung genommen. Es werden nur Gesellschafter-Fremdfinanzierungen erfasst, bei denen das Fremdkapital zum Zwecke des Erwerbs einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft aufgenommen wurde. Der Veräußerer muss (unmittelbar oder mittelbar) eine Kapitalgesellschaft sein, die wesentlich am Anteilseigner der erwerbenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist bzw. dem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe steht (i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG), oder der Anteilserwerb muss beim Erwerber zu einer Verbesserung des Safe-havens nach § 8a Abs. 2 und 4 KStG führen. Das zulässige Fremdkapital i.S.d. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 4 und Abs. 5 KStG wird nicht durch Fremdkapital verbraucht, auf das § 8a Abs. 6 KStG Anwendung findet. Auf eine bestimmte Mindestbeteiligungsquote (§ 271 Abs. 1 HGB) kommt es hierbei nicht an. Die Einbringung einer Kapitalbeteiligung (Anteiltausch) löst einen Erwerb i.S.d. § 8a Abs. 6 KStG nur aus, wenn hierfür eine Gegenleistung erbracht wird, die nicht ausschließlich in Gesellschaftsanteilen der aufnehmenden Gesellschaft besteht. Das Fremdkapital, kurzfristiges eingeschlossen, muss von einem wesentlich beteiligten Anteilseigner, von einer diesem nahe stehenden Person oder von einem rückgriffsberechtigten Dritten tatsächlich zum Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft überlassen werden.

Ein Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn zwischen der Fremdkapitalüberlassung und dem Beteiligungserwerb ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt. Die Form der Überlassung des Fremdkapitals an die erwerbende Gesellschaft (Eigen- oder Fremdkapital) ist unerheblich. Ein bestehender Veranlassungszusammenhang wird durch Tilgung des überlassenen Fremdkapitals, aber nicht durch Veräußerung, Auflösung oder Umwandlung der erworbenen Kapitalbeteiligung beendet. Eine Umfinanzierung, die nicht von Beginn an vorgesehen war, beendet den Veranlassungszusammenhang nur, wenn die mit dem Fremdkapital erworbenen Anteile nicht mehr zum Vermögen der Kapitalgesellschaft gehören. Der Erwerb einer Kapitalbeteiligung durch eine Personengesellschaft wird erfasst, wenn eine Kapitalgesellschaft allein oder mit ihr nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel an der Personengesellschaft beteiligt ist. Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens finden erstmals auf Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31.12.2003 beginnen. Es werden nur solche Anteilserwerbe erfasst, bei denen das obligatorische Rechtsgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) oder die erstmalige Überlassung des dem Erwerb dienenden Fremdkapitals nach dem 31.12.2001 erfolgt ist.

### **Gewerbesteuer – Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften**

Der BFH bestätigte mit Urteil vom 09.08.2006 (Az. I R 95/05, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 31.08.2005 (Az. 7 K 1000/04, EFG 2005, S. 1964, vgl. praxis-forum 7/2006) und weicht damit vom BMF-Schreiben vom 28.04.2003 (BStBl I 2003, S. 292, Tz. 57 f.) ab. Eine GmbH & Co. KG, deren Kommanditistin und Komplementärin jeweils GmbHs waren, erzielte im Jahr 2002 einen Gewinn durch Veräußerung eines 50,01%-Anteils an einer südafrikanischen Ltd. Dieser Gewinn wurde zu Recht als steuerfreier Ertrag im Rahmen der Gewerbesteuererklärung der GmbH &

Co. KG behandelt. Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Der BFH stellt klar, dass dadurch bedingt im Streitfall auch der § 8b Abs. 6 KStG 2002 a.F. Teil der Gewinnermittlung ist. Die Bezüge und Gewinne nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG 2002 a.F. werden auf Ebene der zwischengeschalteten Personengesellschaft festgestellt und nicht unmittelbar bei der beteiligten Kapitalgesellschaft erfasst. Die Sichtweise des BFH und der Vorinstanz wird dadurch gestärkt, dass die Gewinnanteile i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG gemäß § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden, soweit sie nicht die Voraussetzung des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen. Dies bedeutet zugleich, dass sie nicht vom Gewerbeertrag i.S.d. § 7 GewStG erfasst werden. Dem Sinn und Zweck des § 8b KStG 2002 a.F. würde es außerdem nicht gerecht werden, wonach die Besteuerung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen solange unterbleiben soll, bis am Ende der Kette eine natürliche Person der Steuerbelastung unterworfen werden kann.

Im Streitfall kann des Weiteren der fiktive Betriebsausgabenabzug in Höhe von 5% der gezahlten Dividende unterbleiben. Das Abzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 KStG 2002 a.F. verstößt gegen das gemeinschaftsrechtliche Beschränkungsverbot der Niederlassungsfreiheit, die Freiheit des Kapitalverkehrs nach Art. 56 EG und damit gegen primäres Gemeinschaftsrecht. Die Gründe hierfür ergeben sich aus den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 18.09.2003 (Rs. C-168/01 „Bosal“, EuGHE I 2003, S. 9409) und vom 23.02.2006 (Rs. C-471/04 „Keller-Holding“, ABIEU 2006, Nr. C 131, S. 20).

#### **Gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei pauschalitem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b KStG**

Das Finanzgericht München vertrat mit seinem Urteil vom 29.06.2006 (Az. 6 K 4418/05, EFG 2006, S. 1534) die Auffassung, dass die Kürzung einer Schachteldividende gemäß § 9 Nr. 2a GewStG auch in Höhe der 5%igen fiktiven Betriebsausgabe zu erfolgen habe. Auch wenn rechtstechnisch ein nichtabzugsfähiger Ausgabenbetrag fingiert wird, handelt es sich wirtschaftlich um einen Teil der Dividende, die gewerbsteuerlich außer Ansatz bleiben soll (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 2a Rz. 5). Revision beim BFH (Az. I R 53/06) wurde eingelegt. Über deren Ergebnis werden wir berichten. Es bleibt aber abzuwarten, ob dieses Urteil des Finanzgerichts München Bestand haben wird. Nicht nur die Finanzverwaltung und ein Großteil der Meinungen in der Literatur betrachten den Betrag nach § 8b Abs. 5 KStG nicht als einen Teil der Gewinnausschüttung, sondern als eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe. Es soll sich um eine Pauschalierung der Aufwendungen handeln, um den Schwierigkeiten zu entgehen, die mit der Ausschüttung stehenden Aufwendungen im Einzelnen ermitteln zu müssen. Auch der BFH hat mit seinem Urteil vom 25.01.2006 (Az. I R 104/04, DStR 2006, S. 605) die Auffassung vertreten, dass es sich bei dem „Gewinn aus Anteilen“ gemäß § 9 Nr. 2a GewStG nicht um den Saldo aus den Einnahmen und den mit den Gewinneinnahmen im Zusammenhang stehenden Ausgaben handelt.

## **2 Internationales Steuerrecht**

#### **Freistellung von Betriebsstättenverlusten nach DBA-Luxemburg bzw. DBA-USA gemeinschaftsrechtswidrig?**

Der BFH hat mit Beschlüssen vom 28.06.2006 (Az. I R 84/04, DStR 2006, S. 1927) und 22.08.2006 (Az. I R 116/04, DStR 2006, S. 1929) jeweils ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu der Frage gestellt, ob es mit Art. 43 (Niederlassungsfreiheit) und Art. 56 EG-Vertrag (Kapitalverkehrsfreiheit) vereinbar ist, wenn ein deutsches Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste aus einer Betriebsstätte in einem Mit-

gliedsstaat (Luxemburg) bzw. in einem Drittstaat (USA) bei der Gewinnermittlung nicht abziehen kann, weil nach dem maßgeblichen DBA entsprechende Betriebsstätteneinkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen.

Der BFH führt in dem ersten Beschluss aus, dass nach Art. 5 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Luxemburg Einkünfte, für die der andere Staat das Besteuerungsrecht hat, von der Bemessungsgrundlage von der deutschen Steuer ausgenommen werden. Ständiger Rechtsprechung entspreche es, dass auch Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Das Urteil der Vorinstanz (Finanzgericht Baden-Württemberg vom 30.06.2004, Az. 1 K 312/03, DStRE 2004, S. 958) wäre demnach zu bestätigen.

Der Senat erachtet aber die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen mit ausländischen Betriebsstättenverlusten einerseits und inländischen Betriebsstättenverlusten andererseits bei der Einkünfteermittlung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht als zweifelsfrei. So könne ein denkbarer Verstoß gegen die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit durch das DBA vorliegen. In seinem „Marks and Spencer“-Urteil vom 13.12.2005 (Az. C-446/03, vgl. praxis-forum 1/2006) habe der EuGH zwar entschieden, dass der Niederlassungsfreiheit eine Regelung nicht entgegensteht, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie aber einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt. Die tragenden Erwägungen dieses Urteils (die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten bezogen auf Gewinne und Verluste, die Vermeidung eines doppelten Verlustabzugs und die Befürchtung der Steuerflucht), so der BFH, würden auch im Fall der Besteuerung unselbstständiger Betriebsstätten und deren Verlusttransfer auf das Stammhaus gelten. Der Senat erachtet dennoch die Gemeinschaftsrechtslage zur Frage der Verlustnutzung nicht als derart eindeutig, dass er von einer Vorlage an den EuGH absehen dürfte. Ihm scheint derzeit ungewiss, ob der EuGH die von ihm aufgeführten Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Tochtergesellschaften in dem Urteil „Marks and Spencer“ als kumulative, gleichwertige Erfordernisse verstanden oder ob er diese Gründe nur im Rahmen einer allgemeinen Gesamtwürdigung berücksichtigt wissen will.

Im zweiten Beschluss nimmt der BFH Bezug auf seine Ausführungen im Beschluss vom 28.06.2006. Da die Betriebsstätte aber nicht innerhalb der EU, sondern in den Vereinigten Staaten liegt, sei neben einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (der nur für Mitgliedsstaaten zum Tragen käme) zusätzlich ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG erforderlich. Eine unterschiedliche Behandlung könnte aber auch in diesem Fall durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Befürchtung eines doppelten Verlustabzugs, Steuerflucht) gerechtfertigt sein. Auch hier erachtet der Senat die Gemeinschaftsrechtslage zur Frage der Verlustnutzung nicht als derart eindeutig.

### **Merkblatt für Vorabverständigungsverfahren zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise**

Mit Schreiben vom 05.10.2006 (Az. IV B 4 – S 1341 – 38/06, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) hat das BMF ein Merkblatt zum Verfahren für die Beantragung, die Prüfung und den Vollzug sowie die Wirkungen und die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („Advanced Pricing Agreement“) veröffentlicht.

### 3 Lohnsteuer

#### **Rückwirkende Versteuerung von Abfindungszahlungen verfassungswidrig?**

Der XI. Senat des BFH hat mit seinen Urteilen vom 02.08.2006 (Az. XI R 30/03 und Az. XI R 34/02, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) das BVerfG angerufen, weil er entgegen der bisherigen ständigen Rechtsprechung des BVerfG die rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen für verfassungswidrig hält.

In dem einem Fall (Az. XI 30/03) war im Oktober 1996 die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses zum 31.12.1998 gegen Zahlung einer im Januar 1999 fälligen Entschädigung vereinbart worden. Im anderen Fall (Az. XI R 34/02) erfolgte die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses im November 1998 mit Wirkung zum 30.06.1999, die Auszahlung der Entschädigung folgte vereinbarungsgemäß zum 01.03.1999. Für beide Fälle schreibt das im März mit Wirkung zum 01.01.1999 geänderte Einkommensteuergesetz eine ungünstigere Besteuerung vor, als sie im Zeitpunkt der jeweiligen Aufhebungsvereinbarung gegolten hatte (sogenannte Fünftelregelung anstatt des bisherigen halben Steuersatzes). Die Einkommensteuer steigerte sich daher in einem Fall um 67,6%.

Diese rückwirkende Schlechterstellung hält der XI. Senat des BFH für verfassungswidrig. Entgegen der ständigen Rechtsprechung des BVerfG und dem folgend des BFH hält der XI. Senat des BFH in seinen Vorlagen an der bisherigen so genannten Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung nicht mehr fest. Nach Ansicht des XI. Senats dürfte der Steuerpflichtige gemäß dem aus dem verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzip folgenden Gebot der Rechtssicherheit darauf vertrauen, dass sich die Besteuerung nach dem Gesetz richtet, das beim Zufluss der Entschädigung und damit zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes gelte. Sollte das BVerfG dieser Ansicht folgen, hätte dies weitreichende Folgerungen für die Beurteilung rückwirkender Steuergesetze.

#### **Negative Einkünfte sind bei der Pflichtveranlagung zu berücksichtigen**

Der VI. Senat hat mit seinen Urteilen vom 21.09.2006 (Az. VI R 52/04, Az. VI R 47/05) entschieden, dass eine Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG auch dann durchzuführen ist, wenn die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte negativ ist.

In beiden Fällen lehnte das Finanzamt den Antrag der Kläger auf Durchführung der Pflichtveranlagung ab, da nach ihrer Auffassung Verluste aus Vermietung und Verpachtung (Az. VI R 52/04) bzw. aus Land- und Forstwirtschaft sowie Kapitalerträgen (Az. VI R 47/05) nicht zu einer Pflichtveranlagung führen können. Nach Auffassung der Beklagten ist als Einkünfte i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bestimmen sich dagegen die Einkünfte i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nach Grund und Höhe gemäß den §§ 2 bis 4 EStG. Nach § 2 Abs. 2 EStG umfassen Einkünfte nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Einkünfte, also den Verlust bzw. den Werbungskostenüberschuss. Da in den vorliegenden Fällen negative Einkünfte über der Grenze von € 410 i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorlagen, war eine entsprechende Pflichtveranlagung der Kläger entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamts durchzuführen.

#### **BMF-Schreiben zur Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften auf Pensionsfonds**

Wir möchten Sie auf das Schreiben vom 26.10.2006 (Gz. IV B 2 – S 2144 – 57/06, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) hinweisen, in dem das BMF zu Fragen der Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften auf Pensionsfonds nach § 4d Abs. 3 EStG und § 4e Abs. 3 i.V.m § 3 Nr. 66 EStG Stellung genommen hat.

## **Steuerfreiheit der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen von Expatriates**

Über die Steuerfreiheit von Arbeitgeberzahlungen zum Ausgleich sozialversicherungsrechtlicher Nachteile von nach Deutschland entsandten Arbeitnehmern hatte das Finanzgericht Düsseldorf zu entscheiden. In dem dem Urteil vom 06.04.2006 (Az. 15 K 3630/04 H (L)) zugrunde liegenden Fall entsandte eine schwedische Gesellschaft Arbeitnehmer zu einer deutschen Gesellschaft. Aufgrund von tarifvertraglichen Regelungen in Schweden hatte die deutsche Gesellschaft Sozialversicherungsbeiträge der entsandten Arbeitnehmer zu zahlen. Die gezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt. Nach Auffassung des Finanzgerichts sind die gezahlten Sozialversicherungsbeiträge auf Grundlage des schwedischen Tarifvertrags als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu beurteilen und können nicht nach § 3 Nr. 62 S. 1 EStG als steuerfrei behandelt werden. Steuerfrei nach § 3 Nr. 62 S. 1 EStG sind nur Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitgeber bei einer gesetzlichen Verpflichtung. Die Zahlungen auf Grundlage des schwedischen Tarifvertrags erfüllen diese Voraussetzung jedoch nicht, so dass § 3 Nr. 62 S. 1 EStG in diesem Fall nicht anwendbar ist. Gegen dies Urteil wurde beim BFH Revision eingelegt (Az. beim BFH: VI R 27/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

## **Verstößt Nichtzahlung von Kindergeld bei ausländischem Beschäftigungsverhältnis gegen Europarecht?**

Das Finanzgericht Köln hat dem EuGH mit Beschluss vom 10.08.2006 (Az. 10 K 4830/05, rechtskräftig) die Frage vorlegt, ob der Ausschluss des Kindergeldanspruchs nach dem EStG aufgrund von europarechtlichen Bestimmungen ausgeschlossen sein kann. Im zu entscheidenden Fall erhielt eine belgische Staatsangehörige, die in Deutschland seit vielen Jahren wohnhaft ist, deutsches Kindergeld. Nachdem die Klägerin eine Tätigkeit in den Niederlanden aufgenommen hatte und weiter in Deutschland wohnhaft blieb, wurde die Kindergeldbewilligung aufgehoben. Allein nach deutschem Steuerrecht bestand ein Anspruch auf deutsches Kindergeld. Dieser Anspruch ist auch nicht nach § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen, wonach das Kindergeld nicht gezahlt wird, wenn Kindergeld im Ausland zu zahlen wäre. In den Niederlanden hatte die Klägerin nämlich aufgrund des Alters ihrer Kinder keinen Anspruch auf Kindergeld.

Nach Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2a einer europäischen Verordnung (Verordnung über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbstständige so wie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu und abwandern, Nr. 1408/73 des Rates vom 14.06.1971) unterliegen Personen, für die diese Verordnung gilt, den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedsstaats. Die Klägerin unterliegt nach dieser europäischen Regelung als Arbeitnehmerin dem Recht des Beschäftigungsstaats, d.h. den Niederlanden, unabhängig von ihrem deutschen Wohnsitz. Da insofern auch für den Kindergeldanspruch das niederländische Recht maßgeblich ist, führt diese europäische Regelung in dem vorliegenden Fall dazu, dass der nach deutschem Recht bestehende Kindergeldanspruch ausgeschlossen ist. Nach dem niederländischen Recht ist der Anspruch jedoch ausgeschlossen, so dass die Klägerin gar kein Kindergeld erhalten würde. Ob dieses Ergebnis gegen Europarecht verstößt, will das Finanzgericht insoweit mit seiner Vorlage an den EuGH überprüfen lassen.

## **Kindergeldanspruch für ein volljähriges, verheiratetes Kind**

Der Anspruch auf Kindergeld erlischt nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich mit der Eheschließung des Kindes. Das Finanzgericht Münster urteilte am 23.06.2006 (Az. 11 K 174/05 Kg, EFG 2006, S. 1530), dass dies nicht gilt, wenn das Einkommen des Ehegatten so gering ist, dass dieser zum Unterhalt des Kindes nicht in der Lage ist und die Eltern deshalb weiterhin für das Kind aufkommen müssen. Dies war im Streitfall erfüllt, denn die Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Unterhaltszah-



lungen des Ehegatten lagen unter dem Existenzminimum nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in Höhe von € 7.188. Die Unterhaltsleistungen des Ehegatten berechnen sich bei intakter, kinderloser Ehe in der Weise, dass die eigenen Mittel des Kindes von den Einkünften des Ehemannes abgezogen werden und der verbliebene Rest hälftig auf die Eheleute verteilt wird. Nicht einzubeziehen sind die dem Kind nach Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) zugeflossenen Darlehensbeträge. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. III R 65/06).

#### **Kindergeld und eigene Verluste des Kindes bei Verlustzuweisungsgesellschaft**

Mit Urteil vom 09.11.2005 (Az. 13 K 3999/04) hat das Hessische Finanzgericht entschieden, dass bewusst herbeigeführte Verluste eines Kindes durch eine Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft die Einkünfte des Kindes i.S.d. § 32 Abs. 4 S. 2 EStG nicht mindern. In diesem Fall wurde der Anspruch auf Kindergeld widerrufen, da die Einkünfte des Kindes den Grenzbetrag von € 7.680 (§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG) überstiegen, nachdem Verluste des Kindes aus einer Verlustzuweisungsgesellschaft nicht bei der Einkünftermittlung berücksichtigt worden waren. Nach Ansicht des Finanzgerichts ist § 32 Abs. 4 S. 2 EStG dahin gehend teleologisch zu reduzieren, dass bewusst herbeigeführte Verluste an einer Verlustzuweisungsgesellschaft bei der Berechnung des Grenzbetrags außer Betracht bleiben müssen. Unter Verweis auf das BVerfG (Beschluss vom 11.01.2005, BvR 167/02, HFR 2005, S. 692) bezweckt § 32 Abs. 2 S. 4 EStG den Ausschluss der Kindergeldansprüche von Eltern, deren Kinder über eigene Einkünfte und Bezüge in einer das zu schützende Existenzminimum übersteigenden Höhe verfügen, so dass zugleich die Unterhaltspflicht der Eltern entfällt oder sich mindert. Durch die Verrechnung mit bewusst herbeigeführten und zugewiesenen Verlusten bei sonst über dem Grenzbetrag liegenden Einkünften wird nicht die Leistungsfähigkeit des Kindes vermindert, seine eigene Existenz zu sichern. In diesem Fall sind die Eltern daher nach Ansicht des Senats in diesem Fall nicht mehr durch das Kind belastet. Gegen dieses Urteil wurde beim BFH Revision eingelegt (Az. beim BFH: III R 1/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

## **4 Indirekte Steuern**

#### **Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG („10%-Regelung“)**

Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt u.a. die Lieferung eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10% für sein Unternehmen nutzt, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Die Vorschrift weicht von der 6. EG-Richtlinie ab. Die Bundesrepublik Deutschland hatte deshalb mehrere Ermächtigungen der EU-Kommission für diese Sonderregelung eingeholt. Die OFD Koblenz hat nunmehr bestätigt (S 7300 A – St 44 5, DStR 2006, S. 1179), dass diese Ermächtigungen zur Abweichung von der 6. EG-Richtlinie, soweit sie rückwirkend erteilt wurden, unwirksam sind.

Unternehmer, die für die Zeiträume vom 01.04.1999 bis 04.03.2000, vom 01.01.2003 bis 17.05.2003 und vom 01.07.2004 bis 02.12.2004 Gegenstände dem Unternehmensvermögen zugeordnet haben, können sich unmittelbar auf die Regelung des Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berufen. Mithin können Unternehmer für diese Zeiträume Gegenstände auch dann dem Unternehmensvermögen zuordnen, wenn diese zu weniger als 10% unternehmerisch genutzt werden. In diesen Fällen können sie den Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend machen, die private Verwendung müssen sie dabei der Besteuerung unterwerfen. Die OFD Koblenz teilt mit, dass die Finanzämter diesen Anträgen stattgeben sollen. Anhängige Rechtsbehelfsverfahren sollen die Finanzämter aufgreifen und zugunsten der Unternehmer abschließen.

## **Vorlage an den Europäischen Gerichtshof (EuGH) zum Umfang des Vorsteuerabzugs bei einer Publikumsgesellschaft**

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 05.10.2006 (Az. 5 K 109/05) den EuGH angerufen. Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens (Art. 234 des EG-Vertrages) ist die Frage, in welchem Umfang eine so genannte Publikumsgesellschaft Vorsteuerbeträge in Abzug bringen kann.

Die Klägerin betrieb den Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien, Wertpapieren, Beteiligungen und Vermögensanlagen jeglicher Art. Das hierfür erforderliche Kapital erwarb sie durch Ausgabe von Aktien und atypisch stillen Beteiligungen. Dabei nahm sie in der Art einer Publikumsgesellschaft eine Vielzahl stiller Gesellschafter auf. Der Gesamtumsatz der Klägerin belief sich im Streitjahr auf ca. DM 6,5 Mio. Hierin waren auch Dividendenerträge und Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren im Umfang von ca. DM 1,6 Mio. enthalten. Die Klägerin hatte die Auffassung vertreten, die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen sei zwingend mit einer Stärkung des Kapitals verbunden und diene deshalb der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Da sich eine wirtschaftliche Tätigkeit aus steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zusammensetze, bestimme sich auch die Abzugsfähigkeit der Vorsteuerbeträge allein nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen.

Das Niedersächsische Finanzgericht ist demgegenüber der Meinung, dass die Klägerin hinsichtlich ihrer Beteiligungen an anderen Unternehmen nicht unternehmerisch tätig gewesen ist (keine „wirtschaftliche Betätigung“ i.S.d. Gemeinschaftsrechts). Der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen sei nämlich nach der Rechtsprechung des EuGH keine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Gemeinschaftsrechts. Die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Ausgabe stiller Beteiligungen seien deshalb im Umfang der nicht unternehmerischen Tätigkeit auch nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf den unternehmerischen bzw. nicht unternehmerischen Bereich ist das Niedersächsische Finanzgericht der Meinung, dass nicht etwa in Anlehnung an § 15 Abs. 4 UStG ein „Umsatzschlüssel“ in Betracht komme; vielmehr sei hier möglicherweise ein sogenannter „Investitionsschlüssel“ maßgebend, weil ein unternehmerischer wie auch ein nicht unternehmerischer Bereich durch Investitionen (z.B. Beteiligungen) geschaffen werde. Die späteren Erträge seien demgegenüber lediglich Ausfluss der vorangegangenen Investitionen.

## **Grenze für Kleinbetragsrechnungen**

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 18.10.2006 (Az. IV A 5 – S 7285 – 7/06, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) zu Rechnungen über Kleinbeträge ab dem 01.01.2007 Stellung genommen. Durch Artikel 9 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft wird die für Rechnungen über Kleinbeträge i.S.d. § 33 UStDV maßgebliche Grenze von bisher € 100 auf € 150 angehoben. Dabei handelt es sich nach wie vor um einen Bruttobetrag. Die Änderung tritt ab dem 01.01.2007 in Kraft.

## **Vermögensverwaltung durch Kreditinstitute**

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat mit Verfügung vom 14.02.2006 (S – 7160 A – 68 – St I 2.30, DStR 2006, S. 946) zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung durch Banken Stellung genommen. Nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main handelt es sich bei Vermögensverwaltungen, die Managementleistungen (z.B. Recherche und Auswahl der Vermögensanlage für Kunden), Umsetzung der daraus gewonnenen Erkenntnisse und Führung von Wertpapierdepots enthalten, um einheitliche steuerpflichtige Leistungen. Diese Auffassung wird dabei auf die Rechtsprechung des EuGH gestützt, wonach es für die Beurteilung einer ein-

heitlichen Leistung nicht darauf ankommt, wie der leistende Unternehmer das Angebot gestaltet, sondern wie es der Kunde beurteilt. Es ist daher maßgeblich, ob der Kunde eine einheitliche Leistung erwartet. Mithin seien Vermögensverwaltungsverträge, bei denen der Kunde keine eigene Entscheidungsbefugnis bei Transaktionsleistungen hat, aus der Sicht des Kunden als einheitliche Leistung anzusehen.

Die Tätigkeit der vermögensverwaltenden Bank ist dadurch geprägt, dass sie die für eine Vermögensanlage in Betracht kommenden Wertpapiere und Wertpapiermärkte beobachtet und analysiert und auf dieser Grundlage eigenständig Anlageentscheidungen trifft, so dass der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit nicht in der Ausführung von Wertpapierumsätzen, sondern in deren qualifizierter Vorbereitung liegt. Die Ausführung der Wertpapierumsätze ohne vorherige Rücksprache mit dem Kunden ist dann als Nebenleistung anzusehen. Somit kommt die OFD Frankfurt am Main zu dem Ergebnis, dass diese Art der Vermögensverwaltung als einheitliche Leistung insgesamt steuerpflichtig ist und weder eine steuerfreie Transaktionsleistung i.S.v. § 4 Nr. 8 Buchst. e) UStG vorliegt noch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. h) UStG greift.

Die OFD Frankfurt am Main führt in ihrer Verfügung ferner aus, dass es auf den Abrechnungsmodus der Bank nicht ankommt und es daher unerheblich ist, ob die Abrechnung der Transaktionsleistungen pauschal oder nach der tatsächlichen Anzahl der Transaktionen durchgeführt wird. Die Transaktionsleistungen können nur dann als getrennte Leistungen beurteilt werden, wenn der Kunde selbst darüber entscheiden kann, ob Transaktionen durchgeführt werden sollen.

## 5 Grunderwerbsteuer

### Grunderwerbsteuer bei einem Kaufpreis von DM 1

Der BFH hat in seinem Urteil vom 12.07.2006 (Az. II R 65/04, BFH/NV-Entscheidungen 2006, S. 2128) entschieden, dass ein Grundstückskaufpreis von DM 1 als Gegenleistung i.S.d. § 8 Abs. 1 GrEStG angesehen werden kann, wenn er ernsthaft vereinbart worden ist. Ein symbolischer Kaufpreis, der nicht als Gegenleistung angesehen werden kann, wird angenommen, wenn der Kaufpreis in einem so krassen Missverhältnis zum Wert des Grundstücks steht, dass er sich dazu in keinerlei Relation bringen lässt und daher nicht ernsthaft vereinbart ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein vereinbarter Kaufpreis grundsätzlich auch dann als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, wenn er den Wert des Grundstücks deutlich unterschreitet. Im Streitfall erwarb die Klägerin u.a. ein bebautes Grundstück, das mit einem Preis von DM 1 im Kaufvertrag belegt war. Dieser geringe Wert wurde ermittelt, da die Instandsetzung des Gebäudebestands nach Auffassung der Klägerin nicht wirtschaftlich war und die Abbruchkosten den Bodenwert überstiegen, so dass sich eigentlich ein negativer Wert für das Grundstück ergab und daher als „niedrigster gemeinsamer Nenner“ ein Kaufpreis von DM 1 angesetzt wurde. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz – des Thüringer Finanzgerichts vom 16.06.2004 (Az. I 1401/01, EFG 2005, S. 63, vgl. praxis-forum 2/2005) – ist im Streitfall der Kaufpreis von DM 1 ernsthaft vereinbart, sodass die Vorentscheidung aufzuheben war. Angesichts der gemeinsamen Vorstellungen der Parteien des Grundstücksgeschäfts vom Wert des Grundstücks hätte im Streitfall auch ein Kaufpreis von DM 0 angesetzt werden können.

### Auflösung einer Gesamthandsgemeinschaft

Wird ein Grundstück, das einer Gesamthand gehört, von den an der Gesamthand beteiligten Personen flächenmäßig geteilt, wird nach § 7 Abs. 2 GrEStG die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Gegen-

stand der Begünstigung nach § 7 Abs. 2 GrEStG ist nur das einzelne Grundstück i.S.d. § 2 GrEStG. Die Vorschrift greift nicht, wenn der Grundbesitz einer Gesamthand aus mehreren rechtlich und wirtschaftlich selbstständigen Grundstücken besteht; insoweit kommt lediglich eine Befreiung nach Maßgabe von § 6 Abs. 2 GrEStG in Betracht. Die Vorinstanz – das Finanzgericht Düsseldorf (Az. 7 K 3138/04, EFG 2005, S. 1638; vgl. praxis-forum 12/2005) – ist in seinem Urteil vom 19.01.2005 davon ausgegangen, dass eine wirtschaftliche Einheit vorliegt, wenn eine Wohnanlage auf Grund einheitlicher Planung als geschlossenes Wohnquartier errichtet wurde und sich die Anlage nach ihrem Erscheinungsbild als einheitlicher und geschlossener Komplex darstellt. Dem konnte sich der BFH in seinem Urteil vom 10.05.2006 (Az. II R 17/05, BFH/NV-Entscheidungen 2006, S. 2124) nicht anschließen und hat entschieden, dass mehrere Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, wenn sie zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, durch welche die selbstständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird. Nach Auffassung des Senats reicht eine Aneinanderreihung von Wohnblöcken, die nach einem einheitlichen Plan errichtet worden sind, für das Bestehen einer wirtschaftlichen Einheit nicht aus, es sei denn, sie stehen in einem objektiven Funktionszusammenhang, der eine gemeinsame Nutzung gebietet oder als sinnvoll erscheinen lässt.

## 6 Abgabenordnung

### Nachträgliche Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs

Der erstmalige Erlass eines Feststellungsbescheids über den verbleibenden Verlustabzug setzt voraus, dass der zugrunde liegende, bisher keinen Verlust ausweisende Steuerbescheid noch entsprechend geändert werden kann bzw. die Änderung dieses Steuerbescheids allein mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt. Im Streitfall war eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nicht mehr möglich. Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 16.11.2005 (Az. 10 K 1086/04 F, DStRE 2006, S. 1330) jedoch entschieden, dass ein Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 356 Abs. 2 AO innerhalb eines Jahres möglich ist, wenn einerseits ein Einspruch gegen einen auf DM 0 lautenden Einkommensteuerbescheid mangels Beschwerde unzulässig ist und andererseits dieser Einkommensteuerbescheid keine Belehrung enthält, dass innerhalb der Einspruchsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zu beantragen ist. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 50/05), über deren Ergebnis wir berichten werden.

### Verzinsung bei Unterschiedsbetrag von Null

Der BFH hat mit Urteil vom 09.08.2006 (Az. I R 10/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) entgegen der Ansicht der Vorinstanz – des Finanzgerichts München vom 17.01.2006 (Az. 6 K 4421/05, EFG 2006, S. 863; vgl. praxis-forum 9/2006) entschieden, dass ein Steueranspruch auch dann gemäß § 233a AO zu verzinsen ist, wenn sich infolge der Berücksichtigung eines Verlustrücktrags keine Abweichung zwischen der neu festgesetzten und der zuvor festgesetzten Steuer ergibt. Im Streitfall schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2000. Bei einem zu versteuernden Einkommen von DM 7.500 setzte es die Körperschaftsteuer auf DM 0 fest. Im Änderungsbescheid aus dem Jahr 2004 wurde ein deutlich höheres zu versteuerndes Einkommen ermittelt. Bei einer positiven Summe der Einkünfte wurde ein Verlustrücktrag in gleicher Höhe berücksichtigt, so dass die Körperschaftsteuer erneut auf € 0 festgesetzt wurde. Außerdem setzte das Finanzamt Zinsen gemäß § 233a AO fest, wobei der Zinsberechnung eine fiktive Steuer ohne Berücksichtigung des Verlustrücktrags zugrunde gelegt wurde. Das Finanzgericht war der Auffassung, dass kein Raum verbleibt

für eine Zinsfestsetzung, wenn sich im geänderten Bescheid kein Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 AO ergibt. Der BFH stellt in seinem Urteil jedoch klar, dass in der Fallgestaltung, in der die Steuerfestsetzung auf der Berücksichtigung eines Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 EStG beruht, der Zinslauf – abweichend von der in § 233a Abs. 2 Satz 2 AO getroffenen Regelung – 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem der Verlust entstanden ist. Außerdem ist dann der in § 233a Abs. 3 AO definierte Unterschiedsbetrag in Teil-Unterschiedsbeträge aufzuteilen, für die jeweils gesonderte Zinsläufe anzusetzen und auf dieser Grundlage gesonderte Zinsen zu berechnen sind.

### **Reichweite des Bankengeheimnisses**

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 27.09.2006 (Az. IV R 45/04, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) die Entscheidung der Vorinstanz – des Finanzgerichts München vom 03.08.2004 (Az. 15 K 2293/01, EFG 2004, S. 1730, vgl. praxis-forum 2/2005) – im Ergebnis bestätigt und entschieden, dass es das Bankengeheimnis nicht ausschließt, einer Bank die von ihr vereinnahmten Erträge aus ausländischen Wertpapieren zuzurechnen, wenn die Bank nicht nachweist, dass sie die Papiere lediglich treuhänderisch für ihre Kunden trägt. Nach § 159 Abs. 1 Satz 1 AO hat ein Treuhänder auf Verlangen der Finanzbehörde nachzuweisen, wem die Rechte oder Sachen gehören. Nach Auffassung des Senats muss die Weiterleitung der Erträge auf Konten, die nicht solche der Bank selbst sind, nachvollziehbar sein, wozu ein anonymer Nachweis der Treuhänderschaft ohne der Aufdeckung der Kunden ausreichend sei. Sollte es technisch nicht möglich sein, den Nachweis ohne Nennung der Namen der Treugeber zu erbringen, entbinde dies die Bank nicht von der Nachweispflicht. Nach Ansicht des Senats könnte dem durch § 30a Abs. 1 AO geschützten Vertrauensverhältnis zum Bankkunden dadurch Rechnung getragen werden, dass die Finanzbehörden von den über die Verhältnisse der Bankkunden erlangten Kenntnisse keinen Gebrauch machen (Verwertungsverbot). Ob allerdings ein solches Verwertungsverbot zwingend sei, musste der Senat im Streitfall nicht abschließend entscheiden.

## **7 Private Einkommensteuer**

### **BFH hält „Mindestbesteuerung“ für verfassungswidrig**

Der BFH hob mit seinem Beschluss vom 06.09.2006 (Az. XI R 26/04, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.02.2004 (Az. 7 K 5227/00 E, EFG 2004, S. 996) auf und holt eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ein. Die Kläger, Eheleute, hatten im Jahr 1999 neben positiven Einkünften Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die die positiven Einkünfte der anderen Einkunftsarten überstiegen, erzielt. Das Finanzamt setzte dennoch Einkommensteuer fest, da die negativen Einkünfte nicht vollständig ausgleichsfähig waren. Die Kläger rügen mit der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts die Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 3 EStG. Es sei willkürlich, Einkommensteuer unter Missachtung der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit festzusetzen. Der beschränkte Verlustausgleich verletze zudem den Vertrauensschutz für die bereits im Jahr 1995 getroffene Vermögensdisposition im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der BFH ist der Auffassung, dass § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 und § 10d Abs. 1 Sätze 2 bis 4 und Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Satz 5 Halbsatz 2 und Abs. 3 EStG wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit verfassungswidrig sind. Das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Bestimmtheitsgebot verlangt es vom Gesetzgeber, Vorschriften genau zu fassen. Der Betroffene muss die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung so erkennen können, dass er sein Verhalten daran auszurichten vermag. Für den Bereich des Steuerrechts müssen die steuerbegründeten Tatbestände so bestimmt sein, dass der

Steuerpflichtige die auf ihn entfallene Steuerlast vorausberechnen kann. Die sogenannte Mindeststeuer bewirkt eine Verluststreckung. Sie ist rechtssystematisch keine Einschränkung einer Steuerbegünstigung, sondern eine (weitere) Abkehr von dem Prinzip der synthetischen Gesamteinkommensteuer. Die Verlustverrechnung bleibt sogar bei konstanter Einkünftestruktur rechtssystematisch in der Zukunft ausgeschlossen. Sie berührt zudem den aus dem Grundgesetz abzuleitenden Schutz des Existenzminimums. Steuerpflichtigen, deren negative bzw. positive Einkünfte verschiedener Einkunftsarten den sogenannten Bagatellbetrag von DM 100.000 bzw. € 51.500 und deren echte Verluste zugleich die positiven Einkünfte übersteigen, verbleibt nach ihrem Erworbenen nichts mehr. Dasselbe Ergebnis kann auch eintreten, wenn die positiven Einkünfte zwar die Verluste übersteigen, aber die wegen der Mindeststeuer festzusetzende Steuer diesen Überschuss aufzehrt. Die Finanzverwaltung gewährt in diesen Fällen nunmehr die Aussetzung der Vollziehung. Der BFH schließt sich der Literaturauffassung an, dass der „chaotische“ Wortlaut der Mindestbesteuerung ein Paradebeispiel für die Verletzung des Gebots der Normenklarheit, eine „Meisterleistung an Verschleierungskunst“ und damit in höchstem Maße fehleranfällig sei. Der Gesetzesgeber hätte ggf. ein einfacheres Konzept entwickeln müssen. Gesetzestechnisch stand einer klaren Anleitung zur Berechnung verrechenbarer Verluste im Prinzip nichts entgegen.

### **Reuegeld für den Rücktritt vom Kaufvertrag über ein Grundstück im Privatvermögen ist nicht steuerbar**

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 24.08.2006 (Az. IX R 32/04, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) das Urteil der Vorinstanz, des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 02.06.2004 (Az. 4 K 212/98, EFG 2004, S. 1527), bestätigt. Entgegen der Auffassung des Finanzamts stellt die Vereinnahmung eines Reuegeldes für den Rücktritt vom Kaufvertrag über ein Grundstück im Privatvermögen keinen steuerbaren Vorgang dar, da es dem Vermögensbereich zuzurechnen ist. Die Zahlung wird als bloße Folgevereinbarung eines nichtsteuerbaren Grundstückskaufvertrags beurteilt. Im Streitfall hatte sich der Käufer vertraglich das Recht vorbehalten, vom Kaufvertrag zurückzutreten, wenn das Grundstück nicht bis zu einem festgesetzten Termin durch rechtswirksamen Bebauungsplan als Gewerbegebiet ausgewiesen wurde. Dem Verkäufer wurde bei erfolgtem Rücktritt durch den Käufer das Recht auf ein bestimmtes Reuegeld im Vertrag festgeschrieben. Der Verkäufer erstrebte nach Auffassung des Senats nicht das Reuegeld, sondern den nichtsteuerbaren Grundstücksverkauf, der durch die Vereinbarung des Reuegeldes erst ermöglicht wurde. Dementsprechend war dem Reuegeld nur Entschädigungscharakter beizumessen.

### **Zeitrente ist nicht als dauernde Last i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar**

Das Finanzgericht Münster entschied am 10.05.2006 (Az. 1 K 572/03 E, rechtskräftig, EFG 2006, S. 1508), dass eine zeitlich befristete Rente im Rahmen einer Grundstücksübertragung keine dauernde Last i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG darstellt, weil sie keine Versorgungsleistung auf Lebenszeit darstellt. Im Streitfall wurde ein Gebäudeanteil an den Stiefsohn der Veräußerin und dessen Ehefrau übertragen. Die Erwerber verpflichteten sich vertraglich, neben einer Einmalzahlung eine monatliche Zeitrente mit einer Laufzeit von 25 Jahren zu leisten. Die Zeitrente gilt als Gegenleistung für die Veräußerung der Eigentumswohnung und nicht als Versorgungsleistung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Das Finanzgericht führt weiter aus, dass Grundvoraussetzung einer Versorgungsleistung nach ständiger Rechtsprechung die Leistung auf Lebenszeit des Berechtigten ist. Des Weiteren ist ein Abzug als Versorgungsleistung nicht möglich, da ein hierfür notwendiger Bezug im Vertrag, etwa hinsichtlich der Sozialversicherungsrente, fehlt. Allein der Wille, dass Zahlungen auch der Versorgung dienen sollen, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

## II Veranstaltungen

### Steuerliche Überlegungen zum Jahreswechsel

Frankfurt:	05.12.2006
Kontakt:	Dania Hussain, Tel +49 69 75695-6302
Düsseldorf:	05.12.2006
Kontakt:	Verena Eckwert-Del Vecchio, Tel +49 211 8772-3812
Berlin:	07.12.2006
Kontakt:	Fiona-Irina Fischer, Tel +49 30 25468-175
Erfurt:	14.12.2006
Kontakt:	Monika Gottschalg, Tel +49 361 65496-19

### Japanese Client Seminar 2006

Hamburg:	06.12.06
Kontakt:	Eriko Ayabe, Tel +49 211 8772-2518

### The Breakfast Series – Seminarreihe zu steuerlichen Fragen

Frankfurt:	06.12.2006
Kontakt:	Ebru Özüaydin, Tel +49 69 75695-6263
Frankfurt:	07.02.2007
Kontakt:	Ebru Özüaydin, Tel +49 69 75695-6263

### Sind Sie ausreichend gegen Wirtschaftskriminalität geschützt?

Düsseldorf:	06.12.2006
Kontakt:	Katja Schweigel, Tel +49 211 8772-2189

### IT Governance

Hannover:	07.12.2006
Kontakt:	Maïke Ehrich, Tel +49 511 3023-257

### Aktuelle Entwicklungen im Bereich der internationalen Verrechnungspreise

München:	25.01.2007
Kontakt:	Mira Dahmen, +49 89 29036-8798

### Deloitte Berlin Business Breakfast – Veranstaltungsreihe zu aktuellen Themen aus Betriebswirtschaft, Bilanzfragen, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht

Berlin:	25.01.2007 und 22.03.2007
Kontakt:	Evelyn Schäfer, +49 30 25468-121

## III Fristen

<b>Umsatzsteuer (Monatszahler):</b>	11.12.2006
<b>Lohnsteuer (Monatszahler):</b>	11.12.2006
<b>Einkommensteuer:</b>	11.12.2006
<b>Körperschaftsteuer:</b>	11.12.2006

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

**10719 Berlin**

Kurfürstendamm 23  
Tel +49 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

**2220 Luxembourg**

560, rue de Neudorf  
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 © 2006 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.