

# Steuerrecht aktuell

## 1. Privat

Seite 2

- 1.1. Verfassungsbeschwerden gegen das neue Erbschaftssteuergesetz
- 1.2. Erstattung von Vorauszahlungen wenn keine Einkommensteuerfestsetzung für das betreffende Jahr folgt
- 1.3. Änderung der Rechtsprechung zum Thema Reisekostenabrechnung
- 1.4. Anwendungsschreiben zu haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen
- 1.5. Erstmalige Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens
- 1.6. Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots bei Aufgabeverlusten

- 2.7. Erfolgsneutrale Einbringung von Anteilen an einer GmbH & Co KG in eine GmbH
- 2.8. Keine Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge aufgrund BilMoG
- 2.9. Update zur Ausgleichszahlung im Rahmen von Organschaftsverträgen
- 2.10. Änderung bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung für Finanzierungsleasing- und Factoringunternehmen
- 2.11. Versicherungssteuer in der Kfz-Haftpflichtversicherung: Schadenszahlungen und Regulierungskosten eines Versicherungsnehmers sind kein steuerpflichtiges Versicherungsentgelt
- 2.12. Sachsen-Anhalt erhöht Grunderwerbsteuer

## 2. Unternehmenssteuerung

Seite 5

- 2.1. Übergangsregelungen vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer verfassungswidrig
- 2.2. Im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs erworbene Drohverlustrückstellungen passivierungsfähig
- 2.3. Aufgeld bei Kapitalerhöhung einer GmbH ist den neuen Geschäftsanteilen zuzuordnen
- 2.4. Zurückgewährte Einlagen (steuerliches Einlagekonto) keine nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Kapitaleinkünfte
- 2.5. Objektbezogene Kosten im Rahmen einer Umwandlung als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren
- 2.6. Verlustnutzung bei Umwandlung eines Betriebs gewerblicher Art in eine Anstalt öffentlichen Rechts

## 3. Umsatzsteuer

Seite 11

- 3.1. Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsumsätze ab 2010
- 3.2. Unterzeichnung eines Vorsteuer-Vergütungsantrags durch einen Bevollmächtigten
- 3.3. Umsatzsteuer beim Erwerb zahlungsgestörter Forderungen

## 4. Lohnsteuer

Seite 14

- 4.1. Lohnsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009
- 4.2. Pauschale Lohnversteuerung von Zuschüssen zum Arbeitslohn
- 4.3. Steuerrechtlich motivierte Gestaltungen beim Zufluss von Abfindungen anzuerkennen
- 4.4. Privatnutzung eines dienstlichen Pkw durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer

---

 5. International Seite 17

- 5.1. EU-Kommission prüft Sanierungsklausel im Rahmen der Verlustabzugsregelung für Körperschaften**
- 5.2. Abzug endgültig gewordener Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland bereits im Entstehungsjahr**
- 5.3. Abzugsverbot für negative Aktiengewinne aus Investmentfonds mit ausländischen Aktien verstößt im Jahr 2001 gegen die Kapitalverkehrsfreiheit**

- 5.4. Abzug der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei einer deutschen Muttergesellschaft**
- 5.5. Ausländische Betriebsstätten – Hinzurechnungsbesteuerung verstößt doch gegen Europarecht**
- 5.6. BMF-Erlass, „Derzeit keine Steueroasen“**
- 5.7. Kommission fordert Deutschland auf, bei Quellensteuerentlastung Substanzerfordernisse zu ändern**

## 1. Privat

### 1.1 Verfassungsbeschwerden gegen das neue Erbschaftssteuergesetz

Derzeit wird in drei beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren (1 BvR 3196/09, 1 BvR 3197/09 und 1 BvR 3198/09) zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 überprüft, ob die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes aus dem Jahr 2006 zur Reform durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 korrekt umgesetzt worden sind.

Alle Beschwerdeführer wenden sich gegen die Neuregelungen des Erbschaftsteuertarifs (einschließlich

der Freibetrags- und Steuerbefreiungsregelungen), da die Neuregelungen zur Vergünstigung einzelner Personengruppen, insbesondere Angehörige der Steuerklasse I, führen.

Da sich das Bundesverfassungsgericht bisher nicht zu der Beschwerde geäußert hat, ist eine Prognose derzeit noch nicht möglich. Wir werden Sie über die weitere Entwicklung informieren.

### 1.2 Erstattung von Vorauszahlungen wenn keine Einkommensteuerfestsetzung für das betreffende Jahr folgt

Mit kürzlich veröffentlichtem Urteil vom 20. Oktober 2009 (15 K 160/09) hat das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass die Einkommenssteuervorauszahlungsbescheide die Finanzbehörden nicht dazu berechtigen, die aufgrund dessen geleisteten Vorauszahlungen endgültig zu behalten. Vielmehr sei hierfür die Einkommensteueranmeldung für das betreffende Jahr erforderlich. In dem vorliegenden Fall war jedoch die vierjährige Festsetzungsfrist für das konkrete Jahr verstrichen, ohne dass den Steuerpflichtigen ein Einkommensteuerbescheid bekanntgegeben worden war. Den Anspruch des Finanzamts auf Einkommensteuer für dieses Jahr erachtete das Finanzgericht damit als durch Ablauf der Festsetzungsfrist erloschen. Damit habe sich auch der nur vorläufige Zweck des Vorauszahlungsbescheids erle-

digt. Deshalb hat das Finanzgericht den Steuerpflichtigen einen Erstattungsanspruch in Höhe der für das Jahr geleisteten Vorauszahlungen zugesprochen.

Das Verstreichen der Festsetzungsfrist vor erstmaliger Festsetzung der Jahressteuer hat demnach nicht nur zur Folge, dass keine Abschlusszahlung mehr zu leisten ist, sondern dass sämtliche Vorauszahlungen an den Steuerpflichtigen zu erstatten sind.

Diese Grundsätze sind ebenso auf Körperschaft- und Gewerbesteuer anwendbar. Allerdings hat das Finanzgericht die Revision zum BFH zugelassen.

### 1.3 Änderung der Rechtsprechung zum Thema Reisekostenabrechnung

Mit dem Beschluss vom 21. September 2009 hat der Große Senat des BFH seine bisherige Rechtsprechung dahingehend geändert, dass Aufwendungen für gemischt veranlasste Reisen, bei denen Dienstreisen mit einem Urlaub kombiniert werden, nunmehr in größerem Umfang als bisher als Reisekosten abgesetzt werden können. Der BFH weicht somit von dem allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen ab und ermöglicht die Aufteilung der Aufwendungen in Betriebsausgaben und Aufwendungen der privaten Lebensführung nach folgenden Kriterien:

- Voraussetzung für eine Kostenaufteilung ist, dass die beruflich veranlassten Zeiteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Fehlt es an objektivierbaren Kriterien

für eine Aufteilung, kann die Möglichkeit des Abzugs entfallen.

- Lassen sich Aufwendungen klar erkennbar auf einen beruflichen und einen privaten Teil aufschlüsseln, sind die auf den beruflichen Teil entfallenden Aufwendungen als Betriebs-/ Werbungskosten abziehbar. Bei Reisekosten gehören dazu nun auch ein entsprechender Teil der Fahrtkosten, wobei der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendung umfassend darlegen muss.
- Lassen sich die Kosten nicht eindeutig trennen, müssen die beruflich und privat veranlassten Kostenteile im Wege der Schätzung ermittelt werden.

### 1.4 Anwendungsschreiben zu haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen

Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 hat das BMF sein bisheriges Anwendungsschreiben zu haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen vom Oktober 2007 überarbeitet. Auslöser hierfür waren eine Reihe von Gesetzesänderungen, welche sich auch auf die Möglichkeiten zur Geltendmachung von Aufwendungen bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen beziehen. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang Folgendes:

Steuerpflichtige können bei bestimmten, nach dem 31. Dezember 2008 erbrachten Leistungen die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerermäßigend geltend machen. § 35a EStG unterscheidet dabei zwischen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen i.S.d. § 8a SGB IV, sonstigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Unabhängig von der Art der Leistung können 20% der Aufwendungen für diese Leistungen steuerermäßigend in Abzug gebracht werden, d.h. von der tariflichen Einkommensteuer abgezogen werden. Bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen i.S.d. § 8a SGB IV ist die Steuerermäßigung allerdings auf EUR 510 beschränkt, bei sonstigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen auf EUR 4.000 und bei Handwerkerleistungen auf maximal EUR 1.200. Dies bedeutet, dass Aufwendungen, die den Betrag von jeweils EUR 2.550, EUR 20.000 bzw. EUR 6.000 überstei-

gen, sich nicht mehr steuerermäßigend auswirken würden.

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse sind dabei solche, die sich durch einen engen Bezug zum Haushalt auszeichnen. Nach Ansicht des BMF gehören zu diesen Tätigkeiten beispielsweise die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung, Gartenpflege, Versorgung und Betreuung von Kindern oder alten oder pflegebedürftigen Personen. Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen, die im selben Haushalt wie der Steuerpflichtige leben, sind grundsätzlich nicht begünstigt. Haushaltsnahe Dienstleistungen sind solche Dienstleistungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden. Solche Dienstleistungen sind beispielsweise das Abfallmanagement, Fensterreinigung, Hausmeisterdienstleistungen oder bestimmte Kinderbetreuungsdienstleistungen. Handwerkerleistungen umfassen schließlich alle handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden.

Einen Anspruch auf die Steuerermäßigung hat der Steuerpflichtige nur, wenn er selbst Auftraggeber bzw. Arbeitgeber ist. Klarstellend führt das BMF darüber hinaus auf, auf welche Art und Weise die Aufwendungen für begünstigte Dienstleistungen bei Wohnungseigentümergeinschaften umgelegt



werden können oder in welcher Art und Weise im Falle einer Mietwohnung die Steuerermäßigung nach § 35a EStG durch den Mieter beansprucht werden kann. Ausgangspunkt für die Berechnung der möglichen Steuerermäßigung ist grundsätzlich der Bruttoarbeitslohn oder das Arbeitsentgelt, welches vom Steuerpflichtigen zur Erlangung der Dienstleistungen oder im Rahmen des haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses gezahlt werden. Materialkosten und Ähnliches sind nicht begünstigt. Die für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen gestellten Rechnungen müssen dementsprechend eindeutig dokumentieren, aus welchen Bestandteilen sich der Rechnungsbetrag zusammensetzt.

Darüber hinaus enthält das BMF-Schreiben noch weitere Einzelheiten unter anderem zur Anwendung des § 35a EStG im Falle des teilweisen Er-

satzes der Aufwendungen durch bspw. eine Pflegeversicherung, zu den Folgen bei Geltendmachung der Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sowie bei Leistungen, die sowohl im Veranlagungszeitraum 2008 und damit unter Geltung der früheren Fassung des § 35a EStG erbracht wurden und Leistungen im Veranlagungszeitraum 2009 und der jetzt geltenden Fassung des § 35a EStG.

Wie sich bereits aus diesem kurzen Überblick entnehmen lässt, stellen sich im Bereich der haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen eine Reihe von Fragen, die im Einzelfall mit dem Steuerberater diskutiert werden sollten, um die mögliche Steuerermäßigung im Rahmen der Veranlagung geltend machen zu können.

## 1.5 Erstmalige Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens

Der BFH hat mit Urteil vom 11. November 2009 (IX R 57/08) entschieden, dass Einnahmen, die einem Steuerpflichtigen im Rahmen eines im Jahr 2001 erfolgten privaten Veräußerungsgeschäfts (hier: Veräußerung von GmbH-Anteilen) im Jahr 2002 zugeflossen sind, dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

Im entschiedenen Fall war bei der GmbH, deren Anteile veräußert wurden, das Halbeinkünfteverfahren erstmals im Jahr 2001 anzuwenden. Erträge aus privaten Veräußerungsgeschäften in Bezug auf diese Anteile unterlagen nach der

maßgeblichen Übergangsregel des § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG daher erstmals im Jahr 2002 dem Halbeinkünfteverfahren. Der BFH stellt in seinem Urteil klar, dass maßgeblicher „Ertrag“ im Sinne dieser Vorschrift die Summe aller aus der Anteilsübertragung erzielten Einnahmen ist. Soweit diese dem Steuerpflichtigen erst in 2002 zugeflossen sind, unterliegen sie dem Halbeinkünfteverfahren auch dann, wenn dem in 2001 und 2002 zugeflossen Veräußerungspreis eine einheitliche Veräußerung in Jahr 2001 zugrunde liegt.

## 1.6 Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots bei Aufgabeverlusten

Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 (IV C 6 – S 2244/09/1002) hat das BMF zum Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei Aufgabeverlusten im Sinne von § 17 EStG Stellung genommen und damit auf das Urteil des BFH vom 25. Juni 2009 (IX R 42/08) reagiert.

Mit diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand (z.B. Betriebsvermögensminderungen, Anschaffungskosten oder

Veräußerungskosten) im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat.

Nach Auffassung des BMF kommt es hierauf jedoch nicht an. Das Schreiben stellt daher fest, dass die Grundsätze dieses Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sind.

## 2. Unternehmensbesteuerung

### 2.1 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei der Körperschaftsteuer verfassungswidrig

Mit Beschluss vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05) hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass die Übergangsregelungen vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen, als sie umgliederungsbedingt zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führen.

Im Zuge der Umstellung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf das Halbeinkünfteverfahren mussten die unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des Eigenkapitals zusammengefasst und umgliedert werden. Das zuvor vorhandene Körperschaftsteuererminderungspotenzial wurde dabei in ein einheitliches Körperschaftsteuerguthaben umgewandelt. Dieses sollte ursprünglich während einer Übergangszeit von 15 Jahren geltend gemacht werden können. Die Umgliederungsvorschriften führten

jedoch in Fällen, in denen die Körperschaft kein oder negatives EK 02 besaß, zum (teilweisen) Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial.

Die nunmehr festgestellte Verfassungswidrigkeit dieser Regelungen wirkt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Umgliederungsregelung zum 1. Januar 2001 zurück. Der Gesetzgeber ist gehalten, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine Neuregelung zu finden, die den Erhalt des im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen und realisierbaren Körperschaftsteuererminderungspotenzials gleichheitsgerecht sicherstellt.

Kapitalgesellschaften mit entfallenem Körperschaftsteuererminderungspotenzial sollten daher ihre in Frage kommenden Bescheide sichten und, soweit möglich, weiterhin offen halten.

### 2.2 Im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs erworbene Drohverlustrückstellungen passivierungsfähig

Nach einem Urteil des BFH vom 16. Dezember 2009 (I R 102/08) darf der Erwerber auch solche (ungewissen) Verbindlichkeiten in seiner Steuerbilanz passivieren, die beim Veräußerer einem Passivierungsverbot unterlagen.

Hintergrund ist der Rechtsstreit einer GmbH, die sämtliche Aktiva und Passiva eines bestimmten Geschäftsbereichs einer anderen Konzerngesellschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von rd. DEM 3 Mio. erworben hatte. In diesem Zusammenhang sind auch schwebende Vertragsverhältnisse übergegangen, aus denen ein Verlust zu erwarten war. Hierfür bildete die GmbH sowohl im Erwerbszeitpunkt als auch zum darauffolgenden Bilanzstichtag eine Drohverlustrückstellung. Diese akzeptierte das Finanzamt zumindest für den auf den Erwerb folgenden Bilanzstichtag wegen des in § 5 Abs. 4a EStG geregelten Passivierungsverbots nicht.

Dieser Behandlung durch das Finanzamt widersprach der BFH in seiner Entscheidung. Danach erhöht auch die Übernahme einer einem steuer-

rechtlichen Passivierungsverbot unterliegenden (ungewissen) Verbindlichkeit die Anschaffungskosten der angeschafften Aktiva. Dieses folgert der BFH aus dem sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergebenden Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen. Aufgrund des entgeltlichen Erwerbs der Verbindlichkeit aus den Verträgen ist der Erwerber verpflichtet, die Schuld des Veräußerers zu erfüllen, so dass es sich nicht mehr um eine Drohverlustrückstellung, sondern um eine klassische ungewisse Verbindlichkeit handelt, die im zu den Bilanzstichtagen nach ihrer Anschaffung mit ihren Anschaffungskosten bzw. dem höheren Teilwert zu bewerten ist. Dabei sind jedoch die nach dem Streitjahr eingeführten besonderen Voraussetzungen für die Bewertung von Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu berücksichtigen.

Im Ergebnis bleibt danach festzuhalten, dass auch im Rahmen eines Unternehmenskaufs erworbene beim Veräußerer einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot unterliegende Verbindlichkeiten

bzw. Rückstellungen grundsätzlich zu Anschaffungskosten der erworbenen Aktiva führen. Insbesondere sind die dem entsprechend beim Erwerber zu erfassenden übernommenen Passiva nicht

ohne weiteres zum nächsten Bilanzstichtag gewinnerhöhend aufzulösen.

### 2.3 Aufgeld bei Kapitalerhöhung einer GmbH ist den neuen Geschäftsanteilen zuzuordnen

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 27. Mai 2009 (I R 53/08) entschieden, dass das für den Erwerb eines Geschäftsanteils an einer GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung geleistete Aufgeld ausschließlich dem neu erworbenen Anteil zuzuordnen ist. Das Aufgeld stellt – auch nicht teilweise – nachträgliche Anschaffungskosten für bereits vor der Kapitalerhöhung gehaltener Geschäftsanteile dar.

Das ist selbst dann der Fall, wenn der Verkehrswert des neuen Geschäftsanteils tatsächlich niedriger ist als Aufgeld und Nennbetrag des neuen Anteils zusammen. Insbesondere ist das Aufgeld in Höhe des den Verkehrswert überschreitenden Teils danach nicht als verdeckte Einlage zu qualifizieren, die nachträgliche Anschaffungskosten auch bezüglich der Altanteile dargestellt hätte.

Im konkreten Fall war streitig, ob die Anschaffungskosten einbringungsgeborener Anteile um Teile des im Rahmen späterer Kapitalerhöhungen geleisteter

Aufgelder zu erhöhen sind. Die Steuerpflichtige begehrte, eine Erhöhung der Anschaffungskosten, um einen steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile entsprechend zu reduzieren. Dem folgte der BFH in seinem Urteil nicht. Er stellt klar, dass es sich bei einem Agio im Zuge einer Kapitalerhöhung um eine Gegenleistung nur für die neu ausgegebenen Anteile handelt.

Dieses Urteil bestätigt, dass die jeweiligen Anteile an Kapitalgesellschaften und die auf diese getätigten Aufwendungen strikt getrennt voneinander zu behandeln sind. Die Anteile sind also nicht als einheitliche Beteiligung zu behandeln. Damit können bestimmte Anteile und deren jeweilige Anschaffungskosten konkret bestimmten Veräußerungsvorgängen zugeordnet werden, so dass sich ggf. die Höhe des jeweiligen Veräußerungsgewinns steuern lässt.

### 2.4 Zurückgewährte Einlagen (steuerliches Einlagekonto) keine nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreien Kapitaleinkünfte

Der BFH hat mit Urteil vom 28. Oktober 2009 (I R 116/08) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto keine Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellen und daher nicht in die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG einzubeziehen sind.

Im entschiedenen Fall hatte die Tochtergesellschaft der Klägerin in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2001 eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgewiesen, die in voller Höhe aus dem steuerlichen Einlagekonto gespeist wurde. Die Klägerin behandelte die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG als steuerfrei. Das Finanzamt qualifizierte die Ausschüttung hingegen als Einlagenrückgewähr, die der Steuerbefreiung nach § 8b

Abs. 2 KStG unterliegt, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt. Da § 8b Abs. 2 KStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2002 anwendbar war und der Beteiligungsbuchwert im entschiedenen Fall null betrug, behandelte das Finanzamt die verdeckte Gewinnausschüttung im Ergebnis als voll steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen.

Konsequenterweise unterliegen Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto daher auch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Ferner erfolgt keine Umqualifizierung von 5% der Ausschüttung in nicht abziehbare Betriebsausgaben soweit die Einlagenrückgewähr den Beteiligungsbuchwert nicht übersteigt.

## 2.5 Objektbezogene Kosten im Rahmen einer Umwandlung als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren

Im Rahmen einer Umwandlung anfallende objektbezogene Kosten wie die Grunderwerbsteuer gehören nach der Rechtsprechung des BFH zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten des übernehmenden Rechtsträgers.

Dagegen vertrat die Finanzverwaltung bisher die Auffassung, dass bei Verschmelzung auf Personen- und Kapitalgesellschaften keine Anschaffung vorliegt, da das Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehe. Die Grunderwerbsteuer war auf dieser Grundlage bei der übernehmenden Gesellschaft als Betriebsausgaben zu behandeln.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2010 (IV C 2 – S 1978-b/0) schließt sich das BMF nunmehr der Auffassung

der Rechtsprechung des BFH an. Die insoweit aufgrund einer Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger anfallenden objektbezogenen Kosten der Vermögensübertragung (insbesondere die Grunderwerbsteuer) sind demnach auch nach Auffassung der Finanzverwaltung als Nebenkosten der Anschaffung aktivierungspflichtig.

In allen noch offenen Anwendungsfällen der §§ 3 und 16 UmwStG – in der Fassung vor dem SEStEG – lässt das BMF eine Vertrauensschutzregelung zu mit der Maßgabe, dass ein Wahlrecht zur Aktivierung der Grunderwerbsteuer oder zur Behandlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe besteht.

## 2.6 Verlustnutzung bei Umwandlung eines Betriebs gewerblicher Art in eine Anstalt öffentlichen Rechts

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 12. November 2009 (6 K 31/09) zu der Frage Stellung genommen, ob bzw. in welchem Umfang Verluste eines Betriebs gewerblicher Art („BgA“) nach dessen Übergang auf eine Anstalt öffentlichen Rechts fortgeführt werden können.

Im zugrundeliegenden Fall hatte die Stadt A durch Umwandlung des bestehenden Regiebetriebs „Abfallwirtschaft“ im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO eine Anstalt öffentlichen Rechts („AöR“) errichtet. In diese hat sie sodann ihren BgA „Sammlung und Transport“ des Abfallwirtschaftsbetriebs überführt und dort unverändert fortgeführt.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat nunmehr entschieden, dass die in den Vorjahren für den BgA festgestellten Verluste nach dessen Übergang auf die AöR nicht weiter vortragsfähig sind. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH müsse zwischen

demjenigen, der einen Verlust getragen habe und demjenigen, der diesen Verlust abziehen will, Personenidentität bestehen. Diese sei hier nicht gewahrt, da für die Frage der Personenidentität auf den hinter dem BgA stehenden Rechtsträger als Steuersubjekt und nicht auf den BgA als solchen abgestellt werden müsse.

Auch seien die Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes, die in bestimmten Fällen eine Übertragung des verbleibenden Verlustabzugs zulassen, obwohl es an der Personenidentität fehlt, im Fall der Umwandlung eines Eigenbetriebs einer Gemeinde im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Anstalt des öffentlichen Rechts weder unmittelbar noch analog anwendbar. Insoweit handele es sich weder um eine Verschmelzung noch um eine andere vom Umwandlungsteuergesetz erfasste Umwandlung.

Gegen dieses Urteil wurde inzwischen Revision beim BFH eingelegt (Az. I R 112/09).

## 2.7 Erfolgsneutrale Einbringung von Anteilen an einer GmbH & Co KG in eine GmbH

Der Geschäftsbetrieb einer GmbH & Co. KG kann z.B. dadurch auf eine GmbH „übertragen“ werden, dass die Kommanditisten ihre Kommanditanteile im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung in die übernehmende GmbH einbringen („Sacheinlage“). Soll dies steuerneutral erfolgen, ist u.a. Voraussetzung,

dass die Kommanditisten alle wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres Mitunternehmeranteils einbringen. Sind die Kommanditisten auch an der Komplementär-GmbH beteiligt, ist höchststrichterlich bislang nicht entschieden, ob diese Beteiligung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitun-

ternehmeranteils zählt, so dass sie bejahendenfalls im Hinblick auf die Steuerneutralität der Sacheinlage mit einzubringen wäre.

Der Bundesfinanzhof (BFH) urteilte nun in einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung (Az. I R 72/08), dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH allenfalls dann eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen kann, wenn sie im konkreten Einzelfall die Stellung des Mitunternehmers im Rahmen der KG nachhaltig stärkt. Dies könne nur dann vorliegen, wenn (erst) die Beteiligung an der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen. An dieser Voraussetzung fehlte es im entschiedenen Fall, da keiner der betroffenen Kommanditisten in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH über eine Stimmrechtsmehrheit verfügte. Der BFH

qualifizierte demnach die Beteiligung an der Komplementär-GmbH nicht als wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils. Er sah es folglich im Hinblick auf die Steuerneutralität der Sacheinlage als unschädlich an, dass die Anteile an der Komplementär-GmbH von den Kommanditisten nicht in die übernehmende GmbH mit eingebracht wurden.

Der BFH wies ausdrücklich darauf hin, dass der Streitfall keine Veranlassung bietet, die Frage prinzipiell zu entscheiden. Es sollte demnach in Fällen der Übertragung des Geschäftsbetriebs einer GmbH & Co. KG auf eine Kapitalgesellschaft stets auch ein besonderes Augenmerk auf die Anteile an der Komplementär-GmbH gerichtet werden, da diese der Steuerneutralität entgegenstehen und somit die Ursache erheblicher Steuerbelastungen sein können.

## 2.8 Keine Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge aufgrund BilMoG

Vor dem Jahreswechsel bestand insbesondere die Unsicherheit, ob die Änderung des § 301 AktG i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB hinsichtlich des Höchstbetrags der Gewinnabführung eine Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge erforderlich macht, soweit diese eine der Neuregelung widersprechende Bestimmung auf Basis der alten Regelung enthielten.

Mit BMF-Schreiben vom 14. Januar 2010 hat die Finanzverwaltung nunmehr klargestellt, dass eine solche Vertragsanpassung nicht erforderlich ist.

Darüber hinaus sieht das BMF bei Einstellungen in die Gewinnrücklagen die sich aus (bei Nichtnutzung des Beibehaltungswahlrechts nach Art. 67 Abs. 3 EG-HGB) aufgrund der Änderung des § 249 HGB aufzulösenden Aufwandsrückstellungen ergeben keinen Verstoß gegen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG, der Zuführungen zu den Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft nur sehr eingeschränkt erlaubt.

## 2.9 Update zur Ausgleichszahlung im Rahmen von Organschaftsverträgen

### 1. Bisherige Rechtslage und Praxis

Schließt eine Gesellschaft („Organgesellschaft“) mit einem ihrer Gesellschafter („Organträger“) einen Organschaftsvertrag ab, so ist ihren übrigen Gesellschaftern („außenstehende Gesellschafter“) nach § 304 AktG ein angemessener Ausgleich als wiederkehrende Geldleistung („Ausgleichszahlung“) zu bezahlen. Daneben ist den außenstehenden Gesellschaftern nach § 305 AktG ein Abfindungsangebot zu unterbreiten mit dessen Annahme die außenstehenden Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheiden. Dies gilt im AG- und nach herrschender Meinung auch im GmbH-Konzern.

Nach den gesetzlichen Vorgaben kann die Ausgleichszahlung als fester oder als variabler Betrag ausgestaltet werden:

- Im Rahmen des festen Ausgleichs ist die Leistung eines im Organschaftsvertrag festgesetzten festen Betrages vorgesehen, der sich nach der bisherigen Ertragslage der Organgesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten bestimmt. Schuldner der Ausgleichszahlung ist der Organträger.
- Beim variablen Ausgleich erhält der außenstehende Gesellschafter einen Betrag, der unter Herstellung eines entsprechenden angemessenen Umrechnungsverhältnisses auf Aktien des



Organträgers jeweils als Gewinnanteil entfällt. Maßgeblich ist die tatsächlich durch den Organträger gezahlte Dividende. Diese Variante ist nach herrschender Meinung nur anwendbar, wenn der Organträger eine Aktien- oder Kommanditgesellschaft auf Aktien ist. Schuldner der Ausgleichszahlung ist ebenfalls der Organträger.

In beiden Fällen wird eine umfangreiche Unternehmensbewertung zur Bestimmung der Höhe der Ausgleichszahlung unerlässlich sein.

Daneben hat sich in der Praxis eine weitere Variante herausgebildet, die eine feste und eine variable Ausgleichszahlung kombiniert, welche die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 13. September 1991 ausdrücklich zugelassen hatte:

- Der außenstehende Gesellschafter erhält eine feste Ausgleichszahlung im Sinne einer (Mindest-) Garantiezahlung und eine zusätzliche variable Komponente, die die garantierte Ausgleichszahlung abhängig vom tatsächlich erzielten Gewinn der Organgesellschaft (nicht wie beim variablen Ausgleich vom Gewinn des Organträgers) ggf. erhöhen kann.

Letztere Variante hat insbesondere den Vorteil, dass eine umfangreiche Unternehmensbewertung in den meisten Fällen verzichtbar ist. Der Finanzverwaltung wird außerdem kaum der Nachweis eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO mit der Begründung gelingen, die Ausgleichszahlung sei nicht angemessen. Denn die Ertragsituation der Organgesellschaft wird, wenn die fällige Ausgleichszahlung den festen Bestandteil der Ausgleichszahlung übersteigt, durch den variablen Anteil konkret abgebildet. Kommt nur der feste Bestandteil zum Zug, weil der tatsächliche Gewinnanteil darunter liegen würde, führt dies schon nicht zu einem Steuervorteil im Sinne des § 42 AO. Gesellschaftsrechtlich wäre der Organschaftsvertrag dagegen nur dann unwirksam, wenn überhaupt keine Ausgleichszahlung für außenstehende Gesellschafter vorgesehen ist.

## 2. Neue Rechtsprechung des BFH

Der BFH hat in seinem Urteil vom 4. März 2009 (1 R 1/08) der Zulässigkeit der dritten Gestaltungsmöglichkeit widersprochen. Dies begründet der BFH damit, dass bei derartigen Gestaltungen nicht der ganze Gewinn im Sinne des § 14 KStG abgeführt werde und damit die Wirkung des Gewinnabfüh-

rungsvertrages letztlich negiert werde. Der außenstehende Aktionär werde gerade so behandelt, als ob keine Gewinnabführung vereinbart worden sei. Fraglich ist aus unserer Sicht, ob diese Begründung auch dann zutreffend sein kann, wenn der variable Anteil der Ausgleichszahlung letztlich nie zur Anwendung kommt, weil der feste Bestandteil der Ausgleichszahlung den auf den außenstehenden Gesellschafter ohne Organschaftsvertrag entfallenden Gewinnanteil während der gesamten Laufzeit des Organschaftsvertrages übersteigt. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn die Organgesellschaft überhaupt keinen Gewinn erwirtschaftet.

Das vorgenannte Urteil des BFH erging zwar zu einer Organgesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft. Für eine abweichende Behandlung bei einer Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH ist jedoch kein Grund ersichtlich.

Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Parteien eines Organschaftsvertrages mit außenstehenden Gesellschaftern einen höheren Aufwand bei der Ermittlung der „richtigen“ Ausgleichszahlung betreiben müssen, um möglichen Einwänden der Finanzverwaltung gemäß § 42 AO zu entgehen. Eine vollständige Unternehmensbewertung dürfte damit unerlässlich sein.

## 3. Praxishinweis

Das BFH-Urteil vom 4. März 2009 ist nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, so dass zunächst davon auszugehen ist, dass die Finanzverwaltung nicht beabsichtigt, das Urteil über den Einzelfall hinaus anzuwenden. Ein dem Vernehmen nach bereits für Januar 2010 angekündigtes BMF-Schreiben zur Klarstellung ist allerdings noch nicht veröffentlicht, so dass derzeit vorsorglich das vorgenannte BFH-Urteil berücksichtigt werden sollte.

Es verbleibt aber in jedem Fall folgendes Risiko: Der Steuerpflichtige erhebt infolge der Nichtanerkennung einer Organschaft durch die Finanzverwaltung (und zwar aus anderen Gründen als der Gestaltung der Ausgleichszahlung an einen außenstehenden Gesellschafter) Klage beim Finanzgericht. Das Finanzgericht schließt sich zwar nicht der Auffassung der Finanzverwaltung an, versagt der Organschaft aber dennoch mit Verweis auf die hier dargestellte Rechtsprechung des BFH die Wirksamkeit. Abschließende Rechtssicherheit dürfte somit nur die Einholung einer verbindlichen Auskunft geben.

## 2.10. Änderung bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung für Finanzierungsleasing- und Factoringunternehmen

Der Bundesrat hat am 26. März 2010 das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie Änderungen steuerlicher Vorschriften u.a. die Änderung von § 19 Abs. 4 GewStDV beschlossen.

Demnach unterbleibt bei Finanzierungsleasing- und Factoringunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Schulden. Eingeführt wurde die Regelung mit dem Jahressteuergesetz 2009, um quasi einen Ausgleich für die ebenfalls neu eingeführte Beaufsichtigung von Finanzierungsleasing- und Factoringgesellschaften nach dem KWG zu schaffen. Bislang war für die Anwendung jedoch erforderlich, dass das Finanzierungsleasing- oder Factoringunternehmen nachweislich ausschließlich Finanzdienstleistungen gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG tätigt. Dieses sog. Ausschließlichkeitsgebot führte letztlich dazu, dass in der Praxis die Beschränkung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung – trotz Beaufsichtigung nach dem KWG – nicht zur Anwendung gelangen konnte.

Nach der beschlossenen Gesetzesänderung ist die gewerbsteuerliche Hinzurechnung hingegen nur ausgeschlossen, wenn die Umsätze des Finanzierungsleasing- bzw. Factoringunternehmens aus Finanzdienstleistungen nicht mindestens 50 Prozent des Gesamtumsatzes ausmachen. Betragen die anderen Umsätze insofern nicht mehr als 50 Prozent des Gesamtumsatzes, behält das Finanzierungsleasing- bzw. Factoringunternehmen hinsichtlich der Umsätze aus Finanzdienstleistungen den Ausschluss der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung. Die Gesetzesänderung würde demnach für die meisten der Finanzierungsleasing- und Factoringunternehmen dazu führen, dass der ursprünglich beabsichtigte Gleichlauf von Aufsicht und gewerbsteuerlicher Entlastung endlich umgesetzt werden würde. Die Gesetzesänderung soll erstmals für den Erhebungszeitraum 2011 Anwendung finden, bis dahin unterbleibt die Hinzurechnung gemäß den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 27. November 2009.

## 2.11. Versicherungssteuer in der Kfz-Haftpflichtversicherung: Schadenszahlungen und Regulierungskosten eines Versicherungsnehmers sind kein steuerpflichtiges Versicherungsentgelt

Mit Datum vom 16. Dezember 2009 urteilte der Bundesfinanzhof (II R 44/07), dass Schadenszahlungen und Regulierungskosten, die ein Versicherungsnehmer in der Kfz-Haftpflichtversicherung entsprechend einer mit dem Versicherer getroffenen Vereinbarung selbst trägt, kein Versicherungsentgelt ist und somit nicht der Versicherungssteuer unterliegt.

Das Finanzamt war hingegen der Auffassung, dass die vom Versicherungsnehmer übernommenen Schadenszahlungen und Regulierungskosten der Erfüllung einer versicherungsvertraglichen Leistungspflicht des Versicherers gegenüber den Geschädigten dienen, die nicht auf den Versicherungsnehmer verlagert werden könne. Versicherungsrechtlich läge somit kein von dem Innenverhältnis der Versicherung zum Versicherungsnehmer zu unterscheidendes Außenverhältnis zu den Geschädigten vor, so dass auch die vom Versicherten für die Versicherung übernommenen Schadenszahlungen

und Regulierungskosten (neben der Versicherungsprämie) der Versicherungssteuer unterliegen.

Nach dem Bundesfinanzhof ist jedoch allein das Innenverhältnis zwischen Versicherungsnehmer und Versicherer maßgebend für das Versicherungsverhältnis i.S.d. § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 3 VersStG, nicht aber das (Außen-)Verhältnis zwischen Versicherer und Geschädigten und zwar unabhängig davon, ob die Vereinbarung über eine Selbstbeteiligung in der Kfz-Haftpflichtversicherung rechtlich zulässig ist (wovon der Bundesfinanzhof jedoch ausgeht). Wird im Innenverhältnis ein Selbstbehalt vereinbart, so gewährt die Versicherung in der vereinbarten Höhe eben keinen Versicherungsschutz, so dass die vom Versicherungsnehmer getragenen Schadenszahlungen und Regulierungskosten kein Versicherungsentgelt für eine diesbezügliche Gewährung von Versicherungsschutz darstellen können. Dies

gilt dabei unabhängig davon, ob die Schadenszahlungen unmittelbar durch den Versicherungsnehmer oder zunächst durch die Ver-

sicherung unter Erstattung durch den Versicherungsnehmer erfolgen.

## 2.12. Sachsen-Anhalt erhöht Grunderwerbsteuer

Sachsen-Anhalt hebt den Steuersatz für die Grunderwerbsteuer bisher 3,5 % auf 4,5 % für alle Erwerbsvorgänge nach dem 1.3.2010 an.

Sachsen-Anhalt ist somit das dritte Land, nach Hamburg und Berlin, das seine Kompetenz zur Bestimmung des Steuersatzes ausübt.

## 3. Umsatzsteuer

### 3.1 Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsumsätze ab 2010

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz werden ab Januar 2010 Beherbergungsleistungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% unterworfen. Das Bundesfinanzministerium hat mit einem Erlass vom 5. März 2010 zu den daraus resultierenden Auswirkungen für die Umsatzbesteuerung und lohnsteuerliche Behandlung Stellung genommen. Den Inhalt des BMF-Schreibens möchten wir Ihnen nachfolgend kurz darstellen:

#### 1. Umsatzsteuer

Der Umsatzsteuerermäßigung unterliegen die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält (sog. Beherbergungsumsätze), sowie die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen. Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt insoweit eine kurzfristige Vermietung, d.h. für einen Zeitraum von weniger als sechs Monaten, voraus und ist auf die unmittelbar der Beherbergung dienenden Leistungen beschränkt. Insbesondere die Überlassung von Tagungsräumen, die Überlassung von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit sowie die gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen fallen nicht unter den Begriff „Beherbergungsleistung“. Nebenleistungen zur Beherbergung, wie z.B. Verpflegungsleistungen, Getränkeversorgung an der Mini-Bar, Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet) sowie sonstiger Hotel-service (z.B. Reinigung und Bügeln von Kleidung, Transportservice) profitieren nicht von der Umsatzsteuerermäßigung.

Soweit eine Rechnungserteilungspflicht besteht, muss die Rechnung u. a. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt, den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten. Werden mit den Hotelrechnungen Leistungen abgerechnet, die dem ermäßigten und dem regulären Steuersatz unterliegen, ist darauf zu achten, dass die jeweiligen Steuerbeträge separat ausgewiesen werden. Alternativ kann auch der Steuerbetrag in einer Summe ausgewiesen werden, wenn für die jeweiligen Leistungen der anzuwendende Steuersatz in der Rechnung angegeben wird.

Für den Vorsteuerabzug ist es nicht schädlich, wenn auf den Hotelrechnungen, die nicht ermäßigt zu versteuerten Leistungen in einem Sammelposten (z.B. Business Package oder Servicepauschale) aufgeführt werden. Werden sog. Pauschalangebote abgerechnet, ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Leistungen mit 20% des Pauschalpreises angesetzt werden.

Die Steuerermäßigung ist auf Umsätze anzuwenden, bei denen die Beherbergungsleistungen nach dem 31. Dezember 2009 ausgeführt werden. Maßgebend für die Anwendung des neuen Steuersatzes ist stets der Zeitpunkt, in dem die jeweiligen Beherbergungsleistungen ausgeführt, d.h. beendet wurde.

#### 2. Lohnsteuer

Die geänderten Anforderungen an die Rechnungsstellung bei Hotelübernachtungen nimmt die Finanzverwaltung zum Anlass, auch die aus lohn-

steuerlicher Sicht relevanten Fragen zur steuerfreien Erstattung der Hotelkosten durch den Arbeitgeber zu kommentieren.

Der Begriff der Reisekosten bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit umfasst neben den Fahrtkosten – auf welche hier nicht näher eingegangen werden soll – insbesondere Übernachtung- und Verpflegungskosten, sowie Reisenebenkosten. Übernachtungskosten können dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber in Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten gegen entsprechenden Nachweis (Hotelrechnung) steuerfrei erstattet werden; alternativ können die Übernachtungskosten durch den Arbeitgeber auch ohne Nachweis pauschal in Höhe von EUR 20 erstattet werden. Dies gilt auch für Übernachtungen im Ausland, wobei hier die vom jeweiligen Übernachtungsort/ -land abhängigen Übernachtungspauschalen in der Regel die Pauschale für Übernachtungen im Inland deutlich übersteigen. Im Gegensatz zur Erstattung von Übernachtungskosten durch den Arbeitgeber dürfen Verpflegungskosten im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nicht in der tatsächlich entstandenen Höhe ersetzt werden, sondern nur in Höhe bestimmter Pauschbeträge, die von der Dauer der Auswärtstätigkeit abhängen. Soweit der Arbeitgeber die tatsächlich entstandenen Kosten bspw. für ein Frühstück ersetzt und diese Kosten den steuerlich zulässigen Pauschbetrag übersteigen, ist in Höhe des übersteigenden Betrages (lohn-) steuerpflichtiger Arbeitslohn gegeben. Ausnahmsweise ist eine Erstattung auch der tatsächlich entstandenen Verpflegungskosten möglich, wenn das Frühstück durch den Arbeitgeber veranlasst war (sog. „Gestellung“ durch den Arbeitgeber). Dies setzt insbesondere voraus, dass die Hotelrechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und die Buchung des Hotels durch den Arbeitgeber selbst oder durch den Arbeitnehmer entsprechend vom Arbeitgeber festgelegter Konditionen (z.B. Hotelliste, vorgegebene Hotelkategorien oder Preisrahmen, Travel-Management-System) vorgenommen wurde. Liegen die Voraussetzungen für eine solche Frühstücks-Gestellung vor, können die tatsächlich entstandenen Kosten durch den Arbeitgeber vollumfänglich erstattet werden; das Frühstück wird dem Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil mit einem amtlich festgelegten Sachbezugswert zugerechnet. Reisenebenkosten können dem Arbeitnehmer schließlich in Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Für die (steuerfreie) Erstattung einer Hotelübernachtung mit Frühstück durch den Arbeitgeber er-

geben sich damit folgende Möglichkeiten, wobei hier auch die sich aus den oben dargestellten Neuerungen im UStG ergebenden Rechnungsanforderungen berücksichtigt werden müssen:

- Wurde die Hotelübernachtung durch den Arbeitgeber unter Berücksichtigung der Voraussetzungen für eine Frühstücks-Gestellung gebucht, so können auch die in der Rechnung (separat) ausgewiesenen Kosten für Übernachtung und Frühstück durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Lediglich der Sachbezugswert des Frühstücks wird dem Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil zugerechnet.
- Liegt keine Buchung des Hotels im obigen Sinne vor und weist die Hotelrechnung nur einen Gesamtpreis aus, kann dem Arbeitnehmer nicht der gesamte Betrag steuerfrei als Übernachtungskosten erstattet werden, sondern müssen die Kosten für das Frühstück aus dem Gesamtpreis herausgerechnet werden. Nur der verbleibende Betrag kann als Übernachtungskosten erstattet werden. Die Finanzverwaltung lässt es in diesem Zusammenhang aus Vereinfachungsgründen zu, dass die erstattungsfähigen Übernachtungskosten pauschal um EUR 4,80 gekürzt werden, wenn in der Hotelrechnung der Preis des Frühstücks nicht ausgewiesen ist oder sich der Preis des Frühstücks nicht ermitteln lässt (vgl. R 9.7 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 LStR). Dies gilt nach dem eingangs genannten BMF-Schreiben auch für den Fall, dass die Kosten des Frühstücks Teil eines Sammelpostens, der dem regulären Umsatzsteuersatz unterliegt, ausgewiesen werden. Die in einem solchen Sammelposten genannten weiteren Posten neben dem Frühstück wie beispielsweise Internetzugang können durch den Arbeitgeber als Reisenebenkosten steuerfrei erstattet werden. Eine Erstattung der Kosten für diese Posten scheidet allerdings aus, soweit die Kosten vermutlich privat veranlasst sind, also beispielsweise Kosten für Pay-TV, private Telefonate oder Massagen in dem Sammelposten enthalten sind.
- Liegt keine Buchung des Hotels im obigen Sinne vor und weist die Hotelrechnung separat Übernachtungs- und Frühstückskosten aus, können nur die Übernachtungskosten in voller Höhe erstattet werden. Die Erstattung der Verpflegungskosten kann steuerfrei nur in Höhe der Pauschbeträge erfolgen.



Grundlegende Änderungen im Bereich der Reisekostenabrechnung ergeben sich damit für den Arbeitgeber aufgrund der Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht, da die bislang in den Verwaltungsrichtlinien

verankerten Vereinfachungsregeln auch auf die mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen ausgewiesenen Kostenbestandteile einer Hotelrechnung Anwendung finden.

### 3.2 Unterzeichnung eines Vorsteuer-Vergütungsantrags durch einen Bevollmächtigten

Ausländische Unternehmer können deutsche Umsatzsteuer ebenso als Vorsteuer geltend machen wie deutsche Unternehmer. Wenn sie in Deutschland umsatzsteuerlich nicht registriert sind, erfolgt eine Erstattung im Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

Bis zum 31. Dezember 2009 hatte der EU-Unternehmer den Vorsteuer-Vergütungsantrag auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bis spätestens 30.6. des Folgejahres beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen (Ausschlussfrist). Der Antrag hatte nur dann eine fristwahrende Wirkung, wenn er vom Unternehmer eigenhändig unterschrieben worden war. Bei Gesellschaften ist die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters erforderlich. Die Unterschrift eines Bevollmächtigten reicht für die Wirksamkeit des Antrages nicht aus. Nach Ablauf der Ausschlussfrist konnte die fehlerhafte Unterschrift nicht wirksam nachgeholt werden, was zur Folge hatte, dass der Antrag als unzulässig abgelehnt wurde.

Der EuGH ist mit seiner Entscheidung vom 3. Dezember 2009 der oben ausgeführten deutschen Rechtslage entgegengetreten. Die EU-Richtlinie verlangt lediglich eine Unterschrift, ohne näher zu definieren, dass der Antrag zwingend vom Steuerpflichtigen selbst zu unterzeichnen ist. Im Urteilsfall genügte die Unterschrift eines bevollmächtigten Rechtsanwalts des niederländischen Steuerpflichtigen.

Das Urteil hat für Vorsteuer-Vergütungsanträge, die ab dem 1. Januar 2010 von EU-Unternehmern eingereicht werden, keine Bedeutung mehr, da die Anträge zukünftig elektronisch einzureichen sind und nicht mehr eigenhändig unterschrieben werden müssen.

Relevanz hat dieses Urteil für sämtliche noch „offenen“ Fälle, in denen Anträge mangels Unterschrift abgelehnt wurden.

### 3.3 Umsatzsteuer beim Erwerb zahlungsgestörter Forderungen

Der BFH hat an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen zur Umsatzsteuerpflicht beim Kauf zahlungsgestörter Forderungen gerichtet (Beschluss vom 10. Dezember 2009, Az.: V R 18/08).

Das Gericht hatte die umsatzsteuerliche Behandlung des Kaufs einer zahlungsgestörten Darlehensforderung von einer Bank zu beurteilen. Der Erwerber war kein Factoringunternehmen. Zu entscheiden war über die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage und darüber, inwieweit überhaupt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung des Forderungskäufers an den Forderungsverkäufer vorliegt.

Nach der Factoring-Rechtsprechung des EuGH und der daraus abgeleiteten Verwaltungsmeinung liegt beim Verkauf zahlungsgestörter Forderungen eine umsatzsteuerpflichtige Leistung des Factors an den Verkäufer vor. Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem voraussichtlich realisierbaren Teil der Forderung und dem Kaufpreis für

die Forderung. Darin enthalten ist die Vergütung für den Einzug der Forderung und die Übernahme des Ausfallrisikos. Abzuziehen ist die in der Differenz enthaltene Umsatzsteuer.

Der BFH hegt an diesen Grundsätzen für zahlungsgestörte Forderungen Zweifel, jedenfalls für Fälle, in denen der wirtschaftliche Gehalt vom Factoring abweicht. Der EuGH wird nun zu klären haben, ob dann der Forderungskäufer überhaupt eine umsatzsteuerliche Leistung an den Verkäufer erbringt, etwa in Gestalt des übernommenen Forderungseinzugs und der Übernahme des Ausfallrisikos. Darüber hinaus muss der EuGH klären, wie das Entgelt zu ermitteln ist, wenn der Forderungseinzug eine steuerpflichtige Leistung darstellt.

Der ausstehenden Entscheidung des EuGH kommt erhebliche Bedeutung in Bezug auf die Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuerabzugsfähigkeit zu.

## 4. Lohnsteuer

### 4.1 Lohnsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009

In seinem Schreiben vom 8. Dezember 2009 (Az. IV C 5-S 2347/09/10002) nimmt das BMF zu lohnsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der Überlassung von Vermögensbeteiligungen i.S.d. § 3 Nr. 39 EStG Stellung. Anlass für dieses BMF-Schreiben war das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligungen vom 7. März 2009, in welchem unter anderem die Möglichkeit geschaffen wurde, Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber steuerbegünstigt Beteiligungen an Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen i.S.d. § 90I InvG zu verschaffen. Damit erweitert sich das Spektrum der durch § 3 Nr. 39 EStG begünstigten Anlageformen auf Aktien, Wandel-, Gewinn- und Namensschuldverschreibungen, Gewinnscheine, Anteile an einer Genossenschaft oder GmbH, Beteiligung als stiller Gesellschafter und Darlehen.

In dem jüngst veröffentlichten Schreiben stellt das BMF zunächst klar, dass Arbeitnehmer i.S.d. § 3 Nr. 39 EStG auch Arbeitnehmer sein können, deren Dienstverhältnis bspw. wegen Mutterschutz oder Elternzeit ruht oder die sich in der Freistellungsphase einer Altersteilzeitvereinbarung befinden. Zum nach § 3 Nr. 39 EStG tauglichen Gegenstand der Vermögensbeteiligung merkt das BMF klarstellend an, dass Aktienoptionen keine Vermögensbeteiligungen im Sinne der Vorschrift sind und dass auch Beteiligungen an inländischen und ausländischen Investmentfonds nicht steuerbegünstigt überlassen werden können, solange es sich bei dem Fonds nicht um ein Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen i.S.d. § 90I InvG handelt.

### 4.2 Pauschale Lohnversteuerung von Zuschüssen zum Arbeitslohn

In seiner Entscheidung vom 1. Oktober 2009 (Az. VI R 41/07) musste sich der BFH mit der Frage auseinandersetzen, wann im steuerlichen Sinne Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn i.S.d. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG gegeben seien und damit eine pauschale Besteuerung dieser Zuschüsse durch den Arbeitgeber möglich ist.

Hintergrund war folgender Sachverhalt: Eine Arbeitgeberin gewährte ihren Arbeitnehmern regelmäßig zum Ende des Jahres einen sogenannten Fahrtkostenzuschuss, der die von den Arbeitneh-

Neben weiteren Erläuterungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG stellt das BMF insbesondere klar, dass die in § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG genannte Bewertungsregelung für Vermögensbeteiligungen im Sinne der Vorschrift auch dann gelten soll, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 39 EStG nicht gegeben sind. Dies bedeutet, dass im Falle der vergünstigten Überlassung einer solchen Vermögensbeteiligung durch den Arbeitgeber abweichend von den sonst anwendbaren Vorschriften des § 8 Abs. 2 EStG nur § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG Anwendung findet, und damit der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Überlassung der Vermögensbeteiligung für Zwecke der Bewertung entscheidend ist. Für den geldwerten Vorteil aus der Überlassung einer Vermögensbeteiligung kommt es damit entsprechend des BMF darauf an, welchen Wert die Vermögensbeteiligung am Tag der Ausbuchung beim Überlassenden hat.

Schließlich stellt das BMF auch klar, dass im Falle der Überlassung von Vermögensbeteiligungen eine pauschale Besteuerung des geldwerten Vorteils nach § 37b EStG nicht möglich ist und der geldwerte Vorteil damit – soweit der Freibetrag von EUR 360 im Jahr überschritten wird – grundsätzlich nach den regulären Lohnsteuersätzen zu besteuern ist.

mern geltend zu machenden Werbungskosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausglich. Dieser Fahrtkostenzuschuss wurde dabei als geldwerter Vorteil und als Zuschuss zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn pauschal durch die Arbeitgeberin versteuert. Neben diesem Fahrtkostenzuschuss erhielten die Arbeitnehmer in den fraglichen Zeiträumen auch Weihnachtsgeld, welches der regulären Lohnbesteuerung unterworfen wurde. Besonderheit des vorliegenden Falles war es, dass Fahrtkostenzuschuss und Weihnachtsgeld miteinander verrechnet wurden,

d.h. der pauschal versteuerte Fahrtkostenzuschuss auf das Weihnachtsgeld angerechnet wurde und im Falle einer möglichen Nicht-Zahlung des Fahrtkostenzuschusses der volle Betrag an Weihnachtsgeld ausgezahlt wurde. Das Finanzamt sah als schädlich an, dass hier durch die Arbeitgeberin eine Anrechnung des Fahrtkostenzuschusses auf das Weihnachtsgeld und damit eine Pauschalversteuerung des Fahrtkostenzuschusses erfolgt war und nahm die Arbeitgeberin als Lohnsteuerhaftungsschuldnerin in Anspruch. Der BFH verwies die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG zurück und stellte hierbei insbesondere fest:

Im Zusammenhang mit einer Lohnsteuerpauschalierung komme es darauf an, wie der Begriff des Zuschusses zum „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ aus steuerlicher Sicht zu verstehen sei. Nach Ansicht des BFH käme es hierbei ausschließlich darauf an, welcher Arbeitslohn nach zivil- und arbeitsrechtlichen Grundsätzen geschuldet sei. Dies könne sich entweder aus dem Arbeitsvertrag oder auch einer betrieblichen Übung ergeben. Darüber hinaus sei der Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu folgen, dass eine Pau-

schalierung nicht möglich sei, wenn eine freiwillige Sonderleistung ohne Zweckbindung (hier: Weihnachtsgeld) in eine freiwillige Sonderleistung mit Zweckbindung (hier: Fahrtkostenzuschuss) umgewandelt worden sei. Der BFH sah die Anrechnung des Fahrtkostenzuschusses auf das Weihnachtsgeld vorliegend als unschädlich an, soweit weder das Weihnachtsgeld, noch der Fahrtkostenzuschuss durch den Arbeitgeber bereits entsprechend des Arbeitsvertrages oder einer betrieblichen Übung geschuldet war.

Folge dieser Rechtsprechung ist, dass bei einer Pauschalierung von sogenannten Fahrtkostenzuschüssen nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG in Zukunft neben den Regelungen des Arbeitsvertrags auch verstärkt darauf geachtet werden muss, ob sich der Anspruch auf den Fahrtkostenzuschuss nicht aus betrieblicher Übung ergibt. Es bleibt auch abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die im Urteil gemachten Ausführungen zu den Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien als zutreffend hinnimmt, oder die Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass belegt.

### 4.3 Steuerrechtlich motivierte Gestaltungen beim Zufluss von Abfindungen anzuerkennen

Mit einem Urteil vom 11. November 2009 (Az. IX R 1/09) hat der BFH entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung die finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Verschiebung des Fälligkeitszeitpunkts einer Abfindungszahlung bestätigt. Der BFH hatte dabei die Frage zu entscheiden, wie sich eine Verschiebung der Fälligkeit einer Sozialplanabfindung auswirkt, wenn der Abfindungsanspruch zum Zeitpunkt der Verschiebung noch nicht entstanden war. Während die Finanzverwaltung die Verschiebung als Verfügung über den Abfindungsbetrag ansah und damit von einem Zufluss von Arbeitslohn ausging, lehnte das FG einen Zufluss ab (FG Baden-Württemberg vom 20. November 2008, Az. 3 K 101/05). Der BFH hat dieses Urteil bestätigt und vertritt dabei folgende Rechtsansicht:

Regulärer Arbeitslohn fließe dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer zum Ende des Lohnzahlungszeitraums zu. Sonstige Bezüge des Arbeitnehmers, zu denen auch Abfindungszahlungen zählen, fließen diesem in dem Zeitpunkt zu, in dem er über

den sonstigen Bezug wirtschaftlich verfügen kann. Im Falle einer Abfindungszahlung sei dies im Allgemeinen der Zeitpunkt, in dem der Geldbetrag auf dem Konto des Arbeitnehmers gutgeschrieben wird. Darüber hinaus könne ein Zufluss jedoch auch dann zu bejahen sein, wenn der steuerpflichtige Arbeitnehmer eine Position erreicht, kraft derer er ohne weiteres Zutun des Schuldners den Leistungserfolg herbeiführen kann, er also wirtschaftlich auch ohne Auszahlung des Geldbetrages auf seinem Konto bereits über seinen Anspruch verfügen kann.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen entsprechender wirtschaftlicher Verfügungsmacht sind nach Ansicht des BFH allerdings in den Fällen nicht erfüllt, in denen der ursprünglich vereinbarte Zeitpunkt der Fälligkeit eines Anspruchs geändert wird, bevor diese ursprüngliche Fälligkeit eingetreten ist. Es stehe Gläubiger und Schuldner einer Geldforderung nämlich zivilrechtlich und auch steuerrechtlich frei, die Fälligkeit einer Geldforderung frei zu bestimmen und auch – zumindest vor



Eintritt der ursprünglichen Fälligkeit – nachträglich übereinstimmend zu ändern. Übertragen auf die Zahlung einer Abfindung bedeutet dies, dass es nach Ansicht des BFH Arbeitgeber und Arbeitnehmer möglich wäre, den Zahlungszeitpunkt einer Abfindung frei zu bestimmen und auch nachträglich noch zu ändern, sofern die Abfindung im Zeitpunkt der nachträglichen Änderung noch nicht fällig war. Ausdrücklich stellt der BFH weiterhin fest, dass eine Festlegung bzw. Verlegung des Fälligkeitszeitpunkts vor dem Hintergrund einer günstigen Steuergestaltung in diesem Zusammenhang regelmäßig nicht als rechtsmissbräuchlich anzusehen sei.

Der BFH folgt mit der oben genannten Entscheidung einer relativ liberalen Sichtweise. Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung bleibt es jedoch abzuwarten, ob die Entscheidung im Bundessteuerblatt von der Finanzverwaltung als bindend anerkannt wird oder ob die Entscheidung durch die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass belegt wird, was zur Folge hätte, dass die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung über den konkret entschiedenen Fall hinaus nicht anwenden würde. Nichtanwendungserlasse konnten im Falle „unbeliebter“ Entscheidungen zumindest in den letzten Jahren recht häufig beobachtet werden.

#### 4.4 Privatnutzung eines dienstlichen Pkw durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 23. April 2009 (Az. VI R 81/06) hat der BFH entschieden, dass die nach dem Arbeitsvertrag gestattete Privatnutzung eines dienstlichen Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH stets als Sachlohn zu qualifizieren sei und eine Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) nicht in Frage käme. Der BFH erklärte darüber hinaus, an seiner bisherigen Auffassung, dass bei einer vertragswidrigen Nutzung stets von Sachlohn auszugehen sei, nicht länger festzuhalten, sondern dass auch eine Qualifikation als vGA möglich sei. Damit bestätigt der BFH in weiten Zügen seine seit 2007 vereinheitlichte Rechtsprechung zu den steuerlichen Folgen der privaten Nutzung eines Dienstwagens durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer.

Bis zu dieser Vereinheitlichung war der I. Senat des BFH im Falle einer vertragswidrigen Privatnutzung von einer vGA der Gesellschaft ausgegangen, während der VI. Senat in solchen Fällen von Sachlohn ausging. Aus Sicht des Gesellschafter-Geschäftsführers ist die Unterscheidung zwischen Sachlohn und vGA vor allem wegen der unterschiedlichen Bewertung des Vorteils aus der Privatnutzung wichtig: Während bei Sachlohn eine Bewertung grundsätzlich unter Anwendung der sog. "1%-Regelung" erfolgt, ist im Falle einer vGA der gemeine Wert der Privatnutzung zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags anzusetzen. Darüber hinaus müsste die Gesellschaft als Arbeitgeberin im Falle von Sachlohn Lohnsteuer

einbehalten, während bei einer vGA grundsätzlich Kapitalertragsteuer fällig wäre.

Nunmehr stellen sich die steuerlichen Folgen aus der Privatnutzung eines dienstlichen Pkw wie folgt dar: Nutzt der Gesellschafter-Geschäftsführer entsprechend einer vertraglichen Regelung den dienstlichen Pkw privat, so ist Sachlohn gegeben, der grundsätzlich – sofern nicht für ein steuerliche Zwecke anzuerkennendes Fahrtenbuch geführt wird – entsprechend der sog. "1%-Regelung" zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Geschäftsführers führt und für welche die Kapitalgesellschaft als Arbeitgeberin Lohnsteuer einzubehalten hat. Im Falle einer vertragswidrigen privaten Nutzung des dienstlichen Pkw ist vom Vorliegen einer vGA auszugehen, was für den Gesellschafter-Geschäftsführer zu Kapitaleinkünften aus der vGA in Höhe des (ggf. geschätzten) gemeinen Werts der Privatnutzung zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags führt und die Kapitalgesellschaft zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer verpflichtet. Lediglich für den Fall, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer den Pkw entgegen des vertraglichen Nutzungsverbots nachhaltig privat nutzt, behält sich der VI. Senat eine Entscheidung im Einzelfall vor, ob nicht anstelle einer vGA doch Sachlohn gegeben sein könnte und das vertragliche Nutzungsverbot nur "auf dem Papier steht" während der I. Senat weiterhin in solchen Fällen von einer vGA ausgeht.





## 5. International

### 5.1 EU-Kommission prüft Sanierungsklausel im Rahmen der Verlustabzugsregelung für Körperschaften auf Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht

Der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit Wirkung vom 1. Januar 2008 eingefügte § 8c Abs. 1 KStG sieht grundsätzlich den Untergang aller steuerlichen Verlustvorträge und laufenden Verluste bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % an einer Körperschaft (insbesondere Kapitalgesellschaft) und eines teilweisen Untergangs bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 25 % vor. Vor dem Hintergrund der Wirtschaftskrise wurde diese Regelung um eine Sanierungsklausel ergänzt, die für Anteilsübertragungen in der Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2010 gelten sollte. Diese sieht vor, dass notleidend gewordene Unternehmen mit Potential für eine Erholung unter bestimmten Voraussetzungen trotz eines schädlichen Anteilseignerwechsels ihre Verluste weiterhin steuerlich nutzen dürfen. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 wurde schließlich die Befristung der Sanierungsklausel bis zum 31. Dezember 2010 ersatzlos aufgehoben.

Die EU-Kommission vertritt gegenwärtig die Ansicht, dass es sich bei der Sanierungsklausel um eine staatliche Beihilfe handelt. Die hierfür erforderliche selektive Wirkung sieht sie darin, dass sie sich lediglich auf notleidende Unternehmen bezieht, während andere Unternehmen nicht in den Genuss dieser Vergünstigung kommen.

Die Kommission sieht die Sanierungsklausel, anders als die Bundesrepublik Deutschland, nicht als durch die Systematik des deutschen Steuersystems gerechtfertigt an.

Sollte sich die Ansicht der Kommission – ggf. erst in einem Vertragsverletzungsverfahren – durchsetzen, müsste die Bundesrepublik die Steuerbescheide, in denen die Sanierungsklausel zugunsten der Steuerpflichtigen angewendet wurde, ändern und die entsprechenden Steuern nachfordern.

### 5.2 Abzug endgültig gewordener Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland bereits im Entstehungsjahr

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 18. November 2009 (6 K 147/08) einen weiteren Beitrag zur Frage der Abzugsfähigkeit ausländischer Betriebsstättenverluste geleistet. Danach sind Verluste einer in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen GmbH aus einer französischen Betriebsstätte, die im Rahmen der Besteuerung in Frankreich nicht abgezogen werden können, bei der deutschen Körperschaftsteueranmeldung der GmbH zu berücksichtigen.

Die klagende GmbH gab ihre beiden französischen Betriebsstätten im Laufe des Jahres 2001 auf, nachdem sie in den Jahren 1998 bis 2001 Verluste aus diesen erzielt hatte, die sie im Rahmen der französischen Betriebsstättenbesteuerung nicht hat nutzen können. Aufgrund der Einstellung des Geschäftsbetriebs schied auch eine spätere Verlustberücksichtigung in Frankreich grundsätzlich aus. Das beklagte Finanzamt wandte in diesem Zusammenhang ein, die GmbH könne in Frankreich jederzeit wieder eine Betriebsstätte eröffnen und die alten Verluste wegen des nach französischem Steuerrecht zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags dann nutzen.

Offensichtlich ging das Finanzgericht davon aus, dass die Einstellung der Betriebsstätten endgültig war, weil es keinen Anhaltspunkt für die Begründung einer neuen französischen Betriebsstätte der GmbH gab. Das Gericht stellt damit für die Frage nach der Finalität der ausländischen Verluste auf die tatsächliche Verlustnutzungsmöglichkeit ab. Dass weiterhin eine rechtliche und damit im vorliegenden Fall nur theoretische Nutzungsmöglichkeit besteht, spielt damit keine Rolle.

Außerdem stellt das Gericht klar, dass nicht sämtliche über die Jahre aufgelaufenen und endgültig gewordenen ausländischen Verluste erst in dem Veranlagungszeitraum bei der inländischen Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind, in dem die Finalität der Verluste eintritt. Sie sind demnach rückwirkend – d. h. phasengleich – in den Jahren der Verlustentstehung zu berücksichtigen. Dabei stellt das Finalwerden der Verluste ein rückwirkendes Ereignis dar, das ggf. auch die Verlustberücksichtigung in weit zurückliegenden Veranlagungszeiträumen ermöglicht.

Allerdings weist das Finanzgericht auch darauf hin, dass die aus einer ausländischen Betriebsstätte stammenden Verluste nach § 9 Nr. 3 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen sind. Sie wirken sich somit anders als bei der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer auf die Gewerbesteuer grundsätzlich nicht aus.

Gegen dieses Urteil ist inzwischen eine Revision beim BFH (Az. I R 107/09) anhängig, so dass abzuwarten

bleibt, ob dieser sich der Auffassung des Finanzgerichts Hamburg anschließen wird.

Bis dahin ist jedoch zu empfehlen, endgültig gewordene ausländische Verluste in den jeweiligen Jahren der Verlustentstehung durch entsprechende Änderungsanträge geltend zu machen und gegen insoweit ablehnende Entscheidungen Rechtsbehelfe einzulegen.

### 5.3 Abzugsverbot für negative Aktiengewinne aus Investmentfonds mit ausländischen Aktien verstößt im Jahr 2001 gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

Mit Urteil vom 28. Oktober 2009 (I R 27/08) hat der BFH für die Verluste einer körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aus der Rückgabe inländischer Investmentfonds im Jahr 2001 zweierlei entschieden:

Erstens ist das Abzugsverbot für negative Aktiengewinne aus der Rückgabe von Anteilen an inländischen Investmentfonds nur insoweit anwendbar, als die Gewinnminderungen auf Beteiligungen der Fonds an ausländischen Kapitalgesellschaften entfallen.

Zweitens stellt genau diese Beschränkung einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit dar.

Insoweit konnte sich der BFH auf ein Urteil des EuGH vom 22. Januar 2009 (C-377/07, STEKO Industriemontage GmbH) beziehen. Damit hatte der EuGH bereits festgestellt, dass es mit der Kapitalverkehrsfreiheit nicht vereinbar ist, dass das körperschaftsteuer-

rechtliche Verbot des Abzugs von Gewinnminderungen in Bezug auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aufgrund der Übergangsregeln zum Halbeinkünfteverfahren hinsichtlich Auslandsbeteiligungen ab 2001 und hinsichtlich Inlandstochtergesellschaften erst ab 2002 gilt. Entsprechend wirkte auch die jetzt vom BFH zu beurteilende Übergangsregelung nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG).

Damit können Verluste aus der Rückgabe von Anteilen an inländischen Investmentfonds soweit sie auf Beteiligungen des Fonds an ausländischen Kapitalgesellschaften herrühren für das Jahr 2001 ebenso steuermindernd geltend gemacht werden wie die auf Beteiligungen des Fonds an inländischen Kapitalgesellschaften.

Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass sich dieses Urteil ausschließlich auf das Jahr 2001 bezieht.

### 5.4 Abzug der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei einer deutschen Muttergesellschaft

Mit Urteil vom 11. Februar 2010 (6 K 406/08) hat das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft endgültige Verluste in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Tochterkapitalgesellschaften nur dann von ihrem körperschaftsteuerlichen Einkommen abziehen könne, wenn sie sich vor Beginn der „grenzüberschreitenden Organschaft“ rechtsverbindlich für eine Dauer von mindestens 5 Jahren zur Übernahmepflicht der Verluste der Tochtergesellschaften verpflichtet hat.

Das Gericht hatte darüber zu entscheiden, ob eine deutsche Kapitalgesellschaft die Verluste ihrer italienischen Tochtergesellschaften, die sich in den Streitjahren in Liquidation befanden im Rahmen der deut-

schen Körperschaftsteuer berücksichtigen kann und zwar in den jeweiligen Verlustjahren. Dabei hatte die Muttergesellschaft die Verluste der Tochtergesellschaften durch Forderungsverzichte und Einlagen tatsächlich ausgeglichen. Das Gericht ging insoweit von „finalen Verlusten“ im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (Rs. Marks & Spencer) aus, obwohl die Liquidation noch nicht beendet war. Außerdem sah es in den deutschen Organschaftsregelungen (§§ 14 ff. KStG), die einen grenzüberschreitend häufig nicht möglichen Gewinnabführungsvertrag und Sitz sowie Geschäftsleitung der Tochtergesellschaft im Inland fordern, einen Verstoß gegen die europarechtlich gewährleistete Niederlassungsfreiheit.

Allerdings fordert es im Wege der geltungserhaltenden Reduktion unabhängig von einem Gewinnabführungsvertrag eine weitreichende Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Verlustübernahme. Dieses Erfordernis erscheint u. E. jedoch nicht angemessen, weil der Gewinnabführungsvertrag neben der Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Verlustübernahme auch die der Tochtergesellschaft zur Gewinnabführung beinhaltet, die jedoch häufig grenzüberschreitend nicht möglich ist.

## 5.5 Ausländische Betriebsstätten – Hinzurechnungsbesteuerung verstößt doch gegen Europarecht

Der BFH hatte mit seinem Urteil vom 21. Oktober 2009 (I R 114/08) in der bereits von der Vorinstanz zum EuGH getragenen Rechtssache Columbus Container Services (EuGH, Urteil vom 6. Dezember 2007, Rs. C-298/05) das letzte Wort. Der BFH kam zu dem nach den Urteilen des FG Münster und des EuGH in dieser Sache überraschenden Ergebnis, dass die deutsche Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten bzw. Personengesellschaften gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

Hintergrund sind die sog. Umschalt- bzw. Switch over-Klauseln § 20 Abs. 2 und 3 des Außensteuergesetzes (AStG), nach denen Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten bzw. Beteiligungen an im Ausland ansässigen Personengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen nicht entsprechend der von den meisten Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Freistellungsmethode als in Deutschland steuerfrei behandelt werden. Vielmehr haben diese Klauseln zur Folge, dass von der Steuerfreistellung auf die Steueranrechnung „umgeschaltet“ wird. D.h. die Einkünfte unterliegen der deutschen Besteuerung, und es werden nur die ausländischen Steuern auf diese Einkünfte auf die deutsche Steuer angerechnet. Bei einem niedrigen ausländischen Steuersatz hat das zur Folge, dass das Besteuerungsniveau auf den höheren deutschen Steuersatz hochgeschleust wird.

Der EuGH hatte auf Vorlage des FG Münster diesbezüglich entschieden, dass allein diese Umschaltung von einer Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellungsmethode) zur anderen (Anrechnungsmethode) an sich keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken begegnet.

Voraussetzung dieser Umschaltklauseln ist jedoch u. a., dass – handelte es sich statt um eine ausländi-

Das Finanzgericht hat die Revision zum BFH zugelassen, so dass die Sache voraussichtlich noch den BFH beschäftigen wird. Dieser dürfte die Sache dann möglicherweise dem EuGH vorlegen.

Dementsprechend sollten auch weiterhin Steuerbescheide einer deutschen Muttergesellschaft mit endgültig gewordenen Verlusten ihrer in EU-/EWR-Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften offengehalten werden.

sche Betriebsstätte oder Personengesellschaft um eine im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft – die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG anzuwenden wäre. Die Frage, ob die in diesen Bestimmungen enthaltenen typisierten Missbrauchstatbestände gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen, hatte der EuGH in seinem Urteil indes nicht beantwortet.

Darauf stützt der BFH jedoch seine Entscheidung und nimmt Bezug auf eine ältere Entscheidung des EuGH (vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes), wonach dem Steuerpflichtigen im Fall eines typisierten Missbrauchstatbestandes im Zusammenhang mit im Ausland verwirklichten Sachverhalten die Gelegenheit zum Gegenbeweis gegeben sein muss, damit die Bestimmung gemeinschaftsrechtskonform ist. Diese Möglichkeit zum Gegenbeweis sahen die §§ 7 ff. AStG im Streitjahr noch nicht vor. Dennoch sah der BFH den Gegenbeweis im konkreten Fall als erbracht an, weil die in Belgien ansässige Personengesellschaft über hinreichende wirtschaftliche Substanz verfügte, indem sie einer „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ nachging und nicht als „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung“ erschien.

Inzwischen sieht § 8 Abs. 2 AStG n. F. zwar eine – möglicherweise jedoch europarechtswidrige – Gegenbeweismöglichkeit vor, diese ist jedoch ausgerechnet für die Umschaltklausel (§ 20 Abs. 2 AStG n. F.) nicht anwendbar.

Steuerpflichtigen, die Steuerbescheide erhalten, in denen die Umschaltklauseln nach § 20 AStG – sei es in der alten oder der neuen Fassung – angewendet werden, ist daher die Einlegung von Rechtsbehelfen unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil zu empfehlen.

## 5.6 BMF-Erlass, „Derzeit keine Steueroasen“

Ende der letzten Legislaturperiode hatte die große Koalition das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz erlassen sowie ergänzend die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung, welche die steuerliche Geltendmachung einiger Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Geschäften in Staaten standen, die nicht mit dem deutschen Fiskus durch Auskunftserteilung zusammenarbeiteten, ausschloss oder an Bedingungen knüpfte. Mit Erlass vom 5.1.2010 stellt das BMF klar, dass zum 1.1.2010 keine Staaten oder Gebiete existieren, welche die durch das Steuerhin-

terziehungsbekämpfungsgesetz eingeführten besonderen Mitwirkungs-, Nachweis- oder Aufklärungspflichten (§ 51 I Nr. 1 f EStG, § 33 I Nr. 2e KStG, § 90 II S.3 AO) auslösen. Durch diesen Erlass wurde die bestehende Rechtsunsicherheit, die in einer fehlenden Länderauflistung lag, somit beseitigt. Das BMF weist in seinem Erlass jedoch darauf hin, dass in Zukunft noch Staaten und Gebiete benannt werden können, die als „Steueroase“ eine der oben genannten Pflichten auslösen können.

## 5.7 Kommission fordert Deutschland auf, bei Quellensteuerentlastung Substanzerfordernisse zu ändern

Am 18. März 2010 hat die Europäische Kommission Deutschland aufgefordert, seine Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung bei der Quellensteuerentlastung zu ändern. Sie beanstandet die seit 2007 geltende Anforderung an ausländische Unternehmen zur Erbringung eines Nachweises über eigene Wirtschaftstätigkeiten mehr als 10% der gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit zu erzielen. Die Kommission ist entgegen der noch bestehenden Bestimmung der Ansicht, dass auch eine ausreichende Wirtschaftstätigkeit vorliegen kann, wenn die 10 Prozent-Grenze nicht erfüllt wird. Ein alternativer Nachweis ist gegenwärtig jedoch nicht möglich.

Im Falle einer die Kommission nicht zufriedenstellenden Antwort Deutschlands innerhalb zweier Monate, kann die Kommission Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof verklagen.

Eine Anpassung der bisherigen Regelung könnte insbesondere für EU-Holdinggesellschaften die Möglichkeit eröffnen in den Genuss einer reduzierten Quellensteuerbelastung zu kommen.

## Regionale Kontakte

### Düsseldorf



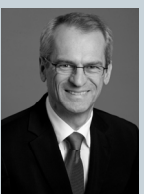
Dr. Carsten Bödecker  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner  
carsten.boedecker@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 211 5660 25020  
Telefax +49 211 5660 110

### Düsseldorf



Carsten Ernst  
Steuerberater, Partner  
carsten.ernst@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 211 5660 25030  
Telefax +49 211 5660 110

### Eschborn/Frankfurt a.M.



Ulrich Siegemund  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner  
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com  
Telefon: +49 6196 592 16364  
Telefax: +49 6196 592 110

### Eschborn/Frankfurt a.M.



Nicole Fröhlich  
Steuerberaterin, Partnerin  
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com  
Telefon: +49 6196 592 24830  
Telefax: +49 6196 592 110

### Hannover



Jens Röhrbein  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Dipl. Finanzwirt, Partner  
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com  
Telefon +49 511 5458 20129  
Telefax +49 511 5458 110

### München



Andreas Panzer  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner  
andreas.panzer@luther-lawfirm.com  
Telefon: +49 89 23714 17379  
Telefax: +49 89 23714 110

### München



Peter M. Schäffler  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner  
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com  
Telefon: +49 89 23714 17379  
Telefax: +49 89 23714 110

Als zentrale Kontakte für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht stehen Ihnen Dr. Eberhard Kalbfleisch, Telefon +49 6196 592 27003, eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com und Ulrich Siegemund, Telefon +49 6196 592 16364, ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com zur Verfügung.

### Copyright

Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

### Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0, Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com  
V.i.S.d.P.: Jens Röhrbein, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Sophienstraße 5, 30159 Hannover, Telefon +49 511 5458 20129, Telefax +49 511 5458 110, jens.roehrbein@luther-lawfirm.com

### Haftungsausschluss

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

## Unsere Büros in Deutschland

### Berlin

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Friedrichstraße 140  
10117 Berlin  
Telefon +49 30 52133 0  
berlin@luther-lawfirm.com

### Dresden

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Radeberger Straße 1  
01099 Dresden  
Telefon +49 351 2096 0  
dresden@luther-lawfirm.com

### Düsseldorf

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Graf-Adolf-Platz 15  
40213 Düsseldorf  
Telefon +49 211 5660 0  
dusseldorf@luther-lawfirm.com

### Eschborn/Frankfurt a. M.

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Mergenthalerallee 10-12  
65760 Eschborn / Frankfurt a.M.  
Telefon +49 6196 592 0  
frankfurt@luther-lawfirm.com

### Essen

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Gildehofstraße 1  
45127 Essen  
Telefon +49 201 9220 0  
essen@luther-lawfirm.com

### Hamburg

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Gänsemarkt 45  
20354 Hamburg  
Telefon +49 40 18067 0  
hamburg@luther-lawfirm.com

### Hannover

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Sophienstraße 5  
30159 Hannover  
Telefon +49 511 5458 0  
hanover@luther-lawfirm.com

### Köln

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Anna-Schneider-Steig 22  
50678 Köln  
Telefon +49 221 9937 0  
cologne@luther-lawfirm.com

### Leipzig

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Grimmaische Straße 25  
04109 Leipzig  
Telefon +49 341 5299 0  
leipzig@luther-lawfirm.com

### Mannheim

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Theodor-Heuss-Anlage 2  
68165 Mannheim  
Telefon +49 621 9780 0  
mannheim@luther-lawfirm.com

### München

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Karlstraße 10-12  
80333 München  
Telefon +49 89 23714 0  
munich@luther-lawfirm.com

### Stuttgart

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Augustenstraße 7  
70178 Stuttgart  
Telefon +49 711 9338 0  
stuttgart@luther-lawfirm.com

## Unsere Auslandsbüros

### Brüssel

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Avenue Louise 240  
1050 Brüssel  
Telefon +32 2 6277 760  
brussels@luther-lawfirm.com

### Budapest

Gobert, Fest & Partners Attorneys at Law  
Roosevelt Square 7 - 8  
1051 Budapest  
Telefon +36 1 270 9900  
budapest@luther-lawfirm.com

### Istanbul

Luther Karasek Köksal Consulting A.S.  
Sun Plaza  
Bilim Sokak No. 5, 12th Floor  
Maslak-Sisli  
34398 Istanbul  
Telefon +90 212 276 9820  
mkoksal@lkk-legal.com

### Luxemburg

Luther  
3, rue Goethe  
1637 Luxembourg  
Telefon +352 27484-1  
luxembourg@luther-lawfirm.com

### Shanghai

Luther Attorneys  
21/F ONE LUJIAZUI  
68 Yincheng Middle Road  
Pudong New Area, Shanghai  
P.R. China  
Shanghai 200121  
Telefon +86 21 5010 6580  
shanghai@luther-lawfirm.com

### Singapur

Luther LLP  
10 Anson Road  
#09-24 International Plaza  
Singapur 079903  
Telefon +65 6408 8000  
singapore@luther-lawfirm.com

Ihren lokalen Ansprechpartner finden Sie auf unserer Homepage unter [www.luther-lawfirm.com](http://www.luther-lawfirm.com).

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

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther ist das deutsche Mitglied von Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerpraxen.

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

