

praxis-forum

Deloitte unterstützt seine Kunden mit individuellen Corporate-Planning-Lösungen von Cognos

In einem sich schnell verändernden Marktumfeld gewinnt die flexible Unternehmensplanung zunehmend an Bedeutung. Die in der Praxis weit verbreiteten Software-Tools wie MS Excel greifen hier oft zu kurz. Eine wirksame Alternative bieten Planungssysteme, die auf spezielle Software zurückgreifen. Individuell entwickelt und richtig implementiert schaffen solche Systeme für Unternehmen vielfachen Mehrwert. Sie reduzieren die Kosten, verkürzen die Erstellungszeit und beschleunigen die Prozesse.

Deloitte hat eine Reihe von Unternehmen bei der Konzipierung und Einführung von Planungslösungen erfolgreich begleitet. Das breite Know-how und die umfassenden Erfahrungen der Deloitte-Experten sind auch zwei der Gründe, warum die Berater-Teams von Deloitte von renommierten Planungssoftware-Herstellern wie der Cognos GmbH empfohlen werden.

Ein Erfolgsbeispiel: Anfang des Jahres wurde ein Team der Cognos Practice bei Deloitte von einem der führenden Rückversicherer mit der Aufgabe betraut, ein Konzept für die ganzheitliche Unternehmensplanung zu erarbeiten und eine Lösung auf Basis von Enterprise Planning zu implementieren. Im Gespräch mit dem Kunden stellte sich heraus, dass das Projekt aufgrund vorhergehender Schwierigkeiten zum zweiten Mal gestartet werden musste. Daher waren die Erwartungen an das Deloitte-Team besonders hoch. Zusätzlich war der Zeitrahmen für die Inbetriebnahme des Planungssystems sehr eng gefasst. Die erste Analyse ergab: Die Planungsprozesse waren weniger strukturiert und zeichneten sich durch hohe Komplexität aus. Dabei setzte der Kunde als Planungstool MS Excel ein.

Ein zügiger Neustart des Projekts war mit Blick auf den Zeitplan erforderlich. Wichtigste Voraussetzung dafür: Die Anpassung der „Express-Methodologie“ an die Situation des Kunden. Anschließend wurden die Anforderungen analysiert und die Planungskennzahlen Bottom up betrachtet. Besonderen Wert legte der Kunde auf eine schnelle Abwicklung der Analysephase, was dem Deloitte-Team durch Auswahl und Kombination der geeigneten Techniken auch sehr gut gelang. In der anschließenden Konzeptionsphase wurden die Spezifika der Cognos-Software effizient umgesetzt. Von entscheidender Bedeutung in dieser Phase war die enge Zusammenarbeit mit dem Projektteam des Kunden. In regelmäßigen Abstimmungsrunden präsentierten die Spezialisten von Deloitte die Zwischenergebnisse und holten das Feedback des Kunden ein. Dies wirkte sich positiv auf das Projekt aus. Zum einen ermöglichte die hohe Einbindung der Anwender die Identifizierung mit dem neuen System. Zum anderen konnte das Deloitte-Team alle Vorstellungen und Wünsche des Kunden umsetzen. Schließlich ziehen alle Beteiligten eine positive Bilanz: Das Projekt wurde nicht nur innerhalb des geplanten Zeitrahmens abgeschlossen, auch die Erwartungen des Kunden-Managements hinsichtlich Qualität und Funktionalität des neuen Planungssystems konnten übertroffen werden.

Ihr Ansprechpartner:

Heinz-Josef Hermes, Tel +49 211 8772-3859, hhermes@deloitte.de

I Bilanzierungsforum

Voraussichtlich dauernde Wertminderung i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 14.03.2006 (Az. I R 22/05, www.bundesfinanzhof.de) die bisherige Verwaltungsauffassung bestätigt (vgl. BMF-Schreiben vom 25.02.2000, BStBl. I 2000, S. 372), wonach die für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erforderliche voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorliegt, wenn der Teilwert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Das Finanzgericht Münster als Vorinstanz vertrat in seinem Urteil vom 14.01.2005 (vgl. praxis-forum 07/2005) die Auffassung, dass insbesondere bei Gebäuden, wie im vorliegenden Streitfall, die Hälfte der Restnutzungsdauer häufig Zeiträume von mehr als fünf Jahren umfasst. Eine sachlich begründete Prognose über die Wertminderung sei daher nicht möglich mit der Folge, dass für die Beurteilung der voraussichtlich dauernden Wertminderung auf einen begrenzten Zeitraum von fünf Jahren abgestellt werden müsse. Entgegen der Vorinstanz spricht nach Ansicht des BFH bereits der Wortlaut dafür, eine dauernde Wertminderung nur dann anzunehmen, wenn der Teilwert des Wirtschaftsguts während seiner mutmaßlichen Nutzungsdauer im Betrieb überwiegend unter seinem Buchwert liegt. Eine Begrenzung auf einen Prognosezeitraum von fünf Jahren sei generell nicht möglich. Nach Ansicht des BFH rechtfertigt außerdem das Besteuerungsverfahren als Massenverfahren, auf eine an der Eigenart des Wirtschaftsguts ausgerichtete Prognose im Einzelfall zu verzichten und dafür typisierend dann von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen, wenn der Teilwert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Wechsel von degressiver zu linearer AfA neben Geltendmachung einer Sonderabschreibung

Im vorliegenden Streitfall nahm die Klägerin (GmbH) für eine technische Anlage neben einer Sonderabschreibung nach § 4 FördG weiterhin die degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG in Anspruch. Der Betriebsprüfer erkannte die Sonderabschreibung unter Berufung auf § 7a Abs. 4 EStG nicht an, da neben einer Sonderabschreibung lediglich die lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG geltend gemacht werden könne. Die Klägerin legte daraufhin für das Streitjahr eine Bilanz vor, in der die Sonderabschreibung sowie die lineare Abschreibung berücksichtigt wurden. Das Finanzamt hielt jedoch die Klägerin für nicht berechtigt, nachträglich die AfA-Methode zu wechseln und versagte die Sonderabschreibung. Der BFH bestätigte mit Urteil vom 14.03.2006 (Az. I R 83/05, www.bundesfinanzhof.de) die Vorgehensweise der Klägerin. Nach § 7a Abs. 4 EStG kann, von bestimmten Ausnahmen abgesehen, eine Sonderabschreibung nicht zusätzlich zu einer Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) berücksichtigt werden. Nach Ansicht des erkennenden Senats bezieht sich der Normtext des § 7a Abs. 4 EStG nur auf die kumulative Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und degressiver Abschreibung in ein und demselben Veranlagungszeitraum, so dass bei einem Übergang von der degressiven zur linearen AfA die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass für das betreffende Wirtschaftsgut in früheren Jahren eine AfA in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen wurde. Darüber hinaus war im Streitfall auch die Voraussetzung für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG gegeben. Nach Ansicht des BFH kann eine Bilanz auch dann gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigt werden, wenn ein darin enthaltener Ansatz nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nur gegen steuerliche Vorschriften verstößt. Des Weiteren sei die Auswahl zwischen den beiden Möglichkeiten der Bilanzberichtigung (1. Wechsel von degressiver zu linearer Abschreibung unter Beibehaltung der Sonderabschreibung, 2. Fortführung

der degressiven Abschreibung und Nichtberücksichtigung der Sonderabschreibung) dem Unternehmen freigestellt.

Voraussetzungen für die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die Klägerin (GmbH) bereits im Streitjahr Dividendenansprüche aufgrund einer Gewinnausschüttung ihrer damaligen Tochtergesellschaft für das Streitjahr phasengleich aktivieren durfte. Seit der Entscheidung des Großen Senats vom 07.08.2000 (GrS 2/99, BStBl. II 2000, S. 632) ist eine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen nur noch in Ausnahmefällen möglich. Dazu ist erforderlich, dass zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft ausgewiesen ist, der mindestens ausschüttungsfähige Bilanzgewinn dem Gesellschafter bekannt ist und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass der Gesellschafter endgültig entschlossen ist, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen.

Das Finanzgericht Münster hat mit seinem Urteil vom 11.11.2005 (Az. 9 K 6277/03, EFG 2006, S. 899) in diesem Zusammenhang entschieden, dass eine phasengleiche Aktivierung des Dividendenanspruchs beim Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft u.a. in Betracht kommt, wenn dieser einen vor dem Abschlussstichtag gefassten konkreten Absichtsbeschluss, der den Gewinnverwendungsbeschluss vorwegnimmt, glaubhaft machen kann und keine wesentlichen Bilanzierungswahlrechte der ausschüttenden Gesellschaft bestehen. Der erkennende Senat führt hierzu aus, dass wohl abweichend von der BFH-Rechtsprechung im Urteil vom 20.12.2000 (Az. I R 50/95, BStBl. II 2001, S. 409) allein die Tatsache, dass der Gesellschafter einen Gewinnverwendungsbeschluss noch ändern oder modifizieren kann, nicht genügt, um auch in solchen Fällen bereits eine phasengleiche Aktivierung zu verneinen. Des Weiteren führt das Finanzgericht wohl ebenfalls entgegen der Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 20.12.2000 aus, dass es nicht stets zwingend der Festlegung eines bezifferten Ausschüttungsbetrags bedarf, sondern die Festlegung eines bestimmten Berechnungsschemas ausreicht, anhand dessen am Bilanzstichtag die Höhe der beabsichtigten Gewinnausschüttung weitestgehend genau bestimmt werden kann. Dies würde aber voraussetzen, so das Finanzgericht weiter, dass keine wesentlichen Bilanzierungswahlrechte der ausschüttenden Gesellschaft bestehen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 15/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

II Steuerforum

1 Ertragsteuer

Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für VIP-Logen

Mit Schreiben vom 11.07.2006 (Az. IV B 2 – S 2144 – 53/06, DStR 2006, S. 1370 f.) nimmt das BMF unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 22.08.2005 (Az. IV B 2 – S 2144 – 41/05, vgl. praxis-forum 10/2005) erneut Stellung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für VIP-Logen in Sportstätten. Nach dem vorliegenden Schreiben kann der Nachweis der betrieblichen Veranlassung solcher Aufwendungen dadurch erfolgen, dass die Einladung der Teilnehmer – im Zweifelsfall auch eine Teilnehmerliste – zu den Buchungsunterlagen genommen wird. Ferner ist für den nach dem pauschalen Aufteilungsschlüssel ermittelten Betrag der Bewirtungsaufwendungen das Führen von Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht erforderlich. In Fällen, in denen im Gesamtbetrag der Aufwendungen nur die Leistungen „Werbung und Eintrittskarten“ enthalten sind und für die Bewirtung eine Einzelabrechnung (z.B. eines externen Caterers) vorliegt, ist die Vereinfachungsregel im Hinblick auf die Pauschalaufteilung der Gesamtaufwendungen nicht anwendbar. Es ist

vielmehr ein anderer Aufteilungsmaßstab im Sinne einer sachgerechten Schätzung zu finden. Für so genannte Business-Seats sind die im Gesamtbetrag der Aufwendungen enthaltenen Leistungen „Eintrittskarten und Rahmenprogramm“, welche steuerlich als Zuwendungen und Bewirtung zu beurteilen sind, ggf. pauschal mit jeweils 50% aufzuteilen. Die getroffenen Regelungen können auch auf andere, z.B. kulturelle Veranstaltungen in Sportstätten sowie auf Veranstaltungen außerhalb von Sportstätten, z.B. Operngala, angewendet werden. Letztlich ist nach Auffassung des BMF die Vereinfachungsregel bzgl. der Übernahme der Besteuerung durch den Zuwendenden auch in den Fällen anwendbar, in denen eine von der Pauschalaufteilung abweichende Aufteilung der Gesamtaufwendungen im Einzelfall angemessen ist.

Gewinnrealisierung bei Veräußerung eines Grundstücks bereits mit Übergang des zivilrechtlichen Eigentums

Mit Urteil vom 18.05.2006 (Az. III R 25/05, BFH NV 2006, S. 1747) hat der BFH entschieden, dass der durch Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnde Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks bereits mit Übergang des zivilrechtlichen Eigentums realisiert ist, auch wenn Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahren vertragsgemäß erst später übergehen.

Im Urteilsfall verpachtete der Kläger ein Grundstück an eine GmbH, deren alleiniger Geschäftsführer er war. Sämtliche Anteile an der GmbH wurden aber nicht vom Kläger, sondern von Verwandten gehalten. Mit Vertrag vom 29.03.1993 veräußerte der Kläger das Grundstück an eine Bank. Der Kaufpreis wurde im Mai 1993 bezahlt und der Eigentumsübergang einen Monat später im Grundbuch eingetragen. Laut Kaufvertrag sollten Besitz, Nutzungen und Lasten unabhängig von der Eigentumsumschreibung auf den Käufer erst mit Wirkung ab dem 01.10.1994 übergehen. Im Einspruchs- und Klageverfahren war streitig, ob eine Betriebsaufspaltung gegeben sei. Das Finanzamt war der Ansicht, dass die Mehrheitsgesellschafter der GmbH ihre Anteile treuhänderisch für den Kläger gehalten hätten und daher eine personelle Verflechtung gegeben sei. Streitig war ferner, ob der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks im Jahr 1993 oder 1994 zu erfassen sei.

Nach Ansicht des BFH wird der Gewinn aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts durch einen Umsatz realisiert, bei dem das Entgelt an die Stelle der verkauften Sache trete. Dies geschehe, wenn der Kaufvertrag wirtschaftlich erfüllt ist, d.h. der Verkäufer seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Zahlung nicht mehr mit ungewöhnlichen Risiken belastet erscheint. Die Rechtsprechung zur Gewinnrealisierung aus der Veräußerung von Grundstücken, nach der die Kaufpreisforderung zu aktivieren sei, wenn das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergegangen ist, betreffe nur den Regelfall, dass das Grundstück in Vollzug des Kaufvertrags vor der Umschreibung des Grundbuchs übergeben wird. Sobald der Käufer aber zivilrechtliches Eigentum erlangt, stehe der Kaufpreisforderung nichts mehr entgegen, so dass der Gewinn spätestens zu diesem Zeitpunkt realisiert sei. Dem Kläger sei nach Auflassung und Umschreibung des Eigentums kein wirtschaftliches Eigentum verblieben, das eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung rechtfertige. Nach der im Streitfall getroffenen Vereinbarung habe der Kläger das Grundstück nach dem Eigentumserwerb der Bank nur als Fremdbesitzer nutzen dürfen. Auf die Frage, ob eine Betriebsaufspaltung bestand, komme es nicht an.

Disquotale Kapitalerhöhung bei der Betriebs-GmbH führt zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn des Besitzunternehmers

In seinem Urteil vom 15.12.2005 (Az. III R 35/04, DStRE 2006, S. 903 f.) hat der BFH entschieden, dass eine disquotale – d.h. nicht mit den Beteiligungsverhältnissen über-

einstimmende – Erhöhung des Stammkapitals der Betriebs-GmbH einer Betriebsaufspaltung zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens führt, wenn sich die Beteiligungsquote des Nur-Betriebsgesellschafters durch die Kapitalerhöhung vergrößert und die neuen Stammeinlagen zum Nennwert ausgegeben werden. Nach Ansicht des BFH gehen die in den Anteilen an der Betriebsgesellschaft ruhenden stillen Reserven, die zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören, soweit der Besitzunternehmer an der Betriebs-GmbH beteiligt ist, durch eine disquotale Kapitalerhöhung teilweise auf den Nur-Betriebsgesellschafter über. Hierdurch wird der Funktionszusammenhang der stillen Reserven zum Besitzunternehmen endgültig gelöst, es liegt eine Wertabgabe zu betriebsfremden Zwecken vor.

In der Begründung bezieht der Senat sich auf sein Urteil vom 17.11.2005 (Az. III R 8/03, DStRE 2006, S. 312 ff.), in welchem er entschieden hatte, dass die Zulassung eines Dritten zur Kapitalerhöhung der Betriebskapitalgesellschaft bei dem Besitzunternehmen eine Entnahme in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des übernommenen Anteils und der geleisteten Einlage bewirkt. Nach Auffassung des Senats stellt sich eine Kapitalerhöhung mit der ein bisher schon an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligter Angehöriger – im Urteilsfall der Sohn des Besitzunternehmers – seine Beteiligungsquote vergrößern kann, in gleicher Weise als Entnahme aus dem Besitzunternehmen dar. Ohne Bedeutung ist es, dass der Nur-Betriebsgesellschafter, auf den die stillen Reserven übergegangen sind, im vorliegenden Fall nach der Kapitalerhöhung i.S.v. § 17 EStG wesentlich beteiligt ist, da die „übergesprungenen“ stillen Reserven hierdurch zwar steuerverhaftet bleiben, aber nunmehr bei einem anderen Rechtsträger.

Begrenzung der Anwendung der 1%-Regelung auf Fahrzeuge, die zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 07.07.2006 (Gz. IV B 2 – S – 2177 – 44/06/IV A 5 – S – 7206 – 7/06, DStR 2006, S. 1280) zu dem durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen geänderten § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG Stellung genommen. Aufgrund dieser Änderung ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen, die pauschale Ermittlungsmethode für die private Kraftfahrzeugnutzung (1%-Regelung) nur noch dann anwendbar, wenn das Kraftfahrzeug zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird. Das BMF führt hierzu zum einen aus, welche Fahrten der betrieblichen Nutzung zuzurechnen sind (alle Fahrten, die betrieblich veranlasst sind, z.B. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung). Zum anderen wird im Einzelnen dargestellt, wie der Nachweis der betrieblichen Nutzung zu erfolgen hat und wann auf einen solchen verzichtet werden kann (z.B. bei bestimmten Tätigkeiten oder wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten mehr als 50% der Jahreskilometerleistung des Kfz ausmachen). Wurde der betriebliche Nutzungsumfang vom Steuerpflichtigen einmal dargelegt, so ist – wenn sich keine wesentlichen Veränderungen z.B. in Art und Umfang der Tätigkeit ergeben haben – nach Auffassung der Verwaltung auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen. Des Weiteren nimmt das BMF zu Einzelheiten der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils bei Ausschluss der 1%-Regelung sowie zur umsatzsteuerlichen Beurteilung in diesem Zusammenhang Stellung.

Kein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung bei Unternehmensveräußerung gegen Rente mit einer Laufzeit von zehn Jahren

Dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25.08.2005 (Az. 15 K 2016/03 E, DStRE 2006, S. 838 ff., rkr.) liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger veräußerte im Streitjahr 1997 sein Einzelunternehmen, welches er im Jahr 1975 gegen Zahlung einer lebenslänglichen Rente an die Vorinhaberin erworben hatte. Der Kaufpreis wurde durch den Erwerber teilweise in bar entrichtet, der Restbetrag war auf Rentenbasis mit einer

Laufzeit von zehn Jahren an den Kläger zu zahlen. Der Erwerber schloss zur Absicherung des Restkaufpreises zu Gunsten des Klägers eine Risikolebensversicherung ab und brachte eine selbstschuldnerische Bankbürgschaft bei. Streitig war, ob dem Kläger hinsichtlich des auf die Zeitrente entfallenden Teils des Veräußerungsgewinns ein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung gemäß R 139 Abs. 11 EStR zustand. Dies hat das Finanzgericht Düsseldorf im Urteilsfall verneint. Der Senat begründet seine Entscheidung wie folgt:

Das Wahlrecht gemäß R 139 Abs. 11 EStR für bestimmte Fälle der Betriebsveräußerung gegen Ratenzahlung, das nach Auffassung des Senats rechtssystematisch eine vom Gesetz nicht gedeckte Billigkeitsregelung darstellt, besteht nach BFH-Rechtsprechung nur dann, wenn der Veräußerungspreis in langfristigen wiederkehrenden Bezügen besteht, die wagnisbehaftet sind, oder wenn diese Bezüge hauptsächlich der Versorgung des Veräußerers dienen und nicht im Interesse des Erwerbers vereinbart wurden. Zeitrenten wertet die Rechtsprechung als langfristige wiederkehrende wagnisbehaftete Bezüge, falls sie für einen ungewöhnlich langen, nicht mehr überschaubaren Zeitraum bedungen sind. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht gegeben, da bereits der Wortlaut des Veräußerungsvertrags („Restbetrag des Kaufpreises“) gegen das Vorliegen von Versorgungsleistungen spreche. Auch das Vorbringen des Klägers, aufgrund der noch bestehenden Rentenverpflichtung an die Vorinhaberin des Einzelunternehmens wäre bei Zahlung des vollständigen Kaufpreises in Form eines Festpreises beim Kläger eine Versorgungslücke entstanden und die feste 10-jährige Laufzeit der Rente orientiere sich an der Lebenserwartung der Vorinhaberin von sechs Jahren, wird durch das Finanzgericht entkräftet. Der Senat argumentiert, dass die Laufzeit der Rente bis zum Ableben der Vorinhaberin zu vereinbaren gewesen wäre, um die Versorgungslücke zu schließen, da bei einer Orientierung an der statistischen Lebenserwartung ein nicht unerhebliches Restrisiko geblieben sei. Folglich stehe im Urteilsfall das Interesse des Erwerbers, den Kaufpreis nicht sofort in voller Höhe zu entrichten, im Vordergrund. Entscheidend komme hinzu, dass die Rentenzahlungen nicht wagnisbehaftet seien, da die 10-jährige Laufzeit feststand und der Erwerber den Restkaufpreis abgesichert habe.

Verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund fehlerhafter Bilanzierung

Der BFH bestätigte mit Urteil vom 13.06.2006 (Az. I R 58/05, BFH NV 2006, S. 1754) das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf (Az. 6 K 2701/02 vom 14.09.2004, vgl. praxisforum 1/2006). Eine GmbH hatte ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer eine nach Würdigung des Finanzgerichts ordnungsgemäße, ausschließlich durch das Dienstverhältnis veranlasste Erhöhung der Pension zugesagt, obwohl diese 8,5 Jahre vor Pensionsbeginn, der Vollendung des 65. Lebensjahres, erfolgte. Es sei nicht ohne Weiteres von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, da die Pensionserhöhung die Gehaltsentwicklung des Geschäftsführers widerspiegelte und angemessen war.

Jedoch wurde die dazugehörige Rückstellung in den Handels- und Steuerbilanzen der dem Gesellschafterversammlungsbeschluss über die Pensionserhöhung folgenden zwei Wirtschaftsjahre nicht passiviert. Erst im dritten Jahr wurde die Rückstellung erhöht, wobei auch die „versäumten“ Zuführungen der Vorjahre nachgeholt wurden. Gemäß dem Grundsatz des „formellen Bilanzzusammenhangs“ hätte man bei bestandskräftigen Vorjahresbescheiden die Rückstellung nachträglich erst im dritten Jahr aufwandswirksam korrigieren können. Da die Steuerbescheide der Vorjahre noch nicht bestandskräftig waren, musste der Bilanzierungsfehler aber noch zur Korrektur der entsprechenden Bilanzen und Bescheide führen. Der BFH urteilte aber wie das Finanzgericht, dass in einem derartigen Fall die Minderungen des Betriebsvermögens ausgeglichen werden, da jeweils eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Bei beherrschenden Gesellschaftern gilt das in der Rechtsprechung entwickelte Klarheitsgebot. An Leistungsverhältnisse zwischen ihm und der Gesellschaft werden erhöhte Anforderungen

gestellt. In diesem Fall fehlt es an einer klar und eindeutig im Vorhinein getroffenen und durchgeführten Vereinbarung. Die Vermögensminderung war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder zumindest mit veranlasst, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanzen die Fehler hätte bemerken müssen. Allein aufgrund der Unterzeichnung der fehlerhaften Bilanzen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, ohne weitere Nachfrage, kann auf eine nicht hinreichende Beachtung und somit auf eine mangelhafte Durchführung der getroffenen Vereinbarung geschlossen werden.

Kein Spielraum bei erweiterter Kürzung für Grundstücksunternehmen

Mit Urteil vom 17.05.2006 (Az. VIII R 39/05) hat der BFH das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.04.2005 (Az. 9 K 332/00) aufgehoben. Die Klägerin und Revisionsbeklagte, eine GmbH & Co. KG, hatte ihren ehemaligen Geschäftsbetrieb veräußert, das Betriebsgrundstück sowie Betriebsvorrichtungen und diverse Werkzeuge jedoch zurückbehalten und bis zum späteren Verkauf an Dritte weitervermietet. Die Klägerin beantragte die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Diese Kürzungsvorschrift können die Unternehmen auf Antrag nutzen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben noch eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Im zu beurteilenden Fall wurde die erweiterte Kürzung im Rahmen einer Außenprüfung versagt. Das Finanzgericht gab der Klägerin aus Gründen der Verhältnismäßigkeit Recht, da die Mieteinnahmen aus der Überlassung der Betriebsvorrichtungen und der Werkzeuge lediglich 1,8% der Gesamtmieteinnahmen betragen hatten. Der BFH hob nun jedoch hervor, dass eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, grundsätzlich die erweiterte Kürzung ausschließt, auch wenn sie von so genannter untergeordneter Bedeutung ist. Diese Begrenzung komme durch die Verwendung des Begriffs „ausschließlich“ im Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eindeutig zum Ausdruck. Ausnahmen könne es nur geben, wenn die Nebentätigkeit der Grundstücksnutzung und -verwaltung im engeren Sinne dient und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksnutzung bzw. -verwaltung angesehen werden kann.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer einmaligen Tätigkeit

Nachhaltigkeit kann selbst dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft bzw. einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Dem Urteil des Finanzgericht Brandenburg vom 14.12.2005 (Az. 2 K 1064/04, EFG 2006, S. 983) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin, eine Personengesellschaft, verpflichtete sich gegenüber einem anderen Unternehmer zur Planung, Anfertigung des Antrags auf Baugenehmigung und Herstellung mehrerer Gebäude für einen Betrag von mehr als DM 10 Mio. Für diese Tätigkeiten beauftragte sie wiederum einen Bauträger. Die Klägerin stellte in diesem Zusammenhang keine Arbeitnehmer ein und erwarb keine Baumaterialien. Nach einer späteren Außenprüfung qualifizierte das Finanzamt die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um. Die Klägerin hätte sich nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, da die Erfüllung dieses (einigen) Geschäftes oder Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erforderte, die in ihrer Gesamtheit diese Würdigung rechtfertigten. Denn diese Aktivitäten wurden mit dem Ziel entfaltet, den Verkaufspreis zu erhöhen. Diese Ansicht bestätigte nun das Finanzgericht. Die Tätigkeiten des Bauträgers sind der Klägerin zuzurechnen, denn sie war zur Planung und Herstellung der Gebäude verpflichtet und hatte sich nur zur Erfüllung ihrer vertraglichen Pflichten des Bauträgers bedient. Über das Ergebnis der beim BFH eingelegten Revision (Az. IV R 10/06) werden wir berichten.

2 Umwandlungsteuerrecht

Buchwertfortführung bei Kommanditkapitalerhöhung zzgl. Rücklagenzuführung durch einen Gesellschafter

Im Streitfall wurde für eine der an der X-GmbH & Co. KG („KG“) beteiligten Kommanditistinnen – die Y-AG – eine Erhöhung der Kommanditbeteiligung um ca. € 4 Mio. vereinbart. Entsprechend dem Wert der im Gesellschaftsvermögen der KG enthaltenen stillen Reserven leistete die Y-AG außerdem ein Aufgeld in Form einer Bar- sowie einer Sacheinlage von insgesamt ca. € 10 Mio., welches in der Bilanz der KG in eine gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage eingestellt wurde. Vor der Kapitalerhöhung betrug die Kommanditbeteiligung der Y-AG 16,5%, anschließend ca. 50%. Ein Betrag in Höhe von 50% des Aufgelds – d.h. soweit die Kapitalrücklage anteilig auf die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter („Altgesellschafter“) entfällt – wurde in eine positive Ergänzungsbilanz für die Y-AG eingestellt, die auf die aufgestockten Wirtschaftsgüter entfallende Mehr-AfA wurde in den Streitjahren 1990 bis 1993 gewinnmindernd geltend gemacht. Für die Altgesellschafter wurde in entsprechender Höhe eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt, diese wurde jedoch im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der KG nicht berücksichtigt.

In seinem Urteil vom 25.04.2006 (Az. VIII R 52/04, www.bundesfinanzhof.de) vertritt der BFH die Auffassung, dass im vorliegenden Fall der entgeltlichen Veränderung der Beteiligungsverhältnisse bei der KG die Altgesellschafter jeweils Teile ihrer Mitunternehmeranteile an die Y-AG veräußern. Demzufolge sei § 24 UmwStG entsprechend anwendbar und es bestehe bei Ausübung des Wahlrechts zur Buchwertfortführung – durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz für die Altgesellschafter – kein Zwang zur Realisierung der bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven. In seiner bisherigen Rechtsprechung hatte der BFH zwar bei einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse eine entsprechende Anwendung des § 24 UmwStG bejaht, jedoch offen gelassen, ob die Vorschrift auch anwendbar ist, wenn ein Gesellschafter zum Zweck einer Kapitalerhöhung zusätzlich angemessene Einlagen leistet. Die negative Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter ist nach Ansicht des BFH spiegelbildlich zur positiven Ergänzungsbilanz des einbringenden Mitunternehmers jährlich aufzulösen, der hieraus resultierende laufende Gewinn ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der KG zu erfassen. Die Verbuchung des Aufgelds auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto beurteilt der BFH im vorliegenden Fall für die Anwendung des § 24 UmwStG als unschädlich.

3 Internationales Steuerrecht

Anwendbarkeit von § 50d EStG bei eingeschränkter wirtschaftlicher Betätigung der ausländischen Holdinggesellschaft

In zwei Urteilen vom 16.03.2006 (Az. 2 K 2916/02, EFG 2006, S. 980 ff., rkr. und Az. 2 K 1139/02, EFG 2006, S. 896 ff., in Revision, Az. des BFH: I R 26/06) hat das Finanzgericht Köln unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 31.05.2005 (Az. I R 74,88/04, BStBl. II 2006, S. 118, vgl. praxis-forum 10/2005) und den Nichtanwendungserlass des BMF vom 30.01.2006 (Az. IV B 1 – S 2411 – 4/06, DB 2006, S. 361, vgl. praxis-forum 4/2006) zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG bzw. § 50d Abs. 1a EStG a.F. zur Verhinderung des so genannten „Treaty- und Directive-Shopping“ Stellung genommen. Der Senat des Finanzgerichts schließt sich der Auffassung des BFH an, dass die Tatbestandsmerkmale „Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe“ und „Nichtentfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit“ kumulativ erfüllt sein müssen, damit das Vorliegen sachlicher Gründe für die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft verneint werden kann.

In beiden Urteilsfällen wurde die Klägerin zwischen eine Muttergesellschaft, die in einem Staat ansässig war, welcher in den Streitjahren nicht zur vollständigen Entlastung von deutscher Quellensteuer nach einem Doppelbesteuerungsabkommen bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie berechnete, und eine deutsche Tochterkapitalgesellschaft geschaltet. Die zwischengeschaltete Holding (Klägerin) empfing Beteiligungserträge von der deutschen Gesellschaft. Der Klägerin wurde in beiden Fällen die Entlastung (Erstattung bzw. Freistellung) von der deutschen Kapitalertragsteuer auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie versagt. Nach Ansicht der Finanzbehörden ist in den Streitfällen die Zwischenschaltung der Klägerin als Missbrauch anzusehen, da hierfür keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe vorliegen. Das Finanzgericht Köln vertritt jedoch die Auffassung, dass der zwischengeschalteten Holding die Entlastung von der deutschen Quellensteuer zustehe, da sie in beiden Fällen eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfalte. In diesem Zusammenhang sei bereits die Ausübung einer eigenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit (im erstgenannten Urteilsfall: Beratungstätigkeit) ausreichend, es sei hingegen nicht erforderlich, dass die vermögensverwaltende Tätigkeit mit der eigenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit als Einheit behandelt werden könne. Der Senat des Finanzgerichts folgt ferner der Auffassung, dass im letztgenannten Urteilsfall eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin als geschäftsleitende Holding zu bejahen ist, da die Klägerin in den Streitjahren zwei aktive Beteiligungen hielt und diese durchgängig im Rahmen einer übergeordneten Konzernstrategie führte. Die Frage, ob eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit als geschäftsleitende Holding dann bejaht werden kann, wenn mehrere Beteiligungen gehalten werden, hatte der BFH in dem oben genannten Urteil offen gelassen.

Keine Niedrigbesteuerung bei freiwilliger Heraufsetzung der ausländischen Körperschaftsteuer

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 03.05.2006 (Az. I R 124/04, www.bundesfinanzhof.de) das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28.10.2004 (Az. 6 K 170/02, vgl. praxis-forum 4/2005), dem folgender Sachverhalt zugrunde lag: Die Klägerinnen – zwei deutsche AGs – sind Gesellschafter einer irischen Kapitalgesellschaft („Y“), deren Gewinn in Irland wegen des Sitzes in den Dublin Docks grundsätzlich einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 10% unterliegt. Nach Verschärfung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung wurde das irische Körperschaftsteuergesetz dahingehend angepasst, dass optional ein Steuersatz von 30% gilt. Y hatte sich für die Veranlagung zur irischen Körperschaftsteuer mit 30% entschieden, um mangels niedriger Besteuerung eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland zu vermeiden. Das Finanzamt vertrat hierzu die Auffassung, dass der den Steuersatz von 10% übersteigende „freiwillige“ Steuerbetrag nicht als Steuer i.S.d. § 3 AO anzuerkennen sei, da die Geldleistung nicht durch einseitigen Hoheitsakt ohne Rücksicht auf den Willen des Steuerpflichtigen festgelegt wurde.

Nach Ansicht des BFH hingegen handelt es sich bei der irischen Körperschaftsteuer um eine Ertragsteuer i.S.v. § 8 Abs. 3 AStG. Die Vorschrift des § 3 AO finde Anwendung, auch wenn die Abgabe durch eine ausländische Finanzbehörde festgesetzt wird. Ebenfalls keine Gegenleistung der Klägerinnen für eine besondere Leistung bestehe in dem den Steuersatz von 10% übersteigenden Teil der Festsetzung, da der irische Fiskus eine Freistellung von der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nicht gewähren könne. Die Festsetzung sei vielmehr den Klägerinnen auferlegt worden und stelle keine freiwillige Leistung dar. Ferner liege in der Inanspruchnahme eines höheren Steuersatzes durch die Y auch keine verdeckte Gewinnausschüttung mit der Konsequenz, dass von einem höheren Gewinn der Klägerinnen und damit von einer unter dem Grenzwert von 30% liegenden Ertragsteuerbelastung auszugehen sei. Nach BFH-Rechtsprechung

muss die Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs.1 Satz 1 EStG bei der irischen Gesellschaft die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter (bei den Klägerinnen) einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs.1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Hieran fehle es im Streitfall. Zwischen der festgesetzten irischen Körperschaftsteuer einerseits und dem Wegfall der Hinzurechnungsbesteuerung bei der Klägerin bestehe weder eine betragliche noch eine zeitliche Konnexität. Im Ergebnis sei die Y mangels Vorliegen einer niedrigen Besteuerung keine Zwischengesellschaft i.S.d. AStG. Eine Hinzurechnungsbesteuerung bei den Klägerinnen komme somit nicht in Betracht.

Besteuerung von Gewinnen einer tschechischen Personen-/Kapitalgesellschaft

Im Urteilsfall war die Klägerin – eine inländische Mitunternehmerschaft – im Streitjahr 1995 an einer tschechischen Gesellschaft („C“) beteiligt, die nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft eingestuft wird. Streitig ist, ob die Gewinne aus C im Hinblick auf die Feststellung des Progressionsvorbehalts einheitlich und gesondert festgestellt werden dürfen. Dies hat das Sächsische Finanzgericht (Az. 2 K 1687/02, DStRE 2006, S. 842 f., in Revision, Az. des BFH: I R 110/05) in seinem Urteil vom 22.09.2005 bejaht. Der Senat begründet seine Auffassung wie folgt:

Nach Rechtsprechung des BFH gehören zum festzustellenden Gewinnanteil an einer Mitunternehmerschaft auch Erträge aus der Beteiligung der Mitunternehmerschaft an einer ausländischen Personengesellschaft, da § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Beschränkung auf Einkünfte aus inländischen Personengesellschaften enthält. Neben der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO sind allerdings die nach einem DBA steuerfreien Einkünfte zusätzlich gemäß § 180 Abs. 5 AO gesondert festzustellen, wenn sie – z.B. aus Gründen des Progressionsvorbehalts – bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind.

Im Streitfall ist C nach tschechischem Steuerrecht als juristische Person zu behandeln, mit der Folge, dass sie ihren Gewinn – abzüglich des Gewinnanteils der Komplementärin (einer deutschen GmbH) – einschließlich der Gewinnanteile der Kommanditisten nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Tschechoslowakei in Tschechien versteuern muss. Die Gewinnanteile der Kommanditisten werden aus tschechischer Sicht Dividenden i.S.v. Art. 10 Abs. 4 DBA-Tschechoslowakei gleichgestellt. Die Frage der Besteuerung der C nach dem DBA sei jedoch von der Frage zu trennen, wie im Rahmen der deutschen Besteuerung die Einkünfte aus Tschechien einzustufen sind. Die Qualifikation der C als Personengesellschaft erfolge ausschließlich nach den Regeln des deutschen Steuerrechts. Eine Doppelbesteuerung, die daraus resultiere, dass aus tschechischer Sicht die C der Gewinnbesteuerung unterliegt, hingegen aus deutscher Sicht die Gesellschafter der C, werde wegen der aus deutscher Sicht anzunehmenden Beteiligung an einer Personengesellschaft durch die Anwendung der Grundregel des Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Tschechoslowakei vermieden. Auf deutscher Seite komme daher die Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt (über § 32b EStG) zur Anwendung, die Berücksichtigung bei den Gesellschaftern der Klägerin erfolge über eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 5 AO.

4 Lohnsteuer

Zinszahlungen des Arbeitgebers zugunsten eines Arbeitnehmers

Der BFH hatte in seinem nicht veröffentlichten Urteil vom 04.05.2006 (Az. VI R 67/03, BFH NV 2006, S. 1471) darüber zu entscheiden, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn anzunehmen ist, wenn sich ein Arbeitgeber gegenüber dem Darlehensgeber seines Arbeitnehmers zur Leistung von Zinsausgleichszahlungen verpflichtet. Im Streitfall hatte ein

Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem Zinssatz von 6,85% aufgenommen. Nachfolgend schloss der Arbeitgeber mit der darlehensgebenden Bank eine Zinsübernahmevereinbarung, worin er sich zur Zahlung von 0,85% Zinsen auf dieses Darlehen verpflichtete. Gleichzeitig sollte der jährliche Zinssatz für die Dauer des Arbeitsverhältnisses nur mehr 6% betragen. Nach Auffassung des BFH stellen die Ausgleichszahlungen des Arbeitgebers steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Insbesondere komme eine Steuerfreistellung der Ausgleichszahlungen als Sachlohn nach Abschn. 31 Abs. 8 LStR 1993–1996 (Abschn. 31 Abs. 11 LStR 2005) nicht in Betracht. Zwar seien danach (steuerpflichtige) Zinsvorteile erst dann anzunehmen, soweit der Effektivzins für ein Darlehen 6% (LStR 2005 5%) unterschreite. Es sei jedoch fraglich, ob nach dem Verständnis der Verwaltung diese Anweisung hier anzuwenden sei. Denn sie solle u.a. nur dann zur Anwendung kommen, wenn ein Dritter einem Arbeitnehmer ein zinsverbilligtes Darlehen gewähre. Von einem zinsverbilligten Darlehen könne aber im Streitfall zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht ausgegangen werden. Denn im Ergebnis erziele die Bank unter Einbeziehung der Ausgleichszahlungen einen marktüblichen Zins von 6,85%. Zudem würden „Vereinfachungsgründe“ die Anwendung der genannten Verwaltungsanweisung hier nicht rechtfertigen, denn die Ermittlung und Bewertung des Zinsvorteils bereite keine Schwierigkeiten.

Kostenlose oder verbilligte Überlassung von hochwertigen Bekleidungsstücken

In seinem Urteil vom 11.04.2006 (Az. VI R 60/02, www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH entschieden, dass die kostenlose oder verbilligte Überlassung von qualitativ und preislich hochwertigen Bekleidungsstücken durch den Arbeitgeber an die Mitglieder seiner Geschäftsleitung steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt. Der Entlohnungscharakter einer solchen Zuwendung könne nicht mit einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse widerlegt werden, weil das Tragen der vom Arbeitgeber hergestellten Kleidungsstücke neben Repräsentationszwecken auch der Werbung dienen würde. Dieser Umstand trete gegenüber den für die Entlohnung sprechenden Umständen, hochwertige und teure Kleidung einer „Edelmarke“ verbilligt erwerben und tragen zu können, in den Hintergrund. Auch die in der firmeneigenen Kleiderordnung für die Mitglieder der Geschäftsleitung enthaltene Verpflichtung, die überlassene Kleidung zu tragen, sei im Ergebnis nicht dazu geeignet, im Rahmen der Gesamtwürdigung ein ganz überwiegendes Interesse der Arbeitgeberin an der Kleidungsüberlassung zu begründen.

Keine Tarifiermäßigung bei Ausübung von Aktienoptionsrechten in mehreren Jahren

In seinem Urteil vom 03.08.2005 (Az. 1 K 4944/04, DStRE 2006, S. 921) hat das Finanzgericht München entschieden, dass die Anwendung einer Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2000 maßgeblichen Fassung entfällt, wenn Aktienoptionsrechte, die einem Arbeitnehmer in einer einheitlichen Zusage eingeräumt wurden, in mehreren Veranlagungszeiträumen ausgeübt werden. Im Streitfall übte ein Arbeitnehmer Optionsrechte aufgrund einer Optionsvereinbarung aus 1996 in den Jahren 1999, 2000 und 2003 sowie aufgrund einer Optionsvereinbarung aus 1998 in den Jahren 2000 und 2003 aus. Der Arbeitnehmer begehrte in diesem Zusammenhang für das Streitjahr 2000 die Tarifiermäßigung, da ihm mit den Optionsvereinbarungen die Chance gegeben worden sei, langfristig am Unternehmenserfolg teilzuhaben und somit die hieraus resultierenden Vorteile als Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre einzuordnen seien. Das Finanzgericht hält die Tarifiermäßigung im Streitfall jedoch für unanwendbar, da die hierfür erforderliche „Zusammenballung“ in den Fällen des Zuflusses geldwerter Vorteile aus der Ausübung von Aktienoptionsrechten nur dann bejaht werden könne, wenn die Einkünfte, die sich bei normalem Ablauf des Geschehens auf mehrere Jahre verteilt hätten, dem Steuerpflichtigen vollständig in einem einzigen Veranlagungszeitraum zufließen. Denn nur in diesem Fall

habe der Steuerpflichtige durch die Progressionssteigerung einen steuerlichen Nachteil, der durch die Tarifiermäßigung abgemildert werden solle. Daher sei die Tarifiermäßigung nicht zu gewähren, wenn eine Vergütung für mehrere Jahre in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen zufließe und bereits dadurch – bezogen auf die zu beurteilende Gesamteinnahme – die Progressionswirkung abgemildert wird. Dies gelte auch dann, wenn ein Arbeitnehmer seine Aktienoptionsrechte in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen ausübt. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt (Az. beim BFH: VI R 62/05), über deren Ergebnis wir berichten werden.

Kindergeldzahlungen sind nicht zu verzinsen

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 20.04.2006 (Az. III R 64/04, www.bundesfinanzhof.de) darüber zu entscheiden, ob Kindergeldnachzahlungen zu verzinsen sind. Im Streitfall lehnte die Familienkasse eine Verzinsung im Falle einer im November 2001 erfolgten Nachzahlung von nach den §§ 62 ff. EStG gewährtem Kindergeld für die Monate Juli 1996 bis Juni 1997 ab. Der BFH teilte die Auffassung der Familienkasse. Insbesondere ergebe sich ein Zinsanspruch weder aus § 233a AO noch aus anderen Vorschriften. Auch verstoße die Versagung der Verzinsung nicht gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz, obwohl bei einem Streit über den Kinderfreibetrag oder Kindergeld – mangels unbeschränkter Steuerpflicht im Inland – nach dem BKG ein Anspruch zu verzinsen gewesen wäre. Die Entscheidung des Gesetzgebers, von einer Verzinsung des nach den §§ 62 ff. EStG gewährten Kindergeldes abzusehen, sei sachlich gerechtfertigt, da die praktische Bedeutung einer Verzinsung des Kindergelds relativ gering wäre und der Verzicht auf die Verzinsung eine Vereinfachung bewirke.

5 Indirekte Steuern

Vorsteuerabzug aus Umzugskosten für Wohnungswechsel

Mit Schreiben vom 18.07.2006 (IV A 5 – S 7303 a – 7/06, www.bundesfinanzministerium.de) hat das BMF zu der Frage des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs aus Umzugskosten für einen Wohnungswechsel gemäß § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG Stellung genommen. Danach ist § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG im Vorgriff auf eine beabsichtigte gesetzliche Neuregelung nicht mehr anzuwenden. Soweit der Unternehmer im Zusammenhang mit einem Umzug für einen Wohnungswechsel eine Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht, kann er sich entgegen § 15 Abs. 1a Nr. 3 UStG auf die für ihn günstigere Regelung des Artikels 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie berufen. Der Vorsteuerabzug ist unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren. Auch wenn nicht explizit im BMF-Schreiben ausgeführt, dürfte sich der Anwendungsbereich des BMF-Schreibens auch auf beruflich veranlasste Wohnungswechsel von Arbeitnehmern sowie Umzugskosten bei Arbeitnehmer-Entsendungsfällen beziehen. Die diesem Schreiben entgegen stehenden Grundsätze des Abschnitts 197a der Umsatzsteuer-Richtlinien sind demnach nicht mehr anzuwenden.

EU-Antrag auf Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Inlandsumsätze

Bei dem Reverse-Charge-Verfahren wird eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bewirkt. Damit muss der Leistungserbringer seinem Kunden keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Das bedeutet, dass nicht mehr der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer an den Fiskus abführen muss, sondern der Kunde, der dann die Mehrwertsteuer mit seiner Vorsteuer verrechnen kann. Mit diesem Verfahren sollen u.a. Steuerbetrugsmöglichkeiten begrenzt werden.

Deutschland hat gemäß Art. 27 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie um die Ermächtigung zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für Inlandsumsätze ersucht. Nach dieser Vorschrift kann der Rat auf Vorschlag der Kommission – ohne Anhörung des Europäischen Parlaments und des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses –

einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern.

Die EU-Kommission hat den Antrag abgelehnt, weil Deutschland das Reverse-Charge-Verfahren für alle Leistungen von Unternehmen an andere Unternehmen einführen möchte, deren Entgelt € 10.000 überschreitet. Dies hätte eine einschneidende Änderung des Mehrwertsteuer-Systems zur Folge. Eine solche weit reichende Änderung kann nach Auffassung der Kommission nur auf der Grundlage von Art. 93 des EG-Vertrags eingeführt werden. Ein Vorschlag auf der Grundlage von Art. 93 des EG-Vertrags würde allen Mitgliedstaaten die Möglichkeit geben, an einer Veränderung des Mehrwertsteuer-Systems mitzuwirken, er müsste aber von den Mitgliedstaaten nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig im Rat genehmigt werden. Das BMF will diesen Weg beschreiten.

Lieferungen beim „sale and lease back“-Verfahren

Der BFH hatte in dem mit Urteil vom 09.02.2006 (Az. V R 22/03, www.bundesfinanzhof.de) entschiedenen Sachverhalt über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Verfahrens „sale and lease back“ zu entscheiden: Der Kläger hatte Kopiergeräte erworben. Zur Finanzierung des Erwerbs verkaufte er sie an den Leasinggeber und schloss gleichzeitig mit diesem einen Mietkaufvertrag über den Rückerwerb der Kopiergeräte mit einer Laufzeit von 48 Monaten. Das zivilrechtliche Eigentum an den Kopiergeräten sollte mit Zahlung der letzten Mietkauftrate wieder auf den Kläger übergehen. Er stellte dem Leasinggeber über den Verkauf der Kopiergeräte eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer aus. Zugleich erteilte der Leasinggeber dem Kläger eine Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer über denselben Nettokaufpreis, jedoch zuzüglich der Leasinggebühren für die Laufzeit des Leasingvertrags. Dementsprechend machte der Kläger einen Vorsteuerüberschuss aus dem Geschäft geltend.

Der BFH beurteilte den Vorgang – ebenso wie Finanzamt und Finanzgericht – lediglich als Darlehensgewährung an den Kläger mit einem Entgelt i.H.d. Differenz zwischen dem Kaufpreis des Leasinggebers und der Gesamtvergütung aus dem Mietkaufvertrag. Das hatte zur Folge, dass dem Kläger der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Leasinggebers versagt wurde, er seinerseits aber die von ihm ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet. Allerdings wies der BFH den Kläger auf die Möglichkeit hin, die Rechnung zu berichtigen.

Maßgebend für die Entscheidung war die vergleichbare Interessenlage bei der Sicherungsübereignung von Gegenständen zur Sicherung einer Forderung. Die zivilrechtliche Eigentumsübertragung an den Leasinggeber durch den Kläger hatte nur Sicherungs- und Finanzierungsfunktion. Das Gesamtkonzept diente allein der Kaufpreisfinanzierung. Die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten war durchgehend beim Kläger verblieben.

Umsatzsteuerpflicht von öffentlichen Zuwendungen zur Projektförderung und institutionellen Förderung

Das BMF hat mit Schreiben vom 15.08.2006 (IV A 5 – S 7200 – 59/06, www.bundesfinanzministerium.de) dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Zuwendungen aus öffentlichen Kassen zur Projektförderung und zur institutionellen Förderung als nicht der Umsatzsteuer unterliegende echte Zuschüsse zu beurteilen sind. Echte Zuschüsse liegen demnach vor, wenn die Zuwendungen aufgrund bestimmter, in dem BMF-Schreiben im Einzelnen aufgeführter Nebenbestimmungen gewährt werden.

Diese Beurteilung soll allerdings im Einzelfall die Prüfung, ob aufgrund zusätzlicher Auflagen oder Bedingungen des Zuwendungsgebers oder sonstiger Umstände ein steuerbarer Leistungsaustausch begründet worden ist, nicht ausschließen. Eine solche Prüfung kommt insbesondere in Betracht, wenn die Tätigkeit zur Erfüllung von Ressortaufgaben des Zuwendungsgebers durchgeführt wird und deshalb bestimmte, im BMF-Schreiben beispielhaft genannte, zusätzliche Vereinbarungen getroffen worden sind.

Anhebung des allgemeinen Steuersatzes

Wir möchten darauf hinweisen, dass das BMF mit Schreiben vom 11.08.2006 (IV A 5 – S 7210 – 23/06, www.bundesfinanzministerium.de) zur Anhebung des allgemeinen Steuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittsätze (§ 24 Abs. 1 UStG) zum 01.01.2007 Stellung genommen hat.

6 Grunderwerbsteuer

Maklerprovision als Gegenleistung i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

Das Finanzgericht des Landes Brandenburg hat mit Urteil vom 19.04.2005 (Az. 3 K 1105/02, rkr., DStRE 15/2006, S. 945) entschieden, dass die im Zusammenhang mit einem Grundstücksverkauf gezahlte Maklerprovision durch den Käufer in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist, wenn der Grundstückskäufer den nach Maßgabe des Maklervertrags ganz oder teilweise vom Verkäufer geschuldeten Maklerlohn für die Grundstücksvermittlung übernimmt. Anders ist es, wenn kein Anhalt dafür besteht, dass der Grundstückskäufer mit der Maklerprovision eine Verpflichtung des Grundstücksveräußerers übernommen hat. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt als Gegenleistung bei einem Grundstückskauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Im Streitfall hat sich der Käufer eines Grundstücks (Kläger) im Kaufvertrag gegenüber der Verkäuferin dazu verpflichtet, die Maklergebühr „allein als Schuldner an den Makler zu zahlen“, dem vertraglich ein direkter Anspruch gegen den Käufer gem. § 328 BGB eingeräumt wurde. Zwischen der Verkäuferin und dem Makler bestand nach Auffassung des Senats eine vertragliche Beziehung, wozu auch der stillschweigende Abschluss eines Maklervertrags zählt. Maßgeblich ist, dass der Kläger und die Verkäuferin zwar im Außenverhältnis als Gesamtschuldner zur Zahlung der betreffenden Maklerprovision verpflichtet waren, dass aber im Innenverhältnis der Kläger keinen Ausgleichsanspruch gegen die Verkäuferin hat.

Kein Erwerb einer Verwertungsbefugnis durch Abschluss eines Immobilien-Leasingvertrags

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 15.03.2006 (Az. II R 28/04, www.bundesfinanzhof.de) die Entscheidung der Vorinstanz des Finanzgerichts Köln vom 25.06.2003 (Az. 5 K 6705/00, EFG 2004, S. 1787, vgl. praxis-forum 2/2005) voll umfänglich bestätigt und entschieden, dass ein Leasingvertrag keine Verwertungsbefugnis i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG begründet und daher nicht grunderwerbsteuerpflichtig ist, wenn dem Leasingnehmer lediglich das Recht eingeräumt wird, bei Ablauf des Leasingvertrags den Abschluss eines Kaufvertrags über das Leasingobjekt mit dem Leasinggeber (zu einem feststehenden Kaufpreis) herbeizuführen. Der Erwerb der Verwertungsbefugnis setzt regelmäßig voraus, dass der Berechtigte nicht nur besitz- und nutzungsberechtigt, sondern auch an der Substanz des Grundstücks i.d.S. beteiligt ist, dass er an der ganzen Substanz des Grundstücks seinem Wert nach teilhaben kann, ggf. also auch die Substanz angreifen kann. Trotz des Ankaufsrechts hat der Leasingnehmer keine Verwertungsbefugnis i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG, da er nicht in der Lage ist, die Verwertung des Grundstücks herbeizuführen und damit das Grundstück letztlich nach eigenem Be-

lieben zu verwerten. Eine solche Verwertungsmöglichkeit hat der BFH insbesondere dann angenommen, wenn der Leasingnehmer jederzeit die Übereignung des Grundstücks herbeiführen und sich dadurch den etwaigen Wertzuwachs des Grundstücks verschaffen kann. Kann der Leasingnehmer dagegen – wie im Streitfall – die Übereignungsverpflichtung erst mit Ablauf des Leasingvertrages herbeiführen, besteht diese Verwertungsmöglichkeit nicht, so dass vielmehr erst der durch die Ausübung des Ankaufsrechts herbeigeführte Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Der BFH führt weiter aus, dass auf die ertragsteuerliche Zuordnung des Leasingobjekts für die Grunderwerbsteuer nicht abgestellt werden kann (vgl. BMF vom 23.12.1991, Az. IV B 2 – S 2170 – 115/91).

7 Abgabenordnung

Festsetzungsverjährung bei zusammen veranlagten Ehegatten

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 25.04.2006 (Az. X R 42/05, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass auch bei Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen ist. Verjährungsunterbrechungen bei einem Ehegatten (z.B. aufgrund einer Außenprüfung) wirken also nicht auch gegenüber dem anderen Ehegatten. Im Streitfall wurden Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Das Finanzamt veranlagte die Eheleute erklärungsgemäß, setzte aber die gewerblichen Einkünfte des Ehemanns unter dem Vorbehalt der Nachprüfung an. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, deren zugrunde liegende Prüfungsanordnung ausschließlich gegenüber dem Ehemann erging, erließ das Finanzamt nach Abschluss der Außenprüfung einen geänderten Einkommensteuerbescheid gegenüber den Eheleuten. Bei der gegen die Änderungen im Einkommensteuerbescheid geführten Klage kam der BFH zu der Auffassung, dass der geänderte Einkommensteuerbescheid rechtswidrig sei, soweit er auch die Ehefrau betrifft, da insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die regelmäßige Festsetzungsfrist von vier Jahren ist gegenüber der Ehefrau, anders als gegenüber dem Ehemann, durch die Prüfungsanordnung nicht in ihrem Ablauf gehemmt worden, da die Prüfungsanordnung ausschließlich gegenüber dem Ehemann ergangen ist. Die gegenüber dem Ehemann eingetretene Hemmung der Festsetzungsverjährung kann der Ehefrau nach Auffassung des Gerichts nicht zugerechnet werden. Zusammen veranlagte Ehegatten werden zwar gemäß § 26b EStG als ein Steuerpflichtiger behandelt, sind aber dennoch eigenständige Steuersubjekte. Daher ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen. Diesem Auslegungsergebnis steht nach Auffassung des BFH nicht entgegen, dass es deshalb bei den Ehegatten zu Einkommensteuerfestsetzungen in unterschiedlicher Höhe kommen kann. Dies nimmt die Rechtsprechung auch in anderen Zusammenhängen hin.

Verzinsung nach § 233a AO nur bei Unterschiedsbeträgen in der Steuerabrechnung

Mit Urteil vom 17.01.2006 hat das Finanzgericht München (Az. 6 K 4421/05, EFG 2006, S. 863) entschieden, dass eine Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen ausscheidet, wenn die Steuerfestsetzung zu keinem Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten und der vorher festgesetzten Steuer führt, da sich Nachforderungen und der Verlustabzug aus dem Folgejahr im Ergebnis ausgleichen. Das gilt auch dann, wenn grundsätzlich nach § 233a Abs. 2a und Abs. 7 AO eine Verzinsung von Teilunterschiedsbeträgen in Betracht käme. Im Streitfall schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2000. Bei einem zu versteuernden Einkommen von DM 0 setzte es die Körperschaftsteuer auf DM 0 fest. Im Änderungs-

bescheid aus dem Jahr 2004 wurde ein 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. Nach Auffassung des erkennenden Senats verbleibt kein Raum für eine Zinsfestsetzung nach § 233a AO, wenn sich im geänderten Bescheid kein Unterschiedsbetrag nach § 233a Abs. 3 AO ergibt. Dies gilt auch für die Fälle, bei denen – wie im Streitfall – zum einen der Inhalt einer nachgereichten Steuererklärung steuererhöhend zu berücksichtigen ist, zum anderen aber auch der Verlustabzug aus dem Folgejahr einzubeziehen ist und sich beides im Ergebnis ausgleicht. In diesen Fällen führt die Steuerfestsetzung zu keinem Unterschiedsbetrag. Nach Ansicht des Senats ist dieses Ergebnis zwar unbefriedigend, da der Steuerpflichtige mit dem Zeitpunkt der Abgabe seiner Steuererklärung beeinflussen kann, ob es zu einem Unterschiedsbetrag kommt. Diese Gerechtigkeitslücke zu schließen ist nach Auffassung des Finanzgerichts jedoch Aufgabe der Gesetzgebung und kann nicht – entgegen der Auffassung des Finanzamts – durch eine den Steuerpflichtigen belastende Gesetzesauslegung geschlossen werden. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 10/06), über deren Ausgang wir berichten werden.

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Mit BMF-Schreiben vom 11.07.2006 (Az. IV A 4 – S 0062 – 4/06) wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung geändert. Das Schreiben enthält u.a. Ergänzungen zu den Regelungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, der die Korrektur eines Bilanzansatzes für ein Wirtschaftsgut, das Teil des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres ist, als rückwirkendes Ereignis für die Steuerfestsetzung eines Folgejahres aufführt. Um sicherzustellen, dass daraus automatisch eine entsprechende Auswirkung auch auf die Verzinsung, nämlich kein abweichender Zinslauf abgeleitet wird, ist ein entsprechender Verweis auf die neu im AEAO zu § 233a eingefügte entsprechende Anweisung zur Verzinsung in derartigen Fällen eingefügt worden. Das BMF-Schreiben steht vorübergehend auf der Homepage des BMF unter www.bundesfinanzministerium.de zum Download zur Verfügung.

8 Private Einkommensteuer

Keine Anwendung der „Fifo-Methode“ im Rahmen des § 17 EStG

Wenn nicht der komplette Bestand einer bestimmten Wertpapiergattung (z.B. Aktien der A-AG) veräußert wird, hängt die Höhe eines möglichen Veräußerungsgewinns oft davon ab, wie die Reihenfolge der Veräußerung festgelegt wird. Im Dezember 2004 wurde § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der die privaten Veräußerungsgeschäfte bestimmt, um die sogenannte „Fifo-Methode“ („First In First Out“) ergänzt. Dies bedeutet, dass die zuerst erworbenen Wertpapiere auch zuerst veräußert werden. Diese Veräußerungsreihenfolge gilt für alle Wertpapiere in Sammelverwahrung (§ 5 Depotgesetz), bei der die Identität einzelner Stücke nicht mehr nachweisbar ist. Ebenso ist bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge so zu verfahren.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hat nun die Oberfinanzdirektion Magdeburg mit Verfügung vom 15.05.2006 (S2244-63-St214) entschieden, dass die „Fifo-Methode“ nicht für Veräußerungsgeschäfte nach § 17 EStG angewendet werden kann. Hier ist der Bestand bei Girosammeldepotverwahrung weiterhin mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten sämtlicher Wertpapiere derselben Art zu bewerten. In den meisten Fällen behalten die Anteile an einer Kapitalgesellschaft jedoch ihre Selbstständigkeit, wie z.B. GmbH-Anteile durch Bezugnahme auf einen speziellen notariellen Erwerbsvorgang. Bei Aktien ist eine direkte Zuordnung mithilfe der Stücknummern bei Streifenbandverwahrung möglich. Dann hat der Steuer-

pflichtige bei Veräußerung geteilter Anteile die Wahl zu entscheiden, welche Anteile veräußert werden. Wenn durch diese direkte Zuordnung ein Verlust realisiert wird, der bei Auswahl eines anderen Anteils nicht entstanden wäre, liegt kein Missbrauch i.S.d. § 42 AO vor.

Schulgeldzahlungen erst mit Beginn der öffentlich-rechtlichen Schulpflicht als Sonderausgaben abzugsfähig

Die Eltern einer dreijährigen Tochter wollten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Schulgeldzahlungen einer anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule zu 30% als Sonderausgaben geltend machen. Die Kinder können diese Schule bereits vor Beginn der Schulpflicht besuchen.

Die Schulpflicht sei nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht maßgeblich, so die Eltern. Wie das Finanzgericht Hamburg verwehrt aber auch der BFH mit Urteil vom 16.11.2005 (Az. XI R 79/03, BStBl. II 2006, S. 377) den Sonderausgabenabzug. Schulgeld i.S.d. Gesetzes sei nur der von den Eltern eingeforderte Beitrag zu den Kosten des normalen Schulbetriebs einer Privatschule soweit diese auch in einer staatlichen Schule Kosten des jeweiligen Schulbetriebs darstellen. Ein vergleichbarer „Vorschul-Unterricht“ wird an einer staatlichen Schule nicht angeboten. Stattdessen werden Kindern im vergleichbaren Alter Kindergartenplätze zur Verfügung gestellt, deren Beiträge nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abgezogen werden können. Es würde zu einer Benachteiligung sowohl der Kindergärten wie auch der Eltern, die Kindergartenbeiträge zahlen, führen, wenn das Entgelt einer „Vorschule“ als Schulgeld angesehen und zum Abzug zugelassen würde.

9 Erbschaftsteuer

Nachversteuerung im Falle der Verschmelzung innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist

Mit BFH-Urteil vom 10.05.2006 (Az. II R 71/04, BFH NV 2006, S. 1582) wurde entschieden, dass im Falle einer Verschmelzung innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist, bei der der Erbe/Beschenkte am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger quotengleich beteiligt ist, die für den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in Anspruch genommene Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG wegfällt. Die Vorinstanz, das Finanzgericht Münster, vertrat im Urteil vom 14.10.2004 (Az. 3 K 901/02 Erb, DStRE 2005, S. 211) die Auffassung, dass eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift in der Weise geboten sei, dass in Verschmelzungsfällen, in denen der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers bleibt und nicht gegen Abfindung gemäß § 29 UmwG aus dem übernehmenden Rechtsträger ausscheidet, der Nachversteuerungstatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG nicht ausgelöst werde. Der BFH führt zu seiner gegenteiligen Auffassung in dem o.g. Urteil aus, dass der Anwendungsbereich des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 Alternative 3 ErbStG nicht auf Fälle beschränkt werden könne, in denen ein Anteilinhaber der übertragenden Kapitalgesellschaft von einem Abfindungsangebot nach § 29 UmwG Gebrauch macht. Der klare und eindeutige Wortlaut der Vorschrift würde keinerlei Anhaltspunkte für eine solche einschränkende Auslegung geben. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass der Gesetzgeber ein solches Erfordernis in der zweiten Alternative des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG (Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die Kapitalgesellschaft und Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter) ausdrücklich formuliert hat. Dadurch würde der Unterschied zwischen der Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter (zweite Alternative) und der Übertragung des Vermögens auf andere Gesellschaften bzw. natürliche Personen (dritte Alternative) deutlich.

Erbschaftsteuerliche Erfassung von Steuer-Erstattungsansprüchen

In dem vom Finanzgericht Hamburg zu beurteilenden Fall war u.a. streitig, ob Steuererstattungsansprüche, denen nach dem Erbschaftsteuerstichtag ergangene Einkommensteuerbescheide zugrunde liegen, als erbschaftsteuerlicher Erwerb zu erfassen sind. Das Finanzgericht Hamburg hat mit seinem Urteil vom 14.02.2006 (Az. III 214/05 (1), EFG 2006, S. 1076) entschieden, dass ein bis zum Erbfall-Stichtag gemäß § 38 AO entstandener Steuererstattungsanspruch (hier Einkommensteuer) erbschaftsteuerlich nicht zu berücksichtigen ist, wenn er wegen eines bereits vorliegenden anders lautenden Bescheids bis zur späteren Änderungsveranlagung nicht durchsetzbar ist. In der Begründung zu diesem Urteil beruft sich der Senat auf die so genannte materielle Rechtsgrundtheorie. Danach entstehen nach ständiger Rechtsprechung Steuererstattungsansprüche grundsätzlich bereits mit der Tatbestandsverwirklichung, unabhängig von der bescheidmäßigen Festsetzung. Solche Steuererstattungsansprüche stellen aber nur dann eine Bereicherung dar, wenn sie am Stichtag nicht nur entstanden, sondern auch durchsetzbar waren. Dies ist der Fall, wenn am Stichtag dem Steuererstattungsanspruch ein entsprechender Bescheid zugrunde liegt. D.h. Steuererstattungsansprüche stellen nach Ansicht des Finanzgerichts nur dann einen nach dem ErbStG steuerpflichtigen Vermögensanfall dar, wenn die Ansprüche am Erbfallstichtag entstanden und darüber hinaus durchsetzbar sind. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: II R 30/06), über deren Ergebnis wir berichten werden.

Vorausvermächtnis in Gestalt eines Kaufrechts für ein Nachlassgrundstück

Im vorliegenden Streitfall hatte die Erblasserin verfügt, dass der Testamentsvollstrecker bezüglich des Nachlassgrundstücks eine geschlossene Versteigerung unter den Erben durchführen solle. Es sollte derjenige der Erben das Grundstück erhalten, der das höchste Gebot abgibt, mindestens aber 7/10 des Verkehrswerts des Grundstücks biete. Der Verkehrswert wurde aufgrund eines Gutachtens ermittelt. Ein Erbe ersteigerte das Grundstück über dem Mindestgebot, allerdings jedoch unter dem Verkehrswert. Das Finanzamt behandelte die Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert des Grundstücks lt. Gutachten und abgegebenem Gebot als Kaufrechtsvermächtnis. Mit der Klage vertrat der Erbe die Ansicht, dass kein Vorausvermächtnis in Gestalt eines Kaufrechtsvermächtnisses vorliege, da keinem Miterben ein Anspruch auf Erwerb des Grundstücks zu einem bestimmten Preis eingeräumt worden wäre. Das Finanzgericht München bestätigt mit Urteil vom 22.03.2006 (Az. 4 K 4978/03, EFG 2006, S. 1075) die Auffassung des Klägers. Ein Vorausvermächtnis liege nur dann vor, wenn ein bestimmter Miterbe zu Lasten der übrigen bevorzugt wird. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Streitfall nicht erfüllt, wenn einem Miterben lediglich die Chance eingeräumt werde, einen Nachlassgegenstand bei einer Versteigerung u.U. günstig zu erlangen.

III Veranstaltungen

US-German Tax Update

München: 14.09.2006
 Kontakt: Lil Albert, Tel +49 89 29036-8805

SOX Update 2006 – Fokus Control Rationalization & IT-Kontrollen

Hamburg: 14.09.2006
 Kontakt: Stefanie Gehrman, Tel +49 40 32080-4518

18. Immobilienwirtschaftliche Fachtagung

Wiesbaden: 28./29.09.2006
 Kontakt: Claudia Zander-Krach, Tel +49 911 23074-9

Steuerlich attraktive Standorte – Chancen und Risiken der Nutzung von Auslandsgesellschaften

Frankfurt: 29.09.2006
 Kontakt: Lolita Blankenstein, Tel +49 89 29036-8860

The Breakfast Series – Seminarreihe zu steuerlichen Fragen

Frankfurt: 04.10.2006/06.12.2006
 Kontakt: Ebru Özüaydin, Tel +49 69 75695-6263

Forum Sozialwirtschaft – Herausforderung Reorganisation

München: 12.10.2006
 Kontakt: Angela Reschmeier/
 Gabriele Maurer, Tel +49 89 29036-8168

Steuerliche Überlegungen zum Jahreswechsel

München: 21.11.2006
 Kontakt: Lolita Blankenstein, Tel +49 89 29036-8860
 Hannover: 22.11.2006
 Kontakt: Alexandra Hoppe, Tel +49 511 3023-204
 Stuttgart: 28.11.2006
 Kontakt: Veronika Kurz, Tel +49 711 16554-7179
 Nürnberg: 29.11.2006
 Kontakt: Antje Mass, Tel +49 911 23074-33
 Hamburg: 29.11.2006
 Kontakt: Stefanie Gehrman, Tel +49 40 32080-4518
 Leipzig: 30.11.2006
 Kontakt: Sabine Neubert, Tel +49 341 9927-031
 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

IV Fristen

Umsatzsteuer (Monatszahler): 11.09.2006
Lohnsteuer (Monatszahler): 11.09.2006
Einkommensteuer: 11.09.2006
Körperschaftsteuer: 11.09.2006

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

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

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 2199-0

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.