

# Steuerrecht aktuell

Privates

**Zehnjährige Festsetzungsfrist bei Erstattungsanspruch?**

**Kein Steuergeheimnis bei Schmiergeldzahlungen**

**Veräußerungsverlust aus Kfz-Verkauf abziehbar**

**Verlustabzug nicht mehr vererblich**

Unternehmer und Freiberufler

**Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie die Abfärberegelung sind verfassungsgemäß**

**Beendigung eines Leasingvertrags – Ausgleichsansprüche umsatzsteuerpflichtig?**

**Vermeidung zusätzlicher Umsatzsteuerschuld durch falsche Gesamtabrechnungen**

**Neues zur Kfz-Nutzung**

**Außenprüfung bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern**

Seite 2

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

**BMF-Schreiben zum Mantelkauf**

**Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrags ist objektiv auszulegen**

**BMF-Schreiben zur Zinsschranke**

**Mehrgewinn bleibt wegen Organschaft ohne Konsequenzen**

**Nachholverbot für Pensionsrückstellungen – Passivierungspflicht für Neuzusagen**

**Bilanzberichtigung aufgrund nachträglicher Klärung einer Rechtsfrage**

Umsatzsteuer

**Unternehmer muss Rechnungsinhalte überprüfen**

**Berichtigung von Rechnungen**

Abgabenordnung

**Anwendungserlass AO – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten**

Seite 9

Seite 14

Seite 16

Privates

## Zehnjährige Festsetzungsfrist bei Erstattungsanspruch?

### Kernproblem

Werden Einkünfte in einer Steuererklärung bewusst nicht angegeben, kann der Steuerpflichtige sich nicht auf die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren für Steuerhinterziehung berufen, wenn sich durch die spätere Nacherklärung der Einkünfte und die Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer letztlich eine Erstattung ergibt.

### Sachverhalt

Der Kläger hatte im Jahre 1999 in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 Einkünfte aus Kapitalvermögen bewusst nicht erklärt. Im Jahre 2004 erstattete der Kläger Selbstanzeige beim Finanzamt und erklärte nachträglich die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Gleichzeitig legte er eine Steuerbescheinigung einer Bank bei. Aus dieser ging hervor, dass von den Einkünften bereits Kapitalertragsteuer einbehalten worden war. Unter Berücksichtigung der nacherklärten Einkünfte und der Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer hätte sich eine Erstattung ergeben. Eine Änderung des Steuerbescheids war nach Ansicht des Klägers zeitlich noch möglich, da er sich nicht auf die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren berief, sondern auf die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren in den Fällen von Steuerhinterziehung.

### Entscheidung

Die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren war in 2004 unstreitig abgelaufen. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre für Fälle der Steuerhinterziehung und damit die Möglichkeit zur Änderung des Steuerbescheids zugunsten des Klägers lag allerdings nicht vor. Die Vorschrift zur Verlängerung der Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung soll das Finanzamt in die Lage versetzen, in strafbarer Weise vorenthaltene Steuerbeträge nachzufordern. Im entschiedenen Fall bestand aber kein Anspruch des Finanzamts auf eine Abschlusszahlung, da die Steuer bereits durch Abzug erhoben wurde.

### Konsequenz

Die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren in Fällen von Steuerhinterziehung kommt nur zum Tragen, wenn dadurch ein Anspruch des Finanzamts hinterzogen wurde. Ergibt sich für den Steuerhinterzieher ein Erstattungsanspruch, ist eine Korrektur – wie für den ehrlichen Steuerpflichtigen – nur im Rahmen der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren möglich. Dem unehrlichen Steuerpflichtigen kann kein längerer Berichtigungszeitraum für eine Änderung zu seinen Gunsten gewährt werden als dem ehrlichen.

## Kein Steuergeheimnis bei Schmiergeldzahlungen

### Kernproblem

Finanzbeamte sind verpflichtet, das Steuergeheimnis zu wahren. Nur in Ausnahmefällen dürfen Informationen, die durch das Steuergeheimnis geschützt sind, weitergegeben werden. Erfährt der Beamte von geleisteten Schmiergeldzahlungen, ist er allerdings zur Mitteilung an die Staatsanwaltschaft verpflichtet.

### Sachverhalt

Der Geschäftsführer räumte gegenüber dem Betriebsprüfer ein, Zahlungen an einen Geschäftspartner geleistet zu haben, um von ihm weiterhin Aufträge zu erhalten. Solche Schmiergeldzahlungen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Betriebsprüfer beabsichtigte, diese Erkenntnis wegen des Verdachts einer Straftat an die Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten. Die Gesellschaft beantragte eine

einstweilige Anordnung, um die Weitergabe der Daten durch den Betriebsprüfer zu verhindern, da bereits strafrechtliche Verjährung eingetreten sei. Die materiell zutreffende Besteuerung sei nunmehr gesichert, sodass eine Mitteilungspflicht nicht mehr bestehe.

### Entscheidung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg lehnte den Antrag ab. Der Betriebsprüfer ist gesetzlich verpflichtet, Tatsachen, die den Verdacht eines Korruptionsdelikts begründen, mitzuteilen. Das Finanzamt hat nicht die Aufgabe, die Voraussetzungen für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zu überprüfen. Dies ist die Aufgabe der zuständigen Strafverfolgungsbehörde. Auch eine zutreffende steuerliche Behandlung befreit das Finanzamt nicht von der Mitteilungspflicht.

### Konsequenz

Beabsichtigen Betriebsprüfer oder Veranlagungsbeamte, Daten weiterzugeben, die unter das Steuergeheimnis fallen, müssen Steuerpflichtige und Berater genau hinsehen, ob die Verletzung des Steuergeheimnisses in diesem Fall zulässig ist. Als Grundregel kann festgehalten werden, dass die Missbrauchsbekämpfung gegenüber dem Steuergeheimnis von Gesetzgeber und Gerichten als vorrangig eingestuft wird. Ist die Finanzverwaltung gesetzlich zur Mitteilung verpflichtet, wird daher auch das Gericht die Datenweitergabe nicht durch den Erlass einer einstweiligen Anordnung verhindern. In allen anderen Fällen ist es denkbar, die Wahrung des Steuergeheimnisses gerichtlich einzufordern.

## Veräußerungsverlust aus Kfz-Verkauf abziehbar

### Kernproblem

Wer träumt nicht davon: Schönes Auto fahren und den Fiskus am Wertverlust beteiligen. Während das für den Unternehmer durchaus möglich ist, konnte der Privatmann bisher nur neidisch schauen. Das ist jetzt nach einer Entscheidung des BFH anders, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres erfolgen und somit ein Spekulationsgeschäft vorliegt. Die Freude währt jedoch nur solange nicht das Gesetz geändert wird und andere Spekulationsgewinne zur Verrechnung vorliegen. Gewonnen hat den Prozess ein Cabrio-Fahrer, der innerhalb eines Dreivierteljahres einen Verlust von über 2.400 Euro erzielte.

### Bisherige Rechtsprechung

Bis zuletzt noch wurden Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotenzials aus dem Anwendungsbereich des steuerpflichtigen Spekulationsgeschäfts herausgenommen. Nach herrschender Meinung war der im Gesetz verwendete Begriff des Wirtschaftsguts auf „Wertgegenstände“ mit objektivem Wertsteigerungspotenzial einzuschränken.

### Entscheidung des BFH

Der BFH sah dies in seinem Urteil anders. Das Gesetz erfasse anders als frühere Fassungen des EStG alle

Wirtschaftsgüter im Privatvermögen. Der Gebrauchtwagen sei als körperlicher Gegenstand eine Sache und damit ein Wirtschaftsgut. Der Verlust sei auch erzielt (= keine Liebhaberei), denn das Gesetz objektiviere durch die verhältnismäßig kurzen Veräußerungsfristen in typisierender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht.

### Konsequenz

Was für Verluste gilt, muss natürlich auch für Gewinne gelten: Mit der Entscheidung des BFH dürfen sich Veräußerer von Jahreswagen, die Gewinne erzielen, der Steuerfreiheit nicht mehr sicher sein. Auch für „verlustige“ Veräußerer wird die Freude getrübt, wenn ab 2009 die Abgeltungsteuer eingeführt wird und eine Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen aus Wertpapiergeschäften nicht mehr möglich ist.

# Verlustabzug nicht mehr vererblich

## Kernproblem

Ein Erbe beantragte einen vom Erblasser nicht genutzten Verlustvortrag im Rahmen seiner eigenen Einkommensteueranverlagung nach § 10 d EStG abzuziehen. Die Finanzverwaltung lehnte dies ab.

## Entscheidung des BFH

Mit BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2007 hat der BFH seine Rechtsprechung der letzten 45 Jahre aufgegeben, denn ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses gilt, dass ein Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10 d EStG nicht mehr bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen kann. Aus Gründen des Vertrauensschutzes ist die bisherige gegenteilige Rechtsprechung des BFH weiterhin in allen Erbfällen anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung (12. März 2008) dieses Beschlusses eingetreten sind.

## Reaktion des BMF

Mit Schreiben vom 24. Juli 2008 schließt sich das BMF der geänderten Rechtsprechung an. Die Entscheidung des BFH führt nun zu einer höheren Einkommensteuerbelastung der Erben, da vor dem Erbfall entstandene Verluste, z.B. durch Renovierungsmaßnahmen vermieteter Immobilien, nun nicht mehr geltend gemacht werden können. Besonders betroffen sind hierbei Erben von Unternehmen und landwirtschaftlichen Betrieben. Nicht angewandt wird diese Entscheidung auf Erbfälle, die vor dem 13. März 2008 eingetreten sind.

Unternehmer und Freiberufler

## Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie die Abfärberegulierung sind verfassungsgemäß

### Urteilsfall

Die Klägerin führte eine GbR mit den Tätigkeitsfeldern Goldschmiede und Schmuckgalerie. Diese verkaufte neben den durch die Gesellschafter selbst hergestellten Schmuckstücken auch zugekauften Schmuck anderer Hersteller. Die Klägerin machte geltend, für die selbst erzeugten Schmuckstücke Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit zu erzielen, die Einkünfte aus der Veräußerung zugekaufter Ware solchen aus Gewerbebetrieb zuordnen zu wollen. Das Finanzamt hingegen behandelte sämtliche Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb.

### Entscheidung

Das BVerfG entschied, dass es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass die Einkünfte der sonstigen Selbstständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Auch entschied das BVerfG, dass die sogenannte Abfärberegulierung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Zur Begründung führte das BVerfG aus, dass immer noch tragfähige Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden bestehen. Denn bei freien Berufen ist im Regelfall eine akademische oder vergleichbare Qualifikation erforderlich, darüber hinaus ist eine solche Tätigkeit üblicherweise weniger personal- und produktionsintensiv. Ebenso unterscheiden sich Land- und Forstwirte durch die Flächengebundenheit ihrer Betriebe, die Abhängigkeit ihres Wirtschaftserfolgs von den Witterungsbedingungen sowie durch das besondere Gewicht des Produktionsfaktors Boden wesentlich von Gewerbetreibenden. Auch die Sonderbelastung mit Grundsteuer stellt ein weiteres Abgrenzungskriterium dar. Damit wäre eine unterschiedliche Behandlung alleine aus der differenzierenden Betrachtung gerechtfertigt.

### Fazit

Die Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten ist gewollt. Fallen jedoch unterschiedliche Einkünfte derart zusammen, dass sie in einer Personengesellschaft erzielt werden, werden diese durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Nach Meinung des BVerfG dient diese Regelung der Vereinfachung der Ermittlung von Einkünften. Darüber hinaus soll vermieden werden, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Also wird es erforderlich sein, insbesondere durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen der Abfärberegulierung auszuweichen.

# Beendigung eines Leasingvertrags – Ausgleichsansprüche umsatzsteuerpflichtig?

## Einführung

Leasinggeber fordern regelmäßig Ausgleichszahlungen von den Leasingnehmern bei Kündigung des Leasingvertrags aufgrund einer Pflichtverletzung des Leasingnehmers. Umstritten ist, ob diese Ausgleichszahlungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind oder nicht steuerbaren Schadensersatz darstellen.

## Rechtslage

Der BGH hatte in 2007 in Fortführung seiner eigenen Rechtsprechung entschieden, dass mit der außerordentlichen Kündigung durch den Leasinggeber dessen vertragliche Leistungspflicht erlischt. Insofern steht den Ausgleichszahlungen des Leasingnehmers keine steuerbare Leistung des Leasinggebers mehr gegenüber. Der BGH qualifiziert die Ausgleichszahlungen daher als nicht steuerbaren Schadensersatz.

## Neue Verwaltungsanweisung

Das BMF teilt die Auffassung des BGH nur hinsichtlich solcher Zahlungen, die als Ersatz für zukünftige Leasingraten geleistet werden. Zahlungen, die dem Ausgleich des Minderwerts dienen, sollen hingegen der Umsatzsteuer unterliegen, unabhängig von der Ursache der Wertminderung.

## Konsequenz

Das BMF stellt sich mit seinem jüngsten Schreiben gegen den BGH. Bezeichnenderweise enthält das BMF-Schreiben keinen Hinweis auf das vorgenannte Urteil. Leasinggeber werden daher zukünftig versuchen, die Umsatzsteuer in den vom BMF aufgeführten Fällen abzurechnen. Leasingnehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, z. B. Privatleute, sollten sich hiergegen unter Verweis auf das Urteil des BGH wehren.

# Vermeidung zusätzlicher Umsatzsteuerschuld durch falsche Gesamtabrechnungen

## Einführung

Erteilen Unternehmer für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer, so schulden sie zusätzlich zur USt für die eigentliche Leistung auch noch die USt für jede zusätzliche Abrechnung. Der Abnehmer kann hingegen nur einmal die Vorsteuer geltend machen. Dieses Problem betrifft insbesondere Unternehmen, die über ihre Leistung Gesamtabrechnungen erstellen, nachdem sie zuvor schon Teil- oder Abschlagsrechnungen diesbezüglich in Rechnung gestellt haben. Betroffen sind u. a. Einzel- und Monatsrechnungen von Tankstellen, Kurierdiensten und Zahnlaboren, Abschlags- und Schlussrechnungen von Bauunternehmen, vorläufige

und endgültige Rechnungen der Autovermieter, Monats- und Jahresrechnungen über Leasingraten sowie die Ausgabe von Fahrkarten durch Reisebüros.

## Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Karlsruhe gibt Hinweise, wie eine mehrfache Umsatzsteuerschuld bei der Erteilung von Gesamtabrechnungen vermieden werden kann. Hierzu gibt es grundsätzlich zwei Alternativen:

- Erteilung einer Gesamtabrechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer unter Absetzung der in den Teil- oder Abschlagsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Beispiele hierzu enthält Abschnitt 187 Abs. 7 UStR 2008.

- Gestaltung der Rechnungen derart, dass entweder nur die Gesamtabrechnung oder die Teil- bzw. Abschlagsrechnungen den Vorsteuerabzug zulassen.

Als Beispiel zu 2. weist die OFD auf die Ausgabe von Fahrkarten durch Reisebüros hin. Um hier eine zusätzliche Steuerschuld zu vermeiden, sind entweder die Fahrausweise so zu gestalten, dass sie keinen Vorsteuerabzug zulassen, oder das Reisebüro darf keine Umsatzsteuer bei der Abrechnung der Fahrkarten ausweisen.

### Konsequenz

Die Praxis zeigt, dass die dargestellten Grundsätze häufig nicht beachtet werden. In Betriebsprüfungen ergeben sich

hieraus dann zum Teil empfindliche Nachzahlungen, insbesondere dann, wenn die Rechnungsstellung systematisch falsch erfolgt. Die Rechnungen können zwar unter bestimmten Voraussetzungen korrigiert werden, dieses wirkt aber erst im Zeitpunkt der Korrektur. Es verbleibt zumindest ein unnötiger Zinsschaden. Um dies zu vermeiden, sollten betroffene Unternehmen prüfen, ob ihre Rechnungsstellung den aufgezeigten Anforderungen entspricht.

## Neues zur Kfz-Nutzung

### Einführung

Die private Nutzung betrieblicher Kfz wird häufig pauschal nach der 1%-Methode ermittelt. Hierbei wird, vereinfacht, monatlich 1 % des Bruttolistenpreises der Besteuerung unterworfen.

### Rechtslage

Gemäß einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2006 deckt die 1%-Methode ausschließlich die private Nutzung des Kfz ab. Wird das Kfz daneben auch noch zur Erzielung anderer Einkünfte genutzt (z. B. als Arbeitnehmer), so ist dies als zusätzliche Entnahme mit den Selbstkosten zu erfassen. Bis zu diesem Urteil war die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass mit der 1%-Methode jegliche außerbetriebliche Nutzung abgegolten wird.

### Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Münster wird das Urteil erst ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anwenden, da es im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsauffassung steht. Daneben soll auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet werden, wenn die Aufwendungen für die außerbetriebliche Nutzung bei keiner anderen Einkunftsart abgezogen werden.

### Konsequenz

Die OFD Münster hat angekündigt, dass ein entsprechendes BMF-Schreiben zu dieser Thematik folgen wird. Für das Jahr 2006 werden sich daher voraussichtlich noch keine nachteiligen Folgen für die Steuerpflichtigen aus

dem Urteil ergeben. Ein Gewerbetreibender, der z. B. noch einer Arbeitnehmertätigkeit nachgeht, kann somit in 2006 die private Nutzung mithilfe der 1%-Methode erfassen und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend machen, ohne eine zusätzliche Entnahme versteuern zu müssen. Es ist allerdings zu beachten, dass die Anwendung der 1%-Methode für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen, eine betriebliche Nutzung von mindestens 50 % voraussetzt. Ab 2007 hingegen wird die Konstellation 1%-Methode plus zusätzlicher Entnahme für die Verwendung für andere Einkunftsarten häufig zu einer überzogenen Besteuerung führen. Hier müssen Alternativen geprüft werden. Als solche kommen der Verzicht auf die 1%-Methode und die Führung eines Fahrtenbuchs oder die Nutzung eines anderen Kfz für weitere Einkünfte in Betracht. Ebenso ist zu prüfen, ob sich ein Ansatz der Aufwendungen im Rahmen der anderen Einkunftsart überhaupt lohnt. Bei Arbeitnehmereinkünften werden z. B. die Fahrtkosten den Arbeitnehmerpauschbetrag häufig nicht übersteigen.

# Außenprüfung bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

## Kernproblem

Eine Außenprüfung kann auch gegenüber einem Steuerberater angeordnet werden. In Bezug auf die Verhältnisse seiner Mandanten unterliegt der Steuerberater der Verschwiegenheitspflicht. Fraglich war daher, ob die Prüfung unzulässig ist, wenn bei einer solchen Prüfung Kontrollmitteilungen oder Kopien mandantenbezogener Unterlagen angefertigt werden.

## Sachverhalt

Der Kläger ist als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbstständig tätig. Das Finanzamt ordnete bei ihm eine Außenprüfung wegen Einkommen- und Umsatzsteuer an. Hiergegen legte der Kläger im Hinblick auf seine berufliche Verschwiegenheitsverpflichtung und sein Auskunftsverweigerungsrecht Einspruch ein. Er verlangte von dem Außenprüfer eine verbindliche Bestätigung darüber, dass keine Kopien oder Kontrollmitteilungen bezüglich seiner Mandanten gefertigt würden. Ohne eine solche Zusage sei die Außenprüfung unzulässig.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Anordnung einer Außenprüfung bei Freiberuflern zulässig ist, auch wenn diese zur Verschwiegenheit verpflichtet sind über Umstände, die ihnen im Rahmen ihrer Tätigkeit bekannt wurden. Die Zulässigkeit der Außenprüfung ist nicht davon abhängig, welche einzelnen Maßnahmen während der Prüfung durchgeführt werden. Insofern wäre eine Außenprüfung auch dann zulässig, wenn die Anfertigung von Kontrollmitteilungen nicht statthaft wäre. Allerdings muss der Berufsträger rechtzeitig über die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen informiert werden, sodass er hiergegen die entsprechenden Rechtsmittel einlegen kann.

## Konsequenz

Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer können sich nicht gegen eine Anordnung einer Außenprüfung wenden mit der Begründung, sie unterlägen der Verschwiegenheitspflicht. Es ist im Rahmen der durchgeführten Maßnahmen dann einzeln zu beurteilen, ob diese rechtmäßig sind.



GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

## BMF-Schreiben zum Mantelkauf

Mit Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften wurde für einige Zweifelsfragen eine Klarstellung erreicht.

### Einige wichtige Eckpunkte des Schreibens sind:

Ein *schädlicher Beteiligungserwerb* erfolgt nicht durch

- Erwerb seitens natürlicher Person durch Erbfall.
- Vollkommen unentgeltliche Erbauseinandersetzungen bzw. vorweggenommene Erbfolgen.
- Zwischenerwerb durch eine Emissionsbank im Rahmen eines Börsengangs i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 KWG, da dieser als „unbeachtlich“ eingestuft wird.
- Formwechsel, denn dieser bewirkt keine mittelbare Übertragung.

### Zeitpunkt des Erwerbs

Laut BMF ist bei einem Erwerb, bei dem es auf den Übergang einer Eigentumsposition ankommt, auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

### Unmittelbarer oder mittelbarer Erwerb

- Der Erwerb einer Beteiligung kann mittelbar oder unmittelbar erfolgen.
- Der unmittelbare Erwerb ist auch dann schädlich, wenn er mittelbar zu keiner Änderung der Beteiligungsquote führt (keine Konzernbetrachtung).

### Erwerberkreis

- Bei mehreren Erwerben durch einen Erwerberkreis wird widerlegbar ein schädlicher Gesamtplan und damit ein Erwerb angenommen, wenn die Erwerbe innerhalb eines Jahres erfolgen.
- Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen kann auch ohne vertragliche Bindung gegeben sein. Ein Zusammenwirken zur einheitlichen Willensbildung oder eine gemeinsame Beherrschung der Körperschaft soll ausreichen.

### Unterjähriger Beteiligungserwerb

Das BMF stellt fest, dass im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs während des laufenden Wirtschaftsjahrs, auch ein bis zu dem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c KStG unterliegt. Ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn kann nicht mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden.

### Übergangsregelung

Das BMF-Schreiben sieht vor, dass der „alte“ § 8 Abs. 4 KStG neben § 8 c KStG letztmalig anzuwenden ist, wenn:

- mehr als 50% der Anteile an einer KapGes innerhalb eines 5-Jahreszeitraums übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt und
- der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.

Weiterhin wird klargestellt, dass die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. August 2007 Anwendung finden, wonach für die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens grundsätzlich ein Zwei-Jahreszeitraum maßgeblich ist. Das BMF schränkt dies im Schreiben vom 2. August 2007 aber insoweit ein, als auch bei Überschreiten des Zwei-Jahreszeitraumes ein Verlust der wirtschaftlichen Identität eintreten kann, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Anteilsübertragung und der Zuführung neuen Betriebsvermögens anhand entsprechender Umstände dargelegt werden kann.

# Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrags ist objektiv auszulegen

## Kernproblem

Voraussetzung für die Begründung einer körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft ist u. a. ein Gewinnabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss. Obwohl das Kriterium „Abschluss auf mindestens fünf Jahre“ eigentlich klar und eindeutig ist, kommt es in der Praxis immer wieder zu Pannen.

## Sachverhalt

Zwischen einer KG und ihrer 100%igen-Tochter-GmbH wurde am 19. Dezember 2001 ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der ab dem 1. Januar 2002 wirksam wurde. Zu einer möglichen Kündigung enthielt der Vertrag folgende Passage: „Dieser Vertrag kann erstmals zum Ablauf des 31. März 2006 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden. Wird er nicht gekündigt, so verlängert er sich bei unveränderter Kündigungsfrist bis zum Ende des nächsten Geschäftsjahres der GmbH.“ Beide Gesellschaften hatten ein kalendergleiches Geschäftsjahr. Das Finanzamt erkannte die Organschaft wegen Unterschreitens der Mindestvertragslaufzeit nicht an.

## Entscheidung

Auch das Finanzgericht und der BFH kannten keine Gnade mit dem Kläger. Die durchaus überzeugenden Argumente, wonach eine Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren gewollt war und sich das Datum „31. März 2006“ statt „31. Dezember 2006“ lediglich aufgrund eines fehlerhaften Textbausteins des Notars in den Vertragstext eingeschlichen habe, ließen die Richter nicht gelten. Der klare Wortlaut des Vertrags sei einer anderen als der objektivierten Auslegung nicht zugänglich. Das Schutzbedürfnis außenstehender Dritter und das Prüfungsrecht der Finanzverwaltung würden es verbieten, die Entstehungsgeschichte des Vertrags oder die Vorstellungen der Parteien bei der Vertragsauslegung zu berücksichtigen.

## Konsequenz

Ein Gewinnabführungsvertrag, der eine steuerliche Organschaft begründen soll, kann gar nicht sorgfältig genug formuliert sein. Aufgrund der notariellen Beurkundung und der Einreichung zum Handelsregister können Fehler nachträglich nicht korrigiert werden. Die Folgen sind dramatisch: Bei einer „verunglückten Organschaft“ sind sämtliche Gewinnabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen und sämtliche Verlustausgleichszahlungen als verdeckte Einlagen zu qualifizieren.

# BMF-Schreiben zur Zinsschranke

Mit Schreiben vom 4. Juli 2008, hat das BMF zur Anwendung der Zinsschranke Stellung genommen. Untenstehend sind einige wichtige Punkte des Schreibens aufgeführt:

## Betrieb

- § 4 h EStG ist eine Gewinnermittlungsvorschrift und beschränkt sich daher auf den Betriebsausgabenabzug bei Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit. Die Zinsschranke ist auch auf Einnahmeüberschussrechnungen anwendbar.
- Vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften gel-

ten nur als Betrieb i.S.d. Zinsschranke, wenn sie gewerblich geprägt sind. Organkreise gelten als ein Betrieb.

## Kapitalforderungen/Fremdkapital sowie Zinsaufwendungen/Erträge

- Das BMF-Schreiben enthält ausführliche Erläuterungen zu den unter die Regelung fallenden Betriebsausgaben. Als Zinsaufwendungen/-erträge gelten z. B. Vergütungen für Fremdkapital (insbesondere Zinsen), Vergütungen für partiarische Darlehen, typisch stille Beteiligungen, Genussrechte, Gewinnschuldverschreibungen und Umsatzbeteiligungen.

Es fallen aber auch andere Vergütungen unter die Zinsschranke, wie z.B. Damnum, Disagio, Vorfälligkeitsentschädigungen, Provisionen und Gebühren. Zinsen auf Steuernachzahlungen fallen nicht unter die Zinsschranke.

- Es fallen nur Zinsen unter die Zinsschranke, die sich einkommensmindernd ausgewirkt haben. Zinsen, die z.B. steuerpflichtige Sondervergütungen eines Mitunternehmers darstellen oder als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzugerechnet wurden, fallen nicht nochmals unter die Zinsschranke.
- Auf- und Abzinsungen unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führen zu Zinsaufwendungen oder -erträgen i.S.d. Zinsschranke. Ausgenommen sind aber Erträge anlässlich der erstmaligen Bewertung von Verzinslichkeiten (Abzinsung).

#### Weitere Punkte des BMF-Schreibens

- Im Schreiben finden sich auch ausführliche Regelungen zur Behandlung der unechten und echten Forfaitierung bzw. des Factoring sowie zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA, zum Zinsvortrag und zu Mitunternehmerschaften.
- Bei den Regelungen zu den Mitunternehmerschaften ist bemerkenswert, dass nicht abziehbare Zinsaufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögensbereich nicht dem entsprechenden Mitunternehmer direkt zugeordnet, sondern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden. Das bedeutet, dass diese Sonderbetriebsaufwendungen bzw. -erträge auf Ebene des Mitunternehmers keine Berücksichtigung mehr finden.

#### Ausnahmetatbestände

- Der dritte Teil des Schreibens befasst sich mit der Freigrenze, der Konzernzugehörigkeit und der Escape-Klausel.

- Nicht überraschend sind die Aussagen, dass die 1 Million Euro Freigrenze betriebsbezogen und wirtschaftsjahrbezogen und für den Organkreis nur einmal anwendbar ist.
- Ist die Freigrenze überschritten, sind die Regelungen zur Konzernklausel zu prüfen. Das BMF macht u.a. Aussagen zum Gleichordnungskonzern, zu Einzelunternehmern mit mehreren Betrieben, zur Betriebsaufspaltung und zum Organkreis.
- Schließlich sind diverse Erläuterungen zur Escape-Klausel enthalten. Insbesondere wird klargestellt, dass grundsätzlich die Eigenkapitalquote des vorangegangenen Abschlussstichtages maßgeblich ist, bei neu gegründeten Betrieben jedoch ausnahmsweise auf die Eigenkapitalquote der Eröffnungsbilanz abzustellen ist.

#### Öffentliche Private Partnerschaften, Öffentliche Hand und Sonderfälle

Der Schlussteil des Schreibens befasst sich mit der Anwendung der Zinsschranke auf PPP's und Körperschaften des öffentlichen Rechts. Weiterhin wird dargelegt, dass Vergütungen für Darlehen, die aufgrund von allgemeinen Förderbedingungen vergeben werden, nicht unter die Zinsschranke fallen.

#### Ausblick

Auch wenn der Umfang des BMF-Schreibens mit seinen 94 Textziffern recht ausschweifend ist, werden hauptsächlich vereinzelte Sonderfälle behandelt und es bleiben daher viele praxisrelevante Probleme noch ungeklärt.

## Mehrgewinn bleibt wegen Organschaft ohne Konsequenzen

#### Kernproblem

Findet bei einer Personengesellschaft eine Betriebsprüfung statt, die zu einem steuerlichen Mehrergebnis führt, müssen die Gesellschafter die hieraus resultierenden Mehrsteuern bezahlen. Das gilt selbst dann, wenn ihre eigenen Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Da der Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft Grundlagenbescheid ist, zieht eine

Änderung automatisch eine Änderung der Folgebescheide nach sich. Was aber passiert, wenn der Gesellschafter selbst sein Einkommen nicht versteuert?

#### Sachverhalt

Die A-GmbH war Konzernmuttergesellschaft und Organträger der B-GmbH. Die B-GmbH war ihrerseits zu 50 % an der C-OHG beteiligt. Aufgrund einer Außenprüfung für

das Jahr 1993 erging im März 2002 ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für die C-OHG, mit dem der Gewinnanteil der B-GmbH um 7,4 Million DM erhöht wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid gegen die A-GmbH als Organträgerin der B-GmbH.

### Entscheidung

Der BFH sieht dies anders. Der Körperschaftsteuerbescheid der A-GmbH hatte aufgrund einer zwischenzeitlich bei dieser stattgefundenen Betriebsprüfung bereits erhöhte Bestandskraft. Eine Änderung aufgrund neuer Tatsachen war demnach nicht mehr möglich. Aber auch eine Änderung nach der Vorschrift über Grundlagen- und Folgebescheide lehnten die BFH-Richter ab. Nach ihrer Ansicht entfaltet

der Gewinnfeststellungsbescheid der C-OHG nur Bindungswirkung für die B-GmbH als Gesellschafterin. Für eine Erstreckung dieser Bindungswirkung auf den Organträger fehlt nach BFH-Auffassung eine gesetzliche Grundlage. Der Mehrgewinn von 7,4 Million DM bleibt also im Ergebnis unversteuert.

### Konsequenz

Dieses kuriose Urteil offenbart eine Lücke in der „Bindungskette“ von Steuerbescheiden. Die BFH-Richter halten ihre Entscheidung selbst für nicht sachgerecht, sahen sich aber zu einer anderen Entscheidung nicht in der Lage. Die Finanzverwaltung dürfte dank dieses Urteils hochgradig alarmiert sein und den Gesetzgeber zu einer umgehenden Reparatur drängen.

## Nachholverbot für Pensionsrückstellungen – Passivierungspflicht für Neuzusagen

### Kernproblem

Für Pensionszusagen, die nach dem 31. Dezember 1986 erteilt worden sind (sogenannte Neuzusagen), ist handels- wie steuerrechtlich eine Rückstellung zu bilden. Das sogenannte Nachholverbot für Pensionsrückstellungen gemäß § 6 a Abs. 4 Satz 1 EStG geht dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs vor.

### Sachverhalt

Die Klägerin, eine 1992 gegründete GmbH, hatte ihren drei Gesellschafter-Geschäftsführern in 1996 jeweils eine Alters- und Witwenversorgung zugesagt und zu deren Absicherung kapitalbildende Lebensversicherungen abgeschlossen. In ihren Jahresabschlüssen 1996 bis 2000 berücksichtigte die Klägerin weder die Pensionsverpflichtungen noch die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen; die Versicherungsbeiträge wurden als Aufwand erfasst. Die auf dieser Grundlage ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1999 wurden bestandskräftig. Für das Streitjahr 2000 kam das beklagte Finanzamt nach einer Außenprüfung zu der Erkenntnis, dass die Pensionsverpflichtungen zu passivieren und die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen zu aktivieren sind. Es führte der Pensionsrückstellung unter Berufung auf § 6 a Abs. 4 Satz

1 EStG aber nicht den gesamten Teilwert der Pensionsverpflichtung (172.446 DM) zu, sondern nur den Differenzbetrag zwischen dem Teilwert zum 31. Dezember 1999 und dem zum 31. Dezember 2000 (28.368 DM). Die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen aktivierte der Beklagte mit dem vollen Teilwert (130.042 DM) und setzte die Körperschaftsteuerbescheide fest. Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

### Entscheidung

Nach Ansicht des BFH waren die aus den erteilten Pensionszusagen resultierenden Rückstellungen zum 31. Dezember 1996 zu berücksichtigen. Da sich in den Folgejahren die Teilwerte der Pensionsverpflichtungen erhöht hatten, mussten diese Erhöhungen steuerrechtlich gemäß § 6 a Abs. 4 EStG den jeweils in diesen Veranlagungszeiträumen zu bilanzierenden Rückstellungen zugeführt werden. Soweit die zugeführten Beträge nicht auf nach dem 31. Dezember 1999 eingetretenen Teilwerterhöhungen beruhten, wurde dadurch das in den Jahren 1996 bis 1999 auszuweisende Betriebsvermögen der GmbH gemindert; die Zuführungsbeträge konnten demzufolge in 2000 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Einer solchen Berücksichtigung im Streitjahr stand das Nachholverbot des § 6 a Abs. 4 Satz 1

EStG entgegen. Dieser Sondernorm kommt der Vorrang gegenüber den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzberichtigung und des Bilanzzusammenhangs zu, sie gilt auch dann, wenn eine Zuführung zur Pensionsrückstellung in vorangegangenen Wirtschaftsjahren irrtümlich oder aus Rechtsunkenntnis unterblieben ist. Allerdings sind die Pensionsverpflichtung einerseits und der Rückdeckungsanspruch andererseits unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter, bei denen eine Saldierung nicht in Betracht kommt.

Die Forderungen aus den Rückdeckungsversicherungen waren daher zum 31. Dezember 2000 mit dem vollen Teilwert zu aktivieren.

#### **Konsequenz**

Das Nachholverbot des § 6 a Abs. 4 Satz 1 EStG kann nicht auch auf die Aktivierung von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen übertragen werden, was zur Folge hat, dass diese Ansprüche in voller Höhe zu aktivieren sind.

## **Bilanzberichtigung aufgrund nachträglicher Klärung einer Rechtsfrage**

#### **Einführung**

Eine Bilanzberichtigung darf vorgenommen werden, soweit die Bilanz nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG entspricht. Eine Bilanzänderung darf nur vorgenommen werden, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung reicht.

#### **Entscheidung**

Eine GmbH hat im Zusammenhang mit den Änderungen durch eine Betriebsprüfung für das Jahr 2001 (Erstellung des Jahresabschlusses durch die GmbH im April 2002) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH geltend gemacht, dass sie im Streitjahr eine Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (lt. Urteil BFH vom 19. August 2002) hätte bilden müssen. Das zuständige Finanzamt hat die Änderungsbescheide ohne Berücksichtigung der Rückstellung erlassen. Die deshalb erhobene Klage hat das FG Köln abgewiesen. Der BFH hat (unter Bestätigung des Senatsurteils vom 5. Juni 2007) entschieden, dass eine Bilanz nicht berichtigt werden kann, wenn sie nach dem Maßstab des Erkenntnisstands im Zeitpunkt der Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

#### **Konsequenz**

Laut Auffassung des BFH ist ein Bilanzansatz „subjektiv richtig“, wenn er denjenigen Kenntnisstand widerspiegelt, den ein ordentlicher Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben konnte. Das heißt, wenn der BFH zu einem nach der Aufstellung des Jahresabschlusses liegenden Zeitpunkt zu einer offenen Bilanzierungsfrage erstmals entscheidet, werden die Bilanzen nicht rückwirkend unrichtig.

## Umsatzsteuer

# Unternehmer muss Rechnungsinhalte überprüfen

### Einführung

Der Vorsteuerabzug setzt u.a. eine ordnungsgemäße Rechnung voraus. Enthält eine Rechnung zwar alle erforderlichen Bestandteile, sind diese aber inhaltlich nicht korrekt, so stellt sich die Frage, ob dies zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt.

### Fall

Ein deutscher Kfz-Händler erwarb aus Italien reimportierte Fahrzeuge. Die Rechnungen über die Fahrzeuge wurden von der in Deutschland ansässigen Firma W ausgestellt. Diese galt nach Ansicht der Finanzbehörden als Scheinfirma, da unter der deutschen Anschrift lediglich ein Büroservice aufzufinden war. Der tatsächliche Lieferant war in Italien ansässig. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, weil die Anschrift des tatsächlichen Lieferanten nicht in der Rechnung aufgeführt war.

### Urteil

In Fortführung seiner eigenen Rechtsprechung stützt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung. Der Vorsteuerabzug setzt daher voraus, dass der in der Rechnung aufgeführte Sitz des leistenden Unternehmers im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes tatsächlich bestanden hat. Den Leistungsempfänger trifft diesbezüglich die Feststellungslast.

### Konsequenz

Zur Sicherung des Vorsteuerabzugs müssen die Unternehmen nicht nur prüfen, ob die Angaben in der Rechnung den Anforderungen des UStG genügen, sondern auch deren inhaltliche Richtigkeit. Dies betrifft insbesondere die Angaben zum Sitz des leistenden Unternehmens. Die Adresse einer Briefkastenfirma wird mangels wirtschaftlicher Aktivität nicht als Sitz in diesem Sinne anerkannt. Handelsregisterauszüge und die steuerliche Erfassung des leistenden Unternehmers sagen nichts über dessen wirtschaftliche Aktivität in Deutschland aus. Im Betrugsfall dürften diese Nachweise nicht ausreichen, um den Vorsteuerabzug zu sichern. In Zweifelsfällen wird vorgeschlagen, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer einbehalten und an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abführen sollte; dem ist zu folgen. Mangels gesetzlicher Grundlage sowie eindeutiger Rechtsprechung ist allerdings nicht sicher, ob diese Maßnahme auch tatsächlich den Vorsteuerabzug rettet.

# Berichtigung von Rechnungen

## Einführung

Wird in Rechnungen die Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen, so schuldet der Aussteller der Rechnung die Umsatzsteuer. Das UStG sieht jedoch die Möglichkeit vor, die Rechnung zu berichtigen.

## Fall

Die Klägerin K erwarb ein in Deutschland gelegenes Grundstück. Gemäß Notarvertrag unterlag der Verkauf der Umsatzsteuer. K zahlte den vereinbarten Kaufpreis an den Verkäufer V. Das Finanzamt behandelte den Verkauf als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung. V schuldete die Umsatzsteuer allerdings unverändert, da diese nunmehr zu Unrecht ausgewiesen war. Unter Verweis auf den Notarvertrag berichtigte V die Abrechnung gegenüber K. Das Finanzamt forderte daraufhin die von K geltend gemachte Vorsteuer zurück. Für K ergab sich hierdurch eine echte Belastung, da V ihm die zu viel gezahlte Umsatzsteuer nicht zurückerstattete. K vertrat die Ansicht, dass das Schreiben des V nicht als Rechnungsberichtigung im Sinne des UStG zu werten sei.

## Urteil

Der BFH hat die Klage abgewiesen und zur Begründung u. a. auf folgende Grundsätze verwiesen: Die Rechnungsberichtigung ist an keine bestimmte Form gebunden. Für die Berichtigung reicht die einfache Schriftform, auch wenn in einem notariell beurkundeten Kaufvertrag mit Umsatzsteuer abgerechnet wurde. Die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung ist umsatzsteuerlich nicht zu prüfen. Die Rückgabe der ursprünglichen Rechnung ist nicht erforderlich. Der Leistende hat die Rechnung zu berichtigen, kann sich aber hierzu Dritter bedienen. Die Rückforderung der Vorsteuer durch das Finanzamt ist unabhängig davon, ob der Verkäufer dem Käufer die zu viel erhaltene Umsatzsteuer zurückzahlt.

## Konsequenz

Das Urteil betrifft eine veraltete Rechtslage. Ein Vorsteuerabzug aus zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer ist nicht mehr möglich. Ebenso greift bei Grundstücksverkäufen zwischen Unternehmern nunmehr die Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Dennoch ist das Urteil von Bedeutung. Zum einen klärt es, dass die Rechnungsberichtigung keiner bestimmten Form bedarf, insbesondere nicht einer notariellen. Zum anderen wird deutlich, dass die Leistungsempfänger Gefahr laufen, auf der Umsatzsteuer sitzen zu bleiben, wenn sie nicht prüfen, ob der Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen zu Recht erfolgt.

## Abgabenordnung

# Anwendungserlass AO – Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Mit Veröffentlichung der Änderung des Anwendungserlasses zur AO am 17. Juli 2008 wurde u. a. der § 42 AO mit einer neuen Verwaltungsanweisung versehen. Der Anwendungserlass besagt wie folgt:

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob im Fall des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO ein im Einzelfall anzuwendendes Einzelsteuergesetz für den vorliegenden Sachverhalt eine Regelung enthält, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient. Die Beurteilung erfolgt anhand des Wortlauts, des Sinnzusammenhangs, der systematischen Stellung im Gesetz und der Entstehungsgeschichte dieses Einzelgesetzes.

Ist der Tatbestand dieses Einzelgesetzes erfüllt, so greift die Rechtsfolge der Einzelvorschrift.

Ist der Tatbestand der Einzelvorschrift nicht erfüllt, so hat in einem 2. Schritt die Prüfung zu erfolgen, ob ein Missbrauch im Sinne des § 42 Abs. 2 AO vorliegt.

Liegt dieser vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

### Ein Missbrauch liegt vor, wenn

- eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
- die gewählte Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem ihm nahe stehenden Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
- dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und
- der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung keine außensteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

### Eine unangemessene rechtliche Gestaltung

- ist für jede Steuerart gesondert nach den Wertungen des Gesetzgebers zu beurteilen,
- eine Prüfung hat insbesondere dann zu erfolgen, wenn sie unwirtschaftlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt,

überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint und nur dazu dient, die Steuerentstehung im Inland zu umgehen,

- Indizien liegen vor, wenn
  - ein verständiger Dritter in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil diese Gestaltung nicht gewählt hätte,
  - die Vor- oder Zwischenschaltung von Angehörigen oder anderen nahe stehenden Personen oder Gesellschaften rein steuerlich motiviert war oder
  - die Verlagerung oder Übertragung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger rein steuerlich motiviert war.

Der Begriff Steuervorteile im Sinne des § 42 AO geht über die Definition i. S. d. § 370 Absatz 1 AO hinaus. Unter § 42 AO werden Steuervergütungen, Steuererstattungen aber auch geringere Steueransprüche erfasst.

Diese Verwaltungsanweisung gilt ab Kalenderjahr 2008. Für frühere Kalenderjahre gilt die alte Regelung des § 42 AO.



---

### Impressum

**Verleger:** Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 (221) 9937 0, Telefax +49 (221) 9937 110, [contact@luther-lawfirm.com](mailto:contact@luther-lawfirm.com)

**V.i.S.d.P.:** Nicole Fröhlich, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Mergenthalerallee 10 – 12, 65760 Eschborn/Frankfurt a. M., Telefon +49 (6196) 592 0, Telefax +49 (6196) 592 110, [nicole.froehlich@luther-lawfirm.com](mailto:nicole.froehlich@luther-lawfirm.com)

**Grafische Gestaltung/Art Direction:** Vischer & Bernet GmbH, Agentur für Marketing und Werbung, Mittelstraße 11/1, 70180 Stuttgart, Telefon +49 (711) 23960 0, Telefax +49 (711) 23960 49, [contact@vischer-bernet.de](mailto:contact@vischer-bernet.de)

---

### Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

## Kontakte

### Eschborn/Frankfurt a.M.



Nicole Fröhlich  
*Steuerberaterin, Partnerin*  
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 (6196) 592 24890  
Telefax +49 (6196) 592 110



Ulrich Siegemund  
*Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner*  
ulrich.sigemund@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 (6196) 592 16964  
Telefax +49 (6196) 592 110

---

[www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com)

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH beschäftigt in Deutschland rund 280 Rechtsanwälte und Steuerberater und berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther unterhält Büros an 13 deutschen Standorten sowie in Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai und Singapur und gehört dem internationalen Kanzleiverbund PMLG sowie Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerberatungspraxen, an.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Nürnberg, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai, Singapur

