

# ZSteu<sup>®</sup>

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

Zeitschrift für Steuern & Recht 3. Jg. Heft 9 3. Mai 2006

## Schwerpunkte

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul  
und Dipl.-Hdl. Jörg Henkes

**Die Unvereinbarkeit der ursprünglichen steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes – Alterseinkünftegesetz** S. 180

BMF: ESt

**Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung** S. 188

OLG Koblenz: BGB / GG

**Fahrlässige Amtspflichtverletzung - Amtshaftungsklage – Anspruch auf Schadensersatz – Erstattung der Steuerberatungskosten für das Einspruchsverfahren** S. R-323

## ZSteu-Beiträge

Patriotismus?

Faber ... S. 179

Stefan Rolletschke

**Der Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO)** S. 184

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

BMF: UmwStG

Nichtanwendungserlass: Verlustübergang nach § 12 Abs. 3 UmwStG S. 200

## ZSteu-Rechtsprechung

BFH: EStG

**Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften** S. R-307

BFH: AO / InvZulG / EG

**Anspruch auf erhöhte Investitionszulage einer Personengesellschaft** S. R-312

BFH: EStG

**Erforderliche Angaben in ordnungsgemäßem Fahrtenbuch** S. R-316

BFH: EStG / EGV / FGO

**Steuerpflicht der Veräußerung einer Auslandsbeteiligung in 2001 gem. § 17 EStG i.d.F. des StSenKG** S. R-318

FG Köln: UStG

**Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit eines „Heilpraktikers für Psychotherapie“** S. R-325

EuGH: ESt Art. 39 EG

**Nationale Regelung, die die Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem unbeweglichem Vermögen beschränkt** S. R-327

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

Patriotismus?

Faber ...

S. 179

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul und Dipl.-Hdl. Jörg Henkes, Universität des Saarlandes, Saarbrücken

**Die Unvereinbarkeit der ursprünglichen steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes – Ursache und Anlass des Alterseinkünftegesetzes**

S. 180

Stefan Rolletschke, Regierungsdirektor, Alfter/Köln

**Der Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO)**

S. 184

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

### Bundesministerium der Finanzen

14.03.2006

IV B 2 - S 2242 - 7/06

Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung

S. 188

30.03.2006

IV B 2 - S 2242 - 15/06

**Nichtanwendungserlass:** Erbaueinandersetzung; Anschaffungskosten bei Übernahme von Verbindlichkeiten über die Erbquote hinaus; BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 – IX R 23/02 (**ZSteu 2005, R-164**)

S. 199

31.03.2006

IV A 7 - S 0623 - 6/06

Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Abs. 2 FGO) hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. aus Termingeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG

S. 200

07.04.2006

IV B 7 - S 1978b - 1/06

**Nichtanwendungserlass:** Verlustübergang nach § 12 Abs. 3 UmwStG; BFH-Urteil vom 31.5.2005 (I R 68/03, **ZSteu 2005, R-548**)

S. 200

### Oberfinanzdirektion Koblenz

20.02.2006

S 2221 A - St 32 3

Sonderausgaben; Kürzung des Vorwegabzugs; BFH-Rechtsprechung zu Mitgesellschaftern-Geschäftsführern einer GmbH

S. 200

## Bundesministerium der Finanzen

- 21.4.2006** Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) **S. 202**  
**Referentenentwürfe**

## ZSteu-Nachrichten

- Grundsteuer – die Sondervermögensteuer für Grundbesitzer **S. 202**

## Deutscher Steuerberaterverband

- 20.04.2006** Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer auf selbstgenutztes Wohneigentum **S. 202**  
**Pressemitteilung** bleiben bestehen

## Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

- 21.02.2006** Die deutsche Regelung, nach der die Berücksichtigung „negativer Einkünfte“ aus dem Ausland bei der Festsetzung des Steuersatzes ausgeschlossen ist, läuft dem Gemeinschaftsrecht zuwider Urteil in der Rechtssache C-152/03 (**ZSteu 2006, R-327**, in diesem Heft) **S. 203**  
**Pressemitteilung**

## Finanzgericht Köln

- 01.03.2006** Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit eines „Heilpraktikers für Psychotherapie“ **S. 203**  
**Pressemitteilung** (**ZSteu 2006, R-325** in diesem Heft)

## Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

- 18.04.2006** Deutsche Unternehmensbesteuerung – Spitzenbelastung im EU-Vergleich **S. 203**  
**Pressemitteilung**

## Bundessteuerberaterkammer

- 24.04.2006** BStBK appelliert an Politik: Bürokratieabbau konsequent vorantreiben **S. 204**  
**Pressemitteilung**

## Deutscher Bundestag

- 25.04.2006** Schweiz führt rund 67 Millionen Euro Zinssteuer an die EU ab **S. 204**  
**hib-Meldung**

### 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.

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

## ZSteu-Beiträge

### Leseproben aus ZSteu auf den folgenden Seiten

Bestellen Sie ZSteu beim Reschke Verlag Mannheim (Fax 06224/926472) oder unter [redaktion@zsteu.de](mailto:redaktion@zsteu.de). Einzelheft 10,- Euro zzgl. Versandkosten und MwSt.

Abonnieren Sie ZSteu zum **Abo-Niedrigpreis von 96,- €** für 25 Ausgaben zzgl. Versandkosten und MwSt.

### Bestellformular letzte Seite

Ihre ZSteu-Redaktion

Patriotismus?

## Faber ...

Der römische Dichter Horaz verstieg sich zu der Behauptung, es sei süß und ehrenvoll für das Vaterland zu sterben. Diese, von Horaz selbst wohl nicht ernst genommene Verbrämung des Patriotismus wurde immer wieder zur Doktrin für Diktaturen, zur Legitimation für Fanatismus. Weil nach Erich Fromm jeder Fanatismus aber den Verdacht nahe legt, dass er dazu dient, andere, und gewöhnlich die entgegengesetzten Impulse zu verdecken, sollte sich Patriotismus eigentlich erledigt haben. Indessen wurde er jetzt wieder aus der Mottenkiste der Historie ans Licht gezerrt. Zumindest für Unternehmer.

Der Vorwurf mangelnden Patriotismus kommt ausgerechnet aus den Reihen jener Partei, die – zumindest auf Parteitag – gern die Internationale anstimmt und sich auch sonst recht international geriert. Getroffen von diesem Vorwurf sollen sich Unternehmer fühlen, die hier keine Leute einstellen oder gar Arbeitnehmer entlassen und stattdessen Produktionen und Dienstleistungen in andere Länder verlagern. Weil sie in einer Zeit wachsender Globalisierung und der daraus resultierenden Wettbewerbssituation überleben wollen. Weil sie begriffen haben, dass Wirtschaft nur über Grenzen hinweg funktioniert. Das jedoch nicht sollen. Für die Leute, die mehr oder überhaupt Patriotismus fordern und gleichzeitig die Weltmeisterschaft im Export betonen, scheint die Illusion Platz gegriffen zu haben, dass Export wenig mit

Wettbewerb zu tun hat. Dass Export zu jedem Preis möglich ist, jeden Lohn verträgt, wenn er nur patriotisch ist. Das scheinen auch die Gewerkschaften so zu sehen, denen es gleichgültig ist, ob und wieviele Leute zusätzlich arbeitslos werden, wenn die Lohnforderungen zu hoch sind. Schließlich sind für Arbeitslose allein die unpatriotischen Unternehmer und Manager zuständig.

So einfach kann die Welt sein: An den Arbeitslosen ist der fehlende Patriotismus der Unternehmer schuld. Womit nicht nur die Gewerkschaften jede Forderung rechtfertigen können, sondern sich auch Politiker aus der Affäre ziehen. Mehr Arbeitsplätze schafft also nur mehr Patriotismus. Vorausgesetzt allerdings, es findet sich einer, der den unpatriotischen Unternehmern sagt, welche Form von Patriotismus denn ihr Unternehmen nicht nur am Leben halten soll, sondern im internationalen Wettbewerb bestehen und wachsen lässt.

Der Verweis auf mangelnden Patriotismus ist aber nicht mehr als eine hohle Phrase. Er ist der Versuch einiger Politiker, Leute abzulenken, sich aus der Verantwortung zu stehlen. Zu hoffen ist nur, dass die Wirtschaft dadurch nicht Schaden leidet. Denn Patriotismus im Sinne von Horaz wäre gewiss das Letzte, was mit der entfachten Debatte erreicht werden darf. ✎

Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul und Dipl.-Hdl. Jörg Henkes, Universität des Saarlandes, Saarbrücken

# Die Unvereinbarkeit der ursprünglichen steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes – Ursache und Anlass des Alterseinkünftegesetzes

## 1. Einleitung

Mit seinem Urteil vom 6. März 2002<sup>1</sup> hat das Bundesverfassungsgericht die bis zum In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes<sup>2</sup> zum 1. Januar 2005 bestehenden Regelungen hinsichtlich der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Renten und Pensionen als mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar festgestellt<sup>3</sup> und den Gesetzgeber gleichzeitig verpflichtet, eine Neuregelung zu treffen. Aus diesem Anlass wurde vom damaligen Finanzminister HANS EICHEL die Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (sog. „Rürup-Kommission“) mit dem Auftrag eingesetzt, einen umfassenden Lösungsvorschlag zu entwickeln.<sup>4</sup> Auf der Grundlage dieses Lösungsvorschlags wurde schließlich das Alterseinkünftegesetz mit Wirkung ab dem 01.01.2005 verabschiedet. Im Rahmen dieses Beitrages wird die Ausgangssituation, insbesondere die steuerliche (Ungleich-)Behandlung von Renten und Pensionen, aber auch der Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen vor In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes dargestellt.



Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul



Dipl.-Hdl. Jörg Henkes

## 2. Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen

Vor In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes wurde innerhalb der als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nicht weiter unterschieden (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F.).<sup>5</sup> Zu diesen zählten vor allem (Arbeitnehmer-) Beiträge zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen, zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an die Bundesagentur für Arbeit (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F.).<sup>6</sup> Gleiches galt für Beitragszahlungen in die landwirtschaftliche Alterskasse<sup>7</sup> oder in ein berufsständisches Versorgungswerk (z.B.

	Einzelveranlagung	Zusammenveranlagung
1. Vorwegabzug für Versicherungsbeiträge Kürzung um 16 % der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (ohne Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 EStG a.F.) und aus Mandatsausübung (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F.)	3.068 €	6.136 €
2. Grundhöchstbetrag für die verbleibenden Versicherungsbeiträge (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F.)	1.334 €	2.668 €
3. Zusätzlicher Höchstbetrag für Beiträge zur privaten Pflegezusatzversicherung für Steuerpflichtige, die nach dem 31.12.1957 geboren sind (§ 10 Abs. 3 Nr. 3 EStG a.F.)	184 €	368 €
4. Hälfziger Höchstbetrag (§ 10 Abs. 3 Nr. 4 EStG a.F.): 50 % der nach den Nrn. 1-3 noch nicht berücksichtigten Vorsorgeaufwendungen; max. 50 % des Grundhöchstbetrags	667 €	1.334 €
5. Max. berücksichtigungsfähige Vorsorgeaufwendungen	5.253 €	10.506 €
6. Dafür nachzuweisen	5.920 €	11.840 €

Abbildung 1: Allgemeines Berechnungsschema zur Höchstbetragsrechnung für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 EStG a.F.<sup>9</sup>

1 Vgl. BVerfG-Urteil vom 06.03.2002, BStBl II 2002, S. 618.

2 Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG) vom 05.07.2004, BStBl I 2004, S. 554.

3 Im Kern stand in der Kritik, dass Pensionen bis dahin voll zu versteuern waren, während gesetzliche Renten nur mit den sog. Ertragsanteilen zur Besteuerung herangezogen wurden; vgl. dazu SCHOOR, HANS WALTER: Besteuerung von Renten ab 2005, SteuerStud 2005, S. 165-172, s.b.S. 165.

4 Vgl. zu diesem Lösungsvorschlag Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, Schriftenreihe des BMF, Bd. 74, Berlin 2003, S. 1.

5 Vgl. auch MYBEN, MICHAEL: Das Alterseinkünftegesetz. Die steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 EStG, NWB Nr. 50 vom 06.12.2004, Fach 3, S. 13095-13118, s.b.S. 13096; WAGNER, GERT: Die neue Renten- und Pensionsbesteuerung, Regensburg/Berlin 2004, S. 21.

6 Vgl. dazu weiterführend KUßMAUL, HEINZ: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München/Wien 2003, S. 326.

7 Vgl. dazu weiterführend NIERMANN, WALTER/RISTHAUS, ANNE: Zwei wichtige Verwaltungsanweisungen zu den steuerlichen Änderungen bei der privaten Altersvorsorge sowie der betrieblichen Altersvorsorge durch das Alterseinkünftegesetz – Die BMF-Schreiben vom 17.11.2004 und vom 24.02.2005 mit Anmerkungen –, DB 2005, Beilage Nr. 2/2005, S. 5.

8 Vgl. weiterführend NIERMANN, WALTER/RISTHAUS, ANNE: a.a.O., S. 5 ff.; vgl. zu den in Frage kommenden Vereinigungen auch MYBEN, MICHAEL: Das Alterseinkünftegesetz..., a.a.O., S. 13098.

9 Entnommen aus KUßMAUL, HEINZ: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl., München/Wien 2006, S. 297.

Ärzte- oder Rechtsanwaltskammer).<sup>8</sup> Zu den abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen zählten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. auch die (vollen) Beiträge zu Risikolebensversicherungen und Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht sowie 88 % der Beiträge zu bestimmten Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und bestimmten Kapitallebensversicherungen. Die Abzugsfähigkeit der Summe sämtlicher Vorsorgeaufwendungen war der Höhe nach durch eine mehrstufige Höchstbetragsrechnung gem. § 10 Abs. 3 EStG a.F. begrenzt (vgl. Abbildung 1).

Stefan Rolletschke, Regierungsdirektor, Alfter/Köln

## Der Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO)

### I. Besonderheiten des Ordnungswidrigkeitenrecht

Eine Steuerverkürzung kann nicht nur vorsätzlich begangen werden (dann in Form einer Steuerhinterziehung, § 370 AO), sondern auch fahrlässig (in der Form der leichtfertigen Steuerverkürzung, § 378 AO). Im Unterschied zur vorsätzlichen Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO gibt es bei der leichtfertigen Steuerverkürzung keinen Versuch. Eine Versuchsstrafbarkeit erfordert nämlich einen auf Tatbestandsverwirklichung gerichteten Tatentschluss. Ein solcher kann bei Fahrlässigkeitsdelikten gerade nicht bestehen. Anders als das Strafrecht unterscheidet das Ordnungswidrigkeitenrecht nicht zwischen Täter und Teilnehmer. Es gilt insoweit vielmehr der „Einheitstäter“-Begriff des § 14 OWiG. Danach wird jeder als Täter angesehen, der einen ursächlichen Beitrag zur Tatbestandsverwirklichung geleistet hat, unabhängig vom sachlichen Gewicht seines Beitrags.<sup>1</sup>

### II. Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO

- objektiver Tatbestand
  - tauglicher Täter (vgl. III.1.)
  - Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs i.S.d. § 370 Abs. 4 AO (vgl. III.2.)
  - durch Vornahme einer Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 AO (vgl. III.3.-4.)
- subjektiver Tatbestand
  - Leichtfertigkeit (vgl. III.5.)

### III. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale

#### 1. „Besonderer“ Täterkreis

§ 378 Abs. 1 Satz 1 AO begrenzt den **Kreis der tauglichen Täter** ausdrücklich auf „Steuerpflichtige“ und „Personen, die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen“. Die leichtfertige Steuerverkürzung ist insoweit also **Sonderdelikt**.<sup>2</sup> Für außerhalb dieses Täterkreises stehende Personen kommt eine Tatbeteiligung i.S.d. § 14 Abs. 1 OWiG nicht in Betracht.<sup>3</sup>

„Steuerpflichtiger“ i.S.d. §§ 378 Abs. 1 Satz 1, 33 Abs. 1 AO sind insbesondere **Steuerschuldner**<sup>4</sup>, **Steuerhaftende**<sup>5</sup>, **Steuerentscheidungspflichtige**<sup>6</sup> und **Steuererklärungspflichtige** (§ 149 Abs. 1 AO)<sup>7</sup>. § 33 Abs. 2 AO grenzt den Begriff des Steuerpflichtigen negativ ab. Die dortige Aufzählung ist allerdings nicht abschließend<sup>8</sup>, so dass auch Bevollmächtigte und Beistände<sup>9</sup> oder zur Steuerfestsetzung, Erhebung oder Beitreibung verpflichtete Finanzbeamte keine Steuerpflichtigen sind.<sup>10</sup>

„Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ handelt jeder, dessen Tun oder pflichtwidriges Unterlassen mit den steuerrechtlichen Pflichten eines Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht.<sup>11</sup> Hierzu zählen auch **Bevollmächtigte** und **Beistände** (§ 80 AO), vor allem Rechtsanwälte, Notare und Angehörige steuerberatender Berufe.

Werden Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- oder Buchführungsgesellschaften tätig, so wird die Steuerberatung nicht durch die Gesellschaft selbst erbracht, sondern durch die handelnden natürlichen Personen (§§ 60 StBerG, 44 WPO). Nur diese können taugliche Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung sein.<sup>12</sup> Verletzt der Gesellschaftsvorstand oder Geschäftsführer

allerdings seine Aufsichtspflichten, so kann dies einen eigenen Bußgeldtatbestand (§ 130 OWiG) erfüllen.<sup>13</sup> Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen können aber auch selbständige **Hilfspersonen des Steuerpflichtigen** handeln.<sup>14</sup> Da für die Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen lediglich ein Zusammenhang mit der Erfüllung bzw. Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten

eines Steuerpflichtigen erforderlich ist, kommt es insoweit nicht auf das Bestehen wirksamer Rechtsverhältnisse zwischen dem Täter und dem Steuerpflichtigen an.<sup>15</sup>

#### 2. Taterfolg

Durch diese **Verweisung** des § 378 Abs. 1 Satz 2 AO auf § 370 Abs. 4 AO entspricht der Taterfolg der leichtfertigen Steuerverkürzung dem der vorsätzlichen Steuerhinterziehung (vgl. ROLLETSCHKE, ZSteu 2006, S. 33).

#### 3. Tathandlung

§ 378 AO 1977 verweist auch insoweit (lediglich) auf § 370 AO. Die in § 370 Abs. 1 AO genannten Tathandlungsalternativen gelten daher auch für die leichtfertige Steuerverkürzung (vgl. ROLLETSCHKE, ZSteu 2006, S. 33).

#### a. Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Bei der Tathandlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ergeben sich gegenüber § 370 AO grundsätzlich keine Abweichungen.

Umstritten ist allerdings, ob ein Dritter eine taugliche Tathandlung begehen kann, wenn sein Verhalten zwar letztlich zu einer Steuerverkürzung führt, er aber gegenüber den Finanzbehörden gar nicht in Erscheinung getreten ist. Von besonderer praktischer Bedeutung ist dies beim **Tätigwerden von Angehörigen der steuerbe-**



Stefan Rolletschke,  
Alfter/Köln

1 Vgl. SCHÖNKE/SCHRÖDER, StGB, 26. Auflage 2001, StGB, 26. Auflage 2001, vor §§ 25 ff. Rz. 11.

2 Vgl. VON BRIEL/EHLSCHIED, Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2001, § 1 Rz. 498.

3 Vgl. FRANZEN/GAST/JOECKS, Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005, § 378 Rz. 9.

4 Vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 4.

5 Vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 5 ff.

6 Vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 8 f.

7 Vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 10.

8 Vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 18 ff.

9 Vgl. PUMP/LEIBNER, AO, Loseblattsammlung, § 33 Rz. 22.

10 Vgl. FRANZEN/GAST/JOECKS, Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005, § 378 Rz. 6.

11 Vgl. FRANZEN/GAST/JOECKS Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005, § 378 Rz. 12.

12 Vgl. FRANZEN/GAST/JOECKS, Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005, § 378 Rz. 13, 18; KOHLMANN, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 378 Rz. 17.

13 Vgl. FRANZEN/GAST/JOECKS, Steuerstrafrecht, 6. Auflage 2005, § 378 Rz. 18, § 377 Rz. 53 f.

14 Vgl. ROLLETSCHKE, Die Steuerhinterziehung, 1. Auflage 2004, Rz. 234.

15 Vgl. KOHLMANN, Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, § 378 Rz. 19.

# ZSteu-Verwaltungsanweisungen

## Bundesministerium der Finanzen

### Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung

BMF, Schreiben vom 14. März 2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung auf der Grundlage des BFH-Beschlusses vom 5. Juli 1990 (BStBl II S. 837) Folgendes:

#### Inhaltsübersicht

	Tz.
<b>A. Allgemeines</b>	1
<b>B. Zurechnung der laufenden Einkünfte zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung</b>	2 - 9
1. Allgemeines	2
2. Zurechnung laufender Gewinneinkünfte	3 - 5
3. Zurechnung laufender Überschusseinkünfte	6
4. Beendigung der Erbengemeinschaft und rückwirkende Zurechnung der laufenden Einkünfte	7 - 9
<b>C. Erbauseinandersetzung durch Aufteilung des Nachlasses</b>	10 - 36
I. Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen	10 - 21
1. Teilung ohne Abfindungszahlungen	10 - 13
a) Allgemeines	10
b) Gewinnrealisierung nach den Grundsätzen über die Betriebsaufgabe	11
c) Buchwertfortführung bei Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen der Miterben	12
d) Ansatz bei Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen	13
2. Teilung mit Spitzen- oder Wertausgleich	14 - 21
a) Allgemeines	14 - 17
b) Übernahme von Verbindlichkeiten über die Erbquote hinaus	18
c) Buchwertfortführung im Zusammenhang mit Abfindungszahlungen	19 - 21
II. Erbauseinandersetzung über Privatvermögen	22 - 31
1. Teilung ohne Abfindungszahlungen	22 - 25
a) Allgemeines	22
b) Behandlung von Nachssverbindlichkeiten	23 - 25
2. Teilung mit Abfindungszahlungen	26 - 31
a) Allgemeines	26 - 27
b) Aufteilung von Abfindungszahlungen	28 - 29
c) Behandlung liquider Mittel des Nachlasses	30
d) AfA-Bemessungsgrundlage und AfA-Satz nach Erbauseinandersetzung	31
III. Erbauseinandersetzung über einen Mischnachlass	32 - 37
1. Teilung ohne Abfindungszahlungen	32 - 35
a) Allgemeines	32
b) Schaffung von Privatvermögen im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Auseinandersetzung	33
c) Behandlung von Nachssverbindlichkeiten bei Mischnachlässen, insbesondere Schuldzinsenabzug	34 - 35
2. Teilung mit Abfindungszahlungen	36
<b>D. Entgeltliche und unentgeltliche Übertragung eines Erbteils</b>	37 - 47
1. Allgemeines	37
2. Zum Nachlass gehört nur Betriebsvermögen	38 - 39
a) Schenkung eines Erbteils	38
b) Verkauf eines Erbteils	39
3. Zum Nachlass gehört nur Privatvermögen	40 - 43
a) Schenkung eines Erbteils	40
b) Verkauf eines Erbteils	41 - 43
4. Mischnachlass	44 - 47
a) Schenkung eines Erbteils	45
b) Verkauf eines Erbteils	46 - 47
<b>E. Ausscheiden eines Miterben</b>	48 - 52
1. Allgemeines	48
2. Ausscheiden ohne Abfindung	49
3. Ausscheiden gegen Barabfindung	50
4. Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	51 - 52
a) Grundsatz	51
b) Buchwertfortführung	52
<b>F. Erbauseinandersetzung durch Veräußerung des Nachlasses</b>	53 - 55
1. Allgemeines	53
2. Betriebsvermögen	54
3. Privatvermögen	55
<b>G. Teilerbauseinandersetzung</b>	56 - 59
1. Behandlung wie Gesamtauseinandersetzung	56 - 57
2. Behandlung von umgekehrten Abfindungen	58 - 59
<b>H. Vermächtnisse, Vorausvermächtnisse, Teilungsanordnung</b>	60 - 68
1. Steuerliche Auswirkungen von Vermächtnissen	60 - 63
2. Besonderheiten bei Vorausvermächtnissen	64 - 66
3. Steuerliche Auswirkungen von Teilungsanordnungen	67 - 68
<b>I. Sonderfragen</b>	69 - 82
I. Erfolge bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft	69 - 74
1. Fortsetzung der Gesellschaft durch die übrigen Gesellschafter oder Auflösungsklausel	69
2. Eintrittsklausel	70
3. Einfache Nachfolgeklausel	71
4. Qualifizierte Nachfolgeklausel	72 - 74
II. Sonderfragen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	75 - 82
1. Erfolge im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	75 - 81
2. Behandlung von Abfindungen, die das Kapitalkonto unterschreiten	82
<b>J. Übergangsregelung</b>	83
<b>A. Allgemeines</b>	
<b>[1]</b> Mit dem Tod des Erblassers geht der gesamte Nachlass unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleinerben oder die Erbengemeinschaft über. Der Nachlass ist Gesamthandsvermögen der Erben (§ 1922 BGB). Die Erbengemeinschaft wird bis zu ihrer Auseinandersetzung (§ 2042 BGB) steuerlich bei den Überschusseinkünften wie eine Bruchteilsgemeinschaft (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) und bei den Gewinneinkünften als Mitunternehmerschaft behandelt.	
Die steuerlichen Grundsätze zur Erbauseinandersetzung sind auch auf Abfindungszahlungen infolge eines gerichtlichen Vergleichs an angebliche Miterben anzuwenden (BFH-Urteil vom 14. März 1996 - BStBl II S. 310). Ein Erbprätendent mit möglichem Pflichtteilsanspruch, der zur Vermeidung weiterer Streitigkeiten Wirtschafts-	

güter aus dem Nachlass erhält, ist steuerlich wie ein Erbe zu behandeln (BFH-Urteil vom 13. Februar 1997 – BStBl II S. 535).

## B. Zurechnung der laufenden Einkünfte zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung

### 1. Allgemeines

[2] Sowohl für den Bereich des Betriebsvermögens als auch für den Bereich des Privatvermögens bilden Erbfall und Erbauseinandersetzung keine rechtliche Einheit. Hinterlässt ein Erblasser mehrere Erben, geht sein Vermögen mit dem Tod im Ganzen auf die Erben über und wird bei ihnen zu gemeinschaftlichem Vermögen. Die Miterben verwalten den Nachlass gemeinsam und können über Nachlassgegenstände nur gemeinschaftlich verfügen. Die Erbengemeinschaft kann unbegrenzt bestehen bleiben. Das Ergebnis ihrer Betätigung wird Bestandteil des gemeinschaftlichen Vermögens. Hieraus ergeben sich Folgerungen für das Entstehen und die Zurechnung von steuerlichen Einkünften bei den Miterben.

### 2. Zurechnung laufender Gewinneinkünfte

[3] Gehört ein gewerbliches, freiberufliches oder land- und forstwirtschaftliches Unternehmen zum Nachlass, geht es mit dem Erbfall auf die Erbengemeinschaft über (§ 1922 BGB). Sämtliche Miterben werden - abgesehen von bestimmten Sonderfällen (siehe Tz. 69 ff.) - Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Aufgrund ihrer Stellung als Miterben tragen sie ein Mitunternehmerisiko und können Mitunternehmerinitiative entfalten. Diese Beurteilung hängt nicht von der Länge des Zeitraums ab, in dem die Erbengemeinschaft das Unternehmen weiterführt. Auch wenn die Erben ein Unternehmen frühzeitig nach dem Erbfall abwickeln und einstellen oder es auf eine andere Person übertragen, haben sie zunächst die Eigenschaft von Mitunternehmern erlangt und behalten diese bis zur Betriebsbeendigung oder Auseinandersetzung über den Betrieb. Als solche beziehen die Erben ihre Einkünfte kraft eigener Verwirklichung des Einkünfortatbestandes. Die laufenden Einkünfte sind den einzelnen Miterben als Mitunternehmer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, der sich bei den Miterben grundsätzlich nach ihren Erbteilen bestimmt (§ 2038 Abs. 2, § 743 Abs. 1 BGB). Zur rückwirkenden Zurechnung laufender Einkünfte vgl. Tz. 7 ff., zur Zurechnung der Einkünfte an einen Vermächtnisnehmer als wirtschaftlichem Eigentümer eines Gewerbebetriebes vgl. Tz. 61.

[4] Gehört zu einem Nachlass neben einem Gewerbebetrieb ein der selbständigen Arbeit

dienendes Betriebsvermögen, ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Privatvermögen, findet § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sog. Abfärberegulung) keine Anwendung.

[5] Ist der Erblasser selbständig tätig i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gewesen, erzielt die Erbengemeinschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 EStG allerdings nur dann, wenn keine berufsfremden Erben an der Erbengemeinschaft beteiligt sind. Berufsfremd ist, wer nicht die erforderliche freiberufliche Qualifikation besitzt. Ist zumindest ein Miterbe berufsfremd, erzielt die Erbengemeinschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ist mit dem Übergang eines freiberuflichen Betriebsvermögens auf Grund fehlender Qualifikation des Erben, Miterben oder Vermächtnisnehmers eine Umqualifizierung des bisher freiberuflichen Vermögens in gewerbliches Betriebsvermögen und eine entsprechende Umqualifizierung der aus dem Betrieb erzielten Einkünfte verbunden, kommt es nicht zu einer Betriebsaufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 12. März 1992, BStBl 1993 II S. 36).

### 3. Zurechnung laufender Überschusseinkünfte

[6] Hat der Erblasser Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus vermietetem oder verpachtetem Vermögen gehabt, wird dieses Vermögen nach dem Erbfall durch die Erbengemeinschaft zur Nutzung oder zum Gebrauch überlassen. Die Miterben bestimmen über die Verwendung des Vermögens, ihnen fließt der Vermögensertrag zu. Sie verwirklichen damit gemeinsam den Tatbestand der Einkünfterzielung nach §§ 20 oder 21 EStG. Die erzielten Einkünfte werden ihnen grundsätzlich nach ihren Erbanteilen zugerechnet (§ 2038 Abs. 2, § 743 Abs. 1 BGB).

### 4. Beendigung der Erbengemeinschaft und rückwirkende Zurechnung der laufenden Einkünfte

[7] Die Einkünfterzielung durch die Erbengemeinschaft und damit die Zurechnung der laufenden Einkünfte an die Miterben findet ihr Ende, soweit sich die Miterben hinsichtlich des gemeinsamen Vermögens auseinandersetzen.

[8] In den Fällen der Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften – auch in den Fällen der Auseinandersetzung einer Mitunternehmerschaft – ist eine steuerlich unschädliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls in engen Grenzen anzuerkennen, da die Erbengemeinschaft eine gesetzliche Zufallsgemeinschaft ist, die auf Teilung angelegt ist. Bei der Auseinandersetzungvereinbarung wird in der Regel eine rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte für sechs Monate anerkannt. Die Frist beginnt mit

dem Erbfall. In diesen Fällen können die laufenden Einkünfte daher ohne Zwischenzurechnung ab dem Erbfall ungeschmälert dem die Einkünftequelle übernehmenden Miterben zugerechnet werden. Dies gilt auch bei Teilauseinandersetzungen. Liegt eine Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) des Erblassers vor und verhalten sich die Miterben tatsächlich bereits vor der Auseinandersetzung entsprechend dieser Anordnung, indem dem das Unternehmen fortführenden Miterben die Einkünfte zugeordnet werden, ist eine rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte auch über einen längeren Zeitraum, der sich an den Umständen des Einzelfalles zu orientieren hat, vorzunehmen. Soweit laufende Einkünfte rückwirkend zugerechnet werden, ist die Auseinandersetzung steuerlich so zu behandeln, als ob sich die Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall auseinandergesetzt hätte (Durchgangserwerb der Erbengemeinschaft). Solange die Teilungsanordnung von den Erben vor der Auseinandersetzung beachtet wird, sind die Veranlagungen vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO durchzuführen.

[9] Allerdings reicht es nicht aus, wenn die Miterben innerhalb der Frist lediglich den Entschluss fassen, sich auseinanderzusetzen. Vielmehr muss innerhalb der Frist eine klare und rechtlich bindende Vereinbarung über die Auseinandersetzung und ihre Modalitäten vorliegen. Diese Auseinandersetzungsvereinbarung muss den Übergang von Nutzungen und Lasten für die von dieser Auseinandersetzung betroffenen Wirtschaftsgüter auf den Zeitpunkt des Erbfalls festlegen; sie muss auch tatsächlich durchgeführt werden. Soweit noch eine Wertfindung erforderlich ist, kann diese jedoch auch außerhalb der Frist erfolgen.

## C. Erbauseinandersetzung durch Aufteilung des Nachlasses

### I. Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen

#### 1. Teilung ohne Abfindungszahlungen

##### a) Allgemeines

[10] Gehört zum Nachlass nur Betriebsvermögen und wird der Nachlass ohne Zahlung von Abfindungen real geteilt, ist die Aufteilung kein entgeltlicher Vorgang, da es sich weder um einen Tausch von (Miteigentums-)Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Nachlasses noch um einen Tausch eines Gesamthandsanteils gegen Alleineigentum an den zugeteilten Wirtschaftsgütern, sondern um die Erfüllung des durch die Auseinandersetzungsvereinbarung konkretisierten gesetzlichen Auseinandersetzungsanspruchs handelt. Durch die Aufteilung



- ausschließlich Ehegatten an einer GmbH beteiligt sind,
- nur einer der Ehegatten zur Geschäftsführung berufen ist,
- dieser geschäftsführende Ehegatte aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung sozialversicherungsrechtlich nicht als Arbeitnehmer anzusehen ist und
- diesem geschäftsführenden Ehegatten eine Altersversorgung zugesagt worden ist,

bitte ich, bis zur Entscheidung des BFH über das gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 02.12.2004 (EFG 2005 S. 696) anhängige Revisionsverfahren (Az. X R 3/05) weiterhin offen zu halten (Ruhen gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO; gegen die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung bestehen keine Bedenken).

Das FG Baden-Württemberg hat mit dem vorbezeichneten Urteil entschieden, dass dem geschäftsführenden Ehegatten der Vorwegabzug ungekürzt zu gewähren sei, weil es bei zusammen veranlagten Ehegatten keinen Unterschied mache, ob der anwartschaftsberechtigte Stpfl. selbst oder sein Ehegatte auf vermögenswerte Rechtspositionen verzichte.

### 3. Beweislastverteilung

Der GT-GF mit Anwartschaft auf Altersversorgung, der eine Kürzung des Vorwegabzugs bzw. des Höchstbetrages vermeiden will, trägt die Beweislast dafür, dass er für sein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung wirtschaftlich betrachtet selbst aufkommen muss.

Vor diesem Hintergrund muss der betreffende GT-GF die Beteiligungsverhältnisse und die vorhandenen Versorgungszusagen seinem Wohnsitzfinanzamt darlegen. Fehlende Angaben sowie Anstellungsverträge nebst (ggf. separat geregelt)

ter) Versorgungszusage sind anzufordern. Entspricht hiernach die zugesagte Altersversorgung der quotalen Beteiligung oder fällt diese im Verhältnis zur quotalen Beteiligung geringer aus, ist in Anwendung der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich davon auszugehen, dass der betreffende GT-GF seine Alterssicherung letztlich durch eigene Beitragsleistungen finanziert.

Übersteigt die zugesagte Altersversorgung die quotale Beteiligung, hat dies grundsätzlich eine Kürzung des Vorwegabzugs sowie des Höchstbetrages zur Folge. Dem Steuerpflichtigen bleibt es jedoch unbenommen Unterlagen vorzulegen, aus denen sich bei vorausschauender typisierender Betrachtung ein Aufwand der GmbH zum Aufbau der Altersversorgung entsprechend seiner quotalen Beteiligung ergibt (z.B. versicherungsmathematisches Gutachten). Die Höhe der Pensionsrückstellung am Bilanzstichtag der GmbH bzw. die Höhe der jährlichen Zuführung im Veranlagungsjahr sind hierbei unerheblich. Entscheidend ist vielmehr nur der Gesamtaufwand, der bei der GmbH für die Finanzierung der Anwartschaft bis zum Eintritt des Versorgungsfalles voraussichtlich anfallen wird.

### 4. Umfang der maschinellen Vorläufigkeit

Zur Frage des Umfangs der maschinellen Vorläufigkeit im Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit des beschränkten Abzugs von Vorsorgeaufwendungen verweise ich auf die weiterhin gültige Kurzinformatio Nr. 64/04 vom 29.9.2004. Einsprüche gegen abgelehnte Änderungsanträge nach § 165 Abs. 2 AO ruhen wegen des beim BFH unter dem Aktenzeichen X R 9/05 anhängigen Revisionsverfahrens (Vorinstanz Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22.2.2005, EFG 2005 S. 1019).

Hinweis: Zur Steuerung der Kürzung des Vorweg-

abzugs mittels Kz. 87/88.15 bzw. zur Steuerung der Kürzung des Höchstbetrages mittels Kz. 52.51/52 vgl. Rdvfg. vom 7.2.2006. ✎

## Bundesministerium der Finanzen

### Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

#### BMF, 21.4.2006, Referentenentwürfe

Den Schwerpunkt des Referentenentwurfs bildet die Umsetzung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat vom 23.7.1990 (ABL. Nr. L 225 S. 1), zuletzt geändert durch Richtlinie 2005/19/EG vom 17.2.2005 (ABL. Nr. L 58 S. 19), sowie die Anpassung nationaler Vorschriften des Steuerrechts auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen im Bereich des sekundären Gemeinschaftsrechts.

Auf der Website des BMF ist unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) zu finden:

Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG). ✎

## Grundsteuer – die Sondervermögensteuer für Grundbesitzer

In ZSteu – Heft 7/2006 wurde auf Seite 136 die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 311/06 gegen die Erhebung der Grundsteuer abgedruckt.

Der Beschwerdeführer – Herr Dipl.-Kfm. Josef Beck – hat der ZSteu-Redaktion mitgeteilt, dass die zweite Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch die Richterin Haas und die Richter Hömig und Bryde die Verfassungsbeschwerde mit einstimmigen Beschluss vom 3.3.2006 nicht zur Entscheidung angenommen hat. Die Entscheidung ist unanfechtbar.

## ZSteu-Nachrichten

Eine Begründung der Entscheidung wurde dem Beschwerdeführer nicht gegeben. ✎

### Deutscher Steuerberaterverband

#### Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer auf selbstgenutztes Wohneigentum bleiben bestehen

##### DStV, Pressemitteilung vom 20.04.2006

Die gegen das gesamte Grundsteuerverfahren gerichtete Verfassungsbeschwerde (1 BvR

311/06) wurde vom Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 3.3.2006 nicht zur Entscheidung angenommen. Widersprüche und Einsprüche gegen Grundsteuer- und Einheitswertbescheide sowie Anträge auf Herabsetzung oder Aufhebung des Grundsteuermessbetrags, die sich ausschließlich auf dieses Verfahren stützen, werden daher voraussichtlich abschlägig beschieden werden.

Weiter anhängig ist dagegen die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1644/05, die sich gegen die Grundsteuer auf selbstgenutztes Wohneigentum richtet. Der vom DStV erstellte Musterrechtsbehelf steht Mitgliedern der Steuerberaterverbände kostenlos in der Datenbank StBdirekt zur Verfügung. ✎

## Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

### Die deutsche Regelung, nach der die Berücksichtigung „negativer Einkünfte“ aus dem Ausland bei der Festsetzung des Steuersatzes ausgeschlossen ist, läuft dem Gemeinschaftsrecht zuwider

EuGH, Pressemitteilung vom 21.02.2006

Urteil in der Rechtssache C-152/03 (ZSteu 2006, R-327, in diesem Heft)

Hans-Jürgen Ritter-Coulais und Monique Ritter-Coulais / Finanzamt Germersheim

Gebietsfremde Arbeitnehmer werden durch die deutsche Regelung ungünstiger behandelt als Arbeitnehmer, die in Deutschland im eigenen Haus wohnen.

Die Eheleute Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais erzielten in Deutschland Einkünfte als Lehrer an einem Gymnasium, wohnten aber in einem eigenen Einfamilienhaus in Frankreich.

Sie beehrten für die Festsetzung des Steuersatzes der Steuern, die sie für das Steuerjahr 1987 schuldeten, die Berücksichtigung negativer Einkünfte (Verluste) wegen der Selbstnutzung ihres Wohnhauses. Die genannten negativen Einkünfte gehören zu den Einkünften aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens, die nach dem Abkommen zwischen Deutschland und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen nur in dem Staat, in dem dieses Vermögen belegen ist – im Ausgangsverfahren: in Frankreich – besteuert werden können. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen schränkt dieser Umstand das Recht Deutschlands allerdings nicht ein, diese Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für in diesem Mitgliedstaat geschuldete Steuern zu berücksichtigen.

So berücksichtigt die deutsche Steuerverwaltung nach dem Einkommensteuergesetz (in seiner 1987 geltenden Fassung) ausländische Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes. Dieses Gesetz sieht jedoch vor, dass, wenn positive Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem unbeweglichen Vermögen fehlen, entsprechende Verluste weder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen sind.

Nachdem ihr Antrag bei der Finanzverwaltung und ihre Klage beim Finanzgericht erfolglos

geblieben waren, legten die Eheleute Ritter-Coulais Revision an den Bundesfinanzhof ein, der dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften Fragen vorgelegt hat.

Der Gerichtshof erinnert zunächst daran, dass die Freizügigkeit die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern soll und Maßnahmen entgegensteht, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen.

Nach der deutschen Regelung hatten allerdings Personen, die wie die beiden Eheleute Ritter-Coulais in Deutschland arbeiteten, aber im eigenen Haus in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, in Ermangelung positiver Einkünfte – anders als Personen, die in Deutschland arbeiteten und dort im eigenen Haus wohnten – keinen Anspruch darauf, dass bei der Festsetzung ihres Einkommensteuersatzes die Verluste berücksichtigt wurden, die mit der Nutzung ihres Hauses verbunden waren. Somit werden gebietsfremde Arbeitnehmer durch die deutsche Regelung ungünstiger behandelt als Arbeitnehmer, die in Deutschland im eigenen Haus wohnen.

Diese ungünstige Behandlung der gebietsfremden Steuerpflichtigen ist nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, in das sich die genannte Regelung einfügt. Der Gerichtshof stellt daher fest, dass das Gemeinschaftsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in einem Mitgliedstaat beziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes für diese Einkünfte in diesem Staat Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, die sich auf ein von ihnen selbst zu Wohnzwecken genutztes Wohnhaus in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, während positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich eines solchen Hauses berücksichtigt würden. ✎

## Finanzgericht Köln

### Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit eines „Heilpraktikers für Psychotherapie“

FG Köln, Pressemitteilung vom 01.03.2006

Auch die Tätigkeit eines Heilpraktikers, dessen Zulassung sich auf den Bereich der Psycho-

therapie beschränkt, ist von der Umsatzsteuer befreit. Dies hat der 10. Senat des Finanzgerichts Köln mit Urteil vom 19.1.2006 – Az.: 10 K 5354/02 (ZSteu 2006, R-325, in diesem Heft) entschieden. Der Senat beurteilte die Tätigkeit als steuerfreie „Heilbehandlung“ im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG. Dass die Behandlungskosten derzeit nicht von den gesetzlichen Krankenkassen übernommen werden, hielt er insoweit für unerheblich.

Die Revision zum Bundesfinanzhof in München wurde zugelassen. ✎

## Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

### Deutsche Unternehmensbesteuerung – Spitzenbelastung im EU-Vergleich

ZEW, Pressemitteilung vom 18.04.2006

Deutschland belastet die Gewinne seiner Kapitalgesellschaften so stark wie sonst nur Spanien in der Europäischen Union. Der steuerliche Standortnachteil Deutschlands hat sich im vergangenen Jahr vergrößert: Während hierzulande über Steuersenkungen bislang nur diskutiert wird, haben eine Reihe anderer EU-Staaten wie Österreich, Dänemark oder die Niederlande gehandelt.

Dies zeigt eine vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) Mannheim vorgenommene Berechnung der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen in der Europäischen Union für das Jahr 2005.

Deutschland belastet demnach Unternehmensgewinne effektiv mit 36 Prozent. Der Durchschnittswert der anderen EU-Staaten beträgt 23,7 Prozent. Selbst wenn man die Niedrigsteuerstandorte der neuen Mitgliedstaaten außer Acht lässt, wird der Handlungsbedarf deutlich: Standorte wie Österreich oder Skandinavien unterbieten Deutschland bei der Belastung von Unternehmen inzwischen um mehr als zehn Prozentpunkte (siehe Abbildung). Dadurch werden starke steuerliche Anreize zur Verlagerung von Unternehmen oder Gewinnen gesetzt. Verlierer der deutschen Passivität ist somit der deutsche Fiskus: Bei derartigen Belastungsunterscheiden werden multinationale Unternehmen alle legalen Möglichkeiten nutzen, Gewinne jenseits der deutschen Grenzen zu versteuern. „Der Befund zeigt, dass Deutschland bei der beabsichtigten

## 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-Rechtsprechung

### Bundesfinanzhof

Alle am 19.04.2006 und 26.04.2006 veröffentlichten Entscheidungen – Ungekürzte Originaltexte

#### a) BFH-Entscheidungen veröffentlicht am 19.04.2006: Leitsätze

22.09.2005 IX R 21/04

ESTG

**Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften: Verrechenbarkeit – kein gesondertes Feststellungsverfahren**

Über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, ist im Jahr der Verrechnung zu entscheiden; ein gesondertes Feststellungsverfahren sieht die Vorschrift nicht vor (entgegen BMF vom 5. Oktober 2000 IV C 3 -S 2256- 263/00, BStBl I 2000, 1383, Tz. 42).

Originaltext: R-307

13.12.2005 XI R 52/04

ESTG

**Anforderungen an die Bildung der als Betriebsausgabe abziehbaren Rücklage nach § 7g EStG bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG**

Für den Betriebsausgabenabzug nach § 7g Abs. 6 EStG genügt es, wenn die notwendigen Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts und zu den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten - und im Falle eines Gesamtpostens die entsprechenden Aufschlüsselungen – in einer zeitnah erstellten Aufzeichnung festgehalten werden, die in den steuerlichen Unterlagen des Steuerpflichtigen aufbewahrt wird und auf Verlangen jederzeit zur Verfügung gestellt werden kann.

Originaltext: R-308

15.12.2005 III R 27/05

InvZulG

**Entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken i.S. des § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 bei zeitlich begrenzter Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung an obdachlose Suchtkranke**

Wohnungen, deren einzelne Zimmer in der Regel für zwölf Monate an obdachlose Suchtkranke vermietet werden, um sie auf ein selbständiges Wohnen vorzubereiten, dienen der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken i.S. des § 3 Abs. 1 InvZulG 1999.

Originaltext: R-310

- 26.01.2006 III R 5/04 AO / InvZulG / EG  
**Anspruch auf erhöhte Investitionszulage einer Personengesellschaft nur, wenn die maßgebende Zahl der Arbeitnehmer in den Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets nicht überschritten wird**  
Die Regelung in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 InvZulG 1999, nach der die gesamten Betriebsstätten des Fördergebiets als ein Betrieb gelten, hat nur Bedeutung für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe. Die Voraussetzung in § 2 Abs. 7 InvZulG 1999 für die erhöhte Investitionszulage, dass die Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums in Betrieben verbleiben, die nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigen, bezieht sich dagegen auf Betriebe im einkommensteuerrechtlichen Sinn. Bei Personengesellschaften ist daher die Zahl der Arbeitnehmer in den Betriebsstätten innerhalb und außerhalb des Fördergebiets maßgebend. **Originaltext: R-312**
- 01.03.2006 XI R 33/04 EStG  
**Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gemäß § 10d EStG bei bestandskräftiger Ablehnung einer Einkommensteuerveranlagung**  
Ein erstmaliger Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG kann bis zum Ablauf der Feststellungsfrist auch dann noch ergehen, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer vom FA wegen Ablaufs der zweijährigen Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG bestandskräftig abgelehnt worden ist. **Originaltext: R-314**
- 16.03.2006 VI R 87/04 EStG  
**Erforderliche Angaben in ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch**  
1. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss grundsätzlich zu den beruflichen Reisen Angaben zum Datum, zum Reiseziel, zum aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. zum Gegenstand der dienstlichen Verrichtung und zu dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs enthalten.  
2. Mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen beruflichen Reise können miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wenn die einzelnen aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden.  
3. Der Übergang von der beruflichen Nutzung zur privaten Nutzung des Fahrzeugs ist im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands zu dokumentieren.  
4. Die erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird. **Originaltext: R-316**

## b) BFH-Entscheidungen veröffentlicht am 26.04.2006: Leitsätze

- 14.02.2006 VIII B 107/04 EStG / EGV / FGO  
**Steuerpflicht der Veräußerung einer Auslandsbeteiligung in 2001 gem. § 17 EStG i.d.F. des StSenkG**  
Es bestehen ernstliche Zweifel, ob die Anwendungsvorschriften zu § 17 EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 in § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 und in § 52 Abs. 34 a EStG i.d.F. des StEuglG vom 19. Dezember 2000 mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV vereinbar sind. **Originaltext: R-318**

## Oberlandesgericht Koblenz

### Entscheidung verkündet am 17.07.2002 – Ungekürzter Originaltext

- 17.07.2002 1 U 1588/01 BGB / GG  
**Fahrlässige Amtspflichtverletzung – Amtshaftungsklage – Anspruch auf Schadensersatz – Erstattung der Steuerberatungskosten für das Einspruchsverfahren – Sachbearbeiter des Finanzamts muss sich über die höchstrichterliche Rechtsprechung informieren – Organisationsverschulden innerhalb eines Finanzamts – Besonders strenger Sorgfaltsmaßstab gilt für die Finanzämter, weil sie sich selbst vollstreckbare Titel schaffen** **Originaltext: R-323**

## Finanzgericht Köln

## Entscheidung verkündet am 19.01.2006 – Ungekürzter Originaltext

19.01.2006 10 K 5354/02

UStG

**Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit eines „Heilpraktikers für Psychotherapie“**

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 18.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.8.2002 wird die Umsatzsteuer 2000 auf 0,00 EUR festgesetzt. Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt. Die Revision wird zugelassen. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Originaltext: R-325

## Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

## Entscheidung verkündet am 21.02.2006 – Ungekürzter Originaltext

21.02.2006 C-152/03  
Hans-Jürgen Ritter-Coulais,  
Monique Ritter-Coulais gegen  
Finanzamt Germersheim

Steuerrecht – Einkommensteuer – Art. 48 EWG-Vertrag (später Art. 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Art. 39 EG)

**Nationale Regelung, die die Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem unbeweglichem Vermögen beschränkt**

Artikel 48 EWG-Vertrag (später Artikel 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren betroffenen entgegensteht, wonach natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einem Mitgliedstaat beziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes für diese Einkünfte in diesem Staat Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, die sich auf ein von ihnen selbst zu Wohnzwecken genutztes Wohnhaus in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, während positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich eines solchen Hauses berücksichtigt würden.

Originaltext: R-327

## 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 der Finanzgerichtsordnung). 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
25.04.2006	XI R 64/04	19.10.2005 <b>ZSteu 2006, R-132</b>	Verbindlichkeitsrückstellung: Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Inanspruchnahme
24.04.2006	VII R 7/04	05.10.2004 <b>ZSteu 2005, R-598</b>	Steuerbescheid und Haftungsbescheid stehen nicht im Verhältnis von Grundlagenbescheid und Folgebescheid zueinander – Ablaufhemmung eines Haftungsbescheids
24.04.2006	VI R 30/05	19.12.2005 <b>ZSteu 2006, R-175</b>	Die Dreimonatsfrist für den Abzug der Verpflegungspauschalen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG) findet auch dann Anwendung, wenn ein Seemann auf einem Hochseeschiff auswärts eingesetzt wird.
21.04.2006	I R 62/04	03.08.2005 <b>ZSteu 2006, R-71</b>	Buchwertfortführung bei Spaltung von Unternehmen (§§ 11, 15 UmwStG 1995) - Bestätigung der Verwaltungsauffassung



20.04.2006	I R 36/04	03.08.2005 <b>ZSteu 2005, R-974</b>	Anliegerbeiträge für erschlossenes Betriebsgrundstück
20.04.2006	I R 47/04	09.11.2005 <b>ZSteu 2006, R-120</b>	Steuerfreiheit für „technische Fachkraft“ der NATO-Truppen
20.04.2006	V R 70/03	26.01.2006 <b>ZSteu 2006, R-239</b>	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Umsätzen des Bezahlfernsehens (sog. „Pay-TV“)
19.04.2006	VII R 16/03	19.12.2004 <b>ZSteu 2005, R-114</b>	Durch Aufhebung eines Aufhebungsbescheides wird der ursprüngliche Steuerbescheid wieder in Kraft gesetzt
19.04.2006	IV R 12/03	24.02.2005 <b>ZSteu 2005, R-491</b>	Behandlung der Anteile an einer Organgesellschaft, die zugleich der Stärkung der Stellung des Organträgers als Gesellschafter einer Personengesellschaft dienen
18.04.2006	I R 68/03	31.05.2005 <b>ZSteu 2005, R-548</b>	Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG 1991 i.V.m. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 1990 – Verlustverrechnung bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 Hierzu: BMF-Schreiben vom 7. April 2006 – IV B 7 - S 1978b - 1/06 – <b>ZSteu ???</b>
13.04.2006	X B 166/05	01.02.2006 <b>ZSteu 2006, R-142</b>	Ab 1.1.2005 geleistete Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als Sonderausgaben – Antrag auf vorläufige Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte im AdV-Verfahren – Zugangsvoraussetzungen nach § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO
13.04.2006	IX R 76/03	27.10.2005 <b>ZSteu 2006, R-118</b>	Zum Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung i.S. von § 42 AO zur Erlangung der Eigenheimzulage bei Vereinbarung der (Rück-) Schenkung des Kaufpreises im zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen Angehörigen
13.04.2006	VII R 54/04	04.02.2005 <b>ZSteu 2005, R-445</b>	Geschäftsmässiger Erwerb von Erstattungsansprüchen oder Vergütungsansprüchen
13.04.2006	VII R 72/04	26.07.2005 <b>ZSteu 2005, R-710</b>	Aufrechnungserklärung durch maschinelle Umbuchungsmittelteilung des Finanzamts
13.04.2006	VII R 64/04	30.08.2005 <b>ZSteu 2005, R-817</b>	Bestimmung des Leistungsempfängers eines Rückforderungsanspruches im Mehr-Personen-Verhältnis
12.04.2006	XI R 79/03	16.11.2005 <b>ZSteu 2006, R-97</b>	Steuerliche Berücksichtigung von Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)
12.04.2006	VII R 10/04	25.10.2005 <b>ZSteu 2005, R-992</b>	Steuerhinterziehung durch EDV-Eingaben eines FA-Sachbearbeiters

## 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.

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

## ZSteu-Rechtsprechung

### Bundesfinanzhof

#### Alle am 19.04.2006 veröffentlichten Entscheidungen – Ungekürzte Originaltexte

##### ESTG

#### Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften: Verrechenbarkeit – kein gesondertes Feststellungsverfahren

**BFH, Urteil vom 22. September 2005 IX R 21/04**

**Über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, ist im Jahr der Verrechnung zu entscheiden; ein gesondertes Feststellungsverfahren sieht die Vorschrift nicht vor (entgegen BMF vom 5. Oktober 2000 IV C 3 -S 2256- 263/00, BStBl I 2000, 1383, Tz. 42).**

EStG § 10d Abs. 4, § 23 Abs. 3

Vorinstanz: FG München vom 20. April 2004 12 K 4579/02 (EFG 2004, 1370)

#### Gründe

##### I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 an, neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von weniger als 1 000 DM erzielt zu haben.

Nachdem ihn der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) erklärungsgemäß veranlagt hatte und der Einkommensteuerbescheid bestandskräftig geworden war, legte der Kläger eine Verlustaufstellung für das Streitjahr mit dem Antrag vor, den ausgewiesenen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 5 036 DM festzustellen. Diesen Antrag lehnte das FA unter Hinweis auf die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 ab.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1370 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab: Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG könne in entsprechender Anwendung des § 10d EStG ein Feststellungsbescheid über im Verlustentstehungsjahr nicht ausgleichsfähige Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht mehr ergehen, wenn der Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr wie im Streitfall wegen Eintritts der Bestandskraft nicht mehr geändert werden könne. Dies entspreche der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 10d Abs. 4 EStG.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG. Die Vorschrift regle zwar die Vortragsfähigkeit der hier streitigen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, setze aber nicht voraus, dass der Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs noch geändert werden könne. Dies folge schon aus der fehlenden Berücksichtigung dieser Verluste bei den Besteuerungsgrundlagen der Einkommensteuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr.

Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften im

Streitjahr 2000 in Höhe von 5 036 DM (= 2 575 €) festzustellen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Mit dem FG sei davon auszugehen, dass die Rechtsprechung zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d EStG ausweislich der Verweisung in § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG auch für den Vortrag von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gelte. Danach sei eine Verlustfeststellung ausgeschlossen, wenn der Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr noch keinen Verlust ausweise und insoweit nicht mehr geändert werden könne.

##### II.

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

Der Kläger hat keinen Anspruch auf Feststellung der im Streitjahr nicht ausgleichbaren Verluste aus seinen Einkünften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, weil die Vorschrift ein solches Feststellungsverfahren nicht vorsieht. Über die Berücksichtigung solcher Verluste ist erst in denjenigen Veranlagungszeiträumen zu entscheiden, in denen der Steuerpflichtige – sei es im Vorjahr des Verlustentstehungsjahrs oder in den Folgejahren – positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt.

1. Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass im Entstehungsjahr nicht ausgleichbare Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG) ebenso wie der verbleibende Verlustabzug i.S. des § 10d Abs. 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung gesondert festzustellen sind.

a) Nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG dürfen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur bis zur Höhe des Gewinns, den ein Steuerpflichtiger im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG „m i n d e r n“ diese Verluste nach Maßgabe des § 10d EStG die (positiven) Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat oder erzielt.

Der Wortlaut der Regelung ordnet damit lediglich an, dass die im Entstehungsjahr nicht ausgleichsfähigen Verluste als Minderungsposten bei positiven Einkünften aus solchen Geschäften in anderen Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen sind. „Nach Maßgabe des § 10d“ erfolgt eine solche Minderung schon dann, wenn der Verlust bis zu einem Betrag von 2 Millionen DM im Vorjahr der Verlustentstehung bei entsprechend positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften angesetzt wird (entsprechend der Regelung für den Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung) und im Übrigen vortragen wird (vgl. § 10d Abs. 2 EStG für Verluste aus anderen Einkunftsarten). Ein gesondertes Feststellungsverfahren für negative Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist im Übrigen – anders als in § 15a Abs. 4 EStG für Verluste bei beschränkter Haftung – weder in § 23 EStG noch in § 10d EStG geregelt.

weis der zeitlichen Dauer der vom Kläger erbrachten Arbeitsleistung und zur Berechnung des daraus folgenden Anspruchs auf Reisespesen. Da der Arbeitgeber ohnehin sämtliche Kosten für den gestellten Dienstwagen zu übernehmen hatte, war es aus seiner Sicht regelmäßig unerheblich, in welchem Umfang der Kläger das Fahrzeug auch für private Fahrten genutzt hatte.

c) Die Kläger haben mit der Revisionsbegründung erstmalig geltend gemacht, zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils könnten ergänzend – neben den Reisekostenabrechnungen und der Kundenliste – auch die

Terminkalender des Klägers herangezogen werden. Es kann dahinstehen, ob nach den genannten Grundsätzen zur Ermittlung der Kundennamen ein weiterer Rückgriff auf derartige Unterlagen zulässig wäre. Im Streitfall scheidet die Einführung der Terminkalender in das Verfahren bereits deswegen aus, weil es sich insoweit um neuen Sachvortrag handelt, der in der Revisionsinstanz grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden kann (vgl. zuletzt z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17. Juni 2005 VI R 84/04, **ZSteu 2005, R-663**, BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795, und vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, **ZSteu 2005, R-234**, BFHE 208, 572, BStBl II 2005, 349). ☑

## Bundesfinanzhof

### Alle am 26.04.2006 veröffentlichten Entscheidungen – Ungekürzte Originaltexte

#### EstG / EGV / FGO

#### Steuerpflicht der Veräußerung einer Auslandsbeteiligung in 2001 gem. § 17 EstG i.d.F. des StSenkG

BFH, Beschluss vom 14. Februar 2006 VIII B 107/04

Es bestehen ernstliche Zweifel, ob die Anwendungsvorschriften zu § 17 EstG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 in § 52 Abs. 1 EstG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 vom 23. Oktober 2000 und in § 52 Abs. 34 a EstG i.d.F. des StEugLG vom 19. Dezember 2000 mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV vereinbar sind.

EstG § 17 Abs. 1 i.d.F. des StSenkG 2001/2002, § 52 Abs. 1 i.d.F. des StSenkG 2001/2002, § 52 Abs. 34 a i.d.F. des StEugLG  
EGV Art. 56  
FGO § 69 Abs. 3

Vorinstanz: FG Hamburg vom 1. März 2004 III 440/03 (EFG 2004, 1303)

#### Gründe

##### I.

Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) erwarb am 10. März 2000 2 v.H. (= 62 400 Shares) des Kapitals einer AG italienischen Rechts (im Folgenden: I-SpA). Die Anschaffungskosten betragen insgesamt 60 Mio. Lire (= 60 605,58 DM). Nach Börseneinführung der I-SpA entsprach der Gesellschaftsanteil des Antragstellers zum 31. Dezember 2000 noch 1,6335 v.H. Nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EstG) veräußerte der Antragsteller im Jahre 2001 29 482 Shares zum Preis von 3 059 476,37 DM.

Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt – FA –) besteuerte den unter Anwendung von § 3 Nr. 40 EstG ermittelten hälftigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1 513 405 DM gemäß § 17 EstG. Über den Einspruch gegen die hiernach festgesetzte Einkommensteuer ist noch nicht entschieden. Den nach Ablehnung durch das FA beim Finanzgericht (FG) gestellten Antrag, die Vollziehung des angefochtenen Bescheides auszusetzen, lehnte das FG mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1303 abgedruckten Gründen ab. Hiergegen richtet sich die Beschwerde des Antragstellers, mit der er sinngemäß beantragt, den Beschluss des FG aufzuheben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid bezüglich des Teilbetrags von der Vollziehung auszusetzen, der auf den Gewinn aus der Veräußerung der Kapitalanteile an der I-SpA entfällt.

Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

##### II.

Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde ist begründet. Der Beschluss des FG ist aufzuheben und die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides antragsgemäß auszusetzen. Es bestehen bei summarischer Prüfung ernsthafte Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 FGO, ob es mit Art. 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) vereinbar ist, dass für die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen EU-Körperschaft (hier: I-SpA) nach § 17 EstG im Jahre 2001 ungünstigere Voraussetzungen als für eine Veräußerung von Inlandsbeteiligungen gelten.

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstrittigen Sachverhalts, der gerichtsbekannteten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16. Juni 2004 I B 44/04, **ZSteu 2004, R-309**, BFHE 206, 284, BStBl II 2004, 882). Dies gilt auch, wenn i.S. des § 69 Abs. 2 und 3 FGO ernstlich zweifelhaft ist, ob das von der Finanzbehörde angewandte nationale Steuergesetz gegen Grundfreiheiten des EGV verstößt (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Mai 2005 I B 109/04, BFH/NV 2005, 1782).

b) Die Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Mai 2004 III B 127/03, BFH/NV 2005, 382, m.w.N.), nach der bei der Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden wegen der Verfassungswidrigkeit der ihnen zugrunde liegenden Vorschrift die Geltendmachung eines berechtigten Interesses an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes verlangt wird, ist auf die Geltendmachung von Verletzungen des EGV nicht zu übertragen (BFH-Beschlüsse vom 5. Mai 1994 V S 11/93, BFH/NV 1995, 368; vom 24. März 1998 I B 100/97, BFHE 185, 467). Die Grundfreiheiten sind in den Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes Recht, das von jedem Gericht unbeschadet der Möglichkeit der Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens zu beachten ist. Dagegen besteht für die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesnorm die ausschließliche Zuständigkeit des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Dessen Ent-



## Oberlandesgericht Koblenz

### Entscheidung verkündet am 17.07.2002 – Ungekürzter Originaltext

**BGB / GG**

**Fahrlässige Amtspflichtverletzung – Amtshaftungsklage – Anspruch auf Schadensersatz – Erstattung der Steuerberatungskosten für das Einspruchsverfahren – Sachbearbeiter des Finanzamts muss sich über die höchstrichterliche Rechtsprechung informieren – Organisationsverschulden innerhalb eines Finanzamts – Besonders strenger Sorgfaltsmaßstab gilt für die Finanzämter, weil sie sich selbst vollstreckbare Titel schaffen**

**OLG Koblenz, Urteil vom 17.07.2002 – 1 U 1588/01**

#### Tatbestand

Der Kläger verlangt von dem beklagten Land im Wege der Amtshaftungsklage die Erstattung von Steuerberaterkosten, die ihm im Einspruchsverfahren nach der Abgabenordnung entstanden sind.

In den Jahren 1979/80 erwarb der Kläger drei nebeneinander liegende Gebäude in K..., die zunächst teils gewerblich und teils zu Wohnzwecken genutzt wurden. Nach umfangreichen Umbaumaßnahmen in der Zeit von Anfang 1990 bis 1992 und der Aufteilung in Eigentumswohnungen veräußerte der Kläger in den Jahren 1990 zwei Eigentumswohnungen und im Februar 1993 eine weitere Eigentumswohnung. Im Oktober 1999 erfuhr die Oberfinanzdirektion D... bei einer Steuerprüfung vom Verkauf einer vierten Eigentumswohnung im Juli 1995. Die Steuerakten des Klägers wurden seit Juli 1999 bei dem Finanzamt B... geführt. In der ersten Dezemberhälfte des Jahres 1999 erhielt das Finanzamt B... N ... von dem früher zuständigen Finanzamt K... zahlreiche weitere Akten des Klägers und seiner Ehefrau auch zur Problematik „gewerblicher Grundstückshandel“.

Wegen drohenden Verjährungseintritts erließ der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts B... nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993, Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 sowie geänderte Bescheide für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.1991 und 31.12.1993. Grundlage der Bescheide war die Annahme, der Verkauf der vierten Wohnung im Juli 1995 sei als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu werten. Nachdem der Kläger durch seinen Steuerberater am 30.12.1999 Einspruch gegen die Bescheide eingelegt hatte, hob das Finanzamt B am 22.2.2000 die angefochtenen Bescheide auf.

Der Bundesfinanzhof hatte durch Urteil vom 6.7.1999 entschieden, dass die Veräußerung eines vierten Objekts für die Frage des gewerblichen Grundstückshandels kein rückwirkendes Ereignis des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO sei (BFH, BB 1999, 2232 ff.). Dieses Urteil wurde am 23.10.1999 in der Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“ veröffentlicht, die beim Finanzamt B... am 26.10.1999 vorlag. Im Umlaufverfahren wird diese Zeitschrift lediglich den Sachgebietsleitern, den Mitarbeitern der Rechtsbehelfsstelle und der Abteilung Betriebsprüfung, nicht aber den Sachbearbeitern zur Verfügung gestellt.

Der Kläger hat in erster Instanz die Zahlung von 13.630,35 DM nebst Zinsen verlangt und die Auffassung vertreten, die angefochtenen Bescheide seien bereits wegen eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig. Außerdem habe er keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Die Nichtbeachtung des Urteils des Bundesfinanzhofs zur Frage des rückwirkenden Ereignisses sei als schuldhaftes Verhalten des zuständigen Sachbearbeiters zu werten.

Das beklagte Land hat behauptet, der zuständige Sachbearbeiter habe das neue Urteil des Bundesfinanzhofs nicht gekannt. Eine mögliche Pflicht der Finanzverwaltung zur Unterrichtung der Finanzämter über die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung sei jedenfalls nicht dem Schutz des Klägers zu dienen bestimmt. Das Landgericht hat der Klage in Höhe von 5.784,10 DM nebst Zinsen stattgegeben und zur Begründung ausgeführt, der zuständige Sachbearbeiter habe sich über die höchstrichterliche Rechtsprechung informieren müssen.

Mit der Berufung verfolgt das beklagte Land das Ziel der vollständigen Klageabweisung weiter und vertritt die Auffassung, dass eine Verlängerung der Verjährungsfrist wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung in Betracht komme. Der zuständige Sachbearbeiter habe nicht schuldhaft gehandelt, sondern die amtliche Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vom 18.7.2000 bzw. die Rundverfügung der OFD Koblenz vom 12.4.2001 abwarten dürfen. Das Finanzamt B... habe durch die Besetzung der Einspruchsstellen mit juristisch qualifizierten Mitarbeitern seiner Organisationspflicht genügt.

Von der weiteren Darstellung des Tatbestandes wird gemäß § 543 Abs. 1 ZPO (a.F.) abgesehen.

#### Entscheidungsgründe

Die Berufung des beklagten Landes ist unbegründet. Der Kläger hat gemäß § 839 i.V.m. Art. 34 GG einen Anspruch auf Ersatz des Schadens, der ihm durch die Tätigkeit der Steuerberatungs-GmbH Z... im Einspruchsverfahren entstanden ist.

1. Durch den Erlass der Steuerbescheide vom 17.12.1999 (Bl. 5-34 GA) hat der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts B... seine Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten verletzt.

a) Hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1992 war der Erlass der Bescheide vom 17.12.1999 schon deshalb nicht mehr zulässig, weil die vierjährige Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 AO bereits abgelaufen war. Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf desjenigen Jahres, in dem die Einkommenssteuererklärung eingereicht wurde, also vorliegend für das Jahr 1990 mit Ablauf des Jahres 1992, für das Jahr 1991 mit Ablauf des Jahres 1993 und für das Jahr 1992 mit Ablauf des Jahres 1994. Am 17.12.1999 war die Festsetzungsfrist jedenfalls abgelaufen.

Der Beginn der Festsetzungsfrist ist nicht nach § 175 Abs. 1 S. 2 AO hinausgeschoben. Der Auffassung des beklagten Landes, der Verkauf der vierten Wohnung im Juli 1995 sei als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu werten mit der Folge, dass die Festsetzungsfristen erst mit Ablauf des Jahres 1999 beginnen würde, folgt der Senat nicht. Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 6.7.1999 (BB 1999, 2232) entschieden, dass die Veräußerung der vierten Wohnung bei der Beurteilung eines gewerblichen Grundstückshandels nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gewertet werden könne. Ein rückwirkendes Ereignis setze einen veränderten Sachverhalt voraus. Nicht ausreichend sei, wenn das Finanzamt lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlange oder diesen Sachverhalt lediglich anders würdige. Da die Zahl der veräußerten Objekte und der zeitliche Abstand der maßgeblichen Tätigkeiten lediglich indizielle Bedeutung für das Vorliegen des gewerblichen Grundstückshandels hätten und der gewerbliche Betätigungswille bereits bei dem ersten der in

Das Verschulden wird danach nicht mehr auf eine einzelne zu konkretisierende Person bezogen, sondern dem mangelnden oder schlechten Funktionieren des Verwaltungsapparates selbst zugerechnet. Die Anerkennung der Rechtsfigur des Organisationsverschuldens trägt dem Umstand Rechnung, dass sich der Bürger einem für ihn anonymen Verwaltungsapparat gegenüber sieht, dessen stark differenzierte Arbeits- und Funktionsweise er von außen nicht durchschauen kann (Tremml/Karger, a.a.O., Rn. 166 ff.; Ossenbühl, Staatshaftung, 5. Aufl., S. 77; BGH NVwZ 1996, 512 ff., 515; BGHZ 113, 367 ff., 371 f.).

Von einem solchen Organisationsverschulden innerhalb des Finanzamts B... ist vorliegend auszugehen. Die Zeitschrift, in der das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6.7.1999 abgedruckt ist, stand im Finanzamt seit dem 26.10.1999 zur Verfügung. Nach dem eigenen Vorbringen des beklagten Landes handelt es sich um eine grundsätzliche Entscheidung, die der bisherigen Verwaltungspraxis widerspricht. Bei dieser Sachlage musste innerhalb des Finanzamts sichergestellt werden, dass die Entscheidung in angemessener Zeit, jedenfalls bis zum 17.12.1999, auch den zuständigen Sachbearbeitern zur Kenntnis gebracht wurde. Von den zuständigen Beamten des Finanzamts ist zu entscheiden, auf welche Weise diese zeitnahe Unterrichtung erfolgen soll. In Betracht kommen insbesondere Umläufe bei den Sachbearbeitern, regelmäßige Dienstbesprechungen mit den Sachgebietsleitern oder Information unter Zuhilfenahme der PCs. Durch die Besetzung der Einspruchsstelle mit juristisch qualifizierten Mitarbeitern genügt das beklagte Land einer Organisationspflicht schon deshalb nicht, weil durch das Einspruchsverfahren weitere vermeidbare Kosten entstehen können.

Wegen des Organisationsverschuldens innerhalb des Finanzamts B... kann offen bleiben, ob die Finanzverwaltung ihre Pflicht zur zeitnahen Information der Finanzämter über aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung verletzt hat. Es kommt auch nicht mehr darauf an, ob diese Pflicht drittgerichtet ist oder lediglich der Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung dient (vgl. insoweit LG Nürnberg-Fürth, Urteil vom 16.3.1994 – 4 O 188/93, zitiert bei Nissen, BB 1995, 649 ff., 652).

3. Die Kosten des Steuerberaters im Einspruchsverfahren stellen nach gefestigter Rechtsprechung einen im Rahmen der Amtshaftung ersatzfähigen Schaden dar, auch wenn nach der Abgabenordnung eine Erstattung der Kosten des Einspruchsverfahrens ausgeschlossen ist (BGH, BGHZ 21, 359 ff.; OLG München, BB 1979, 335 f.; OLG Frankfurt, BB 1981, 228 f.; BGH, NJW 1975, 972 ff.; Rüsken in: Klein, AO, 7. Aufl., Rn. 9 zu § 32 AO).

Das Landgericht hat zu Recht entschieden, dass die ersatzfähige Vergütung des Steuerberaters 5.784,10 DM beträgt. Hinsichtlich der Höhe der Vergütung nimmt der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die zutreffenden Ausführungen in der angefochtenen Entscheidung Bezug und macht sich diese zu Eigen. Hinsichtlich der weiter beanstandeten Erhöhung der Vergütung gemäß § 41 Abs. 6 S. 1, 1. Alternative StBGebV hat der Kläger klargelegt, dass seine Ehefrau ihn zur Geltendmachung der Vergütung im eigenen Namen ermächtigt hat.

Die vom Landgericht zugesprochene Zinsforderung ist in der Berufungsbegründung nicht angegriffen worden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 97 Abs. 1 ZPO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in §§ 708 Nr. 10, 713 ZPO.

Die Revision wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen des § 543 Abs. 2 ZPO (n.F.) nicht vorliegen. Die Entscheidung beruht auf den Umständen des Einzelfalles. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Organisationsverschuldens sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung hinreichend geklärt.

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 2.957,36 Euro (= 5.784,10 DM) festgesetzt. Dem entspricht die Beschwer des beklagten Landes.

Dr. Itzel

Kieselbach

Semmelrogge



## Finanzgericht Köln

### Entscheidung verkündet am 19.01.2006 – Ungekürzter Originaltext

UStG

**Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit eines „Heilpraktikers für Psychotherapie“**

**FG Köln (10. Senat), Urteil vom 19.01.2006 – 10 K 5354/02**

#### Tenor

**Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 18.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.8.2002 wird die Umsatzsteuer 2000 auf 0,00 EUR festgesetzt.**

**Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.**

**Die Revision wird zugelassen.**

**Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenersatzungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.**

#### Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Umsätze des Klägers gemäß § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - steuerbefreit sind.

Der Kläger betreibt ein Einzelunternehmen in der Stadt C. Der Landrat des Kreises H erteilte ihm nach Ablegung der Prüfung am 00.00.0000 die Erlaubnis zur berufsmäßigen Ausübung der Heilkunde ohne Bestallung nach § 1,2 des Heilpraktikergesetzes auf dem Gebiet der Psychotherapie. Der Kläger darf die Berufsbezeichnung „Heilpraktiker/Psychotherapie“ führen.

Am 19. April 2001 erteilte der Landrat des Kreises S die Bescheinigung, dass der Kläger dem Amt für Gesundheitsdienste des Kreises S die Schließung einer Praxis zur Ausübung psychotherapeutischer Heilkunde in der Stadt P und die Eröffnung einer Praxis zur Ausübung psychotherapeutischer Heilkunde in der Stadt C angezeigt habe. Der Kläger sei nach den Bestimmungen des Heilpraktikergesetzes berechtigt, psychotherapeutische Heilkunde auszuüben. Dem Gesundheitsamt lägen die zum Nachweis erforderlichen Unterlagen vor.

Wegen der Einzelheiten wird auf die beiden vorgenannten Bescheinigungen Bezug genommen.

Zur Art seiner Tätigkeit hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen folgendes ausgeführt:


de Tätigkeit im Bereich der Erziehungs- oder Familienberatung, wie sie bei Erziehungsstörungen bzw. z.B. Familienkrisen angeboten wird.

Da es sich bei den Symptomen, die der Kläger behandelt, eindeutig um Krankheitssymptome handelt, ist für die Umsatzsteuerfreiheit nicht ausschlaggebend, dass die Kosten der Heilbehandlung nicht von den gesetzlichen Krankenkassen erstattet werden. Die Übernahme der Kosten durch die gesetzlichen Krankenkassen ist zwar ein wichtiges Indiz für das Vorliegen einer Krankheit, dafür alleine aber nicht ausschlaggebend. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass dieses Indiz um so mehr an Wirkung verliert, als die Krankenkassen im Zuge sog. Gesundheitsreformen immer mehr auch Kosten für eine eindeutige Heilbehandlung nicht übernehmen.

Hinzu kommt, dass, um es vorsichtig auszudrücken, die Zurückhaltung der

gesetzlichen Krankenkassen bei der Erstattung von Kosten neuartiger Heilbehandlungsmethoden für die umsatzsteuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend sein darf (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 50/04, **ZSteu 2005, R-930**, zum Konzertbegriff im Sinne des Umsatzsteuerrechts).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Der Senat hat gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung eines Heilpraktikers im Bereich der Psychotherapie von großer Breitenwirkung ist. 

## Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

### Entscheidung veröffentlicht am 21.02.2006 in Luxembourg – Ungekürzter Originaltext

**Steuerrecht – Einkommensteuer – Art. 48 EWG-Vertrag (später Art. 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Art. 39 EG)**

**Nationale Regelung, die die Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung von in einem anderen Mitgliedstaat belegtem unbeweglichem Vermögen beschränkt**

**EuGH (Große Kammer), Urteil vom 21. Februar 2006 – Rs. C-152/03**

**Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 13. November 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 2. April 2003**

**Hans-Jürgen Ritter-Coulais, Monique Ritter-Coulais gegen Finanzamt Gernersheim**

#### Tenor

**Artikel 48 EWG-Vertrag (später Artikel 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren betroffenen entgegensteht, wonach natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einem Mitgliedstaat beziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes für diese Einkünfte in diesem Staat Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, die sich auf ein von ihnen selbst zu Wohnzwecken genutztes Wohnhaus in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, während positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich eines solchen Hauses berücksichtigt würden.**

#### Urteil

**[1]** Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 52 EWG-Vertrag (später Artikel 52 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG).

**[2]** Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn und Frau Ritter-Coulais (im Folgenden: Eheleute Ritter-Coulais) und dem Finanzamt Gernersheim wegen der Einkommensteuer, zu der sie für das Jahr 1987 in Deutschland veranlagt wurden.

#### Rechtlicher Rahmen und Vorlagefragen

**[3]** Die Eheleute Ritter-Coulais wurden als nach § 1 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes in der 1987 geltenden Fassung (im Folgenden: EStG 1987) unbeschränkt Steuerpflichtige für das Steuerjahr 1987 in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer an einem Gymnasium, wohnten aber in einem eigenen Einfamilienhaus in Frankreich. Zu dieser Zeit hatte Herr Ritter-Coulais die deutsche und Frau Ritter-Coulais die deutsche und die französische Staatsangehörigkeit.

**[4]** Die Eheleute Ritter-Coulais begehrten gemäß § 32b Absatz 2 Nr. 2 EStG 1987 für die Festsetzung des Steuersatzes der Steuern, die sie für das genannte Steuerjahr schuldeten, die Berücksichtigung negativer Einkünfte (Verluste) wegen der Selbstnutzung ihres Wohnhauses.

**[5]** Die genannten negativen Einkünfte gehören zu den Einkünften aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens, die nach Artikel 3 Absatz 1 des Abkommens vom 21. Juli 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 (im Folgenden: deutsch-französisches DBA) nur in dem Staat, in dem dieses Vermögen belegen ist – im Ausgangsverfahren: in Frankreich – besteuert werden können.

**[6]** Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a des deutsch-französischen DBA schränkt dieser Umstand das Recht der Bundesrepublik Deutschland allerdings nicht ein, diese Einkünfte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.

**[7]** So berücksichtigt die deutsche Steuerverwaltung nach § 32b Absätze 1 und 2 EStG 1987 ausländische Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes. Artikel 2a Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 EStG 1987 sieht jedoch vor, dass, wenn positive Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem anderen Staat belegtem unbeweglichem Vermögen fehlen, Verluste derselben Art aus demselben Staat weder bei der Ermittlung der



## 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