

## Ihre Mandanteninformationen 4. Quartal 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

### Inhalt:

1. Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften verfassungswidrig?
2. Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste?
3. Benachteiligung von Lebenspartnerschaft bei ErbSt. verfassungswidrig
4. ESt-Erstattung: Keine Versteuerung der vom FA geleisteten Zinsen
5. Sanierungserlass nur bei unternehmensbezogenen Sanierungen
6. Organschaft - (Teilweise) Entwarnung beim Gewinnabführungsvertrag
7. Absenken der Beteiligungsquote bei Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen verfassungswidrig?
8. Aktuelle Gesellschafterliste: Einreichungsverantwortlichkeit des Notars
9. Ehemaliger Klinik-Geschäftsführer erhält Schadensersatz wegen Altersdiskriminierung
10. Verjährung trotz Hinausschiebung einer Betriebsprüfung
11. Bestattungskosten stellen bei Alleinerben keine dauernde Last dar
12. Strafverteidigungskosten als Werbungskosten
13. Steuerneutrale Abspaltung eines Teilbetriebs
14. BMF: Entwarnung beim Gewinnabführungsvertrag i. R. d. Organschaft
15. Mangold-Urteil: keine Kompetenzüberschreitung des EuGH
16. Basel III schafft strengere Eigenkapitalregeln für Banken
17. Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Verwandte
18. Kfz-Nutzung: 1 %-Methode nur wenn Arbeitgeber private Nutzung zulässt
19. Kostenpflicht für verbindliche Auskunft verfassungsgemäß
20. Solidaritätszuschlagsgesetz für Veranlagungszeitraum 2007 ist nicht verfassungswidrig
21. Einschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen in Vorjahren
22. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Mindestbesteuerung
23. Rückwirkende Begründung einer Organschaft nach Teilbetriebs-Ausgliederung
24. Deutschland und Schweiz unterzeichnen revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen
25. BMF: Auswirkung des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 EStG)
26. Zur Verwertung von Informationen aus einer "Steuer-CD"

## 1. Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften verfassungswidrig?

### Kernaussage

Die Verlängerung der Spekulationsfrist bei privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften ist mit belastenden Folgen einer unechten Rückwirkung verbunden und teilweise verfassungswidrig (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002).

### Sachverhalt

Bis Ende 1998 unterlagen Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als 2 Jahre betrug (sog. Spekulationsfrist). Durch das am 31.3.1999 verkündete Steuerentlastungsgesetz (StEntlG 1999/2000/2002) wurde diese Spekulationsfrist für Veräußerungen ab dem 1.1.1999 auf 10 Jahre verlängert. Die Beschwerdeführer veräußerten ihre Grundstücke nach Ablauf der alten, aber innerhalb der neuen Veräußerungsfrist im Jahr 1999. Die Kaufverträge wurden teilweise vor Verkündung des neuen Rechts, teilweise erst danach geschlossen. Das Finanzamt wandte in allen Fällen die verlängerte Spekulationsfrist an. Das Finanzgericht legte die Klagen dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vor.

### Entscheidung

Die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Normenkontrollverfahren hatten Erfolg. Die Anwendung der verlängerten Spekulationsfrist verstößt gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit ein im Zeitpunkt der Verkündung bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach der zuvor geltenden Rechtslage bereits steuerfrei realisiert worden ist oder zumindest steuerfrei hätte realisiert werden können, weil die alte Spekulationsfrist bereits abgelaufen war. Durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist wird diese konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwertet. Zugleich liegt ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz vor, denn die Wertsteigerungen blieben steuerfrei, wenn das Grundstück noch im Jahr 1998 veräußert wurde. Das Ziel, die Rechtslage zu verbessern und die Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung zu verbreitern, vermögen diese Eingriffe nicht zu legitimieren.

Die Verlängerung der Veräußerungsfrist auf 10 Jahre ist als solche verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es verstößt ferner nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, dass Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nicht dem ermäßigten Tarif nach § 34 EStG unterliegen.

### Konsequenz

Aufgrund des Zeitablaufs dürfte diese Entscheidung nur noch Relevanz für private Veräußerungsgeschäfte haben, wenn die Einkommensteuerbescheide noch abänderbar sind. Unter Hinweis auf diese Entscheidung kann eine Änderung erwirkt werden.

## 2. Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste?

### Kernproblem

Einkünfte, die ein inländischer Steuerpflichtiger durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte erzielt, sind im Inland abkommensrechtlich regelmäßig freigestellt. Die Freistellung der "Einkünfte" umfasst dabei nach ständiger Rechtsprechung des BFH sowohl Gewinne als auch Verluste (sog. Symmetriethese). Die Freistellungsmethode ist somit für den Steuerpflichtigen im Fall von positiven Einkünften von Vorteil, bei negativen Einkünften jedoch von Nachteil. Denn im letztgenannten Fall kann er die ausländischen Betriebsstättenverlusten nicht mit inländischen Gewinnen verrechnen. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs verstößt die Nichtberücksichtigung von ausländischen Betriebsstättenverlusten auch grundsätzlich nicht gegen das Europarecht. Ein Verstoß gegen die europarechtlich gebotene Niederlassungsfreiheit sei aber ausnahmsweise dann gegeben, wenn die Verluste einer im EU-Ausland befindlichen Betriebsstätte endgültig bzw. "final" seien. In der Praxis ungeklärt und strittig war bislang die Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Finalität" der Verluste auszugehen ist und wie bzw. wann eine Verlustberücksichtigung im Inland zu erfolgen hat.

### Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat bislang die Auffassung vertreten, dass ausländische Betriebsstättenverluste nur dann final sind, wenn sie aus rechtlichen Gründen nicht mehr genutzt werden können. Eine Aufgabe der ausländischen Betriebsstätte wäre demnach bspw. nicht ausreichend, da nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Steuerpflichtige in der Zukunft erneute eine Betriebsstätte in dem Land eröffnet und die Betriebsstättenverluste sodann nutzen wird.

## **Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH ist eine "Finalität" ausländischer Betriebsstättenverluste hingegen gegeben, wenn diese aus tatsächlichen Gründen im Betriebsstättenstaat nicht mehr genutzt werden können. Als Beispiele hierfür nennt der BFH explizit die Aufgabe oder Übertragung der Betriebsstätte sowie die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft. Keine "Finalität" der Betriebsstättenverluste nimmt der BFH hingegen an, wenn die Verluste lediglich aufgrund der ausländischen Rechtsordnung (bspw. zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags) nicht mehr genutzt werden können. Des Weiteren hat der BFH entschieden, dass die Verluste auch im Rahmen der Gewerbesteuer zu berücksichtigen sind. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung ist der Veranlagungszeitraum, in dem die Verluste final bzw. endgültig geworden sind (keine phasengleiche Verlustberücksichtigung).

## **Konsequenzen**

Die zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung lange Zeit strittige Frage, wann von einer "Finalität" ausländischer Betriebsstättenverluste auszugehen ist, wurde nunmehr weitestgehend zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Steuerpflichtige können demnach ausländische Betriebsstättenverluste insbesondere dann im Inland verwerten, wenn sie die Betriebsstätte aufgegeben oder veräußert haben. Für noch betriebene Betriebsstätten mit entsprechenden Verlusten kann u. U. überlegt werden, diese Betriebsstätten in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln, um die bis dahin erzielten Verluste im Inland steuerlich geltend zu machen. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung solche "Gestaltungen" unter Missbrauchsgesichtspunkten aufgreifen wird.

### **3. Benachteiligung von Lebenspartnerschaft bei ErbSt. verfassungswidrig**

#### **Ausgangslage**

Nach dem Erbschaftsteuergesetz vor der Reform wurden eingetragene Lebenspartner erbschaftsteuerrechtlich höher belastet als Ehegatten. Sie waren anders als Ehegatten der "schlechtesten" Steuerklasse zugeordnet und erhielten nur einen geringen persönlichen Steuerfreibetrag und waren vom Versorgungsfreibetrag ganz ausgeschlossen. Mit der Erbschaftsteuerreform erhielten eingetragene Lebenspartner den gleichen persönlichen Freibetrag sowie auch den Versorgungsfreibetrag, den Ehegatten erhalten. Allerdings werden sie wei-

terhin mit den höchsten Steuersätzen besteuert. Das Jahressteuergesetz 2010 sieht eine vollständige Gleichstellung von Lebenspartnern und Ehegatten vor. Gegen die Ungleichbehandlung nach der Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform hatte ein Lebenspartner vor dem Bundesverfassungsgericht geklagt.

## **Entscheidung**

Die Beschwerdeführer waren Alleinerben ihrer jeweiligen Lebenspartner. In beiden Fällen setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer nach Steuerklasse III fest und gewährte den geringsten Freibetrag. Die Klagen der Beschwerdeführer vor den Finanzgerichten waren erfolglos. Ihre Verfassungsbeschwerden waren erfolgreich, so dass die Finanzgerichte neu entscheiden müssen. Die Privilegierung der Ehegatten gegenüber den Lebenspartnern im Erbschaftsteuerrecht lasse sich nicht allein mit Verweisung auf den besonderen staatlichen Schutz von Ehe und Familie rechtfertigen. Gehe die Förderung der Ehe mit einer Benachteiligung anderer Lebensformen einher, obgleich diese nach dem geregelten Lebenssachverhalt und den mit der Normierung verfolgten Zielen der Ehe vergleichbar seien, rechtfertige die bloße Verweisung auf das Schutzgebot der Ehe eine solche Differenzierung nicht. Die unterschiedliche Freibetragsregelung sei darüber hinaus nicht aufgrund einer höheren Leistungsfähigkeit erbender Lebenspartner gerechtfertigt. Sofern dem Erhalt der Erbschaft durch den Freibetrag für Ehegatten unterhaltersetzende Funktion sowie eine Versorgungswirkung zukomme, gelte dies auch für Lebenspartner, die nach der schon für die Ausgangsverfahren maßgebenden Rechtslage einander zu angemessenem Unterhalt verpflichtet seien.

## **Konsequenz**

Die Entscheidung bedeutet eine vollständige Gleichstellung eingetragener Lebenspartner in der Erbschaftsteuer seit Einführung des Instituts der Lebenspartnerschaft. Nach der Entscheidung muss der Gesetzgeber für die betroffenen Altfälle eine Neuregelung treffen, die die Gleichheitsverstöße beseitigt.

### **4. ESt-Erstattung: Keine Versteuerung der vom FA geleisteten Zinsen**

#### **Kernproblem**

Bis 1999 konnten Nachzahlungszinsen, die der Steuerpflichtige an das Finanzamt zu zahlen hatte, als Sonderausgaben abgezogen werden. Nachdem diese Regelung ersatzlos entfallen war, durften Nachzahlungszinsen nicht mehr steuermindernd berücksichtigt werden; Erstattungszinsen mussten

dagegen nach wie vor versteuert werden. Diese Handhabung ist bei vielen Steuerpflichtigen auf Unverständnis gestoßen.

#### **Sachverhalt**

Aufgrund desselben Einkommensteuerbescheids musste ein Steuerpflichtiger nicht abziehbare Nachzahlungszinsen an das Finanzamt leisten. Die vom FA bezogenen Erstattungszinsen waren dagegen als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu versteuern. Der Steuerpflichtige hielt das in § 12 Nr. 3 EStG geregelt Abzugsverbot für Nachzahlungszinsen für verfassungswidrig. Das FA und das FG Köln folgten seiner Auffassung nicht.

#### **Entscheidung**

Der BFH hat obiges Abzugsverbot als verfassungsgemäß bestätigt. Gleichzeitig hat er aber seine Beurteilung zu den Erstattungszinsen teilweise geändert. Der Steuerpflichtige überlasse dem FA mit der letztlich nicht geschuldeten (und deshalb später zu erstattenden) Steuerzahlung Kapital zur Nutzung; als Gegenleistung erhält er die Erstattungszinsen. Hieran hält der BFH im Grundsatz fest. Das gilt jedoch nicht, wenn die Steuer nach § 12 Nr. 3 EStG vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen und damit dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen sind. Im Umkehrschluss kann die Steuererstattung nicht zu Einnahmen führen. Diese gesetzliche Wertung strahlt auf die damit zusammenhängenden Zinsen in der Weise aus, dass Erstattungszinsen ebenfalls nicht steuerbar sind. In erster Linie sind davon die persönliche Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer betroffen. Darüber hinaus bleiben Erstattungszinsen grundsätzlich steuerpflichtig.

#### **Konsequenzen**

Der Kläger hat verloren und dennoch gewonnen. Zwar folgt der BFH seiner Argumentation der Verfassungswidrigkeit der Nichtabzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen nicht. Gleichzeitig hat er aber seine Auffassung zu den Erstattungszinsen geändert. Diese sind nunmehr nicht steuerbar, so dass der Kläger sein Ziel erreicht hat. Im Ergebnis ist das Urteil ebenfalls zu begrüßen, da die nicht zu erklärende unterschiedliche Besteuerung damit - zu Gunsten der Steuerpflichtigen - aufgehoben worden ist. Bei Streitigkeiten mit dem Finanzamt winken nunmehr in Erstattungsfällen Renditen von bis zu 6 % nach Steuern.

## **5. Sanierungserlass nur bei unternehmensbezogenen Sanierungen**

### **Kernproblem**

Sanierungsgewinne, wie bspw. aus einem (teilweisen) Schuldenerlass zum Zwecke der Sanierung eines Unternehmens, waren für bis zum 31.12.1997 endende Wirtschaftsjahre steuerfrei (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.). In der Gesetzesbegründung zur Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. wurde indes darauf hingewiesen, dass zukünftig einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Billigkeitswege (Erlass bzw. Stundung der Steuer) begegnet werden könne.

### **Auffassung der Finanzverwaltung im Sanierungserlass**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung im sog. Sanierungserlass kommt ein sachlicher Härtefall nur im Fall von unternehmensbezogenen, nicht aber bei unternehmerbezogenen Sanierungen in Betracht. Eine unternehmensbezogene Sanierung liege demnach vor, wenn ein Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden soll. Unternehmerbezogene Sanierungen sind hingegen solche, bei denen der Schuldenerlass den Steuerpflichtigen persönlich zugute kommen soll. Strittig war bislang, ob die Auffassung der Finanzverwaltung im Sanierungserlass überhaupt durch das Gesetz gedeckt ist (bejahend: FG Köln; verneinend: FG München). Bejahendenfalls war des Weiteren zu klären, ob die Beschränkung der sachlichen Härtefälle auf unternehmensbezogene Sanierungen rechters ist.

### **Entscheidung**

Der Auffassung des FG München, wonach der Sanierungserlass keine gesetzliche Grundlage habe, wurde durch den BFH explizit widersprochen. Nach Auffassung des BFH ist nicht zu beanstanden, dass die Finanzverwaltung zum Zwecke der Vereinheitlichung des Verwaltungshandelns in einer Verwaltungsvorschrift regelt, in welchen Fällen der Erlass von auf Sanierungsgewinnen beruhenden Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen möglich ist. Dass die Finanzverwaltung dabei lediglich unternehmensbezogenen Sanierungen mit Steuerstundungen und/oder -erlasse wegen sachlicher Unbilligkeit begegne, sei ebenfalls nicht zu beanstanden.

## **Konsequenzen**

Zwar stimmt der BFH der Finanzverwaltung zu, dass bei unternehmerbezogenen Sanierungen kein sachlicher Härtefall gegeben sei. Dem Steuerpflichtigen bleibt es aber unbenommen, persönliche Billigkeitsgründe geltend zu machen. Offen gelassen hat der BFH dagegen ausdrücklich, ob die Verwaltung im Sanierungserlass zu weit reichende Billigkeitsmaßnahmen für zulässig hält. Diese Frage war im vorliegenden Fall nicht entscheidungserheblich und daher nicht zu beantworten.

## **6. Organschaft - (Teilweise) Entwarnung beim Gewinnabführungsvertrag**

### **Kernproblem**

Eine ertragsteuerliche Organschaft bietet den großen Vorteil, dass Gewinne und Verluste von rechtlich selbstständigen Unternehmen miteinander verrechnet werden können. Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft ist dabei u. a., dass ein Gewinnabführungsvertrag mit einer Mindestdauer von 5 Jahren abgeschlossen wird. Ist die Tochtergesellschaft eine GmbH, so muss der Gewinnabführungsvertrag eine Verlustübernahmeverpflichtung entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG beinhalten. In der Praxis findet sich dazu häufig eine Formulierung, die zusätzlich zu dem Verweis auf § 302 AktG noch deren Wortlaut teilweise wiedergibt. Dies ist nach (sehr umstrittener) Auffassung der OFD Rheinland und OFD Münster schädlich, da damit nicht alle Regelungen des § 302 AktG abgedeckt seien.

### **Sachverhalt**

Im vorliegenden Fall hatte die Klägerin (GmbH) zunächst einen Gewinnabführungsvertrag mit ihrer Muttergesellschaft abgeschlossen, der lediglich auf die entsprechende Anwendbarkeit der Absätze 1 und 3 des § 302 verwies. Diesen Vertrag änderte sie wenig später dahingehend, dass nunmehr allgemein auf § 302 AktG verwiesen und sodann ein Teil der Vorschrift wortgetreu wiedergegeben wurde. Die Finanzverwaltung verneinte in beiden Fällen die steuerliche Anerkennung der Organschaft. Die Klage der GmbH blieb in erster Instanz erfolglos.

### **Entscheidung**

Der BFH gab der Beschwerde der GmbH nur teilweise Recht. In Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung wurde der zuerst geschlossene Gewinnabführungsvertrag nicht anerkannt, da dieser ausdrücklich nur auf die Absätze 1 und 3 des § 302 AktG verweise und somit nicht dessen gesamten

Regelungsbereich beinhalte. Der geänderte Gewinnabführungsvertrag sei indes steuerlich anzuerkennen, da dieser einen allgemeinen Verweis auf § 302 AktG (und nicht nur einzelne Absätze) enthalte. In der zusätzlichen Wiedergabe eines Auszugs der Vorschrift könne dabei keine Einschränkung des vorangestellten allgemeinen Verweises auf § 302 AktG gesehen werden (entgegen OFD Rheinland).

### **Konsequenzen**

Die Entscheidung dürfte für große Erleichterung in der Praxis sorgen. Zwar ist anzumerken, dass der Wortlaut des Ergebnisabführungsvertrages im vorliegenden Fall nicht zu 100 % mit der von der OFD Rheinland und OFD Münster zitierten Formulierung übereinstimmt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass auch bei ähnlichen Formulierungen der Argumentation der Finanzverwaltung die Grundlage entzogen ist. Weitere Entwarnung könnte das geplante JStG 2010 bringen, bei dem laut aktuellem Gesetzgebungsstand zukünftig bei einer GmbH als Tochtergesellschaft eine zivilrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung der Muttergesellschaft ausreichend sein soll, so dass ein Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 302 AktG nicht mehr notwendig wäre.

## **7. Absenken der Beteiligungsquote bei Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen verfassungswidrig?**

### **Kernaussage**

Die Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen ist mit belastenden Folgen einer unechten Rückwirkung verbunden und teilweise verfassungswidrig (§ 17 Abs. 1 i. V. m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002).

### **Sachverhalt**

Bis Ende 1998 unterlagen Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer, wenn der Steuerpflichtige zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb des Zeitraums der letzten 5 Jahre vor der Veräußerung zu mehr als 25 % beteiligt war. Diese Beteiligungsgrenze wurde durch das am 31.3.1999 verkündete Steuerentlastungsgesetz (StEntlG 1999/2000/2002) auf 10 % abgesenkt. Nach der Übergangsregelung galt die Neuregelung ab dem Veranlagungszeitraum 1999. Die Beschwerdeführer hielten jeweils Beteiligungen an einer GmbH unterhalb der alten aber oberhalb der neuen Wesentlichkeitsgrenze und veräußerten ihre

Anteile in 1999. Das Finanzamt wandte in allen Fällen die abgesenkte Wesentlichkeitsgrenze an. Der BFH bestätigte diese Entscheidung.

#### **Entscheidung**

Die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Verfassungsbeschwerden hatten Erfolg. Die Absenkung der Beteiligungsgrenze verstößt gegen verfassungsrechtliche Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung entstanden sind und entweder nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Durch die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze wird diese konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwertet. Zugleich liegt ein Verstoß gegen Art. 3 GG vor, denn die Besteuerung des Veräußerungsgewinns war davon abhängig, ob die Steuerpflichtigen den Wertzuwachs noch in 1998 (steuerfrei) oder in 1999 (steuerpflichtig) realisieren. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, das Bedürfnis nach Gegenfinanzierung oder der Aspekt der Missbrauchsbekämpfung vermögen diese Grundrechtseingriffe nicht zu rechtfertigen. Die Beteiligungsgrenze von 10 % als solche ist verfassungsrechtlich aber nicht zu beanstanden.

#### **Konsequenz**

Mit dieser Entscheidung hat das BVerfG den Wert des Vertrauensschutzes der Bürger in eine stetige Steuergesetzgebung gestärkt. Unter Berücksichtigung der Voraussetzungen dieser Entscheidung ist bei Beteiligungen unterhalb der alten Wesentlichkeitsgrenze die bis zum 31.3.1999 entstandene Wertsteigerung zu ermitteln.

### **8. Aktuelle Gesellschafterliste: Einreichungsverantwortlichkeit des Notars**

#### **Kernproblem**

Soweit ein Notar eine GmbH-Geschäftsanteilsabtretung beurkundet (§ 15 Abs. 3 GmbHG), hat er an der Veränderung des Gesellschafterbestandes mitgewirkt und ist verpflichtet, eine neue Gesellschafterliste beim Handelsregister einzureichen. Dieser Fall ist eindeutig. Fraglich hingegen ist die Einreichungspflicht des Notars, wenn er nicht unmittelbar mitwirkt, sondern z. B. einen Verschmelzungsvertrag beurkundet, durch den sich mittelbar die Gesellschafterstellung bei einer Tochter-GmbH des übertragenden Rechtsträgers ändert. Das OLG Hamm hat dazu Stellung genommen, ob in solchen Fällen den Ge-

schäftsführer oder den Notar die Einreichungsverantwortlichkeit trifft.

#### **Beschluss des OLG Hamm**

Im Streitfall hatte ein Notar mehrere Verträge (Ausgliederung/Übernahme und Verschmelzung) in zeitlich engem Zusammenhang beurkundet, die mittelbar den Gesellschafterbestand einer GmbH veränderten. Die vom Notar unterzeichnete Gesellschafterliste wurde vom Registergericht beanstandet, weil bei einer nur mittelbaren Mitwirkung des Notars an der Bestandsveränderung allein der Geschäftsführer die Liste hätte unterzeichnen müssen. Dieser Auffassung folgte das OLG Hamm unter Hinweis auf den Wortlaut des § 40 Abs. 2 Satz 1 GmbHG nicht: das Wort "mitgewirkt" umfasse sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Mitwirkung eines Notars.

#### **Ansicht der Literatur**

Der Ansicht des OLG treten Stimmen in der juristischen Literatur entgegen. Zwar wird zugegeben, dass weder der Wortlaut der Vorschrift, noch die Gesetzesbegründung gegen ein solch weites Verständnis des Begriffs "mitgewirkt" sprechen. Dennoch könne auch die besondere Kenntnis eines Notars über die internen Vorgänge der Beteiligten keine maßgeblichen Ausschlag für dessen Einreichungsverantwortlichkeit geben. Im Hinblick auf eine klare Verteilung der Zuständigkeiten zwischen Geschäftsführern und Notaren müsse es bei der Einreichungsverantwortlichkeit des Geschäftsführers im Falle einer lediglich mittelbaren Mitwirkung des Notars bleiben.

#### **Fazit**

Bei der Entscheidung des OLG Hamm handelt es sich um die erste zur Einreichungspflicht hinsichtlich einer aktuellen Gesellschafterliste durch Notare bzw. Geschäftsführer. Es bleibt abzuwarten, ob sich andere Obergerichte den Erwägungen anschließen.

### **9. Ehemaliger Klinik-Geschäftsführer erhält Schadensersatz wegen Altersdiskriminierung**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Obwohl arbeitsrechtlich feststeht, dass ein GmbH-Geschäftsführer nicht als Arbeitnehmer der GmbH angesehen werden kann, fallen GmbH-Geschäftsführer in den Schutzbereich des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes. Dies allerdings nur, soweit es die Bedingungen für den Zugang zur Erwerbstätigkeit sowie den beruflichen Aufstieg betrifft. In diesen Fällen sind auch GmbH-Geschäftsführer vor Diskriminierungen geschützt. Das Oberlandesgericht Köln hat jetzt erstmals einem Geschäftsführer auch Schadensersatz zugesprochen.

### **Sachverhalt**

Der 60 Jahre alte Kläger war auf 5 Jahre befristet medizinischer Geschäftsführer einer Klinik-GmbH. Der Aufsichtsrat der GmbH lehnte bei Vertragsende eine Verlängerung der Anstellung ab; die Stelle wurde mit einem 41-jährigen Nachfolger besetzt. Im Prozess machte der Geschäftsführer geltend, seine erneute Bestellung sei allein aus Altersgründen gescheitert und obsiegte vor dem Oberlandesgericht.

### **Entscheidung**

Das Gericht urteilte, dass dem Kläger zunächst die gesetzliche Beweiserleichterung des AGG zugute komme; die Benachteiligung aus Altersgründen stehe aufgrund von Indizien fest, die die Klinik-GmbH im Prozess nicht widerlegt habe. Dabei stellte das Gericht zentral auf Presseberichte ab, nach denen auf der Basis von Äußerungen aus dem Aufsichtsrat die Entscheidung gegen den Kläger eindeutig in einen Zusammenhang damit gestellt wurde, dass man diesen nicht für weitere 5 Jahre beschäftigen könne, ohne die für die Leitungsämter vorgesehene Altersgrenze von 65 Lebensjahren zu überschreiten. Klarer - so das Gericht - könne man einen bestimmenden Einfluss des Altersfaktors nicht umschreiben. Die von Seiten der GmbH vorgelegten Aufsichtsratsprotokolle, in denen auch über Unzulänglichkeiten des Klägers gesprochen worden war, seien nicht geeignet, dessen Anspruch zu entkräften.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung zeigt die Reichweite des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes über den normalen Arbeitnehmerkreis hinaus. Allerdings ist die Entscheidung (noch) nicht rechtskräftig. Das Oberlandesgericht hat die Revision zum Bundesgerichtshof wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

## **10. Verjährung trotz Hinausschiebung einer Betriebsprüfung**

### **Kernproblem**

Dass im Steuerrecht nicht nur materielle, sondern auch verfahrensrechtliche Dinge zählen, hat einmal mehr ein Verfahren vor dem BFH gezeigt. Hier hatte das Finanzamt einen Bericht der Betriebsprüfung (BP) ausgewertet. Die Besonderheit daran war der Zeitablauf. Die Jahre 1993 und 1994 eines Kieswerks sollten geprüft werden. Steuererklärungen waren jeweils im Folgejahr abgegeben worden, die BP sollte im Dezember 1996 beginnen.

Dann ging es los: Auf Antrag des StB wurde die Prüfung in den Januar 1997 verschoben. Weil der Betriebsprüfer jedoch mittlerweile abgeordnet war, verschob das Finanzamt die BP in das 2. Halbjahr 1997. Dann passierte nichts mehr bis zum November 1999. Jetzt wollte das Finanzamt, aber das Kieswerk lieber erst im nächsten Jahr. So kam es dann endlich im Frühjahr 2000 zur BP. Aber durfte das festgestellte Mehrergebnis noch ausgewertet werden?

### **Rechtslage**

Eine Änderung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist; diese beträgt regelmäßig 4 Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Die Regelverjährungen waren somit Ende 1998 (für 1993) bzw. Ende 1999 (für 1994) eingetreten. Wird jedoch vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für diese Jahre nicht ab (sog. Ablaufhemmung), bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide unanfechtbar geworden sind. Somit sprach vom Gesetzeswortlaut vieles für eine Ablaufhemmung.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH hat die Streitjahre als verjährt angesehen. Zwar habe der Antrag des Kieswerks auf Hinausschieben des Beginns der Außenprüfung ungeachtet der beantragten Frist der Verschiebung (bis Januar 1997) dazu geführt, dass die Ablaufhemmung zunächst eingetreten und auch nicht allein wegen des Ablaufs der beantragten Frist rückwirkend entfallen sei. Die Ablaufhemmung sei jedoch deshalb wieder entfallen, weil das Finanzamt nicht innerhalb einer Frist von 2 Jahren nach Eingang des Antrags auf Verschieben des Prüfungsbeginns mit einer Prüfung begonnen habe. Der Terminvereinbarung Ende 1999 wurde keine Bedeutung mehr beigemessen, weil sich ein Antrag auf Verschiebung nicht erwiesen habe.

### **Konsequenz**

Der BFH wendet hier eine in anderen Vorschriften zur Ablaufhemmung vorzufindende Frist (z. B. bei Auswertung von Grundlagenbescheiden oder Wegfall der Ungewissheit bei vorläufiger Festsetzung) aufgrund des dort konkretisierten Rechtsgedankens analog an.

## 11. Bestattungskosten stellen bei Alleinerben keine dauernde Last dar

### Kernfrage/Rechtslage

Verträge, mit denen Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wird, beinhalten oftmals Gegenleistungen der Erwerber. Diese werden steuerlich nicht nur bei der Bestimmung des Wertes des übergehenden Vermögens mindernd berücksichtigt, sondern sollen auch im Rahmen der Einkommensteuer bspw. als Sonderausgaben beim Erwerber abzugsfähig sein. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob dieser Sonderausgabenabzug für eine (hier vom Alleinerben) übernommene Bestattungsverpflichtung gewährt werden kann.

### Entscheidung

Die Eltern des Klägers hatten diesem Vermögen (hier eine Landwirtschaft) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger neben anderen Leistungen, den Eltern ein standesgemäßes Begräbnis zu bereiten sowie für die Grabpflege zu sorgen. Nach dem Versterben des letzten Elternteils wurde er Alleinerbe. Die Beerdigungskosten für beide Todesfälle machte der Kläger als Sonderausgaben geltend. Die Beerdigungskosten nach dem letztverstorbenen Elternteil wurden vom beklagten Finanzamt nicht anerkannt.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied gegen den Kläger. Zwar seien Beerdigungskosten generell als Sonderausgaben abziehbar, im konkreten Fall scheitere die Abzugsfähigkeit aber an der Alleinerbenstellung des Klägers. Die Qualifizierung der Beerdigungskosten als dauernde Last scheitere an der fehlenden Korrespondenz zwischen Abziehbarkeit und Steuerbarkeit. Da die Versorgungsleistungen als vorbehaltene Vermögenserträge zu charakterisieren sind, kommt eine Abziehbarkeit von wiederkehrenden Leistungen nur dann in Betracht, wenn die vorbehaltenen Erträge in Gestalt der Beerdigungskosten einem Empfänger als wiederkehrende Einkünfte zugerechnet werden können. Dies sei aber nicht der Fall, denn die Beerdigungskosten könnten höchstens dem Kläger selbst als Alleinerben zugerechnet werden. Könnte dieser die wiederkehrenden Leistungen als Sonderausgaben abziehen, würden die Beerdigungskosten als vorbehaltene Erträge bei ihm zu steuerbaren Einkünften führen. Damit trete aber eine Vereinigung von Forderung und Schuld ein, was deren Erlöschen zur Folge hat.

## Konsequenz

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes wird über den eigentlichen Sachverhalt hinaus wohl auch dort sinngemäß angewendet werden können, wo der Alleinerbe sich zu Leistungen verpflichtet, die ihn im Todesfall "ohnehin" treffen würden. In diesen Fällen wird ein Sonderausgabenabzug in der Regel wohl nicht möglich sein.

## 12. Strafverteidigungskosten als Werbungskosten

### Kernproblem

Strafverteidigungskosten sind meist die Folge kriminellen Verhaltens und deshalb, wie die Strafe selbst, in der Regel der privat zu verantwortenden Unrechtssphäre zuzuordnen. Damit besteht ein einkommensteuerliches Abzugsverbot. Ob bzw. unter welchen Umständen hierbei aber auch Werbungskosten eines Arbeitnehmers vorliegen können, war Streitgegenstand einer Klage beim Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

### Sachverhalt

Der Kläger, ein leitender Bediensteter der Privatisierungsabteilung der Treuhandanstalt war wegen Vorteilsannahme zu einer zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe verurteilt worden, weil er sich von einem Unternehmer eine spätere Anstellung hatte zusagen lassen. Die angebotene Gegenleistung des promovierten Dipl.-Kfm. hätte seine Mitwirkung bei künftigen Verkäufen an die Unternehmensgruppe des Unternehmers sein sollen. Die mit dem Strafverfahren zusammenhängenden Werbungskosten wollte das beklagte Finanzamt mangels beruflicher Veranlassung nicht anerkennen. Der Kläger verwies darauf, die Berufsausübung habe in dem Führen von Verkaufsgesprächen, Verhandeln, Besuchen von Verkaufsinteressenten, Einholen von Auskünften sowie dem Abschluss von Kaufverträgen bestanden. Im Rahmen dieser Berufsausübung sei er mit dem Vorteil konfrontiert worden.

### Entscheidung des FG

Die Klage hatte zwar keinen Erfolg; der Urteilsbegründung ist jedoch zu entnehmen, dass das Gericht Strafverteidigungskosten nicht generell vom Werbungskostenabzug ausschließen wollte. So könnten auch vorsätzlich begangene Straftaten selbst im Falle einer Verurteilung zu Werbungskosten führen, sofern der strafrechtliche Vorwurf, gegen den man sich zur Wehr setze, durch eigenes berufliches Verhalten verursacht sei. Ein beruflicher Zusammenhang bestehe nur, wenn die vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sei. Hierbei müsse ein strenger Maßstab an-

gelegt werden. Der Kläger musste sich dagegen vorwerfen lassen, die Vorteilsannahme sei nicht in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit geschehen, sondern nur bei Gelegenheit. Es habe nicht zu seinen Pflichten gehört, sich Vorteile für künftige Diensthandlungen versprechen bzw. gewähren zu lassen. Die Abzugsfähigkeit der Strafverteidigungskosten setze vielmehr voraus, dass die schuldhaften Handlungen noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen.

### 13. **Steuerneutrale Abspaltung eines Teilbetriebs**

#### **Kernproblem**

Die Übertragung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf andere Kapitalgesellschaften im Wege der Spaltung kann nur dann steuerneutral erfolgen, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird. Im Fall der Abspaltung muss zudem ein Teilbetrieb bei der übertragenden Kapitalgesellschaft verbleiben. Fraglich war, ob eine (steuerbegünstigte) Übertragung von Teilbetrieben vorliegt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen werden, sondern insoweit lediglich eine Nutzungsüberlassung (Vermietung) vereinbart wird.

#### **Sachverhalt**

Die klagende GmbH übertrug ihren Teilbetrieb Stahl- und Metallbearbeitung im Wege der Abspaltung auf eine neugegründete Schwestergesellschaft. Die für ihren Fertigungsbetrieb genutzten Grundstücke sollten ausdrücklich nicht übertragen, sondern lediglich an die neue Gesellschaft vermietet werden. Mangels Übertragung der Grundstücke war das beklagte Finanzamt der Auffassung, dass die für eine Buchwertfortführung notwendige Übertragung eines Teilbetriebs nicht vorläge. Nach Auffassung des Finanzgerichts steht hingegen die bloße Vermietung von wesentlichen Betriebsgrundlagen einer Buchwertfortführung nicht entgegen. Der Bundesfinanzhof sah dies anders und folgte der Ansicht des Finanzamts.

#### **Entscheidung**

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Es liege jedoch keine steuerbegünstigte Übertragung eines Teilbetriebs vor, wenn diese wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält. Aus

drücklich nicht entschieden hat der BFH indes, ob eine nur wirtschaftliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichend ist oder ob stets (auch) zwingend das zivilrechtliche Eigentum übergehen muss.

#### **Konsequenz**

Bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften ist stets darauf zu achten, dass auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übergeht und im Fall der Abspaltung ein Teilbetrieb bei der Überträgerin verbleibt. Bei Wirtschaftsgütern, die für mehr als einen Teilbetrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, stellen diese grundsätzlich ein Spaltungshindernis dar, wenn sie nicht geteilt werden können. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei Grundstücken daher grundsätzlich eine zivilrechtliche reale Teilung ausreichend; bei Unzumutbarkeit derselben soll eine ideelle Teilung (Bruchteilseigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung ausreichen. Als Gestaltungsalternative bietet sich unter Umständen auch die vorherige Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage an einen Dritten oder eine nahestehende Person an, die das Wirtschaftsgut anschließend der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlässt.

### 14. **BMF: Entwarnung beim Gewinnabführungsvertrag i. R. d. Organschaft**

#### **Merkmale der ertragsteuerlichen Organschaft**

Voraussetzung für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft ist gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG u. a. "eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG".

#### **Neueste Entscheidung des Bundesfinanzhofs**

In der Praxis wurde im Ergebnisabführungsvertrag häufig eine Formulierung gewählt, die zwar zunächst auf § 302 AktG verwies, sodann aber zusätzlich dessen ersten Absatz wortwörtlich wiedergab. Hier heißt es: "Besteht ein Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag, so hat der andere Vertragsteil jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind." Nach viel kritizierter Auffassung der OFD Rheinland lag hierin eine unzulässige Einschränkung, die dem Wirk-

samwerden ein ertragsteuerlichen Organ-schaft entgegenstehe. Mit Beschluss vom 28.7.2010 hat der Bundesfinanzhof (BFH) diese Auffassung der Finanzverwaltung explizit als unzulässig erachtet und insoweit ein für den Steuerpflichtigen günstiges und wichtiges Urteil gefällt.

#### **Reaktion des BMF**

Am 19.10.2010 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nunmehr ein Schreiben veröffentlicht, wonach die Grundsätze des Beschlusses des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht nur in AdV-Verfahren, sondern auch im Rahmen der Steuerfestsetzung auf noch alle offenen Fälle anzuwenden ist.

#### **Praxishinweis**

In der Praxis empfiehlt sich aus Sicherheitsgründen unabhängig davon dennoch eine Formulierung, die vollumfänglich auf § 302 AktG in seiner jeweils aktuellen Fassung verweist, ohne anschließende Wiedergabe von Teilen der Vorschrift. Abzuwarten bleibt des Weiteren, ob im Rahmen des Jahressteuergesetzes die Vorschrift des § 17 KStG dahingehend geändert wird, dass zukünftig nicht mehr ein Verweis auf § 302 AktG notwendig ist, sondern "nur" noch eine rein zivilrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme.

### **15. Mangold-Urteil: keine Kompetenzüberschreitung des EuGH**

#### **Kernfrage/Rechtsslage**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte bereits im Jahr 2005 eine Norm des deutschen Arbeitsrechts, nach der die Arbeitsverhältnisse von Arbeitnehmern, die älter als 52 Jahre waren, langfristig sachgrundlos befristet werden konnten, für europarechtswidrig erklärt. Das damalige Verfahren vor dem Bundesarbeitsgericht ruhte. Nach der Entscheidung des EuGH entschied das Bundesarbeitsgericht zugunsten des Arbeitnehmers und entfristete das Arbeitsverhältnis. Es urteilte zudem, dass den Arbeitgebern kein Vertrauensschutz zu gewähren sei.

#### **Sachverhalt**

Gegen das Urteil des Bundesarbeitsgerichts wandte sich der Arbeitgeber mit Verfassungsbeschwerde und machte geltend, das Bundesarbeitsgericht habe sich unzulässigerweise auf die Entscheidung des EuGH, der insoweit seine Kompetenzen überschritten habe, gestützt, und darüber

hinaus rechtswidrig keinen Vertrauensschutz gewährt.

#### **Entscheidung**

Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsbeschwerde des Arbeitgebers zurückgewiesen. Der EuGH habe in seiner Grundsatzentscheidung keine Kompetenzen verletzt, als er aus Gemeinschaftsrecht den allgemeinen Grundsatz des Verbots der Altersdiskriminierung hergeleitet habe. Es liege auch keine Verletzung der Vertragsfreiheit vor, weil das Bundesarbeitsgericht keinen Vertrauensschutz gewährt habe. Das Vertrauen in den Fortbestand eines Gesetzes könne nicht nur durch die rückwirkende Feststellung seiner Nichtigkeit durch das Bundesverfassungsgericht, sondern auch durch die rückwirkende Feststellung seiner Nichtanwendbarkeit durch den EuGH berührt werden. Vertrauensschutz könne von den mitgliedstaatlichen Gerichten demnach nicht dadurch gewährt werden, dass sie eine nationale Regelung, deren Unvereinbarkeit mit Unionsrecht festgestellt wurde, für die Zeit vor Erlass der Vorabentscheidung anwenden. Denkbar wäre allenfalls, den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz bei rückwirkender Nichtanwendbarkeit eines Gesetzes infolge einer Entscheidung des EuGH innerstaatlich durch eine Entschädigung zu sichern.

#### **Konsequenz**

Das Urteil zeigt die Reichweite der Entscheidung des EuGH in die einzelnen Mitgliedstaaten hinein. Mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist der Rechtsstreit abgeschlossen. Ob der Gesetzgeber nunmehr die streitauslösende Norm aus dem Teilzeit- und Befristungsgesetz streicht, was er bisher nicht getan hat, bleibt abzuwarten.

### **16. Basel III schafft strengere Eigenkapitalregeln für Banken**

#### **Kernaussage zu Basel III**

Der Begriff Basel III bezeichnet ein am 12.9.2010 beschlossenes ergänzendes Regelwerk des Basler Ausschusses an der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ) zu bereits bestehenden Eigenkapitalregeln für Finanzinstitute. Aufgrund der neuen Kapital- und Liquiditätsvorschriften sollen die Banken künftig mehr Eigenkapital vorhalten und einen zusätzlichen Kapitalpuffer anlegen, um etwaige Verluste selbst auffangen zu können.

## Einführung

Das Eigenkapital eines Finanzinstituts besteht aus dem Kern- und dem Ergänzungskapital. Eigene Aktien und einbehaltene Gewinne bilden das harte Kernkapital, das weiche Kernkapital setzt sich aus anderen Kapitalinstrumenten mit weniger stark ausgeprägten Merkmalen (z. B. bzgl. der Verlustteilnahme) zusammen. Die Kernkapitalquote (Kernkapital dividiert durch Risikoposten) zeigt, wie groß der Risikopuffer der Bank ist. Das Ergänzungskapital setzt sich aus Genussrechten und langfristigen nachrangigen Verbindlichkeiten zusammen.

## Inhalt

Nach der beschlossenen Reform gilt: die aufsichtsrechtlichen Voraussetzungen für die Zusammensetzung des Kernkapitals werden strenger gefasst und dessen Umfang wird erhöht. Die Kernkapitalquote muss bis 2015 schrittweise von 4 % auf 6 % erhöht werden; davon sind künftig 4,5 % hartes (bisher: 2 %) und 1,5 % weiches Kernkapital. Ab 2016 soll ein Kapitalerhaltungspuffer, der bis 2019 auf 2,5 % anwachsen soll, das harte Kernkapital ergänzen. Die Länder können einen weiteren Puffer von bis zu 2,5 % einfordern, um übermäßiges Kreditwachstum zu verhindern. Das Ergänzungskapital beträgt nach Basel III 2 %. Eine Bank muss künftig insgesamt Eigenmittel von 8 % der Risikopositionen haben, d. h. Risiken in Höhe von 100 EUR müssen mit mindestens 8 EUR Eigenmitteln hinterlegt sein. Bei Unterschreiten der Grenze muss bankaufsichtsrechtlich ein Insolvenzverfahren eingeleitet werden. Die G20-Staaten müssen Basel III im November 2010 noch absegnen.

## Kritik

Kritiker, wie die Vertreter der Landesbanken, befürchten, dass Banken künftig weniger Kredite an Unternehmen vergeben könnten. Die Privatbanken hingegen zeigten sich zufrieden mit der schwindenden Unsicherheit.

## Fazit

Die Banken haben nun Planungssicherheit hinsichtlich der künftig geltenden regulatorischen Anforderungen; damit ist die Gefahr etwaiger Kreditverknappungen wegen abrupt geltender Neubestimmungen gebannt. Ob Banken sich nun im Krisenfall tatsächlich aus eigener Kraft und ohne staatliche Hilfe retten können, bleibt abzuwarten.

## 17. Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Verwandte

### Kernproblem

Gezahlte Unterhaltsaufwendungen können steuerlich als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden, wenn die unterhaltene Person gegenüber dem Steuerpflichtigen gesetzlich unterhaltsberechtigter ist. Das sind die Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach dem Zivilrecht unterhaltsverpflichtet ist, wie z. B. Verwandte in gerader Linie (Kinder, Enkel, Eltern) oder der Ehegatte. Eine Unterhaltsberechtigung setzt allerdings die Unterhaltsbedürftigkeit der unterhaltenen Person voraus. Der BFH hatte nach seiner bisherigen Rechtsprechung im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise die Bedürftigkeit der unterstützten Person dem Grunde nach unterstellt (sog. abstrakte Betrachtungsweise). Diese Rechtsprechung hat er nun modifiziert bzw. aufgegeben. Zu unterscheiden gilt es nach Unterhaltszahlungen an den Ehegatten oder andere Familienangehörige.

### Sachverhalt 1: bedürftiger Ehegatte

Im entschiedenen Fall unterstützte der Steuerpflichtige seine nicht berufstätige Ehefrau, die mit den in Ausbildung befindlichen Kindern in Bosnien-Herzegowina lebte. Der BFH entschied, dass bei den als Aufwand geltend gemachten Unterhaltszahlungen an die im Ausland lebende Ehefrau weder die Bedürftigkeit noch die Erwerbsobliegenheit der Ehefrau zu prüfen sei. Denn anders als bei Unterhaltszahlungen an Verwandte werde der Ehegattenunterhalt zivilrechtlich auch jenseits der Bedürftigkeit geschuldet. Dies folge daraus, dass der haushaltsführende Ehegatte nicht verpflichtet sei, zunächst seine Arbeitskraft zu verwerten. Er erfülle seine Verpflichtung in der Regel durch die Führung des Haushalts.

### Sachverhalt 2: bedürftige Verwandte

Seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben hat der BFH im Fall der Unterhaltszahlungen an Verwandte. Ein Ehepaar hatte 3 erwachsene Kinder und deren jeweils 3 minderjährige Kinder in der Türkei unterstützt. In Abkehr von der abstrakten Betrachtungsweise sei die Bedürftigkeit der unterhaltenen Person jeweils konkret zu bestimmen und könne nicht unterstellt werden. Wichtig hierbei ist: Bei der konkreten Betrachtungsweise sei auch zu berücksichtigen, dass für volljährige Kinder eine generel-

le Erwerbsobliegenheit bestehe. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit könnten deshalb der Bedürftigkeit entgegen stehen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar sei. Und weiter: Bei landwirtschaftlich tätigen Angehörigen greife die widerlegbare Vermutung, dass diese nicht unterhaltsbedürftig seien, soweit der landwirtschaftliche Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen betrieben werde.

#### **Konsequenz**

Während es beim Ehegatten einfacher wird, dürfte der vom BFH verlangte Nachweis der Bedürftigkeit von Verwandten in der Praxis schwierig zu erbringen sein. Ob die Verwaltung eine Übergangsregelung schafft, bleibt abzuwarten.

### **18. Kfz-Nutzung: 1 %-Methode nur wenn Arbeitgeber private Nutzung zulässt**

#### **Kernaussage**

Überlassen Arbeitgeber ihren Angestellten betriebliche Kfz, so wird die private Nutzung regelmäßig mit Hilfe der 1 %-Methode versteuert. Ist den Angestellten die private Nutzung untersagt, so unterbleibt eine Besteuerung. Allerdings verlangt die Finanzverwaltung die Dokumentation der Befolgung dieses Verbots, z. B. durch den Nachweis der Überwachung durch den Arbeitgeber. Fehlte diese, wurde trotz des Verbotes eine private Kfz-Nutzung versteuert, da nach der Rechtsprechung des BFH der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung spreche.

#### **Sachverhalt**

Der Kläger beschäftigte 80 Mitarbeiter. Hierunter war auch sein Sohn, der nicht nur das höchste Gehalt bezog, sondern auch den teuersten Firmenwagen nutzte. Arbeitsvertraglich war ihm die private Nutzung untersagt, ein Fahrtenbuch führte er jedoch nicht. Das Finanzamt unterstellte daher die private Nutzung des Kfz und setzte Lohnsteuer fest.

#### **Entscheidung**

Während das Finanzgericht noch unter Berufung auf die allgemeine Lebenserfahrung der Ansicht des Finanzamtes folgte, teilt der BFH diese Auffassung nicht. Er sieht mangels konkreter Feststellung weder Argumente, die für, noch solche, die gegen eine private Nutzung des Kfz sprechen. Der vom FG bemühte Anscheinsbeweis kann

eine solche fehlende Feststellung nicht ersetzen. Das Verfahren wurde daher an die erste Instanz zurückverwiesen.

#### **Konsequenz**

Unter Betriebsprüfern ist es sehr beliebt, in Ermangelung tatsächlicher Feststellungen Hinzuschätzungen mit der allgemeinen Lebenserfahrung zu begründen. Diese Betrachtung ist nicht nur zumeist äußerst subjektiv, sondern lässt auch die konkrete betriebliche Realität außer Betracht. Für die Betroffenen ist es schwierig, sich gegen solch pauschale Behauptungen zu wehren. Damit dürfte nun Schluss sein. Allerdings bedeutet dies nicht, dass nun die Beweislast alleine beim Betriebsprüfer liegt. Im vorliegenden Fall wird auch der Unternehmer seinen Teil dazu beitragen müssen, plausibel darzulegen, dass eine private Nutzung unterblieben ist. Beweisvorsorge ist daher unverändert nötig. Jedoch kann nun die Beweislast durch die Finanzverwaltung mittels Verweis auf die allgemeine Lebenserfahrung nicht mehr einseitig auf die Unternehmen abgewälzt werden.

### **19. Kostenpflicht für verbindliche Auskunft verfassungsgemäß**

#### **Kernproblem**

Einem Steuerpflichtigen steht es zur Minimierung von Steuerrisiken grundsätzlich frei, in genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalten die Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die steuerliche Beurteilung dieses künftigen Sachverhalts zu beantragen. Aufgrund einer Änderung der Abgabenordnung sind derartige verbindliche Auskünfte seit 2007 gebührenpflichtig. Die Höhe der Gebühr richtet sich nach dem Gegenstandswert, also nach dem Wert, den die Auskunft für den Steuerpflichtigen hat. Dies ist der steuerliche Unterschiedsbetrag, der sich im Vergleich zwischen der vom Steuerpflichtigen angestrebten und der von der Finanzverwaltung gegebenenfalls vertretenen entgegengesetzten Rechtsauffassung ergeben würde. Die Gebühr beträgt bei einem Gegenstandswert bis 5.000 EUR mindestens 121 EUR und ab einem Gegenstandswert von 30 Mio. EUR höchstens 91.456 EUR. In der Literatur strittig und höchstrichterlich noch nicht entschieden ist die Frage, ob die Erhebung der Gebühr dem Grunde und der Höhe nach verfassungsgemäß ist.

### **Sachverhalt**

Im Vorfeld einer Unternehmensumstrukturierung stellte ein Steuerpflichtiger einen Antrag auf verbindliche Auskunft hinsichtlich umstrittener Fragen des UmwStG. Das Finanzamt erteilte diese verbindliche Auskunft im Sinne des Steuerpflichtigen und erhob gleichzeitig einen entsprechenden Gebührenbescheid. Der gegen den Gebührenbescheid wegen verfassungsrechtlicher Bedenken eingelegte Einspruch des Steuerpflichtigen blieb ebenso erfolglos wie die anschließende Klage beim Finanzgericht Münster.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des Finanzgericht Münsters ist die Erhebung einer Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden. Die verbindliche Auskunft stelle eine konkrete Dienstleistung der Finanzverwaltung dar, die außerhalb der eigentlichen Hauptaufgabe, also der Durchführung von Besteuerungsverfahren, anfallt. Trotz der Komplexität des geltenden Steuerrechts sei es dabei nicht zu beanstanden, wenn der damit verbundene zusätzliche Verwaltungsaufwand und der dem Steuerpflichtigen zukommende Vorteil durch die Erhebung einer Gebühr ausgeglichen werde. Der Senat schloss sich insoweit der bereits im März 2010 vom FG Baden-Württemberg vertretenen Rechtsauffassung an.

### **Konsequenzen**

Trotz des für den Steuerpflichtigen ungünstigen Urteils empfiehlt sich in der Praxis ein Offenhalten entsprechender Gebührenbescheide, da das FG Münster zur Klärung der Rechtsfrage die Revision beim BFH zugelassen hat.

## **20. Solidaritätszuschlagsgesetz für Veranlagungszeitraum 2007 ist nicht verfassungswidrig**

### **Kernaussage**

Nach der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung des Solidaritätszuschlagsgesetzes wird zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % der Bemessungsgrundlage als Ergänzungsabgabe erhoben. Im Jahr 1972 hatte das Bundesverfassungsgericht bereits grundsätzlich zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Ergänzungsabgaben Stellung genommen und entschieden, dass eine zeitliche Befristung nicht zu deren Wesen gehört. Nunmehr hatte sich das Ge-

richt im Rahmen eines Normenkontrollantrags mit der Frage zu befassen, ob das Solidaritätszuschlagsgesetz in der für 2007 geltenden Fassung verfassungswidrig ist.

### **Sachverhalt**

Das Finanzamt hatte gegenüber dem Kläger für den Veranlagungszeitraum 2007 einen Solidaritätszuschlag festgesetzt. Gegen diesen Bescheid erhob der Kläger Sprungklage mit der Begründung, das Solidaritätszuschlagsgesetz in der für 2007 geltenden Fassung sei verfassungswidrig, denn eine Ergänzungsabgabe könne nur ausnahmsweise und nicht auf Dauer erhoben werden. Das Finanzgericht Niedersachsen hatte die Frage im Normenkontrollverfahren dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

### **Entscheidung**

Das Bundesverfassungsgericht lehnte den Antrag als unzulässig ab; das Finanzgericht habe sich nicht hinreichend mit der Rechtsprechung zum Wesen der Ergänzungsabgabe beschäftigt und die erforderliche sorgfältige Prüfung unterlassen. Das vorliegende Gericht muss hierbei insbesondere die bereits ergangenen Entscheidungen und die ihnen zugrunde liegenden Erwägungen berücksichtigen. Zwar hat sich das Bundesverfassungsgericht inhaltlich noch nicht mit dem Solidaritätszuschlagsgesetz auseinandergesetzt, in einer grundsätzlichen Stellungnahme zu den Ergänzungsabgaben hat es aber entschieden, dass es von Verfassung wegen nicht geboten ist, eine derartige Abgabe von vornherein zu befristen oder nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben. Das FG argumentierte, mit dem Beitritt der DDR sei ein auf viele Jahre nicht absehbarer Finanzbedarf für den Bundeshaushalt eingetreten. Es ließ aber unberücksichtigt, inwieweit eine Erhöhung der Einkommens- und Körperschaftssteuer, die sowohl dem Bund, als auch den Ländern zugute kommt, eine Alternative zum Solidaritätszuschlag ist, der ausschließlich dem Bund zusteht. Das FG meinte auch, eine Finanzlücke könne nicht dauerhaft durch eine Ergänzungsabgabe geschlossen werden. Vielmehr sei dafür eine Steuererhöhung notwendig. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts kann aber ein Mehrbedarf allein des Bundes bestehen. Eine Erhöhung der Einkommen- und Körperschaftssteuer komme aber auch den Ländern zugute. Aufgrund der Länderbeteiligung würde dies zu einer überhöhten und damit konjunkturpolitisch unerwünschten Belastung führen, der auf Länderseite auch kein Bedarf gegenüber stehe.

### **Konsequenz**

Nach den Ausführungen des Gerichts ist nicht zu erwarten, dass bei einem zulässigen Antrag eine andere Entscheidung in der Sache ergeht. Da beim Bundesfinanzhof noch weitere Verfahren anhängig sind, in denen die Vereinbarkeit der Festsetzung des Solidaritätszuschlags mit dem Verfassungsrecht bezweifelt wird, bleibt die Frage aktuell.

## **21. Einschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen in Vorjahren**

### **Kernproblem**

Schuldzinsen sind - selbst wenn sie betrieblich veranlasst sind - nicht abzugsfähig, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist dabei der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden dabei typisierend mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich Überentnahmen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), angenommen. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 EUR verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr tatsächlich angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Es war bislang nicht höchstrichterlich geklärt, ob die Hinzurechnung von Schuldzinsen aufgrund von Überentnahmen auch dann vorzunehmen ist, wenn zwar im Veranlagungszeitraum keine Überentnahme vorliegt, sich aber ein Saldo aufgrund von Überentnahmen aus den Vorjahren ergibt.

### **Sachverhalt**

Der Steuerpflichtige hatte in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2001 unzweifelhaft Überentnahmen im o. g. Sinne getätigt. Die im Streitjahr 2002 vorliegende Unterentnahme konnte diese Überentnahmen nicht ausgleichen. Das Finanzamt erhöhte die Einkünfte des Steuerpflichtigen entsprechend um 6 % der insgesamt verbleibenden Überentnahme. Die hiergegen gerichtete Klage des Steuerpflichtigen blieb in allen Instanzen erfolglos.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH ist für die Prüfung, ob eine Überentnahme vorliegt, nicht nur auf das jeweilige Wirtschaftsjahr abzustellen. Vielmehr sei nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Vorschrift offensichtlich, dass die Regelung periodenübergreifend angelegt sei und Schuldzinsen für Überentnahmen so lange nicht abziehbar bleiben sollen, bis der Überhang an Überentnahmen durch Gewinne und Einlagen wieder ausgeglichen ist. Für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen ist daher der jährlich fortzuschreibende Saldo sämtlicher Über- und Unterentnahmen maßgeblich. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift seien nicht erkennbar, da die Nichtabzugsfähigkeit der Schuldzinsen an Überentnahmen und damit an private Ursachen anknüpfe. Die 6 %ige Typisierung sowie die fehlende Gegenbeweismöglichkeit seien ebenfalls verfassungsrechtlich unbedenklich.

### **Konsequenz**

Der BFH bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Prüfung von Überentnahmen periodenübergreifend durchzuführen ist. Die zum Teil gegen die Vorschrift geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken teilt der BFH nicht, weist jedoch grundsätzlich auf die Möglichkeit der Einkünftekorrektur hin, wenn die Hinzurechnung im Einzelfall zu unbilligen Ergebnissen führt.

## **22. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Mindestbesteuerung**

### **Kernproblem**

Seit 2004 gilt die sog. Mindestbesteuerung, wonach in den Vorjahren nicht ausgeglichene Verluste in den folgenden Veranlagungszeiträumen nur noch bis zu einer Höhe von 1 Mio. EUR unbeschränkt abgezogen werden dürfen, ein übersteigender Verlustbetrag aber nur bis zu 60 % des 1 Mio. EUR übersteigenden Betrags. Dies bedeutet bspw. bei einem Verlustvortrag von 5 Mio. EUR und einem Gewinn von 3 Mio. EUR, dass lediglich 2,2 Mio. EUR des Verlustvortrags genutzt werden können und somit 0,8 Mio. EUR (40 % von 2 Mio. EUR) der Besteuerung unterliegen. Der verbleibende Verlustvortrag kann erst in den Folgejahren abgezogen werden. Gegen diese zeitliche

Streckung des Verlustvortrags hat der BFH bislang grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert. Nicht zu entscheiden hatte er allerdings bislang über Fälle, in denen der Verlustabzug in späteren Jahren endgültig ausgeschlossen war.

#### **Sachverhalt**

Eine GmbH verfügte über Verlustvorträge von über 35 Mio. EUR. Im Streitjahr 2007 erzielte sie einen Gewinn von 4 Mio. EUR, so dass trotz höheren Verlustvortrags ca. 1,2 Mio. EUR (40 % von 3 Mio. EUR) der (Mindest-)Besteuerung unterlagen. Nur ein Jahr später kam es aufgrund eines Gesellschafterwechsels zu einem endgültigen Untergang des verbleibenden Verlustvortrags. Die GmbH verlangte für 2007 einen vollständigen Abzug des Verlustvortrags, den das Finanzamt mit Hinweis auf die Mindestbesteuerung ablehnte. Die hiergegen gerichtete Klage beim Finanzgericht Nürnberg war insoweit erfolgreich, als dass das Gericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der GmbH teilte. Dieser Auffassung schloss sich der BFH im Revisionsverfahren an.

#### **Entscheidung**

Der BFH bestätigte seine frühere Rechtsprechung, wonach an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung grundsätzlich keine Zweifel bestehen. Dies gelte aber nur solange, wie ein Abzug der verbleibenden Verluste in den Folgejahren noch grundsätzlich möglich ist. Verfassungsrechtliche Bedenken beständen jedoch in den Fällen, in denen es zu einem endgültigen Untergang der Verlustvorträge komme. Zu einem teilweisen bzw. vollen Verlustuntergang kann es bspw. dann kommen, wenn mehr als 25 % bzw. 50 % der Anteile an einer GmbH übertragen werden.

#### **Konsequenz**

Der für den Steuerpflichtigen günstige Beschluss des BFH erging in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes, so dass dieser noch keine endgültige Bindungswirkung in einem Revisionsurteil entfaltet. Die Tatsache, dass die Entscheidung indes amtlich veröffentlicht werden soll, kann indes als positives Zeichen für den Steuerpflichtigen gedeutet werden. Für die Praxis empfiehlt sich bis zur endgültigen Klärung der Rechtsfrage daher ein Offenhalten entsprechender Bescheide.

## **23. Rückwirkende Begründung einer Organschaft nach Teilbetriebs-Ausgliederung**

### **Kernproblem**

Die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft bietet aus steuerlicher Sicht insbesondere den Vorteil, dass Gewinne und Verluste von rechtlich selbstständigen Unternehmen miteinander verrechnet werden können. Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft setzt aber u. a. voraus, dass dem Organträger vom Beginn des Wirtschaftsjahres an die Mehrheit der Stimmrechte an der Tochterkapitalgesellschaft zustehen. Fraglich war bislang, ob diese Voraussetzung auch im Fall einer rückwirkenden Umwandlung erfüllt ist.

### **Sachverhalt**

Im Streitfall wurde eine Kapitalgesellschaft durch Ausgliederung eines Teilbetriebs zunächst neu gegründet und sodann in eine 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft eingebracht. Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde jeweils der 31.12.2003 gewählt. Die notwendigen Gesellschafterbeschlüssen wurden im April 2004 getroffen, die Eintragung im Handelsregister erfolgte indes erst später in 2004. Die Finanzverwaltung verweigerte für 2004 die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft, da die neugegründete Organgesellschaft zum 1.1.2004 faktisch noch nicht bestand und somit zu diesem Zeitpunkt auch keine Mehrheit der Stimmrechte beim Organträger vorliegen konnten. Die hiergegen gerichtete Klage beim Finanzgericht blieb erfolglos, nicht hingegen die Revision beim BFH.

### **Entscheidung**

Der BFH bejahte vorliegend die ertragsteuerliche Organschaft bereits im Streitjahr 2004. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger sei auch dann gegeben, wenn die Organgesellschaft erst rückwirkend durch Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung entstehe. Das übergehende Vermögen in Form des ausgegliederten Teilbetriebs sei bereits vor der Umwandlung in die Überträgerin eingegliedert gewesen. Diese Eingliederung gelte nunmehr für die den Teilbetrieb übernehmende GmbH fort (Fußstapfentheorie).

### **Konsequenzen**

Der BFH bestätigt die herrschende Meinung im Schrifttum, wonach die finanzielle Ein-

gliederung einer Organgesellschaft in ihre Muttergesellschaft auch gegeben ist, wenn die Organgesellschaft erst rückwirkend durch Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung entsteht. Nach Aussagen von Vertretern der Finanzverwaltung wird derzeit aber diskutiert, das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass zu belegen. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige erneut den Klageweg beschreiten, sofern nicht mit Hinweis auf etwaige andere Klageverfahren ein Ruhelassen des Verfahrens vereinbart werden kann.

#### **24. Deutschland und Schweiz unterzeichnen revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen**

##### **Unterzeichnung des revidierten DBA Deutschland-Schweiz**

Am 27.10.2010 haben Bundesrat Hans-Rudolf Merz (Schweiz) und Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz (im Folgenden: DBA-Schweiz) nach OECD-Standard unterschrieben. Dies hat das BMF per Pressemitteilung vom gleichen Tag bekanntgegeben.

##### **Einführung der sog. großen Auskunfts-klausel (Artikel 27 DBA-Schweiz)**

Wesentliche Änderung des revidierten DBA ist die Vereinbarung einer sogenannten großen Auskunfts-klausel. Im Gegensatz zur kleinen Auskunfts-klausel, nach der nur Auskünfte erbeten oder übermittelt werden können, die zur Durchführung des DBA selbst notwendig sind, sieht die große Auskunfts-klausel die Übermittlung aller Auskünfte vor, die zur Anwendung der DBA oder des innerstaatlichen Rechtes eines Vertragsstaates über die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind. Auskünfte können z. B. über die Richtigkeit von Tatsachenbehauptungen oder über Beweismittel angefordert werden, die zur steuerlichen Beurteilung erforderlich sind. Auskünfte zur Durchführung rein innerstaatlichen Rechtes wie beispielsweise Spontanauskünfte sind somit ebenfalls zulässig.

##### **Quellensteuererleichterungen für Dividenden (Artikel 10 DBA-Schweiz)**

Nach Art. 10 Abs. 3 DBA-Schweiz darf zukünftig keine Quellensteuer auf Dividenden einbehalten werden, wenn die empfangende Gesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 %

der Anteile der ausschüttenden Gesellschaft verfügt. Es ist dabei ausreichend, wenn der Beteiligungszeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividenden vollendet wird.

##### **Einführung einer Schiedsklausel (Art. 26 DBA-Schweiz)**

Daneben haben sich die beiden Staaten über die Einführung einer Schiedsklausel als Ergänzung bzw. Erweiterung zum Verständigungsverfahren geeinigt. Das Schiedsverfahren wird unter bestimmten Voraussetzungen durchgeführt, wenn sich die zuständigen Behörden im Fall einer abkommenswidrigen Situation nicht im Rahmen eines Verständigungsverfahrens einigen konnten.

##### **Inkrafttreten/Ratifikation**

Zu seinem Inkrafttreten muss das neue DBA-Schweiz noch in den jeweiligen nationalen Gesetzgebungsverfahren ratifiziert werden. Dem Vernehmen nach soll dies jedoch kurzfristig geschehen, so dass das revidierte Abkommen mit Wirkung zum 1.1.2011 in Kraft treten könnte.

#### **25. BMF: Auswirkung des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 EStG)**

##### **Eigenkapitalersatzrecht: Wesentliche Änderungen durch MoMiG**

Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), das am 1.11.2008 in Kraft getreten ist, wurden die bisherigen Regelungen zu eigenkapitalersetzenden Darlehen aufgehoben und im Insolvenzrecht sowie im Anfechtungsgesetz neu geordnet. Wesentliche Änderung ist, dass im Fall der Insolvenz nunmehr sämtliche Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen hinter die Ansprüche anderer Gläubiger zurücktreten. Zudem kann eine Darlehensrückzahlung angefochten werden, wenn die Rückzahlung innerhalb eines Jahres (oder eine Besicherung innerhalb von 10 Jahren) vor Stellung des Insolvenzantrags erfolgte.

##### **Kernproblem**

Der Gewinn aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften, an denen der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahren zu mindestens 1 % beteiligt war, unterliegt dem sog. Teileinkünfteverfahren, d. h. der Gewinn ist zu 60 % einkommensteuerpflichtig. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist dabei die Bestimmung der Anschaffungskosten von wesentlicher Bedeutung. Zu den (nachträglichen) Anschaffungs-

kosten konnten nach bisheriger Rechtslage auch Verluste aus dem Ausfall einer Darlehensforderung, die ein Gesellschafter gegen "seine" Gesellschaft hatte, gehören. Voraussetzung hierfür war, dass die Darlehensverluste gesellschaftsrechtlich veranlasst waren. Dies lag nach Auffassung des BFH vor, wenn das Darlehen (nach Zivilrecht) kapitalersetzend war. Da das gesamte Eigenkapitalersatzrecht mit Inkrafttreten des MoMiG entfallen ist, stellt sich die Frage nach den Auswirkungen auf die Bestimmung nachträglicher Anschaffungskosten. Hierzu hat das BMF nunmehr Stellung genommen.

#### **Auffassung der Finanzverwaltung**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung haben die zivilrechtlichen Änderungen durch das MoMiG nur sehr begrenzt Auswirkungen auf die Einordnung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten. Demnach ist weiterhin auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung abzustellen. Entsprechend dem bisherigen Vorgehen wird für die Bestimmung des Umfangs nachträglicher Anschaffungskosten an der Einteilung in 4 Fallgruppen festgehalten: "Krisendarlehen" und "Finanzplandarlehen" führen wie bisher zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts, während für "stehengelassene Darlehen" nur Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts zum Zeitpunkt des Stehenlassens entstehen. Für "krisenbestimmte Darlehen" hingegen ist zu differenzieren: Erfolgt die Krisenbindung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, so ist der Nennwert maßgeblich. Bei Krisenbindung aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen hingegen ist auf den (ggf. geringeren) gemeinen Wert im Zeitpunkt des Beginns des Anfechtungszeitraums abzustellen.

#### **Konsequenzen**

Wie fast schon zu erwarten, hat sich die Finanzverwaltung der Ansicht des Schrifttums, dass seit Inkrafttreten des MoMiG nunmehr ausnahmslos sämtliche Gesellschafterdarlehen bei Ausfall steuerlich als nachträgliche Anschaffungskosten mit dem Nennwert (und nicht gemeinen Wert) zu berücksichtigen sind, nicht angeschlossen. Eine höchstrichterliche Klärung der Frage steht bislang aus. In der Praxis empfiehlt sich indes aus Sicherheitsgründen, stets eine ausdrückliche Krisenbestimmung zu treffen, so dass bei einem etwaigen Ausfall der Darlehensforderung (auch nach Auffassung der Finanzverwaltung) nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts entstehen.

## **26. Zur Verwertung von Informationen aus einer "Steuer-CD"**

### **Kernaussage**

Der Ankauf einer der Finanzverwaltung angebotenen "Steuer-CD" durch Beamte derselben ist nicht strafbar; die darauf enthaltenen Informationen unterliegen keinem Beweisverwertungsverbot.

### **Sachverhalt**

Ein Informant nahm 2008 Kontakt zur Finanzverwaltung auf und bot ihr eine CD mit Daten über bei einer Schweizer Bank unterhaltenen Kapitalanlagen von in Deutschland Steuerpflichtigen zum Kauf an. Die Finanzverwaltung erwarb die CD; die darauf enthaltenen Datensätze verfügten jeweils über Ordnungs- und Kontonummer, Personalien Kontaktdaten der Kontoinhaber sowie Anlagebetrag und Kontoöffnungsdatum. Die im Streitfall beschuldigten Personen unterhielten seit 2007 ein Konto bei der Schweizer Bank, auf dem sich ein Betrag von rd. 1.930.000 SFr befand. Die Kapitalerträge waren nicht steuerlich erklärt worden. Auf Antrag des Finanzamts erließ das Amtsgericht einen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss. Dagegen haben die Beschuldigten erfolglos Beschwerde eingelegt.

### **Entscheidung**

Nach den Bestimmungen der Strafprozessordnung (§ 102 StPO) kann bei demjenigen, der als Täter oder Teilnehmer einer Straftat verdächtig ist, eine Durchsuchung der Wohnung vorgenommen werden, wenn zu vermuten ist, dass dies zum Auffinden von Beweismitteln führen wird. Hier ergab sich der für den Erlass des Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses notwendige Verdacht einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) aus der erworbenen CD. Bezüglich der darauf enthaltenen Informationen lag auch kein Beweisverwertungsverbot vor, denn es fehlte bereits an einer fehlerhaften staatlichen Beweiserhebung. Die Daten wurden nach Ansicht des Gerichts von der Behörde weder selbst ermittelt, noch war die Beweisbeschaffung menschenrechts- oder gar grundrechtswidrig. Auch wurde das privatrechtliche Handeln durch die Ermittlungsbehörden nicht gezielt ausgelöst. Den Steuerbehörden steht nicht nur die Befugnis zu, potenziell relevantes Material entgegenzunehmen, sondern auch dafür eine finanzielle Gegenleistung zu erbringen.

**Konsequenz**

Die gerichtliche Entscheidung bestätigt die im Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren altbekannte Konfliktsituation des Betroffenen: an der Aufklärung der Straftat muss er nicht mitwirken, im Besteuerungsverfahren aber ist er zur Mitwirkung verpflichtet. Verteidigt er sich durch Schweigen, führt das in der Regel zur Schätzung der Steuerlast.

Das finanzielle Risiko führt oft dazu, dass der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren sein Schweigen bricht, um dadurch das Ergebnis der Schätzung zu reduzieren. Die preisgegebenen Informationen wiederum sind im Steuerstrafverfahren verwendbar, so dass sich die Kooperation letztlich doch nachteilig auswirken kann.

Mit freundlichen Grüßen