

# ZSteu<sup>®</sup>

Herausgeber:  
Uwe-Karsten Reschke, Rechtsanwalt  
Dieter Hild, Steuerberater  
Prof. Dr. Wolfgang Gast, Rechtsanwalt  
Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin

Zeitschrift für Steuern & Recht 4. Jg. Heft 4 21. Februar 2007

## Schwerpunkte

**Stefanie Rousek Folkers**  
**Die Barauszahlung der Austrittsleistung aus der beruflichen Vorsorge in der Schweiz ist nur noch bis 31. Mai 2007 möglich** S. 30

**Stefanie Rousek Folkers, Dieter Hild**  
**Besteuerung deutscher Geschäftsführer einer Schweizer Kapitalgesellschaft – Kommentar zur BFH-Entscheidung I R 81/04** S. 33

**EU – Schweiz:**  
**Beihilfeentscheidung zu Unternehmensteuerregelungen** S. 35

## ZSteu-Beiträge

Stimme für das Kommende  
**Xenos ...** S. 29

Gerhard Bruschke  
**Verbindliche Auskunft des Finanzamtes – Rechtliche Grundlage und Kostenfolge** S. 36

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

**BMF: EStG**  
Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG S. 38

**BMF: EStG**  
Zurückweisung der wegen der Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1996 bis 2000 eingelegten Einsprüche im Jahressteuergesetz 2007 S. 46

## ZSteu-Rechtsprechung

**BFH: EStG / HGB**  
Domain-Name als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut – Begriff Anschaffungskosten S. R-185

**BFH: BGB / EStG / GmbHG / HGB**  
Passivierung von Verpflichtungen aus Patronats-  
erklärungen S. R-188

**BFH: UStG / RL 77/388/EWG / AO 1977 / EG**  
Keine Änderung bestandskräftiger Umsatzsteuer-  
festsetzungen der Betreiber von Geldspielauto-  
maten S. R-192, S. R-195

**BFH: EStG**  
Häusliches Arbeitszimmer: Aufwendungen für betrieblich genutzten Raum S. R-206

**BFH: EStG**  
Aufwendungen für die Teilnahme an einem Fach-  
kongress als Werbungskosten R-219

**BFH: HGB / EStG / EStG i.d.F. des StRefG 1990**  
Rückstellungen für Verpflichtungen zu einer Zu-  
wendung anlässlich eines Dienstjubiläums S. R-223

**BFH: Die neu anhängigen Verfahren** S. R-226

Reschke-Verlag  
Harrlachweg 4, 68163 Mannheim  
Tel: 06221/758240  
Fax: 06224/926472  
E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de  
und redaktion@zsteu.de  
Internet: www.zsteu.de

ISSN 1614-7936

## Herausgeberbeirat

Dr. Roland M. Bäcker, RA, FAS<sup>t</sup>R, Hagen; Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg, Saarbrücken; Bernd Burgmaier, RA, FAS<sup>t</sup>R, München; Dr. Carl Gerber, Ltd. Reg. Dir., Heidelberg; Dr. Klaus Goutier, RA, StB, Frankfurt/M.; Prof. Dr. Ulrich Harbrücker, Mannheim; Dr. Helmut Helsper, MinRat, Bad Honnef; Dr. Ulrike Höreth, RAin, FAinStR, Stuttgart; Jan Erik Jonescheit, RA, Mannheim; Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock, RA, WP, StB, Hamburg; Dr. Jens Kollmar, RA, FAS<sup>t</sup>R, Mannheim; Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, Saarbrücken; Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, StB, Bayreuth; Prof. Holger Meyer, StB, Mannheim; Dr. Bernd Sangmeister, LL.M., RA, StB, München; Martin Schweiger, Patent- und Markenanwalt, München; Prof. Dr. Michael Stahlschmidt M.R.F., LL.M., RA, Medebach; Horst Vogelgesang, RA, StB, Präsident der Bundesfinanzakademie a.D., Altenahr; Dr. Klaus-R. Wagner, RA, FAS<sup>t</sup>R, Notar, Wiesbaden; Manfred Wissmann, RA, FAS<sup>t</sup>R, Mannheim; Prof. Dr. rer. pol. Rainer Zielke, Bremen

## ZSteu-Beiträge

Stimme für das Kommende

**Xenos ...**

S. 29

Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin, Zürich

**Die Barauszahlung der Austrittsleistung aus der beruflichen Vorsorge in der Schweiz ist nur noch bis 31. Mai 2007 möglich – Auswirkungen auf deutsche Arbeitnehmer**

S. 30

Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin, Zürich, und Dieter Hild, Steuerberater, Düsseldorf

**Besteuerung deutscher Geschäftsführer einer Schweizer Kapitalgesellschaft – Positive Klarstellung durch den Bundesfinanzhof – Ein Kommentar zur BFH-Entscheidung I R 81/04 vom 25.10.2006 (ZSteu 2007, R-148)**

S. 33

EU – Schweiz

**Beihilfeentscheidung zu Unternehmenssteuerregelungen**

S. 35

Diplom-Finanzwirt Gerhard Bruschke

**Verbindliche Auskunft des Finanzamtes – Rechtliche Grundlage und Kostenfolge**

S. 36

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

### Bundesministerium der Finanzen

08.01.2007

IV B 4 - S 1351 - 1/07

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz (AStG)

S. 38

12. Januar 2007

IV B 2 - S 2296a - 2/07

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG

S. 38

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

### Bundesministerium der Finanzen

- 19.01.2007**  
IV C 4 - S 2221 - 2/07 Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten (EStG: §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8); Anwendungsschreiben **S. 41**
- 07.02.2007**  
IV C 3 - S 2256 - 11/07 Privates Veräußerungsgeschäft bei Grundstücksentnahmen aus dem Betriebsvermögen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 und 3 EStG); Anwendung des BFH-Urteils vom 18.10.2006 (**ZSteu 2007, R-979**, BStBl II 2007 S. ...) BMF-Schreiben vom 5.10.2000, IV C 3 - S 2256 - 263/00 **S. 44**
- 07.02.2007**  
IV C 8 - S 2221 - 128/06 Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG i.d.F. des AltEinkG bei Beiträgen an berufsständische Versorgungseinrichtungen **S. 44**
- 13.02.2007**  
IV C 5 - S 2333/07/0002 Übernahme von Beitragsleistungen zur freiwilligen Versicherung der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Arbeitgeber; Anwendung des BFH-Urteils vom 5.9.2006, VI R 38/04 (**ZSteu 2006, R-858**, BStBl 2007 II S. ...) **S. 45**

### Oberfinanzdirektion Koblenz

- 15.12.2006**  
S 2240 A - St 31 4 Betreuertätigkeit eines Rechtsanwalts bzw. Steuerberaters: Ertragsteuerliche Behandlung der Einnahmen **S. 45**

## ZSteu-Nachrichten

### Bundesministerium der Finanzen

- 21.02.2007**  
Pressemitteilung Zurückweisung der wegen der Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1996 bis 2000 eingelegten Einsprüche im Jahressteuergesetz 2007 **S. 46**

### ZSteu – Impressum

Herausgeber: Rechtsanwalt Uwe-Karsten Reschke, Fachanwalt für Steuerrecht, Diplom-Finanzwirt, Mannheim; Steuerberater Dieter Hild, Diplom-Volkswirt, Düsseldorf; Rechtsanwalt Prof. Dr. Wolfgang Gast, Heidelberg; Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin, Zürich.

Einsendungen von Manuskripten und Entscheidungen an: Reschke Verlag, Redaktion **ZSteu**: Uwe-Karsten Reschke (06221/758240), Rosemarie Keudel (06224/926471), Chantal Bourbon-Reschke (06221/758240), Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, E-Mail: reschkeverlag@zsteu.de oder redaktion@zsteu.de. Internet: www.zsteu.de

Manuskripte und Entscheidungen: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Wird für den Fall der Nichtannahme die Rücksendung der Manuskripte erwartet, ist Rückporto beizufügen. Die Annahme der Manuskripte zur Veröffentlichung erfolgt durch die Redaktion schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag vom Autor das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung für die Zeit der Geltungsdauer des Urheberrechts. Der Autor versichert, dass ihm allein die Verfügung über das Urheberrecht zusteht und er keine Rechte Dritter verletzt.

Der Verlag hat die Befugnis, Manuskripte und Entscheidungen in Datenbanken oder ähnlichen Systemen einzuspeichern und elektronisch zu publizieren und zu gewerblichen Zwecken zu bearbeiten, zu übersetzen und zu vervielfältigen, auch im Wege fotomechanischer oder anderer Verfahren.

Urheber und Verlagsrechte: Name und Layout der Zeitschrift **ZSteu** sind als eingetragene Wort- und Bildmarken geschützt. Alle in der Zeitschrift enthaltenen Beiträge und Abbildungen unterliegen dem Urheberrechtsschutz.

### ISSN 1614-936

Sämtliche Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung einschließlich der Mikroverfilmung sind dem Verlag vorbehalten. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen.

Erscheinungsweise: Zweiwöchentlich, 25 Hefte jährlich im Abonnement.

Bezugspreis: Jährlich € 96 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Vorzugspreis für Auszubildende, Studenten und Referendare fachbezogener Studiengänge jährlich € 50 inklusive Versandkosten zuzüglich MwSt.

Einzelheft € 10 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Bestellungen beim Verlag. Der Abonnementvertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Abbestellungen müssen sechs Wochen zum Ende eines Kalendervierteljahres erfolgen. Muss der Verlag aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, die Lieferung der Zeitschrift unterbrechen oder einstellen, so entsteht zugunsten des Abonnenten kein Anspruch auf Rückzahlung bereits gezahlter Gebühren.

Gestaltung und Herstellung: Rosemarie Keudel (06224/926471)

Anzeigen: Reschke Verlag, Tel. 06221/758240. Anzeigenpreise auf Anforderung.

Verlag: Reschke Verlag, Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, Tel. 06221/758240, Fax: 06224/926472. Internet: www.zsteu.de

## ZSteu-Beiträge

Stimme für das Kommende

### Xenos ...

Gehen sie mir bloß auf die Nerven oder verachte ich sie schon – diese Meister des Lamento? Anbeter des Packeises. Traueranzeigen schreiben sie für zerfließende Gletscher. Sie demonstrieren für schwarze Tannen im Schwarzwald; aber warum sollen dort keine Zitronen blühen! Dresden eine Stadt am Rand der Wüste, die Elbe als Wadi: gehört dergleichen auf ewig exklusiv nach Nordafrika?

Ich habe angefangen, mich in die Zukunft hineinzuschreiben. Meine Vorabmemoiren, Anno 2050. Ich bereite mich vor auf das Unausweichliche. Passe mich der Welt an, und umgekehrt; es war nie anders, am wenigsten für Schriftsteller. Wer will, renne mit dem Kopf gegen die Wand. Ich klettere über die Mauer (es ist nicht die erste). Die Aussicht ist erzählenswert. Neue Paradiese. Neue Höllen. Gegen die Große Flut schreibe ich mir und jedem, der es lesen will, eine Arche. Gegen die Große Hitze: kalte Texte. Gegen das Chaos: ein Lob des Chaos. Die gewesene Welt: bombenfest eingelagert in den Archivkellern von Marbach. Was ich schreibe: eingelagert in Taifunen über Sibirien; in den Weizenfelder und Weingärten der Sahara. Oder schlicht und pathetisch: im Leben.

Es lebe der Reale Expressionismus des Kommenden. ✍

Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin, Zürich

## Die Barauszahlung der Austrittsleistung aus der beruflichen Vorsorge in der Schweiz ist nur noch bis 31. Mai 2007 möglich – Auswirkungen auf deutsche Arbeitnehmer – \*

Der obligatorische Teil aus der Pensionskasse oder auch 2. Säule genannt, kann nur noch bis 31. Mai 2007 ausgezahlt werden. Danach ist die Auszahlung in der Regel erst wieder bei Pensionierung erlaubt.

Wer die Möglichkeit hat, sollte bis zu diesem Datum, besser noch bis 31. Dezember 2006 eine Strategie für die Kapitalauszahlung aus der 2. Säule entwickeln.

### Wen betrifft diese Neuregelung?

Personen, die in der Schweiz Ansprüche in der obligatorischen Pensionskasse erworben haben und ihren Wohnsitz ins europäische Ausland verlegen möchten. Dabei ist Voraussetzung, dass sie am neuen Wohnort wieder einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung nachgehen.

Insbesondere kann die vorzeitige Barauszahlung der obligatorischen Ansprüche für deutsche Arbeitnehmer interessant sein, die lange Jahre in der Schweiz tätig waren, aber einige Jahre vor Pensionierung wieder nach Deutschland zurückkehren. Denn auch in Deutschland gibt es Neuerungen, die die vorzeitige Kapitalauszahlung solcher Gelder befürworten.

### Zurück zu den Ursprüngen

Mit der Einführung des Abkommens über die Personenfreizügigkeit (APF)<sup>1</sup> zum 1. Juni 2002 sind gewisse Ziele verbunden worden. Unter

anderem, die Gleichstellung der Angehörigen der Vertragsstaaten bezüglich Leistungsansprüchen. Dabei steht die Erhaltung des Vorsorgeschutzes im Vordergrund der EU-Bestimmungen zur sozialen Sicherheit. Insbesondere soll den Personen, die in einem Mitgliedsstaat Beiträge bezahlt haben, im Versicherungsfall entsprechende Leistungen gewährt werden und nicht die Sozialhilfe des Wohnsitzstaates belastet werden.

Die Barauszahlung von Freizügigkeitsleistungen bei endgültiger Abreise ins Ausland ist laut Art.5 des Freizügigkeitsgesetzes (FZG)<sup>2</sup> zwar zulässig, steht aber im Widerspruch zum Grundsatz der Erhaltung des Vorsorgeschutzes in der EU.

Damit dieses Ziel, insbesondere der Erhalt des Vorsorgeschutzes, auch in der Schweiz Anwendung findet, bedurfte es einer Anpassung an das EU-Recht.

In Artikel 25 f des FZG wird daher die Barauszahlung in die Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft sowie nach Island, Liechtenstein oder Norwegen eingeschränkt, wenn z.B. die ausreisende Person nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedsstaates der Europäischen Gemeinschaft, in dem sie neu Wohnsitz nimmt, weiterhin obligatorisch versichert ist.

Diese Änderung tritt mit Wirkung 1. Juni 2007 in Kraft, weshalb nur noch Barauszahlungen bis 31. Mai 2007 möglich sind.

Dies betrifft wohlgerne die Ansprüche aus der **obligatorischen** Versicherung<sup>3</sup>. **Ausgenommen** sind die Ansprüche der **überobligatorischen** Beiträge, welche nach wie vor bei endgültigem Verlassen der Schweiz beziehbar sind. Allerdings gibt es eine Einschränkung bei Einkäufen, die drei Jahre vor Wegzug aus der Schweiz geleistet wurden.

### Was hat sich in Deutschland hinsichtlich von Kapitalauszahlungen aus der schweizerischen Pensionskasse geändert?

Mit der Einführung des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG)<sup>4</sup> werden Renteneinkünfte

in Deutschland neu deutlich höher besteuert. In einem Zeitraum von 35 Jahren wird die Besteuerung der Renten in Deutschland von heute 52 % auf 100 % (Ertragsanteil) in 2040 hochgeschleust. Und nicht nur die Renten, auch Kapitalauszahlungen aus einer schweizerischen Pensionskasse werden neu wie Renten in Deutschland besteuert.

Bisher wurden Pensionskassen-Auszahlungen wie Auszahlungen aus Lebensversicherungen behandelt und waren steuerfrei, wenn Beiträge über mehr als 12 Jahre in die Pensionskasse eingezahlt wurden.

In der Schweiz wird die Auszahlung der Ansprüche bei endgültigem Verlassen zunächst nur mit einem **Quellensteuersatz**<sup>5</sup>, der relativ gering ist, versteuert.

Diese Möglichkeit besteht allerdings erst, wenn die Schweiz definitiv verlassen wird und damit neu der Wohnsitz z.B. nach Deutschland verlegt wird.

Folglich sind diese Personen zu diesem Zeitpunkt in der Regel unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtig, womit das Besteuerungsrecht dieser Kapitalauszahlung Deutschland zusteht. Die Besteuerung erfolgt nach innerdeutschem Recht, neu mit den oben zitierten höheren Steuerbelastungen. Allerdings kommt die in der Schweiz gezahlte Quellensteuer aufgrund Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, zur Anrechnung.

Eine Ausnahme kann u.U. aufgrund der sogenannten Öffnungsklausel in § 22 (1bb) Satz 2 Einkommensteuergesetz gegeben sein. Hier ist ein spezieller Antrag zu stellen, wenn Beiträge, die bis zum 31. Dezember 2004 geleistet wurden, oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung lagen.

Es gibt aber eine Möglichkeit, die Besteuerung vorteilhafter zu gestalten, indem nämlich die Auszahlung bezogen wird, **bevor** die Schweiz definitiv verlassen wird. Für diesen Fall sieht



Stefanie Rousek-Folkers

\* Der Artikel ist bereits am 1. November 2006 in der schweizerischen Zeitschrift Finanz und Wirtschaft erschienen

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, abgeschlossen 21.6.1999, in kraft getreten am 1. Juni 2002  
2 Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (FZG) vom 17.12.1993, Stand 28.3.2006  
3 Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 61 vom 22. Mai 2002 Nr. 373, Europarecht und schweizerische berufliche Vorsorge  
4 Gesetz über die Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz, AltEinkG) vom 5. Juli 2004  
5 Kanton Zürich: Merkblatt Nr. 29/454 des Kantonalen Steueramtes über die Quellenbesteuerung privatrechtlicher Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Stefanie Rousek-Folkers, Steuerberaterin, Zürich, und Dieter Hild, Steuerberater, Düsseldorf

## Besteuerung deutscher Geschäftsführer einer Schweizer Kapitalgesellschaft – Positive Klarstellung durch den Bundesfinanzhof

– Ein Kommentar zur BFH-Entscheidung I R 81/04 vom 25.10.2006 (ZSteu 2007, R-148) –

Die Besteuerung der Einkünfte eines in Deutschland lebenden Geschäftsführers aus seiner Tätigkeit für eine Schweizer Kapitalgesellschaft betraf lange Jahre die Streitfrage, ob dessen Geschäftsführerbezüge insgesamt oder nur teilweise dem inländischen Progressionsvorbehalt unterliegen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jetzt aktuell zugunsten des vollständigen Progressionsvorbehalts entschieden. Dies hat zur Folge, dass die Geschäftsführerbezüge in Deutschland steuerfrei sind; nur zur Bestimmung des Steuersatzes für das übrige Einkommen des Geschäftsführers können sie eine Rolle spielen.

### BFH-Entscheidung

Nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Schweiz) hat die Schweiz das Besteuerungsrecht für Einkünfte einer in Deutschland lebenden natürlichen Person, die als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist (leitende Angestellte) einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist. Die Tätigkeit darf allerdings nicht so abgegrenzt sein, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst. Besteuert die Schweiz diese Einkünfte nicht, so können sie in Deutschland besteuert werden (Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz). Auf diese Regelung wurde stets beraterseitig verwiesen und daraus ganz überwiegend die Anwendungsnotwendigkeit des vollständigen Progressionsvorbehalts abgeleitet.

Demgegenüber bezog sich die Finanzverwaltung auf die Regelung in dem DBA-Schweiz, wonach der Progressionsvorbehalt bei einer in Deutschland ansässigen Person auf die aus der Schweiz stammenden Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen nur in dem auf die Schweiz entfallenden Tätigkeitsumfang anzuwenden sei (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz). Der Progressionsvorbehalt wurde daher nur insoweit gewährt, als der Geschäftsführer seine Tätigkeit unmittelbar in der Schweiz ausgeübt hatte.

Zu diesen unterschiedlichen Rechtsstandpunkten ist der BFH in seiner Entscheidung vom 25. Oktober 2006, I R 81/04 (ZSteu 2007, R-148), der Auffassung, dass die Regelung für leitende Angestellte eine Fiktion des Tätigkeitsortes enthält, nämlich am Sitz der Schweizer Kapitalgesellschaft. Dies gilt auch dann, wenn die Tätigkeit tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Für eine solche Auslegung dieser Regelung spricht zum einen deren Entstehungsgeschichte (Besteuerungsrecht des Staates der Kapitalgesellschaft) und zum anderen das dazu langjährig einvernehmliche Verständnis beider Vertragsstaaten (völkergewohnheitsrechtlich bindende Interpretation). Davon kann sich – so resümierend der BFH – die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig durch eine später abweichende Deutung lösen. Auf den tatsächlichen Ort der Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Geschäftsführers für eine Schweizer Kapitalgesellschaft kommt es somit nicht an.

### Folgerungen

Die Reaktion eines deutschen Steuerbürgers oder Unternehmensinhabers auf diese BFH-Entscheidung könnte in der sofortigen Gründung einer Schweizer Kapitalgesellschaft bestehen. Aber wie Vieles, hat auch die „Münze“ der BFH-Entscheidung ihre zwei Seiten. Deren Vorderseite lenkt zwar den Blick auf die Steuerfreiheit der Geschäftsführerbezüge in Deutschland, weil der Progressionsvorbehalt für deutsche Handlungswillige regelmäßig keine Bedeutung haben wird. Ein Blick auf deren Rückseite gebietet aber ein bedachtsames Kalkül.

Klar dazu ist zunächst, dass der Lohnsteuer einbehalt (Quellensteuerabzug) von Schweizer Geschäftsführerbezügen – im Verhältnis zu Deutschland – relativ moderat ausfällt. So beträgt beispielsweise der Quellensteuerabzug bei

einem Jahreslöhrl von 150.000 SFR (rd. 100.000 EUR) für einen verheirateten Geschäftsführer mit einem Kind selbst im Kanton Zürich nur jährlich rd. 15.000 SFR (rd. 10.000 EUR). Bei einer Steuerbelastung in Deutschland von beispielsweise durchschnittlich 35 % ergibt sich so aus diesem Beispiel eine Steuerentlastung von 25 Prozentpunkten, also von jährlich 25.000 EUR.

Demgegenüber muss aber beachtet werden, ob im konkreten Fall die Tätigkeit des deutschen Geschäftsführers einer Schweizer Kapitalgesellschaft in der Schweiz sozialversicherungspflichtig ist. Allein die Beiträge zur AHV, nämlich zur Alters- und Hinterlassenenversicherung (grob vergleichbar mit der deutschen Rentenversicherung), betragen insgesamt 10,1 % der Geschäftsführerbezüge. Die „Steuerrendite“ von 25 Prozentpunkten verringert sich schon dadurch im Ergebnis um rd. 10 Prozentpunkte. In Anbetracht dessen muss geprüft werden, ob sich die zumeist nicht gewollte Versicherungspflicht in der Schweiz vermeiden lässt.

Weiterhin versteht es sich von selbst, dass die Kreierung einer Schweizer Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma) nicht zielführend ist. Deshalb wird eine Schweizer Kapitalgesellschaft – auch unter Outsourcing-Aspekten – stets eine hinreichende Standortausprägung aufweisen müssen.

Schließlich werden aus betriebswirtschaftlicher Sicht die zusätzlichen Kosten der Gründung und Betreibung einer Schweizer Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen sein. Lässt sich hierbei auf schon vorhandenen Strukturen aufbauen, so kann sich die Sache rechnen. Möglicherweise kommt ebenso die Überlegung in Betracht, an bereits anderweitig bestehende Strukturen „anzudocken“ (z.B. bei langjährigen Schweizer Geschäftsverbindungen). Eine Erwä-



Stefanie Rousek-Folkers



Dieter Hild

Diplom-Finanzwirt Gerhard Bruschke, Möhnesee

# Verbindliche Auskunft des Finanzamtes – Rechtliche Grundlage und Kostenfolge

## I. Allgemeines

Seit einigen Jahren wird von der Verwaltung das Instrument der Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben praktiziert. Dabei wurden insbesondere durch das BMF-Schreiben vom 29.12.2003<sup>1</sup> die Spielräume deutlich definiert und das Verfahren detailliert geregelt. Dennoch wurde von vielen Seiten kritisiert, dass dieses gleichermaßen der Planungs- und Rechtssicherheit dienende Verfahren nicht gesetzlich abgesichert war.

Nunmehr hat der Gesetzgeber auf diese Kritik reagiert und über den § 89 Abs. 2 AO<sup>2</sup> die Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Grundsätzlich stärkt die neue Vorschrift die Position des Steuerpflichtigen, da dieser jetzt einen Rechtsanspruch auf die Auskunft erhält.

Allerdings regelt § 89 Abs. 2 AO das Verfahren der verbindlichen Auskunft nicht im Detail. Vielmehr enthält die Vorschrift lediglich eine Ermächtigungsvorschrift, nach der der Bundesminister der Finanzen durch eine Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung treffen kann. Für diesen Bereich ist allerdings davon auszugehen, dass sich die neuen Regelungen im Wesentlichen mit den bereits jetzt bestehenden Erlassregelungen decken werden.<sup>3</sup>

In der praktischen Anwendung erfährt die Neuregelung jedoch insoweit eine deutliche Einschränkung als durch Art. 10 des Jahressteuergesetzes 2007<sup>4</sup> erstmals auch eine Kostenpflicht für derartige Auskünfte eingeführt wurde.<sup>5</sup> Die Kritik an dieser neuen Regelung ist jedoch unüberhörbar.<sup>6</sup>

## II. Kostenfolge

Offensichtlich war es das Bestreben des Gesetzgebers, die Erteilung von verbindlichen Auskünften durch die Finanzverwaltung auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen. Allerdings sind nach Einfügung des § 89 Abs. 2 AO Befürchtungen laut geworden, nach denen die Finanzämter möglicherweise durch die Erteilung von verbindlichen Auskünften über ein vertretbares Maß hinaus belastet werden könnten. Dabei wurde auch die Auffassung vertreten, dass die Erteilung der Auskünfte nicht unbedingt zum Kernbereich der Finanzverwaltung gehöre und daher durchaus dem eine Auskunft begehrende Steuerbürger eine Gebühr angelastet werden könne.<sup>7</sup> Diesen Gedanken hat der Bundestag schließlich auf Anregung des Bundesrates umgesetzt und eine Gebührenpflicht eingeführt. § 89 AO wurde zu diesem Zweck um die Absätze 3 bis 5 erweitert.



Gerhard Bruschke

### 1. Entstehung der Gebühr

Die Entstehung der Gebühr ist im § 89 Abs. 3 Satz 1 AO geregelt. Danach wird für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr erhoben.<sup>8</sup> Die Entstehung der Gebühr ist damit gesetzlich vorgegeben und nicht in das Ermessen des Finanzamtes gestellt.

Da die Gebühr für die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft erhoben wird, ist das Ergebnis des Antrages nachrangig. Die Gebühr fällt somit auch an, wenn die Behörde eine von der rechtlichen Beurteilung des Antragstellers abweichende Beurteilung des Sachverhaltes bekannt gibt oder die Erteilung der verbindlichen Auskunft insgesamt, z.B. weil der Steuerbürger den Sachverhalt vor Erteilung der Auskunft bereits verwirklicht hat, ablehnt.

Die rechtmäßige Zurückweisung eines Antrages auf verbindliche Auskunft hat keine Ermäßigung oder den Verzicht auf die Gebühr zur Folge, weil nicht die Erteilung der Auskunft, sondern die Bearbeitung des Auskunftsersuchens die Gebühr auslöst. Allerdings ist ein ganz oder teilweiser Erlass der Gebühren aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 227 AO ebenso möglich wie eine Stundung nach § 222 AO. Da durch die ebenfalls mit dem JStG 2007 erfolgte Änderung des § 3 Abs. 4 AO die Gebühren für die Auskunft als steuerliche Nebenleistung eingestuft werden und damit in die abschließende Aufzählung des § 3 AO<sup>9</sup> aufgenommen worden sind.

Für den Fall, dass der Antrag auf Erteilung vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird, kann die Behörde allerdings eine bereits festgesetzte Gebühr ermäßigen oder die Gebühr von vornherein niedriger festsetzen. Das Gesetz enthält hierzu keine näheren Regelungen, so dass da-

von auszugehen ist, dass es hier auch auf den Bearbeitungsstand innerhalb des Finanzamtes ankommt, in derartigen Fällen aber als Untergrenze die Mindestgebühr von 100 € erhoben wird. Ein gänzlicher Verzicht auf die Gebühr ist auch für diese Fälle nicht vorgesehen; er ließe sich unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Vorschrift auch allenfalls dann rechtfertigen, wenn die Behörde die Bearbeitung noch gar nicht in Angriff genommen hat.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass nur solche Auskünfte gebührenpflichtig sind, die tatsächlich auf § 89 Abs. 2 AO beruhen. Verbindliche Zusagen nach einer Außenprüfung<sup>10</sup>, die Erteilung einer Anrufungsauskunft<sup>11</sup> oder einer Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke sind weiterhin gebührenfrei.

### 2. Fälligkeit der Gebühr

Die vom Finanzamt festzusetzende Gebühr ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Festsetzung zu entrichten.<sup>12</sup> Allerdings kann die Finanzbehörde die Erteilung der Auskunft so lange zurückstellen, bis die festgesetzte Gebühr tatsächlich bei der Behörde eingegangen ist. Es ist davon auszugehen, dass

1 BMF vom 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742

2 die Vorschrift wurde durch Art. 18 des Förderalismusreform-Begleitgesetz vom 05.09.2006, BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506 eingefügt.

3 Vgl. dazu BRUSCHKE, Auskünfte des Finanzamtes mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben, StB 2006, 136

4 JStG 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28.

5 § 89 Abs. 3 bis 5 AO.

6 Vgl. auch Staats-Streiche, ZSteu 2007, 1

7 vgl. BR-Drucksache 622/1/06.

8 Die Gebührenpflicht betrifft nur Anträge, die nach dem 18.12.2006 gestellt worden sind.

9 vgl. auch EEAO zu § 3 AO.

10 Vgl. dazu BRUSCHKE, Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung, StB 2006, 297.

11 Vgl. dazu BRUSCHKE, Die Anrufungsauskunft nach § 42a EStG, StB 2007, 14.

12 § 89 Abs. 3 Satz 2 AO.

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

### Bundesministerium der Finanzen

#### Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz (AStG)

BMF, Schreiben vom 8. Januar 2007  
IV B 4 - S 1351 - 1/07

Bezug: Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 12.9.2006 in der Rechtssache C-196/04 (Cadbury Schweppes)

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat am 12.9.2006 in der britischen Rechtssache C-196/04 (Cadbury Schweppes) entschieden, dass es der Niederlassungsfreiheit zuwider läuft, wenn in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen, beherrschten Gesellschaft erzielten Gewinne einbezogen werden, weil diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung erstreckt sich auf rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme sei folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die beherrschte Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt im Hinblick auf die Auswirkungen der vorstehenden Entscheidung des EuGH für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG bis zu einer gesetzlichen Regelung das Folgende:

1. Die §§ 7 bis 14 AStG sind vorbehaltlich der nachfolgenden Nr. 2 unverändert anzuwenden.
2. Sind Einkünfte einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)<sup>1</sup>, ausgenommen Staaten, die keine steuerliche Amtshilfe leisten<sup>2</sup>,

unter den Voraussetzungen der §§ 7 Abs. 1 und 14 AStG bei einem inländischen Gesellschafter steuerpflichtig, dürfen Hinzurechnungsbeträge dennoch nicht nach § 18 AStG festgestellt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Gesellschaft eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit in diesem Staat ausübt. Der Steuerpflichtige hat insbesondere nachzuweisen, dass

a) die Gesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, am dortigen Marktgeschehen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aktiv, ständig und nachhaltig teilnimmt,

b) die Gesellschaft dort für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt,

c) das Personal der Gesellschaft über die Qualifikation verfügt, um die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbstständig zu erfüllen,

d) die Einkünfte der Gesellschaft ursächlich aufgrund der eigenen Aktivitäten der Gesellschaft erzielt werden,

e) den Leistungen der Gesellschaft, sofern sie ihre Geschäfte überwiegend mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG betreibt, für die Leistungsempfänger wertschöpfende Bedeutung zukommt und die Ausstattung mit Kapital zu der erbrachten Wertschöpfung in einem angemessenem Verhältnis steht.

Im Übrigen kommt es – auch in Bezug auf den Umfang der zu fordernden Nachweise – auf die Umstände des Einzelfalls an.

3. Die Nr. 2 gilt nicht


a) für Einkünfte, die nur aufgrund des § 7 Abs. 6 AStG hinzurechnungspflichtig sind;

b) für Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat außerhalb der EU oder des EWR, die gemäß § 14 AStG einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat der EU oder des EWR zuzurechnen sind;

c) für Einkünfte, die Betriebsstätten in Staaten oder Gebieten außerhalb der EU oder des EWR zuzurechnen sind.

4. Soweit nach Nr. 2 Hinzurechnungsbeträge nicht festgestellt werden dürfen, kommt der Beachtung der Vorschriften über die Gewinnab-

grenzung zwischen nahe stehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen (§ 1 AStG; Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend Artikel 9 OECD-Musterabkommen) besondere Bedeutung zu.

5. Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht bestandskräftig festgesetzt ist. 

#### Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG

BMF, Schreiben vom 12. Januar 2007  
IV B 2 - S 2296a - 2/07

##### Inhaltsverzeichnis

1. Anwendungsbereich
2. Tarifliche Einkommensteuer i.S.d. § 35 Abs. 1 EStG
3. Anrechnungsvolumen
4. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG
5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags
  - 5.1. Gewerbliche Einkünfte bei gleichzeitigem Vorliegen von Verlusten
  - 5.2. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags
6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmer-schaften
  - 6.1. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel
  - 6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften
  - 6.3. Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer KGaA
  - 6.4. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel
  - 6.5. Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung
7. Anwendungszeitraum

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG wie folgt Stellung:

##### 1. Anwendungsbereich

[1] § 35 EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dies gilt auch für Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb mit einem

<sup>1</sup> Zu den Staaten des EWR gehören neben den Mitgliedstaaten der EU Island, Norwegen und Liechtenstein.

<sup>2</sup> Hierzu Hinweis auf das BMF-Schreiben zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunfts-austausch vom 25.1.2006.



pauschalen Aufwandsentschädigung als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die Konsequenz aus dem Umkehrschluss des VBVG, d.h. wird die Berufsmäßigkeit des Betreuers durch das Vormundschaftsgericht nicht getroffen und es läge danach eine ehrenamtliche Betreuer Tätigkeit vor, hat für die ertragsteuerliche Qualifizierung dieser Tätigkeit keine Bedeutung. Danach kann nach dem VBVG ein ehrenamtlicher Betreuer aufgrund des Einzelfalles, z.B. bei der Betreuung einer mehr als nur geringen Anzahl von Personen, ausnahmsweise Einkünfte i.S.v. § 15 EStG haben.

Für aus rheinland-pfälzischen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen kommt eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG nicht in Betracht. Obwohl im Haushaltsplan des Bundeslandes Rheinland-Pfalz ein Ausgabentitel mit der Bezeichnung „...Vergütung der Rechtsanwälte bei Prozesskostenhilfe, Entschädigungen für Sachverständige und sonstige Auslagen in Betreuungssachen“ ausgewiesen ist, rechtfertigt diese Angabe eine Steuerbefreiung nicht (vgl. FG-Urteil Schleswig-Holstein vom 21.8.2003, EFG 2003 S. 1595). Der Haushaltsplan hätte eine konkrete Aussage über eine zu zahlende Aufwandsentschädigung für Betreuungsleistungen enthalten müssen. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG scheidet ebenfalls aus, da es sich bei der Betreuer Tätigkeit nicht um öffentliche Dienste handelt.


Die Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG befreit eine Aufwandsentschädigung u.a. eine nebenberufliche Betreuer- und Pflegetätigkeit. Gemeinsames Merkmal dieser Befreiungsvorschrift ist allerdings die pädagogische Ausrichtung (R 17 Abs. 1 Satz 2 LStR), die bei einer Betreuer Tätigkeit i.S.v. § 1896 BGB fehlt. Der Betreuer nach § 1896 BGB ist lediglich als ein staatlicher Beistand in Form von Rechtsfürsorge zu verstehen. Eine persönliche Betreuung im Sinne von Pflege findet daher auch nicht oder nur nachrangig statt. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG für Betreuer i.S.v. § 1896 BGB scheidet infolgedessen aus.

#### zu 2.

Übt ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG – z.B. Rechtsanwalt – daneben eine berufliche Betreuer Tätigkeit (§ 15 EStG) aus, sind die Einkünfte aus selbstständiger und gewerblicher Tätigkeit grds. getrennt zu behandeln, da nach der Verkehrsauffassung eine Trennung dieser verschiedenen Tätigkeiten möglich ist (BFH-Urteil vom 2.10.2003, BStBl 2004 II S. 363). Ein solcher Steuerpflichtiger rechnet zumindest mit dem/den Betreuten ab und er erhält auch von ihm/ihnen oder Dritten seine Einnahmen. Die unterschied-

lichen Tätigkeiten bedingen sich daher nicht unlösbar und sind auch nicht so miteinander verflochten, dass der gesamte Betrieb als ein einheitlicher angesehen werden muss (BFH-Urteil vom 18.1.1962, BStBl 1962 III S. 131). Die Aufwendungen bei Berechnung der einzelnen Einkünfte sind jeweils getrennt nachzuweisen und zu ermitteln (ggf. zu schätzen). Der Steuerpflichtige hat folglich für die beiden unterschiedlichen Einkunftsarten zwei Gewinnermittlungen einzureichen. Zu beachten ist hier noch, dass ein Selbstständiger i.S.v. § 18 EStG auch mit seiner Betreuer Tätigkeit Einkünfte gemäß § 22 EStG haben kann.

Ist ein Steuerpflichtiger Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät und übt er zusätzlich die Tätigkeit eines Berufsbetreuers aus, ist zuerst zu prüfen, ob die Betreuer Tätigkeit durch ihn im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses oder eines daneben bestehenden Einzelunternehmens ausgeführt wird. Erbringt der Steuerpflichtige die Betreuungsleistung nicht im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses, ist wie bereits zuvor erläutert, zu verfahren.

Wird dagegen die Leistung des Einzelnen im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses erbracht, ist zu entscheiden, ob die Einnahmen aus der Betreuer Tätigkeit bei der GbR eine gewerbliche Infizierung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Folge haben. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einnahmen aus der schädlichen Tätigkeit nicht mehr von äußerst geringem Ausmaß sind. Der BFH hat in einem Urteil vom 11.8.1999 (BStBl 2000 II S. 229) unter Hinweis auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entschieden, dass jedenfalls bei einem Anteil von 1,25 % der originär gewerblichen Tätigkeit die umqualifizierende Wirkung nicht greift. 

## ZSteu-Nachrichten

### Bundesministerium der Finanzen

#### Zurückweisung der wegen der Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1996 bis 2000 eingelegten Einsprüche im Jahressteuergesetz 2007


#### BMF, Pressemitteilung vom 21.02.2007

Das Bundesministerium der Finanzen weist darauf hin, dass die wegen der Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1996 bis 2000 eingelegten Einsprüche durch eine im Jahressteuergesetz 2007 enthaltene Vorschrift mit Wirkung vom

1. Januar 2007 kraft Gesetzes zurückgewiesen worden sind.


Diese Einsprüche können keinen Erfolg haben, da die ab 1. Januar 1996 geltenden Regelungen zur Höhe des Kindergeldes den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes entsprechen. Außerdem kann nur im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren – nicht aber im Kindergeldverfahren – darüber entschieden werden, ob das Existenzminimum eines Kindes in ausreichender Höhe von der Einkommensteuer freigestellt wird. Weder aus Artikel 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) noch aus dem Sozialstaatsprinzip des Artikels 20 Abs. 1 GG lässt sich ein Anspruch auf Erhalt von Kindergeld zur Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes) in einer bestimmten Höhe ableiten. Das Bundesverfassungsgericht hat daher in mehreren Beschlüssen Verfassungsbeschwerden zur Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1996 und 2000 nicht zur Entscheidung angenommen.

Soweit Einspruchsverfahren andere Rechtsfragen (z.B. die Berechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge eines volljährigen Kindes – Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG –) oder Jahre ab 2001 betreffen, bleiben sie weiterhin anhängig. Widerspruchsverfahren wegen eines Kindergeldes nach dem Bundeskindergeldgesetz werden von der Vorschrift ebenfalls nicht erfasst.

Das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 ist im Bundesgesetzblatt Teil I vom 18. Dezember 2006 verkündet worden. Die Regelung zur Zurückweisung der Einsprüche wurde in Artikel 97 § 18a Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung – EGAO – getroffen. Sie ermöglicht es, die bei den Familienkassen massenhaft eingegangenen Einsprüche effizient abzuwickeln. 

#### Anmerkung der Redaktion

#### Art. 97 §18a Abs. 11 EGAO wurde angefügt durch Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007). Anzuwenden ab 19.12.2006. Wortlaut:

(Abs. 11) <sup>1</sup>Wurde mit einem am 31. Dezember 2006 anhängigen Einspruch gegen die Entscheidung über die Festsetzung von Kindergeld nach Abschnitt X des Einkommensteuergesetzes die Verfassungswidrigkeit der für die Jahre 1996 bis 2000 geltenden Regelungen zur Höhe des Kindergeldes gerügt, gilt der Einspruch mit Wirkung vom 1. Januar 2007 ohne Einspruchsentscheidung insoweit als zurückgewiesen; Dies gilt auch, wenn der Einspruch unzulässig ist. <sup>2</sup>Abweichend von § 47 Abs. 1 und § 55 der Finanzgerichtsordnung endet die Klagefrist mit Ablauf des 31. Dezember 2007. 

## Herausgeberbeirat

Dr. Roland M. Bäcker, RA, FASr, Hagen; Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg, Saarbrücken; Bernd Burgmaier, RA, FASr, München; Dr. Carl Gerber, Ltd. Reg. Dir., Heidelberg; Dr. Klaus Goutier, RA, StB, Frankfurt/M.; Prof. Dr. Ulrich Harbrücker, Mannheim; Dr. Helmut Helsper, MinRat, Bad Honnef; Dr. Ulrike Höreth, RAin, FAinStR, Stuttgart; Jan Erik Jonescheit, RA, Mannheim; Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock, RA, WP, StB, Hamburg; Dr. Jens Kollmar, RA, FASr, Mannheim; Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, Saarbrücken; Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, StB, Bayreuth; Prof. Holger Meyer, StB, Mannheim; Dr. Bernd Sangmeister, LL.M, RA, StB, München; Martin Schweiger, Patent- und Markenanwalt, München, Singapore; Prof. Dr. Michael Stahlschmidt M.R.F., LL.M., RA, Medebach; Horst Vogelgesang, RA, StB, Präsident der Bundesfinanzakademie a.D., Altenahr; Dr. Klaus-R. Wagner, RA, FASr, Notar, Wiesbaden; Manfred Wissmann, RA, FASr, Mannheim; Prof. Dr. rer. pol. Rainer Zielke, Bremen

## ZSteu-Rechtsprechung

### Bundesfinanzhof

#### Alle am 14.02.2007 und 21.02.2007 veröffentlichten Entscheidungen – Ungekürzte Originaltexte

##### a) Leitsätze der BFH-Entscheidungen veröffentlicht am 14.02.2007:

- 19.10.2006 III R 4/05 **BVerfGG / EStG**  
**Kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, wenn die Eltern zusammenleben**  
Die Nichtbegünstigung zusammenlebender Eltern durch Versagung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. **Originaltext: R-183**
- 19.10.2006 III R 6/05 **EStG / HGB**  
**Domain-Name als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut – Begriff Anschaffungskosten im Ertragsteuerrecht – keine Teilwertabschreibung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**  
Aufwendungen, die für die Übertragung eines Domain-Namens an den bisherigen Domaininhaber geleistet werden, sind Anschaffungskosten für ein in der Regel nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut. **Originaltext: R-185**
- 25.10.2006 I R 6/05 **BGB / EStG / GmbHG / HGB**  
**Passivierung von Verpflichtungen aus Patronatserklärungen**  
Verpflichtungen aus sog. harten Patronatserklärungen sind erst zu passivieren, wenn die Gefahr einer Inanspruchnahme ernsthaft droht. Eine Inanspruchnahme aus einer konzerninternen Patronatserklärung der Muttergesellschaft für ein Tochterunternehmen droht dann nicht, wenn das Schuldnerunternehmen zwar in der Krise ist, innerhalb des Konzerns ein Schwesterunternehmen aber die erforderliche Liquidität bereitstellt und aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit nicht damit zu rechnen ist, dass dieses Schwesterunternehmen Ansprüche gegen die Muttergesellschaft geltend machen wird. **Originaltext: R-188**
- 07.11.2006 VIII R 81/04 **AO 1977 / FGO**  
**Hinzuschätzung von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Verletzung der Mitwirkungspflicht**  
Die subjektiven und objektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß §§ 169 Abs. 2 Satz 2, 370 AO 1977 sind dem Grunde nach auch bei der Verletzung von Mitwirkungspflichten immer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen. Dies gilt auch für die Verletzung sog. erweiterter Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerpflichten nach § 90 Abs. 2 AO 1977. **Originaltext: R-190**
- 23.11.2006 V R 51/05 **UStG 1980/1991/1993 / RL 77/388/EWG / AO 1977**  
**Keine Änderung bestandskräftiger Umsatzsteuerfestsetzungen der Betreiber von Geldspielautomaten**  
1. Ein Betreiber von Geldspielautomaten kann nicht im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005 Rs. C-453/02 und Rs. C-462/02 – Linneweber und Akritidis – (**ZSteu 2005, R-340, Slg. 2005, I-1131**) die Änderung bestandskräftiger Steuerfestsetzungen verlangen.

2. Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG durch § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG 1980/1991/1993 erfüllt nicht die Voraussetzungen der sog. Emmott'schen Fristenhemmung i.S. des EuGH-Urteils vom 25. Juli 1991 Rs. C-208/90 – Emmott – (Slg. 1991, I-4269).

**Originaltext: R-192**

23.11.2006 V R 67/05

**UStG 1993 / RL 77/388/EWG / AO 1977 / EG**

**Keine Änderung bestandskräftiger Umsatzsteuerfestsetzungen der Betreiber von Geldspielautomaten – Einspruchsfrist**

1. Ein Betreiber von Geldspielautomaten kann nicht im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005 Rs. C-453/02 und Rs. C-462/02 – Linneweber und Akritidis – (**ZSteu 2005, R-340**, Slg. 2005, I-1131) die Änderung bestandskräftiger Steuerfestsetzungen verlangen.

2. Die Einspruchsfrist von einem Monat gemäß § 355 Abs. 1 AO 1977 ist gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden.

3. Zu den Voraussetzungen eines gemeinschaftsrechtlichen Vollzugsfolgenbeseitigungs- und Erstattungsanspruchs.

**Originaltext: R-195**

07.12.2006 V R 52/03

**UStG 1999 / UStDV 1999 / AO 1977 / RL 77/388/EWG**

**Buchnachweis und Belegnachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen in sog. Abholfällen – Umsatzsteuersonderprüfung bewirkt keine Änderungssperre i.S. des § 173 Abs. 2 AO**

1. Die Umsatzsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG) kommt gemäß § 25a Abs. 7 Nr. 3 UStG nicht in Betracht für Lieferungen, die der Differenzbesteuerung unterliegen.

2. Der Gesetzeszweck des § 6a UStG erfordert den Nachweis des Bestimmungsorts der innergemeinschaftlichen Lieferung um sicherzustellen, dass der gemeinschaftliche Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Frage des Nachweises des Bestimmungsorts ist Gegenstand der Tatsachenwürdigung durch das FG.

3. Umsatzsteuersonderprüfungen sind zwar Außenprüfungen i.S. des § 173 Abs. 2 AO 1977, eine Änderungssperre lösen sie aber nur aus, wenn die daraufhin ergangenen Bescheide endgültigen Charakter haben.

**Originaltext: R-199**

11.01.2007 VI R 52/03

**EStG**

**Bewirtungsaufwendungen aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte und der Verabschiedung in den Ruhestand als Werbungskosten**

1. Die berufliche Veranlassung von Werbungskosten ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles festzustellen.

2. Bewirtungsaufwendungen, die einem Offizier für einen Empfang aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte (Kommandoubergabe) und der Verabschiedung in den Ruhestand entstehen, können als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

**Originaltext: R-202**

## **b) Leitsätze der BFH-Entscheidungen veröffentlicht am 21.02.2007:**

27.09.2006 X R 25/04

**EStG**

**Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 EStG**

1. Bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 EStG sind nur die gewerblichen Einkünfte zu berücksichtigen, die im zu versteuernden Einkommen enthalten sind. Positive gewerbliche Einkünfte sind deshalb mit negativen (Beteiligungs-)Einkünften zu verrechnen (sog. horizontaler Verlustausgleich).

2. Für die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags ist auch der sog. vertikale Verlustausgleich durchzuführen. Jedoch sind – auch in den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2003 – negative Einkünfte vorrangig mit nicht gemäß § 35 EStG tarifbegünstigten Einkünften des Steuerpflichtigen bzw. – bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten – mit solchen des Ehegatten zu verrechnen.

**Originaltext: R-204**

22.11.2006 X R 1/05

**EStG**

**Häusliches Arbeitszimmer: Aufwendungen für einen zugleich als Büroarbeitsplatz und als Warenlager betrieblich genutzten Raum**

1. Aufwendungen für einen zugleich als Büroarbeitsplatz und als Warenlager betrieblich genutzten Raum unterliegen der Abzugsbeschränkung für häusliche Arbeitszimmer, wenn der Raum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, vor allem aufgrund seiner Ausstattung und Funktion, ein typisches häusliches Büro ist und die Ausstattung und Funktion des Raumes als Lager dahinter zurücktritt.

2. Wird der betrieblich genutzte Raum nicht überwiegend durch seine Funktion und Ausstattung als

häusliches Büro geprägt, so ist bei der Berechnung der Raumkosten der betriebliche Nutzungsanteil im Verhältnis der Fläche des Raumes zur Gesamtfläche aller Räume des Gebäudes einschließlich der Nebenräume zu ermitteln (Fortführung des Senatsurteils vom 5. September 1990 X R 3/89, BFHE 161, 549, BStBl II 1991, 389).

**Originaltext: R-206**

04.12.2006 VII B 316/05

**FGO / VO Nr. 3950/92**

**Milch-Garantiemengen-Abgabe: Pächter von Kühen als Milcherzeuger**

1. Der Pächter von der Milcherzeugung dienenden Produktionsmitteln ist Milcherzeuger, wenn er die gepachteten Produktionsmittel selbständig bewirtschaftet. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, ist eine im Wesentlichen dem Tatrichter vorbehaltene Würdigung der im Einzelfall festgestellten Tatsachen.

2. Bei kurzen Pachtzeiten kann die Annahme einer selbständigen Bewirtschaftung mit Erfahrungssätzen unvereinbar sein.

**Originaltext: R-210**

19.12.2006 VII R 46/05

**AO 1977 / BRAO**

**Auskunftersuchen an eine Berufskammer – hier: Bekanntgabe einer Bankverbindung des Berufsträgers selbst**

1. Die Finanzbehörden sind grundsätzlich berechtigt, von einer Rechtsanwaltskammer Auskünfte über für die Besteuerung erhebliche Sachverhalte eines Kammermitglieds einzuholen; die Vorschriften der Berufsordnung über die Verschwiegenheitspflicht des Kammervorstandes stehen dem nicht entgegen.

2. Ein solches Auskunftersuchen ist auch im Vollstreckungsverfahren zulässig.

3. Es ist nicht unverhältnismäßig oder unzumutbar, wenn das FA für Zwecke der Zwangsvollstreckung eine Rechtsanwaltskammer zur Auskunft über die Bankverbindung eines Kammermitglieds auffordert, sofern diesbezügliche Aufklärungsbemühungen beim Vollstreckungsschuldner erfolglos waren.

**Originaltext: R-211**

20.12.2006 I B 47/05

**DBA-Großbritannien / EStG / EGV / FGO**

**Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen**

1. Es ist durch die Rechtsprechung des BFH geklärt, dass – vorbehaltlich einer abweichenden Regelung in dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen – gezahlte Darlehenszinsen auch dann „Zinsen“ im abkommensrechtlichen Sinne sind, wenn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sie den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnet.

2. Ebenso ist nicht klärungsbedürftig, dass Zinsen aus abkommensrechtlicher Sicht nicht einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, wenn die verzinste Forderung für die Betriebsstätte Fremdkapital darstellt (Fortentwicklung der Senatsrechtsprechung; Anschluss an BFH-Urteil vom 9. August 2006 II R 59/05, **ZSteu 2006, R-879**, BFH/NV 2006, 2326).

3. Gewerbliche Verluste aus einer Betriebsstätte in Großbritannien konnten nach der für 1990 maßgeblichen Rechtslage nur auf Antrag in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einbezogen werden. Es ist nicht klärungsbedürftig, dass diese Einschränkung mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

**Originaltext: R-215**

11.01.2007 VI R 8/05

**EStG**

**Aufwendungen für die Teilnahme an einem Fachkongress als Werbungskosten**

Aufwendungen für Fachkongresse können als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sein, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht. Dies ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu bestimmen.

**Originaltext: R-219**

16.01.2007 VII R 7/06

**AO / InsO / UStG**

**Aufrechnung gegen Vorsteuervergütungsanspruch im Insolvenzverfahren**

Will das FA nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Aufrechnung gegen einen Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners erklären und setzt sich dieser Anspruch sowohl aus vor als auch aus nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuerabzugsbeträgen zusammen, hat das FA sicherzustellen, dass die Aufrechnung den Vorsteuervergütungsanspruch nur insoweit erfasst, als sich dieser aus Vorsteuerbeträgen zusammensetzt, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind. Dies geschieht, indem im Rahmen der Saldierung gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG die für den Besteuerungszeitraum berechnete Umsatzsteuer vorrangig mit vor Insolvenzeröffnung begründeten Vorsteuerabzugsbeträgen verrechnet wird (Fortführung der Senatsrechtsprechung, Urteil vom 16. November 2004 VII R 75/03, **ZSteu 2005, R-268**, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193).

**Originaltext: R-221**

18.01.2007 IV R 42/04

**HGB / EStG / EStG i.d.F. des StRefG 1990**

**Rückstellungen für Verpflichtungen zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums**

Die Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsleistungen setzt auch unter der Geltung des § 5 Abs. 4 EStG nicht voraus, dass sich der Dienstberechtigte rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos zu der Leistung verpflichtet hat.

**Originaltext: R-223**

## Anwendung neuer BFH-Entscheidungen mit ZSteu-Fundstellen

In einem finanzgerichtlichen Verfahren ergangene und rechtskräftig gewordene Entscheidungen binden nur die am Rechtsstreit Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger (§ 110 Abs. 1 FGO). Durch eine Veröffentlichung von Urteilen bzw. Beschlüssen des Bundesfinanzhofs im Bundessteuerblatt Teil II werden aber die Finanzämter angewiesen, diese Entscheidungen auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben beschlossen, die folgenden neuen BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen und somit allgemein anzuwenden:

| Datum      | Aktenzeichen | Entscheidungsdatum / ZSteu-Fundstelle  | Kurzbeschreibung  |
|------------|--------------|--|---|
| 29.11.2006 | VI R 33/03   | 04.05.2006<br><b>ZSteu 2006, R-720</b> | Rückzahlung von Arbeitslohn – rückwirkendes Ereignis  |
| 29.11.2006 | X R 43/03    | 17.05.2006<br><b>ZSteu 2006, R-491</b> | Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG im Jahr der Betriebseröffnung ohne Bildung einer Ansparrücklage – Rechtsfortbildung durch die Gerichte   |
| 29.11.2006 | IV R 67/04   | 13.07.2006<br><b>ZSteu 2006, R-864</b> | Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG - Gesetzlicher Beteiligtenwechsel – Klagebefugnis und Beiladung bei Verfahren über die Feststellung eines verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG  |
| 24.11.2006 | V R 40/01    | 06.10.2005<br><b>ZSteu 2005, R-955</b> | Errichtung eines Einfamilienhauses durch Ehegattengemeinschaft ohne gemeinschaftliche unternehmerische Nutzung - Vorsteuerabzugsrecht des Ehegatten für den als unternehmerisches Arbeitszimmer genutzten Gebäudeteil: Hierzu: BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2006 - IV A 5 - S 7300 - 90/06 - |
| 24.11.2006 | I R 84/04    | 28.06.2006<br><b>ZSteu 2006, R-851</b> | Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH: Freistellung von Verlusten einer luxemburgischen Betriebsstätte nach Art. 20 Abs. 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 DBA-Luxemburg gemeinschaftsrechtswidrig?   |
| 24.11.2006 | I R 116/04   | 22.08.2006<br><b>ZSteu 2006, R-856</b> | Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH: Abzugsausschluss von Verlusten einer US-amerikanischen Betriebsstätte nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 gemeinschaftsrechtswidrig?  |
| 24.11.2006 | VI R 49/02   | 26.07.2006<br><b>ZSteu 2006, R-742</b> | Wiederholungshonorare und Erlösbeteiligungen ausübender Künstler an Hörfunkproduktionen oder Fernsehproduktionen kein Arbeitslohn   |
| 23.11.2006 | VI R 15/05   | 22.05.2006<br><b>ZSteu 2006, R-689</b> | Nach Erlass eines Einkommensteuerbescheids ist für die weitere Durchführung des Veranlagungsverfahrens ein Antrag gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nicht mehr erforderlich, Einspruch nicht als Antrag zu werten  |

### ZSteu – Impressum

Herausgeber: Rechtsanwalt Uwe-Karsten Reschke, Fachanwalt für Steuerrecht, Diplom-Finanzwirt, Mannheim; Steuerberater Dieter Hild, Diplom-Volkswirt, Düsseldorf; Rechtsanwalt Prof. Dr. Wolfgang Gast, Heidelberg; Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin, Zürich.

Einsendungen von Manuskripten und Entscheidungen an: Reschke Verlag, Redaktion **ZSteu**: Uwe-Karsten Reschke (06221/758240), Rosemarie Keudel (06224/926471), Chantal Bourbon-Reschke (06221/758240), Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de oder redaktion@zsteu.de. Internet: www.zsteu.de

Manuskripte und Entscheidungen: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Wird für den Fall der Nichtannahme die Rücksendung der Manuskripte erwartet, ist Rückporto beizufügen. Die Annahme der Manuskripte zur Veröffentlichung erfolgt durch die Redaktion schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag vom Autor das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung für die Zeit der Geltungsdauer des Urheberrechts. Der Autor versichert, dass ihm allein die Verfügung über das Urheberrecht zusteht und er keine Rechte Dritter verletzt.

Der Verlag hat die Befugnis, Manuskripte und Entscheidungen in Datenbanken oder ähnlichen Systemen einzuspeichern und elektronisch zu publizieren und zu gewerblichen Zwecken zu bearbeiten, zu übersetzen und zu vervielfältigen, auch im Wege fotomechanischer oder anderer Verfahren.

Urheber und Verlagsrechte: Name und Layout der Zeitschrift **ZSteu** sind als eingetragene Wort- und Bildmarken geschützt. Alle in der Zeitschrift enthaltenen Beiträge und Abbildungen unterliegen dem Urheberrechtsschutz.

### ISSN 1614-936

Sämtliche Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung einschließlich der Mikroverfilmung sind dem Verlag vorbehalten. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen.

Erscheinungsweise: Zweiwöchentlich, 25 Hefte jährlich im Abonnement.

Bezugspreis: Jährlich € 96 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Vorzugspreis für Auszubildende, Studenten und Referendare fachbezogener Studiengänge jährlich € 50 inklusive Versandkosten zuzüglich MwSt.

Einzelheft € 10 zuzüglich Versandkosten und MwSt.

Bestellungen beim Verlag. Der Abonnementvertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Abbestellungen müssen sechs Wochen zum Ende eines Kalendervierteljahres erfolgen. Muss der Verlag aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, die Lieferung der Zeitschrift unterbrechen oder einstellen, so entsteht zugunsten des Abonnenten kein Anspruch auf Rückzahlung bereits gezahlter Gebühren.

Gestaltung und Herstellung: Rosemarie Keudel (06224/926471)

Anzeigen: Reschke Verlag, Tel. 06221/758240. Anzeigenpreise auf Anforderung.

Verlag: Reschke Verlag, Harrlachweg 4, 68163 Mannheim, Tel. 06221/758240, Fax: 06224/926472. Internet: www.zsteu.de

## Bundesfinanzhof

### Alle am 14.02.2007 veröffentlichten Entscheidungen – Ungekürzte Originaltexte

#### BVerfGG / EStG

#### Kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, wenn die Eltern zusammenleben

**BFH, Urteil vom 19. Oktober 2006 – III R 4/05**

#### Die Nichtbegünstigung zusammenlebender Eltern durch Versagung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

BVerfGG § 31

EStG § 24b, § 32 Abs. 6, § 32 Abs. 7 a.F. GG Art. 6

Vorinstanz: FG Nürnberg vom 8. Dezember 2004 III 33/2004 (EFG 2005, 702)

#### Gründe

##### I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wird mit seiner Ehefrau gemäß § 26 Abs. 1, § 26b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielt als angestellter Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vornehmlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, seine Ehefrau negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Beide leben mit ihren zwei gemeinsamen (1999 und 2002 geborenen) Kindern, für die der Kläger Anspruch auf Kindergeld hat, in häuslicher Gemeinschaft. Alle Familienmitglieder sind dort mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2004 beantragte der Kläger die Eintragung eines Freibetrags gemäß § 24b EStG in Höhe von 1 308 € auf seiner Lohnsteuerkarte. Der Freibetrag sei ihm gemäß Art. 2 des Grundgesetzes – GG – (persönliches Freiheitsrecht), Art. 3 GG (Gleichheitssatz), Art. 6 GG (Schutz von Ehe und Familie) und Art. 12 GG (Berufsfreiheit) zu gewähren, da er andernfalls gegenüber alleinstehenden Steuerpflichtigen diskriminiert werde.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) lehnte den Antrag ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Das Finanzgericht, dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 702 abgedruckt ist, führte aus, der Kläger habe keinen Anspruch auf Eintragung eines Entlastungsbetrages auf seiner Lohnsteuerkarte 2004, da er mit seiner Ehefrau, der Kindesmutter, zusammenlebe und deshalb weder im Sinne der ursprünglichen Gesetzesfassung des § 24b EStG noch der durch Gesetz vom 21. Juli 2004 geänderten Fassung „allein stehend“ sei. Er könne sich auch nicht auf eine analoge Gesetzesanwendung oder eine verfassungskonforme Auslegung des § 24b EStG i.V.m. §§ 39 ff. EStG stützen. Ein Anspruch auf einen Freibetrag folge auch nicht aus § 31 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) i.V.m. dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91 u.a. (BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182).

Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Verletzung materiellen Rechts gerügt wird. Der Freibetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG sei nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers an die Stelle des Haushaltsfreibetrages getreten. Haushaltsfreibetrag und Alleinerziehendenfreibetrag begünstigten faktisch weitgehend identische Personengruppen; Verheiratete seien jeweils ausgeschlossen. Die Neuregelung ver-

stoße gegen den Beschluss des BVerfG in BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182.

Der Kläger beantragt, die Rechtswidrigkeit der Ablehnung der Eintragung des Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte festzustellen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

##### II.

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

1. Die Klage ist als sog. Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig.

Für die ursprünglich auf Eintragung des Freibetrages gerichtete und als solche zulässige Klage (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 5. Oktober 2004 VIII R 38/03, BFH/NV 2005, 529, unter II.1.a der Gründe) ist das Rechtsschutzbedürfnis mit Ablauf des 31. März 2005 entfallen, weil sich danach Änderungen der Lohnsteuerkarte des Streitjahres 2004 nicht mehr auswirken konnten (§ 41c Abs. 3 Satz 3, § 42b Abs. 3 EStG). Der BFH hat aber in gefestigter Rechtsprechung angenommen, es bestehe i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ein berechtigtes Interesse an der Feststellung, dass der ursprünglich vom FA erlassene Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen sei, wenn die Veranlagung für das betreffende Jahr noch nicht abgeschlossen sei und sich die zu beurteilende Sach- und Rechtslage nicht geändert habe oder wenn sich die Streitfrage für die künftigen Lohnsteuerverfahren in gleicher Weise stelle (BFH-Urteile vom 29. Mai 1979 VI R 21/77, BFHE 128, 148, BStBl II 1979, 650, und in BFH/NV 2005, 529; BFH-Beschluss vom 2. November 2000 X R 156/97, BFH/NV 2001, 476, m.w.N.). Im Streitfall besteht ein berechtigtes Interesse, weil sowohl im Rahmen der Ausstellung bzw. Änderung der Lohnsteuerkarte für die Folgejahre als auch der jeweils nachfolgenden Veranlagungen wiederum zu entscheiden ist, ob der Kläger einen Entlastungsbetrag gemäß § 24b EStG beanspruchen kann.

2. Dem Kläger steht ein Entlastungsbetrag nach § 24b EStG weder in unmittelbarer noch in entsprechender Anwendung der Vorschrift zu; die Nichtbegünstigung zusammenlebender und verheirateter Eltern begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.


a) Ein Anspruch auf die Eintragung eines Freibetrages ergibt sich unstreitig nicht aus § 24b EStG, und zwar weder in der für diese Entscheidung maßgeblichen Fassung des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze (AOÄndG) vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1753) noch in der am 1. Februar 2004, dem Zeitpunkt der Antragstellung, geltenden, gegenstandslos gewordenen Fassung der Vorschrift durch das Haushaltsbegleitgesetz (HBegLG) 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076, BStBl I 2004, 120). Denn der Kläger ist kein alleinstehender Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift, da er mit seiner Ehefrau die Voraussetzungen zur Anwendung des Splitting-Verfahrens erfüllt und mit ihr in Haushaltsgemeinschaft lebt (§ 24b Abs. 2 EStG).

b) Die Voraussetzungen einer analogen Anwendung dieser Vorschrift sind nicht gegeben, denn es fehlt an der dafür erforderlichen (BFH-Urteil vom 2. Juni 2005 III R 15/04, **ZSteu 2005, R-698**, BFHE 210, 141, BStBl II 2005, 828, unter II.2.a der Gründe) planwidrigen Gesetzeslücke. Der Gesetzgeber hat den Betreuungs- und Erziehungsbedarf eines Kindes zugunsten aller Eltern durch den Freibetrag in § 32 Abs. 6 EStG berück-

S 2175- 47/93, BStBl I 1993, 898, unter Nr. 4 d; a.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 25. Aufl., § 5 Rz 414), erdient hat, und damit den Teil, der ab diesem Zeitpunkt wirtschaftlich verursacht ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 1.c der Gründe).

g) Ebenso wenig ist dem Wortlaut der Vorschriften der §§ 5 Abs. 4, 52 Abs. 6 EStG zu entnehmen, dass die Verpflichtung des Dienstberechtigten eine Unwiderruflichkeit bzw. Vorbehaltlosigkeit erfordert. Anders als in § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG hat der Gesetzgeber hierzu gerade keine Regelung getroffen (vgl. Bode/ Grabner, DB 1988, 2061, 2062). Lediglich der Grad der Konkretisierung, der an die Betriebszugehörigkeit des Dienstverpflichteten gekoppelt ist, ist in Anlehnung an die Pensionsrückstellungsbildung in die Regelung des § 5 Abs. 4 EStG aufgenommen worden. Das Erfordernis einer Unwiderruflichkeit bzw. Vorbehaltlosigkeit der Ver-

pflichtung des Dienstberechtigten kann entgegen der Ansicht des FG auch nicht den Begriffen „Verpflichtung“ und „Zusage“ entnommen werden. Unter das Tatbestandsmerkmal der „Verpflichtung“ i.S. der Vorschrift des § 5 Abs. 4 EStG fallen – anknüpfend an die Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB – ungewisse Verbindlichkeiten, deren Entstehung wahrscheinlich sein muss (dazu bereits unter II.2.), und somit grundsätzlich auch unter einem Vorbehalt gewährte Zusagen zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums. Im Übrigen handelt es sich auch bei einer Jubiläumszusage, die – wie in der Praxis üblich – häufig unter einem Vorbehalt erteilt wird (vgl. Reiserer, DB 1997, 426, 427 ff.), um eine Zusage i.S. des § 5 Abs. 4 EStG.

h) Die Zusage wurde in Form der Betriebsvereinbarung gemäß § 77 Abs. 2 Satz 1 des Betriebsverfassungsgesetzes auch schriftlich erteilt. 

## Bundesfinanzhof – Die neu anhängigen Verfahren

### Rechtsfragen

#### BFH, IV R 89/06

Gibt es eine gesetzliche Regelung, dass ein Antrag auf Änderung eines Folgebescheids, der nach Ablauf der Feststellungsfrist oder Festsetzungsfrist des Folgebescheids gestellt wurde, die bereits abgelaufene Feststellungs- oder Festsetzungsfrist hinsichtlich des Folgebescheids wieder in Lauf setzt und hemmt, weil die Feststellungsfrist des Grundlagenbescheids noch nicht abgelaufen ist? - Ist mit der in § 181 Abs. 5 S. 1 2. Halbs. AO 1977 getroffenen Regelung eine generelle Nichtanwendbarkeit des § 171 Abs. 10 AO 1977 für die Prüfung der Feststellungs- oder Festsetzungsfrist des maßgeblichen Folgebescheids gemeint? - Zulassung durch FG - Rechtsmittelführer: Verwaltung - AO § 171 Abs 10; AO § 171 Abs 3; AO § 175 Abs 1 Nr 1; AO § 181 Abs 5  
Vorgehend: Finanzgericht Düsseldorf, Entscheidung vom 3.7.2006 (11 K 2035/02 F)

#### BFH, IV R 90/05

Führt ein Wechsel von einer unmittelbaren atypisch stillen Beteiligung zu einer mittelbar atypisch stillen Beteiligung zu einem Unternehmerwechsel i.S. des § 10a S. 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG mit der Folge, dass der gewerbesteuerliche Verlustvortrag der atypisch stillen Gesellschaft zu versagen ist? - Gilt die einkommensteuerrechtliche Fiktion des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, wonach der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichzustellen ist, in vollem Umfang auch für die Gewerbesteuer? - Zulassung durch FG - Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger - GewStG § 10a S 3; GewStG § 2 Abs 5; EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2  
Vorgehend: Finanzgericht Berlin, Entscheidung vom 24.8.2005 (6 K 6080/02)

#### BFH, IV R 90/06

Gibt es eine gesetzliche Regelung, dass ein Antrag auf Änderung eines Folgebescheids, der nach Ablauf der Feststellungsfrist oder Festsetzungsfrist des Folgebescheids gestellt wurde, die bereits abgelaufene Feststellungs- oder Festsetzungsfrist hinsichtlich des Folgebescheids wieder in Lauf setzt und hemmt, weil die Feststellungsfrist des Grundlagenbescheids noch nicht abgelaufen ist? - Ist mit der in § 181 Abs. 5 S. 1 2. Halbs. AO 1977 getroffenen Regelung eine generelle Nichtanwendbarkeit des § 171 Abs. 10 AO 1977 für die Prüfung der Feststellungs- oder Festsetzungsfrist des maßgeblichen Folgebescheids gemeint? - Zulassung durch FG - Rechtsmittelführer: Verwaltung - AO § 171 Abs 10; AO § 171 Abs 3; AO § 175 Abs 1 Nr 1; AO § 181 Abs 5  
Vorgehend: Finanzgericht Düsseldorf, Entscheidung vom 3.7.2006 (11 K 2003/02 F)

#### BFH, IV R 91/05

Stellen die von einer auf dem Gebiet der Gaststättenverpachtung tätigen GbR aus den in den Pachtverträgen enthaltenen Regelungen über „Getränke- und Bierbezugsverpflichtungen“, eine „Mindestbezugsverpflichtung“ sowie einen sog. „Hausbesitzeranteil“ in Bezug auf Einspielergebnisse aus der Automatenaufstellung und Spielgeräteaufstellung entfalteten Aktivitäten „Vermittlungsleistungen“ der GbR dar, die mit der Vermittlungstätigkeit eines Handelsvertreters vergleichbar sind und zu einer Qualifizierung dieser Leistungen als gewerbliche Einkünfte führen? - Erfolgt eine gewerbliche Infizierung der Pachteinahmen, weil die Erzielung von Provisions-einnahmen als die das Gesamtbild prägende Haupttätigkeit beurteilt wird, obwohl die daraus erzielten Einnahmen lediglich 6,5 v.H. der Gesamteinnahmen ausmachen und werden die Gaststättengrundstücke damit auch zwingend notwendiges Betriebsvermögen der GbR? - Zulassung durch FG - Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger - EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1; EStG § 15 Abs 2 S 1; EStG § 15 Abs 3 Nr 1; EStG § 4 Abs 1; EStG § 5 Abs 1; GewStG § 2 Abs 1 S 2  
Vorgehend: Finanzgericht Baden-Württemberg, Entscheidung vom 9.5.2005 (4 K 150/02)

#### BFH, IV R 91/06

Wird zwischen Ehegatten eine Mitunternehmerschaft durch schlüssiges Handeln begründet, wenn die Ehefrau, nachdem dem Ehemann die Konzession zum Betreiben einer Gastwirtschaft entzogen wurde, selbst ein Gewerbe anmeldet, dem Pachtvertrag durch Übernahme aller Rechte und Pflichten beitrifft und die Unternehmerklärung gegenüber dem Finanzamt abgibt, um dadurch den



## Reschke-Verlag

Harrlachweg 4  
68163 Mannheim

## Bestellung



Ja, wir möchten ZSteu für **96,- Euro im Jahr** (zuzüglich Versandkosten und MwSt.) im Abonnement beziehen. Die Versandkosten betragen 1,- € pro Heft.

- Wir erhalten 25 Ausgaben pro Bezugszeitraum.
- Wir können ZSteu mit einer Frist von sechs Wochen zum Ende eines Kalendervierteljahres kündigen.
- Sollten wir zum Ende eines Bezugszeitraums nicht kündigen, verlängert sich unser Abonnement um ein weiteres Jahr. Das Kündigungsrecht bleibt hiervon natürlich unberührt.

Rechnungsadresse  Lieferadresse

abweichende Lieferadresse oder Korrektur

|  |  |
|--|--|
|  |  |
|--|--|

---

Datum / 1. Unterschrift des Bestellers

### Vertrauensgarantie

Ich bin darüber informiert worden, dass ich diese Bestellung innerhalb von 10 Tagen schriftlich beim Verlag widerrufen kann. Zur Wahrung der Frist genügt die rechtzeitige Absendung (Datum des Poststempels) des Widerrufs.

---

Datum / 2. Unterschrift des Bestellers