

# IHK-Steuerinfo

Ausgabe Januar 2008

## **THEMEN DES MONATS.....2**

Verfassungsmäßigkeit der pauschalen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (5 %) bei Dividenden.....	2
Tilgungsbestimmung bei Einlagen.....	3
Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der früheren Regelung für Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 2b EStG).....	4
Abgrenzung Erhaltungsaufwand von Herstellungskosten.....	5
Grundsteuer: Erlass bei struktureller Ertragsminderung.....	6
Ökosteuer: Einordnung in das Produzierende Gewerbe unklar.....	7
GKKB / CCCTB auf der Zielgeraden.....	7
EU-Kommission: Vorstoß zur Missbrauchsbekämpfung.....	9
Gewusst: GKKB / CCCTB.....	10

## **LITERATUREMPFEHLUNGEN.....12**

Die Einnahme-Überschussrechnung von A-Z.....	12
700 Prüfungsfragen zum Steuerrecht.....	12
IFRS für Führungskräfte.....	13

**Redaktionsbeirat:** Dr. Ralf Alefs, Dipl.-Ök. Christian Bebek, Dr. Susanne Herre, Dipl.-Bw. Achim Hoffmann, Dr. Heino Klingen, Dr. Matthias Leder, Dipl.-Kfm. Jutta Thormann

**verantwortlicher Redakteur:** RA Guido Vogt

**An dieser Ausgabe haben mitgewirkt:**

Dr. Ulrike Beland (Be), RA Jens Gewinnus (Gs), RA Guido Vogt (Vo)

DIHK – Nachdruck oder Vervielfältigung auf Papier und elektronischen Datenträgern sowie Einspeisungen in Datennetze nur mit Genehmigung des Herausgebers. Alle Angaben wurden mit größter Sorgfalt erarbeitet und zusammengestellt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts sowie für zwischenzeitliche Änderungen übernimmt der DIHK keine Gewähr.

## Themen des Monats

### Verfassungsmäßigkeit der pauschalen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (5 %) bei Dividenden

Das Finanzgericht Hamburg, 5. Senat, hat ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Grundsätzlich sind nach § 8b KStG Dividendeneinnahmen bei einer Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerfrei. Damit wird sichergestellt, dass die Körperschaftsteuer, als Definitivbesteuerung, bei Beteiligungsketten nur einmal erhoben wird. Durch das so genannte Korb-II-Gesetz vom 22.12.2003 wurde § 8b KStG dahingehend geändert, dass fiktiv 5 % der Dividenden (oder aber auch der steuerfreien Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten. Diese Regelung führt im Ergebnis dazu, dass faktisch nur 95 % der Dividenden steuerfrei sind. Im Übrigen dürfen Betriebsausgaben, die mit diesen Dividendeneinnahmen zusammenhängen (z. B. Refinanzierungskosten für die Beteiligung), nicht als Betriebsausgaben steuerlich abgezogen werden, da ein solcher Abzug bei steuerfreien Einnahmen generell nicht möglich ist.

Im Fall, den das Finanzgericht Hamburg zu entscheiden hatte, handelte es sich um eine Holdinggesellschaft ohne eigenes operatives Geschäft, deren Dividendenerträge ca. € 700.000 betragen. Diesen Erträgen standen Betriebsausgaben von knapp € 27.000 gegenüber. Von den Dividendenerträgen musste jedoch die Gesellschaft ca. € 35 000 als fiktive, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der Körperschaftsteuer unterwerfen. Ohne diese Fiktion wären lediglich knapp € 27.000 dem Ergebnis für steuerliche Zwecke hinzuzurechnen gewesen.

Das Finanzgericht Hamburg sah in dieser Regelung einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Grundsätzlich dürfe der Steuergesetzgeber zwar typisierende oder pauschalierende Regelungen treffen. Eine solche Typisierung muss sich jedoch an der Realität messen lassen und ist dann nicht mehr möglich, wenn die Vorteile der Typisierung nicht mehr in gerechtem Verhältnis zu den damit verbundenen Nachteilen für den Einzelnen stehen.

Dementsprechend hat das Finanzgericht Hamburg die Sache dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt (Az. des BVerfG: 1 BvL 12/07). Das Bundesverfassungsgericht muss nun entscheiden.

**Praxishinweis:** Kapitalgesellschaften sollten in Fällen, in denen die mit den Dividendeneinnahmen oder den Veräußerungsgewinnen aus Kapitalgesellschaftsanteilen zusammenhängenden Betriebsausgaben unter der Pauschalgrenze von 5 % bleiben, Einspruch beim Finanzamt einlegen und das Ruhen des Verfahrens unter Hinweis auf das beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren beantragen.

(Gs)

## Tilgungsbestimmung bei Einlagen

Einlagen eines Kommanditisten in die Kommanditgesellschaft (KG) können entweder auf die auch im Handelsregister eingetragene Hafteinlage oder aber bei entsprechender (negativer) Tilgungsbestimmung darüber hinaus als weitere Einlage geleistet werden. Dieses entschied der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11. Oktober 2007 (Az.: IV R 38/05). Die Beantwortung dieser Frage hatte entscheidende Bedeutung dafür, ob die laufenden Verluste der KG mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters ausgeglichen oder aber nur mit zukünftigen Gewinnen der KG verrechnet werden können.

Die Kommanditisten einer KG sind Mitunternehmer i. S. d. Einkommensteuerrechts, weshalb die Gewinne als auch die Verluste der KG entsprechend der Beteiligung des Kommanditisten diesem zeitgleich zugerechnet werden und er diese mit anderen positiven Einkünften ausgleichen kann. Da der Kommanditist jedoch nur beschränkt haftet, ist dieser Verlustausgleich auf seine geleistete Einlage beschränkt (§ 15a EStG). Ist die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage höher als die geleistete Einlage, so kann ein Verlustausgleich nur bis zu dieser Höhe erfolgen. Darüber hinaus ist ein Verlustausgleich, auch wenn die Gesellschaft einen höheren Verlust erleidet, ausgeschlossen – vielmehr wird ein solcher Verlust innerhalb der Gesellschaft vorgetragen und mit zukünftigen Gewinnen verrechnet.

Der BFH bestätigte nun, dass der Kommanditist, auch ohne dass er die Hafteinlage voll geleistet hat, eine darüber hinausgehende bzw. nebenstehende Einlage tätigen kann, die dann ebenfalls den Gläubigern der Gesellschaft als Haftungsmasse zur Verfügung steht. Eine solche Einlage führt weiterhin auch dazu, dass die auf den Kommanditisten entfallenden Verluste der Gesellschaft, die über die Hafteinlage hinausgehen, ausgleichsfähig sind. Dieses gilt selbst dann, wenn die Hafteinlage nicht oder nur teilweise vom Gesellschafter erbracht wurde.

Dieses setzt jedoch voraus, dass die zusätzliche Einlage ausdrücklich als solche der Gesellschaft übereignet wird. Im entschiedenen Fall lag eine sog. negative Tilgungsbestimmung vor. Der Gesellschafter, mit seiner noch offenen Hafteinlage Schuldner der Gesellschaft, konnte bestimmen, dass seine Einlage in das Unternehmen keine Hafteinlage darstellen sollte. In einer Bestimmung, auf welche Schuld nicht gezahlt werden soll, ist eine negative Tilgungsbestimmung zu sehen. Diese muss zwischen den Parteien wenigstens konkludent, besser jedoch eindeutig, ausdrücklich und den Formvorschriften entsprechend vereinbart worden sein. Nur dann kann vor einer solchen zusätzlichen Einlage mit der entsprechenden zusätzlichen Möglichkeit des Ausgleichs von Verlusten ausgegangen werden.

Diesem Vorteil ist jedoch der Umstand entgegen zu setzen, dass der Gesellschafter tatsächlich zusätzliches Vermögen aus seinem Eigentum in das der Gesellschaft überführen muss und weiterhin in Höhe der noch offenen Hafteinlage haftet.

**Praxishinweis:** Für einen Verlustausgleich trotz nicht vollständiger Leistung auf die Hafteinlage (Pflichteinlage) über die Hafteinlage hinaus ist eine Einlage mit negativer Tilgungsbestimmung notwendig. Die Einlage darf ausdrücklich nicht für die Hafteinlage, sondern darüber hinaus in die Gesellschaft erfolgen.

(Gs)

## Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der früheren Regelung für Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 2b EStG)

Mit Entscheidung vom 02.08.2007 setzte der Bundesfinanzhof (BFH) ein Verfahren im einstweiligen Rechtsschutz aus (Az: IX B 92/07). Der BFH hat ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 2b Einkommensteuergesetz (EStG). Nach dieser [vom 05.03.1999 bis 10.11.2005 anzuwendenden Norm] konnten Verluste aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften nicht mit anderen positiven Einkünften des an der Gesellschaft beteiligten Anlegers ausgeglichen werden. Vielmehr wurde dieser Verlust innerhalb der Gesellschaft vorgetragen und konnte nur mit zukünftigen Gewinnen der Gesellschaft verrechnet werden.

Gesetzgeberisches Ziel war die Eindämmung spezieller Kapitalanlagegestaltungen, die durch beabsichtigte Anfangsverluste den Anlegern hohe Steuererstattungen in der Anfangsphase versprochen und später im weiteren Verlauf entweder eine Verzinsung oder eine Rückzahlung vorsahen. Unter weiteren Voraussetzungen sollten solche Anlageformen als modellhafte Gestaltungen, die nur dem Zwecke der Steuerstundung dienten, gesetzlich unterbunden werden bzw. deren steuerliche Wirkung auf die jeweilige Gesellschaft beschränkt bleiben. Auf diesem Wege sollten insbesondere Einnahmeausfälle im Steuerhaushalt verringert werden.

Der BFH verweist in seiner Entscheidung auf seine langjährige Rechtsprechung, wonach bei einer Verlustzuweisungsgesellschaft - im Sinne der Rechtsprechung - eine widerlegbare Vermutung dafür besteht, dass für ihre Gründung und Fortführung nicht die Absicht, Gewinne zu erzielen, vorliegt. Vielmehr überwiegen beachtliche persönliche Gründe. Aus diesem Grund wurde in Einzelfällen schon vor der gesetzlichen Fixierung des § 2b EStG bei bestimmten Steuermodellen die Ausgleichsfähigkeit der Verluste mit anderen Einkünften des Gesellschafters versagt.

Diese Rechtsprechung wollte der Gesetzgeber mit § 2b EStG aufgreifen. Der BFH kritisiert jedoch an § 2b EStG, dass dieser nur unzureichend mit der gefestigten Rechtsprechung abgestimmt ist. Entgegen der Rechtsprechung des BFH ginge der Gesetzeswortlaut eben gerade von dem Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht – nicht deren Fehlen – aus. Darüber hinaus sind die im Gesetz benutzten Begriffe „ähnliches Modell“ sowie „steuerlicher Vorteil“ zu unbestimmt und auch durch den weiteren Wortlaut § 2b EStG nicht hinreichend bestimmt.

Somit besteht in Hinblick auf die Anwendung des § 2b EStG aus dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang innerhalb des EStG heraus Unklarheit. Aus diesem Grund hatte der BFH ernstliche Zweifel an der Vereinbarkeit des § 2b EStG mit dem Grundgesetz, weshalb die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides bis zur Entscheidung in der Hauptsache ausgesetzt wurde.

Im Folgenden ist nun der Gang des Hauptsacheverfahrens einschließlich einer eventuellen Vorlage durch den BFH an das Bundesverfassungsgericht abzuwarten. Darüber hinaus muss über die Verfassungsmäßigkeit des § 15b EStG, der Nachfolgenorm des § 2b EStG, nachgedacht werden. Ähnliche Bedenken könnten auch hiergegen vorgetragen werden.

**Praxishinweis:** Anleger bzw. Beteiligte an so genannten Steuersparmodellen, denen bisher der Verlustausgleich wegen § 2b EStG versagt wurde, sollten unter Hinweis auf die vorgenannte Entscheidung des BFH Einspruch gegen die Steuerfest-

setzung einlegen und das Ruhen des Verfahrens bis zu einer endgültigen Entscheidung in der Hauptsache beantragen.

(Gs)

### **Abgrenzung Erhaltungsaufwand von Herstellungskosten**

Bei Aufwendungen für bestehende Gebäude ist es regelmäßig von erheblicher Bedeutung, ob die einzelnen Maßnahmen steuerlich sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand oder aber nachträgliche Herstellungskosten darstellen. Im letztgenannten Falle sind die Kosten erst im Zeitverlauf durch Abschreibung steuerwirksam.

Nunmehr nahm der Bundesfinanzhof mit Entscheidung vom 25.09.2007 (Az: IX R 28/07) hierzu erneut Stellung. Im entschiedenen Fall besaß der Kläger ein Zweifamilienhaus, das von der Mieterin des Hauses teils zu eigenen Wohnzwecken, teils zum Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis genutzt wurde. Im Erd- und Obergeschoss befanden sich die Wohnräume. Im Keller war eine Praxis untergebracht. Aufgrund eines Wasserschadens musste der Kläger an den Praxisräumen Baumaßnahmen vornehmen. Hierbei wurden auch eine kleine Zwischenwand abgebrochen, Türen verlegt und eine Tür durch eine größere Fensteranlage ersetzt. Darüber hinaus wurde eine Heizungsanlage für die Praxis eingebaut.

Der Eigentümer begehrte die Einordnung der Kosten als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand. Das Finanzamt war der Ansicht, es handle sich um nachträgliche Herstellungskosten.

Der Bundesfinanzhof folgte der Ansicht der Finanzverwaltung, dass es sich bei den oben genannten Maßnahmen um Herstellungskosten handeln könnte. Insbesondere dürfe bei der Prüfung der Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten nicht auf das gesamte Gebäude sondern nur auf den betroffenen Gebäudeteil abgestellt werden, wenn das Gebäude unterschiedlich genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter gegeben sind. Das Verfahren wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht hatte die Abgrenzung nicht anhand der Praxisräume sondern anhand des gesamten Gebäudes vorgenommen. Diese Abgrenzung muss es nunmehr nach den Vorgaben des Bundesfinanzhofs durchführen. Denkbar wäre nunmehr eine Qualifizierung dahingehend, dass es sich bei den einzelnen Maßnahmen um Erhaltungsaufwendungen handelt. Insoweit ist auf die schon bestehende, umfassende Rechtsprechung abzustellen.

**Praxishinweis:** Bei Sanierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen eines Gebäudes sollte bei unterschiedlicher Nutzung des Gebäudes (Wohnzwecke, gewerbliche Zwecke) beachtet werden, dass Maßnahmen, die nur einem Gebäudeteil zu Gute kommen, gegebenenfalls aus dieser Sicht heraus Herstellungskosten darstellen. Insoweit wären lediglich die Abschreibungen als Werbungskosten abzugsfähig.

(Gs)

## Grundsteuer: Erlass bei struktureller Ertragsminderung

§ 33 GrStG sieht vor, dass die Grundsteuer teilweise erlassen wird, wenn der Rohertrag aus Gründen, die der Steuerpflichtigen nicht zu vertreten hat, um mehr als 20 % gemindert ist. Maßstab für die Minderung ist ein Ertrag, der aus der Nutzung des Grundstücks üblicherweise erreicht werden kann oder tatsächlich erreicht wurde. Der Grundsteuererlass beträgt vier Fünftel der Ertragsminderung. Nach der neuesten Rechtsprechung (BVerwG-Beschluss vom 24.4. 2007 - BVerwG GmS-OGB 1/07 -, BFH-Urteil vom 24.10. 2007 - II R 5/05 - ), ist nun ein Erlass in allen Fällen einer nicht selbst zu verantwortenden Ertragsminderung zu gewähren, besonders auch dann, wenn es sich um einen strukturellen Leerstand handelt. Bisher mussten aktuell ungewöhnliche (atypische) Umstände und erhebliche Bemühungen zur Beendigung eines Leerstandes nachgewiesen werden. In seinem aktuellen Urteil betont der BFH explizit, dass § 33 GrStG keine Lenkungsnorm ist.

Zentrale Aussagen aus dem aktuellen Urteil des BFH (Urteil vom 24. 10. 2007 - II R 5/05) sind:

„Das BVerwG hat seine Rechtsprechung, wonach in Fällen strukturell bedingter Ertragsminderungen von gewisser Dauer ein Grundsteuererlass gemäß § 33 Abs. 1 GrStG nicht in Betracht komme, (...) aufgegeben (...). Damit sind alle Differenzierungen nach typischen oder atypischen, nach strukturell bedingten oder nicht strukturell bedingten, nach vorübergehenden oder nicht vorübergehenden Ertragsminderungen und nach den verschiedenen Möglichkeiten, diese Merkmale zu kombinieren, hinfällig. (...)

Der Steuerpflichtige hat die Ertragsminderung, soweit sie durch einen Leerstand bedingt ist, dann nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung der Räumlichkeiten zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hat (...). Es reicht aus, dass die Räumlichkeiten dem Markt zur Verfügung stehen und nachhaltig zu einer Miete innerhalb der Spanne eines marktgerechten Mietzinses angeboten worden sind.“

**Expertenmeinung:** Vermieter, die Immobilien in strukturschwachen Gebieten besitzen und hierfür keine Mieter finden, brauchen die Grundsteuer nun nicht mehr aus der Substanz zahlen. Dies ist eine Erleichterung für die Steuerpflichtigen. Es ist auf der anderen Seite eine gewisse Erschwernis für strukturschwache Kommunen, besonders in den neuen Bundesländern. So hat der Deutsche Städtetag aufgrund der geänderten Rechtsprechung bereits Einnahmeausfälle bei der Grundsteuer vorausgesagt<sup>1</sup>.

(Be)

<sup>1</sup> Karrenberg, H. (2007): Ergebnisse der neuen Steuerschätzung für 2007 und 2008, in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, Jg. 56, Heft 12, S. 227.

## Ökosteuern: Einordnung in das Produzierende Gewerbe unklar

Das Thüringische Finanzgericht hat die Klage eines Unternehmens auf Ermäßigung der Mineralölsteuer für produzierendes Gewerbe abgelehnt, jedoch die Revision zugelassen (Urteil vom 12.7.2007, Az. II 1160/03). Das FG urteilte, dass im Fall der Klägerin keine verarbeitende Tätigkeit vorliegt. Prekär dabei war, dass das Unternehmen die erhöhte Investitionszulage als Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes zuerkannt bekommen hatte, so dass die beiden abgabenrechtlichen Einschätzungen nun einander widersprechen.

Dazu stellte das FG Thüringen jedoch fest:

- das Hauptzollamt (HZA) als für die Mineralöl- und Stromsteuer zuständige Behörde hat ein eigenes Prüfungsrecht in Bezug auf die Einordnung als produzierendes Gewerbe, dieses ergibt sich aus §§ 15 und 8 Abs. 2 StromStV;
- eine Entscheidung des Statistischen Landesamtes hat für das HZA keine bindende Wirkung, dieses im Unterschied zur Bindungswirkung der Eingruppierung durch die Statistischen Landesämter beim Investitionszulagengesetz;
- die Eingruppierung in das produzierende Gewerbe erfolgt letztlich anhand der Kombinierten Nomenklatur (KN) und setzt einen Wechsel der Positionen im Bearbeitungsprozess voraus. Liegt dieser nicht vor, handelt es sich um handelsübliche Manipulation und damit nicht um eine produzierende Tätigkeit

**Expertenmeinung:** Nicht selten weichen die Statistischen Landesämter in ihrer Entscheidung der Einordnung von Unternehmen von den Hauptzollämtern ab. Dieses ist ein unbefriedigender Zustand, denn die Einordnung erscheint willkürlich und abhängig von der Institution, die sie vornimmt. Im vorliegenden Fall hatte das FG letztlich auch eine Eingruppierung durch das Statistische Bundesamt angefordert und für sich in Anspruch genommen, was seine Unabhängigkeit wiederum in Frage stellt. Der BFH, bei dem das Revisionsverfahren liegt (Az VII R 38/07), sollte über das besonders wichtige Verfahren der statistischen Eingruppierung Klarheit schaffen.

(Be)

## GKKB / CCCTB auf der Zielgeraden

Am 10. und 11. Dezember 2007 fand in Brüssel das abschließende Treffen der erweiterten Arbeitsgruppe „GKKB/CCCTB“ mit Vertretern der Wirtschaft und Wissenschaft statt. Im Rahmen des zweitägigen Kolloquiums stellte die Europäische Kommission sowohl einen überarbeiteten Fortschrittsbericht über den Stand der Arbeiten als auch neue Dokumente zu den Bereichen i) administrative Aspekte und ii) Aufteilungsmechanismen zur Diskussion. Auf Basis dieses Meinungsaustausches, an dem der DIHK als Wirtschaftsvertreter teilnahm, und weiterer Beratungen mit den Mitgliedstaaten



wird die Europäische Kommission Mitte des Jahres 2008 einen entsprechenden Richtlinienentwurf verabschieden.

#### Fortschrittsbericht –Stand der bisherigen Arbeiten

Die bisherigen Arbeitsergebnisse wurden in Teilbereichen kontrovers diskutiert. So wurde u.a. darauf hingewiesen, dass auf Grund der spezifischen Geschäftsaktivitäten von Banken und Versicherungen spezielle Sonderregelungen für diese Branchen erforderlich sind. Die Europäische Kommission möchte jedoch entsprechende Ausnahmebestimmungen erst in einem zweiten Schritt implementieren, um den Fortgang der Gesamtarbeiten nicht zu verzögern. Zudem wurde geltend gemacht, dass die GKKB in Gestalt einer Rechtsverordnung verabschiedet werden müsse, um unterschiedliche nationale Umsetzungen einer – von der Kommission favorisierten – EU-Richtlinie zu vermeiden. Ebenfalls hinterfragt wurde der anzustrebende Konkretisierungsgrad der Regelungen und die Frage diskutiert, welches Gremium weiterführende Detailregelungen treffen kann. Problematisiert wurden zudem bilanzielle Aspekte (LIFO, Pooling, Abschreibungsdauern u.a.), Konsolidierungsfragen (Beteiligungsschwelle, Minderheitsaktionäre, Zwischengewinneliminierung bei Vorräten u.a) sowie die Behandlung von Auslandsbeziehungen.

#### Administrative Aspekte

Die administrative Durchführung der GKKB stellt beteiligte Finanzverwaltungen und Unternehmen vor große Herausforderungen. So wird es einerseits nicht möglich sein, die GKKB in die bisherigen – national unterschiedlichen – Verwaltungsverfahren einzugliedern, andererseits ist aber ein vollständig neues und separates Besteuerungsverfahren für die an der GKKB teilnehmenden Unternehmen nicht sinnvoll. Die Europäische Kommission schlägt daher ein kombiniertes Verfahren vor: verantwortlich für die Ermittlung des konsolidierten Gruppenergebnisses und die Abgabe der Erklärungen ist der sog. „principal taxpayer“, der diesen Pflichten gegenüber der sog. „principal tax authority“ nachkommen muss. Betriebsprüfungen werden unter Einbeziehung der beteiligten Finanzverwaltung von der „principal tax authority“ durchgeführt. Für Streitigkeiten zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen wird ein sog. „arbitration panel“ eingerichtet, das aus 3 bis 5 einvernehmlich benannten Experten besteht. Der vorgerichtliche Rechtsbehelf steht dem „principal taxpayer“ offen, der bei der „principal tax authority“ einzulegen ist und von einem speziellen „administrative appeal body“ (bestehend aus Vertretern der beteiligten (oder allen) Mitgliedstaaten) behandelt wird. Gegen dessen Entscheidung ist das gerichtliche Klageverfahren vor dem jeweiligen – nationalen – Gericht zulässig. Als Folgeinstanz (noch offen: Berufungs- oder nur Revisionsinstanz) ist der EuGH vorgesehen.

#### Aufteilungsmechanismus

Im Rahmen des Kolloquiums berichteten Experten aus den USA und Kanada von den dortigen Erfahrungen mit einer 3-Faktoren-Aufteilung des konsolidierten Gruppenergebnisses. Dargestellt und kontrovers diskutiert wurden verschiedene Modifikationen und Ausgestaltungsvarianten. So wäre es denkbar, den Faktor „Arbeit“ als Lohnsumme oder aber als Vollzeitäquivalent darzustellen. Der Faktor „Umsatz“ könnte herkunfts- oder zielbezogen zugeordnet werden. Ebenfalls differenziert herangezogen werden könnte der Faktor „Kapital“ (materielle / lokal gebundene Wirtschaftsgüter – immaterielle Wirtschaftsgüter). Zur Diskussion stand ebenfalls die Frage, ob alle Fak-



toten gleichmäßig oder in unterschiedlicher Gewichtung in die Formelzerlegung einfließen sollen. Komplexe Aufteilungsregelungen werden in diesem Zusammenhang von solchen Mitgliedstaaten befürwortet, die Gestaltungsmissbräuche und künstlichen Gewinnverlagerungen seitens der Unternehmen befürchten. Der DIHK hat demgegenüber deutlich gemacht, dass eine klare und verlässliche Zerlegungsformel erforderlich ist, die für die Unternehmen einfach zu handhaben ist und hinreichende Rechtssicherheit gewährleistet.

**Hinweis:** Weitere Informationen und Hintergründe des Projektes „GKKB / CCCTB“ finden Sie im Anschluss in unserer Rubrik „Gewusst“.

(Vo)

### **EU-Kommission: Vorstoß zur Missbrauchsbekämpfung**

Die Europäische Kommission hat am 10.12.2007 eine Mitteilung zur koordinierten Bekämpfung von Steuermisbrauch im Bereich der direkten Steuern verabschiedet. Sie weist darauf hin, dass viele Staaten nationale Sonderregelungen zur Wahrung des Steueraufkommens getroffen haben, die nicht mit den Europäischen Grundfreiheiten vereinbar sind und regelmäßig durch den Europäischen Gerichtshof verworfen werden. Sie schlägt stattdessen ein koordiniertes Vorgehen von Mitgliedstaaten und Kommission und die gemeinsame Erarbeitung eines kohärenten Gesamtkonzeptes vor, das sowohl den berechtigten Forderungen der Mitgliedstaaten nach einem Schutz des Steuersubstrates als auch den legitimen Interessen von Unternehmen und Bürgern, die Binnenmarktsfreiheiten zu nutzen, Rechnung trägt.

Die meisten EU-Mitgliedstaaten haben zum Teil unterschiedliche Bestimmungen in ihrem nationalen Steuerrecht verankert, um nationales Steuersubstrat zu wahren und missbräuchliche Steuergestaltungen zu verhindern. Erwähnt seien in diesem Zusammenhang Unterkapitalisierungsvorschriften (Thin-Cap-Rules), CFC-Vorschriften (Controlled Foreign Companies) etc. Der Europäische Gerichtshof hat jedoch in einer Vielzahl von Fällen diese Regelungen als nicht binnenmarktskonform verworfen. Zwar könnten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass ihre Steuerbemessungsgrundlagen nicht durch Missbrauch oder Nichtbesteuerung ausgehöhlt werden. Entsprechende Maßnahmen dürften aber nicht dazu führen, dass die Grundfreiheiten des Binnenmarktes beeinträchtigt würden. So stelle beispielsweise die Intention des Steuerpflichtigen, die steuerliche Belastung zu reduzieren, eine völlig zulässige wirtschaftliche Überlegung bei Standortentscheidungen dar. Die Inanspruchnahme von günstigen steuerlichen Regelungen sei daher nicht per se missbräuchlich sondern Konsequenz des internationalen Steuerwettbewerbes. Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung müssten vielmehr präzise auf rein künstliche Gestaltungen abzielen, hinter denen keine reale wirtschaftliche/physische Präsenz stehe (z.B. Briefkastenfirmen etc.).

Die Europäische Kommission möchte nunmehr mit den Mitgliedstaaten gemeinsam koordinierte Lösungen erarbeiten und skizziert dabei folgende Arbeitsschwerpunkte:

- gemeinsame Definitionen von „Missbrauch“ und „künstliche Konstruktionen“
- Austausch von best-practice-Beispielen der Mitgliedstaaten
- ggf. Schaffung eines Europäischen Anti-Missbrauchs-Regimes
- Verbesserung der Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten
- koordinierte Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen gegenüber Drittstaaten

**Hinweis:** Die Bekämpfung von Steuermisbrauch ist Sorgenkind und Lieblingsthema des Steuergesetzgebers zugleich. Einerseits sollen künstliche, d.h. missbräuchliche Gewinnverlagerungen verhindert werden. Andererseits wird jedoch unter dem Mantel der „Missbrauchsbekämpfung“ versucht, sich dem Steuerwettbewerb zu entziehen. Statt jedoch immer komplexere Missbrauchsbekämpfungsvorschriften (sei es durch Einzelfallregelungen z.B. im AStG oder per Generalnorm (§ 42 AO neu) zu implementieren, sollte sich der deutsche Fiskus dem Steuerwettbewerb stellen und den Steuerstandort Deutschland durch niedrige Tarife und ein einfaches, transparentes und innovationsförderndes Steuerrecht stärken.

(Vo)

### **Gewusst: GKKB / CCCTB**

Der Europäischen Binnenmarkt ist gekennzeichnet durch das Nebeneinander von 27, größtenteils nicht aufeinander abgestimmten nationalen Unternehmensteuersystemen mit jeweils eigenen Steuersätzen und unterschiedlichen Gewinnermittlungs-/Bilanzierungsregeln. Grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten werden hierdurch erheblich erschwert und sind mit dem Risiko von Doppelbesteuerungen, zusätzlichen Befolungs- und Beratungskosten sowie Haftungsrisiken belastet. Die Europäische Kommission griff im 2. Halbjahr 2004 ein altes Petitum hinsichtlich einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsregeln für grenzüberschreitend tätige Unternehmen auf und richtete die Arbeitsgruppe „GKKB / CCCTB“ („Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage / Common Consolidated Corporate Tax Base) ein. Unter Vorsitz der Europäischen Kommission treffen Vertreter der nationalen Finanzverwaltungen vierteljährlich zusammen, um ein Regelwerk für ein Europäisches Regime zu erarbeiten. Zu diesem Zweck wurde zusätzlich 6 Unterarbeitsgruppen (Sub-groups) eingerichtet, denen spezielle Einzelfragen zugewiesen wurden. Im Rahmen einer erweiterten Arbeitsgruppe findet der Austausch mit Vertretern aus Wirtschaft (u.a. DIHK) und Wissenschaft statt

(siehe: Bericht vom Treffen der erweiterten Arbeitsgruppe am 10./11.12.2007 auf S. 7 ff. der **IHK-Steuerinfo** Januar 2008: „GKKB / CCCTB auf der Zielgeraden“).

Die GKKB / CCCTB sieht folgende inhaltliche Regelungen vor:

- Verwendung eines einzigen Bilanzierungs-/Rechnungslegungskodex für steuerliche Zwecke bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen (somit Verringerung der Befolgungs- und Beratungskosten);
- Wegfall der Verrechnungspreisproblematik (Konsolidierungsmechanismus);
- grenzüberschreitende Verlustnutzung (Konsolidierungsmechanismus).
- Die Festlegung der nationalen Steuersätze verbleibt weiterhin in der Verantwortung der Mitgliedstaaten (wobei insbesondere Deutschland und Frankreich eine Diskussion über Mindeststeuersätze anregen wollen).

Hinsichtlich der materiellen Gewinnermittlungsregeln sind die Arbeiten weitestgehend abgeschlossen, in der Diskussion befinden sich die Komplexe „Konsolidierung“, „Aufteilung“ und „administrative Anforderungen“. Die Europäische Kommission wird Mitte des Jahres 2008 einen Richtlinien-Vorschlag verabschieden. Eine Implementierung der GKKB / CCCTB durch alle 27 Mitgliedstaaten ist nicht zu erwarten, stattdessen wird angestrebt, das neue Regime den Staaten wahlweise zur Verfügung zu stellen.

**Hinweis:** Der DIHK hat die Europäischen Kommission seit Aufnahme der Arbeiten unterstützt, da wegen des Dickichts der verschiedenen nationalen Bilanzierungsbestimmungen (Abschreibungsregeln, Ansatz- und Bewertungsvorschriften, Abzugsverbote etc.) gerade für kleine und mittlere Unternehmen die Verwendung einer gemeinsamen Steuerbilanz für in- und ausländische Zwecke eine erhebliche Erleichterung bedeuten würde. Die insbesondere von MNE (multinationale Unternehmen) geforderten Regeln zur Konsolidierung und grenzüberschreitenden Verlustverrechnung runden das neue Regime ab. Die GKKB / CCCTB wird wahrscheinlich nur Kapitalgesellschaften offen stehen, da innerhalb der EU transparente Gesellschaften nach deutscher Tradition kaum bekannt sind und eine Einbeziehung von Personengesellschaften (Besteuerung auf der Ebene der Individualpersonen!) zu erheblichen Komplikationen führen würde. Die GKKB / CCCTB darf jedoch nicht zwingend vorgeschrieben werden, sondern sollte den Unternehmen optional zur Verfügung stehen. Langfristig ist – wie bei den indirekten Steuern (MwSt, Verbrauchsteuern) – eine Konvergenz der Steuersysteme erforderlich, um die grundlegende Ursache der Inkompatibilitäten und Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Jenseits der Arbeiten auf EU-Ebene stellt die Integrierung der GKKB / CCCTB in das nationale Steuerrecht eine besondere Herausforderung dar. Diese darf kein Fremdkörper sein, sondern ist passgenau und kohärent in das deutsche Steuersystem einzufügen.

(Vo)

## Literaturempfehlungen

Jörg Ramb / Josef Schneider

### **Die Einnahme-Überschussrechnung von A-Z**

– Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

4., neu bearbeitete Auflage XXIV, 817 S.

kartonierte; € 59,95

Schäffer-Poeschel-Verlag, Stuttgart

ISBN 3-7910-2704-2



Hauptziel des Buches ist es, die Handhabung der § 4 Abs. 3-Rechnung aufzuzeigen und zu erleichtern. Die Konzeption als Nachschlagewerk in ABC-Form ermöglicht einen sofortigen Zugriff auf das jeweilige Problemfeld. Die Auswirkungen auf die § 4 Abs. 3-Rechnung werden ausführlich besprochen. Insbesondere der Wechsel der Gewinnermittlungsmethode wird erschöpfend dargestellt. Diese kompakte und umfassende Darstellung wird unterstützt von zahlreichen Beispielen, Schaubildern, Übersichten und Musterbeispielen. Das Buch hilft dabei, sich in dem neuen, amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage EÜR) zurechtzufinden. Durch entsprechende Verweise auf die Kennzahlen und eine zusätzliche Kennzahlenübersicht fällt es leichter zu entscheiden, welche Angaben in welche Kennzahl des Vordrucks einzutragen sind. Mit vielen konkreten Buchungsbeispielen. Rechtsstand: 01.09.2007.

Autoren:

Diplom-Finanzwirt (FH) Jörg Ramb und Josef Schneider sind Dozenten an der Fachhochschule Rheinland-Pfalz in Edenkoben.

Reihe: NWB Steuerfachkurs – Prüfungsvorbereitung

### **700 Prüfungsfragen zum Steuerrecht**

– Steuerberaterprüfung – Steuerinspektorenprüfung

hrsg. v. . Dipl. Finanzwirt Wilfried Mannek unter Mitarbeit von  
Dipl. Finanzwirtin Sandra Fischer, Dipl. Finanzwirt Volker Schmitz,  
Dipl. Finanzwirtin Heike Tesche u.a.

4., überarbeitete Auflage 2007, 469 S., broschiert, € 34,00

Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne

ISBN 978-3-482-47904-5

Je näher die sehr anspruchsvollen Prüfungen zum Steuerberater, Diplom-Finanzwirt oder Steuerfachwirt rücken, umso effizienter und zielgerichteter muss sich der angehende Steuerprofi vorbereiten. Dazu benötigt er Gewissheit über den Stand seines Wissens: Auf welchem Gebiet kann ich mich sicher fühlen? Wo herrschen Lücken? Wie kann ich die in der Kürze der Zeit beheben? Die 700 Multiple-Choice-Fragen zu Einkommensteuer, Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Bewertung und Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Umsatzsteuer decken alle prüfungsrelevanten Bereiche des Steuerrechts ab. Sie verraten dem angehenden Steuerprofi, „wo er steht“, und dienen so der Selbstkontrolle. Erläuterungen zu den jeweiligen Lösungen helfen, etwaige letzte Wissenslücken zu schließen, um mit der nötigen Sicherheit in die Prüfung zu gehen. Neben klausurtypischen Problemen enthalten die „700 Prüfungsfragen zum Steuerrecht“ auch die für die mündliche Prüfung typischen Fragen, so dass der Band ein zuverlässiger Begleiter während der letzten Phasen vor den Prüfungen ist.

Hirschböck / Kerschbaumer / Schurbohm

### **IFRS für Führungskräfte**

1. Auflage 2007, 168 Seiten, gebunden, € 38,00

Linde Verlag, Wien

ISBN 978-3-7143-0090-1



Wenn ein Unternehmen nicht nur im eigenen Land agiert und gemeinsam mit ausländischen Investoren arbeitet, sollte es auch die Sprache der internationalen Finanzierung sprechen. Mit dem Buch IFRS für Führungskräfte ermöglichen Günther Hirschböck, Helmut Kerschbaumer und Anne Schurbohm einen effizienten Einstieg in die International Financial Reporting Standards (IFRS), die mittlerweile in europäische Unternehmen Einzug gehalten hat. Die IFRS brachten die Anwendung zahlreicher neuer Bilanzierungsregeln mit sich, deren Inhalt sich zum Teil erheblich von den vertrauten bisherigen Rechnungslegungsvorschriften unterscheidet. Führungskräfte müssen die IFRS-Abschlüsse verstehen und auf deren Basis wichtige Entscheidungen treffen! Das vorliegende Buch hilft, die wesentlichen Regeln und Vokabeln der IFRS zu verstehen und stellt praxisnah und in übersichtlicher Form die wesentlichen IFRS-Bilanzierungsregeln dar. Die Autoren erklären detailliert und leicht verständlich die Unterschiede gegenüber den bisherigen handelsrechtlichen Regeln und zeigen die Auswirkungen auf häufig verwendete Jahresabschluss-Kennzahlen auf.

Die Autoren:

Dr. Günther Hirschböck, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Senior Manager der KPMG Austria GmbH;

Mag. Helmut Kerschbaumer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und CPA, Partner der KPMG Austria GmbH;

Dr. Anne Schurbohm, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Partner bei der KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft.