

THEMENÜBERSICHT

- Steuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2

Gesellschafts- und Zivilrecht

- Fortbestand der Arbeitsorganisation als Voraussetzung eines Betriebsübergangs 2
- Schadensersatz wegen missbräuchlich erhobener Anfechtungsklage 4
- Kapitalaufbringung im Falle von Dienstleistungen des GmbH-Gesellschafters 4

Europarecht

- Beschränkung der degressiven Abschreibung auf inländische Immobilien ist EU-rechtswidrig 5
- Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gemeinschaftswidrig? 6

Steuerrecht

- Keine Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung aufgrund von Mietrückgängen 7
- Pensionszusagen an Mitunternehmer und abweichende Ergebnisverteilung 7
- Halten einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist für die erweiterte Grundstücks Kürzung gewerbesteuerlich nicht schädlich 8
- Abgeltender Kapitalertragsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften 9
- Weitgehende Abschaffung der erweiterten Kürzung von Sondervergütungen bei Immobilien verwaltenden Personengesellschaften 10
- Aufteilung des Gewerbesteueranrechnungsvolumens bei Mitunternehmerschaften 11
- Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 11 UStG auch für Untervermittler 11
- Unternehmereigenschaft von „festen freien Mitarbeitern“ und Bemessung des Entgelts 12
- Anordnung einer Sicherheitsleistung im AdV-Verfahren 12
- Entwurf des BMF-Schreibens zur Funktionsverlagerung 13
- Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009 – Änderungen zur bisherigen Regelung 14
- Kurz notiert 15

Steuerliche Änderungen zum Jahreswechsel

- Vielfach war in den letzten Wochen von den ambitionierten steuerlichen Plänen der neuen Bundesregierung zu lesen. Die Diskussionen um einen Vermittlungsausschuss wegen des Widerstandes der koalitionsgeführten Länder verdeutlicht, wie leicht dabei Wunsch und Wirklichkeit auseinander fallen. Die wesentlichen Änderungen, die bereits umgesetzt wurden bzw. aufgrund früherer Beschlüsse zum 1. Januar 2010 in Kraft treten (bzw. zum Teil schon in Kraft getreten sind) können wie folgt zusammen gefasst werden:
 - Das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)** ist am 29.5.2009 in Kraft getreten. Die neuen Bilanzierungsregelungen müssen verpflichtend für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2010 angewendet werden. Die neuen Vorschriften können jedoch bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden, dies jedoch nur insgesamt.
 - Mit dem am 16.7.2009 im BStBl veröffentlichten „**Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung**“ wurde neben einer besseren Berücksichtigung von Krankenversicherungsaufwendungen als Sonderausgaben bei der Einkommensteuer (ab 2010) die Heraufsetzung des Schwellenwertes für die Anwendbarkeit der Ist-Besteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2009 bis Dezember 2011 auf 500.000 € beschlossen. Ferner wurden die Regelungen zur Übertragung von Verlustvorträgen im Rahmen der Körperschaftsteuer (§ 8c KStG) um eine Sanierungsklausel ergänzt, die für Anteilseignerwechsel nach dem 31.12.2007 bis zum 31.12.2009 Anwendung findet.
 - Das **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz** vom 29.7.2009 regelt mit sofortiger Wirkung eine nochmals erweiterte Mitwirkungspflicht bei Geschäften mit bestimmten Ländern. Eine Verletzung dieser Pflichten kann sich negativ bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens niederschlagen (z.B. im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs und hinsichtlich der Anerkennung von Aufwendungen).
 - Das am 4.12.2009 vom Bundestag beschlossene **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** soll ab 1.1.2010 in Kraft treten. Die Entlastungen werden für 2010 mit ca. 6 Mrd. € erwartet – ein wesentlicher Grund für die Bedenken der Bundesländer. Hervorzuheben sind die Änderungen im Bereich der Einkommensteuer (Anhebung des Kindergelds bzw. der Freibeträge, Abmilderung der Zinsschranke, Wiedereinführung der Sofortabschreibung für GWG's), der Körperschaftsteuer (Verbesserungen hinsichtlich der Übertragbarkeit von Verlustvorträgen), der Gewerbesteuer (hälftige Hinzurechnung des Mietaufwands für Immobilien), Grunderwerbsteuer (Befreiungen für Konzernumstrukturierungen), der Umsatzsteuer (Anwendung des reduzierten Steuersatzes für Beherbergungsleistungen) und der Erbschaftsteuer (Verbesserung bei den Betriebsnachfolgeregelungen und Absenkung der Steuersätze in Steuerklasse II).

Die im Koalitionsvertrag verankerten steuerlichen Pläne der neuen Regierung zielen sowohl auf Vereinfachungen im Steuerrecht als auch auf steuerliche Entlastungen ab. Es bleibt abzuwarten, welche Vorschläge den politischen Diskurs überstehen und vielleicht schon in 2010 zu neuen Änderungsgesetzen führen. In jedem Fall bleibt es spannend.

☎ **Dr. Hans-Martin Grambeck, Tel. 040 415 22-162**

Fortbestand der Arbeitsorganisation als Voraussetzung eines Betriebsübergangs

- Der EuGH hatte sich in der Rechtssache Klarenberg (Urteil vom 12.02.2009 – C-466/07) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob das Merkmal des Fortbestands der betrieblichen Arbeitsorganisation Voraussetzung für einen **Betriebsübergang** im Sinne der Richtlinie 2001/23/EG (§ 613a BGB nach nationalem Recht) ist.

Der Kläger (Herr Klarenberg) war bei einem auf die Entwicklung und Fertigung von Produkten im Bereich der industriellen Automatisierung spezialisierten Unternehmen beschäftigt und hatte die Funktion eines Gruppenleiters in einer aus drei Gruppen bestehenden Abteilung inne.

Teile des Unternehmens, darunter die Abteilung, in welcher der Kläger beschäftigt war, wurden im Wege eines „**Asset Deals**“ verkauft. Mit dem Kauf wurden alle Rechte an der vom Verkäufer entwickelten Software, den Patenten, den Patentanmeldungen und den die verkauften Produktlinien betreffenden Erfindungen sowie Produktname und technisches Know-how veräußert. Der Käufer erwarb auch die Entwicklungs-Hardware, das Produktmaterial-Inventar sowie eine darauf bezogene Lieferanten- und Kundenliste. Außerdem übernahm der Käufer einige Angestellte, nicht aber den Kläger. Auch die bei dem Verkäufer bestehende Organisations- und Produktionsstruktur wurde nicht übernommen, so dass die übernommenen Mitarbeiter in die beim Käufer bestehende Struktur eingegliedert wurden.

Der Verkäufer wurde einige Monate nach dem Verkauf **insolvent**. Herr Klarenberg erhob daraufhin beim Arbeitsgericht Klage auf seine **Weiterbeschäftigung** beim Käufer in Folge eines Betriebsübergangs. Das Arbeitsgericht wies diese ab. Das Landesarbeitsgericht hat die Frage, ob ein Betriebsübergang vorliegt, dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt.

Nach bisheriger Rechtsprechung setzt der **Betriebsübergang** gem. § 613a Abs. 1 BGB den rechtsgeschäftlichen Übergang eines Betriebs oder Betriebsteils auf einen anderen Inhaber voraus. Erforderlich ist die **Wahrung der Identität** der betreffenden wirtschaftlichen Einheit. Diese bezieht sich auf eine **organisatorische Gesamtheit** von Personen und Sachen zur auf Dauer angelegten Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit eigener Zielsetzung. Bei der Prüfung, ob eine Einheit übergeht, müssen sämtliche den betreffenden Vorgang kennzeichnenden Tatsachen berücksichtigt werden. In Branchen, in denen es im Wesentlichen auf die menschliche Arbeitskraft ankommt, kann auch eine Gesamtheit von Arbeitnehmern, die durch eine gemeinsame Tätigkeit dauerhaft verbunden ist, eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Die Wahrung der Identität der wirtschaftlichen Einheit ist ferner anzunehmen, wenn der neue Betriebsinhaber nicht nur die betreffende Tätigkeit weiterführt, sondern auch einen nach Zahl und Sachkunde wesentlichen Teil des Personals übernimmt, das bisher bei dieser Tätigkeit eingesetzt wurde. Dagegen stellt die bloße Fortführung der Tätigkeit durch einen anderen Auftragnehmer (**Produktionsnachfolge**) ebenso wenig einen Betriebsübergang dar wie die reine **Auftragsnachfolge**.

Weiter wurde bislang vorausgesetzt, dass die bei dem Verkäufer bestehende Organisationsstruktur bei dem Käufer fortgeführt wird. Bei der Eingliederung einer Einheit in eine bei dem Käufer **bestehende** Organisationsstruktur wurde angenommen, dass der Käufer die Einheit nicht unter Wahrung ihrer Identität fortführt. Bei fehlender Übernahme der **Organisationsstruktur** wurde also die Übernahme einer wirtschaftlichen Einheit und damit ein Betriebsübergang nach § 613a Abs. 1 BGB verneint.

Diese Auffassung teilt der EuGH nicht, da nach der nun vorliegenden Entscheidung ein **Betriebsübergang auch dann** vorliegt, wenn der übertragene Unternehmens- oder Betriebsteil seine organisatorische Selbständigkeit zwar nicht bewahrt, jedoch die **funktionelle Verknüpfung** zwischen den übertragenen Produktionsfaktoren beibehalten wird und sie es dem Erwerber erlaubt, diese Faktoren zu nutzen, um derselben oder einer gleichartigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen.

Wurde bisher die Auffassung vertreten, dass bei einer Eingliederung einer Einheit in eine andere Organisationsstruktur kein Betriebsübergang gem. § 613a Abs. 1 BGB vorliegt, kann daran **nicht** mehr uneingeschränkt festgehalten werden.

☎ Bettina Reimann, Tel. 040 415 22-433

Schadensersatz wegen missbräuchlich erhobener Anfechtungsklage

■ Der Kläger war Aktionär der FV-AG. Im Zuge einer Sachkapitalerhöhung sollten auch seine Aktien an der FV-AG in die e-AG gegen Gewährung von Aktien an der e-AG eingebracht werden. Die Beklagten waren jeweils mit 10 Aktien (0,0001 %) an der e-AG beteiligt und fochten den der Sachkapitalerhöhung zustimmenden HV-Beschluss der e-AG an, wobei die Einwendungen gegen den Hauptversammlungsbeschluss sich im Wesentlichen auf Formalien bezogen. Letztlich wurde die Sachkapitalerhöhung aufgrund der von den Beklagten erhobenen Anfechtungsklage nicht im Handelsregister der e-AG eingetragen und folglich scheiterte die Übernahme der Aktien der FV-AG durch die e-AG. Der Kläger wollte nunmehr wegen seiner **fehlgeschlagenen Beteiligung an der e-AG** Schadensersatz haben. Das LG Hamburg (Urteil vom 15.6.2009, 321 O 430/07) verurteilte die Beklagten als Gesamtschuldner zum Schadensersatz gegenüber dem Kläger. Der Rechtsmissbrauch der Beklagten wurde darin gesehen, dass sie keine materiell wesentlichen Einwendungen gegen den Beschluss der Hauptversammlung geltend gemacht haben und sich im Ergebnis nur den „**Lästigkeitswert**“ ihrer Klage abkaufen lassen wollten. So ergab die Beweisaufnahme, dass die Beklagten bereit waren, ihre Anfechtungsklage gegen Zahlung von € 60.000 zurück zu nehmen, obgleich sie wegen ihrer geringen Beteiligung an der e-AG kaum einen Nachteil aus der Übernahme der Aktien der FV-AG und der Kapitalerhöhung zu erwarten hatten. Zudem war von sog. „Berufsklägern“ auszugehen, die an einer Vielzahl ähnlich gelagerter Verfahren beteiligt waren.

Den **Schaden des Klägers** sah das Gericht darin, dass er keine Aktien der e-AG erhielt. Zudem hätte er beim später geplanten Squeeze-Out-Verfahren der e-AG eine Abfindung für seine Aktien an der e-AG erhalten. Hätten die Beklagten nicht angefochten, wäre die Umsetzung der geplanten Einbringung der Aktien der FV-AG in die e-AG aller Voraussicht nach zustande gekommen. Die Beklagten handelten auch **vorsätzlich**, da sie den Schaden des Klägers jedenfalls billigend in Kauf nahmen. Einer Schädigungsabsicht bedarf es ebenso wenig wie dem Bewusstsein der Sittenwidrigkeit. Diese Entscheidung verdeutlicht, dass die Gerichte die berufsmäßige Anfechtung von Hauptversammlungsbeschlüssen zunehmend kritisch beurteilen.

☎ **Gerrit Marks, Tel. 089 368 49-227**

Kapitalaufbringung im Falle von Dienstleistungen des GmbH-Gesellschafters

■ Mit dem sog. „Qivive-Urteil“ vom 16.2.2009 (II ZR 120/07) hat der Bundesgerichtshof (BGH) eine Grundsatzfrage der Kapitalaufbringung durch Dienstleistungen des Gesellschafters entschieden.

Die Klägerin, Insolvenzverwalterin des Vermögens der Qivive GmbH, klagte auf die (nochmalige) Zahlung der Bareinlage der Beklagten, hilfsweise auf Haftung der Beklagten nach altem Eigenkapitalersatzrecht. Die beklagte AS-AG beteiligte sich im Rahmen einer im Dezember 2000 durchgeführten Kapitalerhöhung gegen Bareinlage an der Qivive GmbH. Zeitgleich mit der Kapitalerhöhung schlossen die Parteien einen auf einer früheren Konsortialvereinbarung basierenden „Media-Vertrag“ ab. In der Folgezeit nahm die Qivive-GmbH Werbeleistungen der Beklagten in Anspruch und zahlte im Zeitraum zwischen März 2001 und Januar 2002 die daraus resultierende, marktübliche Vergütung der AS-AG.

Der BGH wies die Klage ab. Es gibt nach dieser Entscheidung kein Verbot der Verabredung entgeltlicher Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Begründung einer Bareinlagenschuld. Die Grundsätze der **verdeckten Sacheinlage** können hier keine Anwendung finden, weil es sich bei der von der AS-AG erbrachten Leistung um eine nicht sacheinlagefähige Dienstleistung handle.

Für die Anwendung der Grundsätze über die verdeckte Sacheinlage sei die Sacheinlagefähigkeit jedoch unerlässlich. Die mangelnde Einlegbarkeit von Dienstleistungen entspreche der bereits herrschenden Meinung. Andernfalls, so der BGH, könnte die Gesellschaft keinerlei Dienstleistungen der einlegenden Gesellschafter in Anspruch nehmen, beispielsweise auch nicht die der Geschäftsführung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer.

Die spätere Zahlung der Vergütung an die AS-AG nach ordnungsgemäßer Leistung der Bareinlage stelle auch keinen Fall des **Hin- und Herzahlens** gemäß § 19 Abs. 5 GmbHG dar. Hier seien nur Fälle zu erfassen, die zu einer verdeckten Finanzierung von Eigenmitteln durch die Gesellschaft führten. Soweit ein Gesellschafter die Einlagemittel nicht für seine Zwecke „reserviere“, sondern in den Geldkreislauf der Gesellschaft einspeise, sei die Einlage ordnungsgemäß erbracht. Es müsse gestattet sein, dass ein Gesellschafter entgeltliche Dienstleistungen erbringt, die die Gesellschaft ansonsten anderweitig hätte einkaufen müssen.

Die Anwendung der durch das MoMiG aufgehobenen, auf Altfälle (wie diesen) jedoch weiterhin anwendbaren **Eigenkapitalersatzregeln**, betrachtet der BGH differenziert. Mangels Einlagefähigkeit sind die früheren Eigenkapitalersatzregeln auf **Dienstleistungsverpflichtungen** eines Gesellschafters nicht anwendbar. Dagegen soll die Anwendung des alten Eigenkapitalersatzrechts für die in der Krise stehen gelassenen **Vergütungsansprüche** der AS-AG nicht ausgeschlossen sein, mit der Folge, dass verspätete Zahlungen der Q-GmbH gemäß §§ 30, 31 GmbHG analog von der Klägerin ggf. zurückgefordert werden könnten. Diesbezüglich hat der BGH die Sache zur tatrichterlichen Feststellung an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

Die Entscheidung bringt erhebliche Klarheit in der Praxis und ist zu begrüßen. Insbesondere ist es nach dieser Entscheidung eindeutig, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer seine Vergütung aus eingelegten Mitteln erhalten darf. Wie der BGH bei nicht marktüblichen Vergütungen entscheiden wird, bleibt allerdings vorerst ungeklärt.

☎ Bettina Reimann, Tel. 040 415 22-433

■ Der EuGH setzt in seinem Urteil vom 15.10.2009 (Grundstücksgemeinschaft Busley/Cibrian, C-38/08) seine Rechtsprechung fort, wonach eine Beschränkung der Anwendung inländischer begünstigender Rechtsvorschriften auf inländisches Grundvermögen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG verstößt.

Beschränkung der degressiven Abschreibung auf inländische Immobilien ist EU-rechtswidrig

Im Urteilsfall ging es um Verluste aus der Vermietung einer Immobilie in Spanien. Nach dem DBA hat Spanien ein Besteuerungsrecht (Belegenheitsprinzip). Die spanische Steuer kann allerdings in Deutschland angerechnet werden (**Welteinkommensprinzip**). Bei der **Ermittlung des Verlustes** wurde vom Finanzamt die lineare Gebäudeabschreibung berücksichtigt. Denn die degressive Abschreibung ist nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 5 EStG a.F. nur für im Inland belegene und zu Wohnzwecken genutzte Gebäude anzuwenden. Diese Beschränkung hat der EuGH für EU-rechtswidrig erklärt. Das in vergleichbarer Sache von der EU-Kommission gegen Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren (Az. 2006/4667) kann vor dem Hintergrund dieses Urteils als hinfällig angesehen werden.

Die Rechtsprechung des EuGH ist grundsätzlich nur in **Altfällen** des § 2a EStG a.F. und bei Verlusten aus Immobilien in Spanien und Finnland von Bedeutung, da bei diesen EU-Ländern das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist. Für Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellung

stellt sich die Frage nicht. Im Übrigen wurde die degressive Abschreibung bei Gebäuden mit einem Bauantrag oder der Anschaffung nach dem 31.12.2005 abgeschafft.

Hinsichtlich der **Berücksichtigung des Verlusts** war der Abzug bzw. Ausgleich nach § 2a EStG a.F. auf negative Einkünfte aus derselben Einkunftsquelle begrenzt. Dies wurde bereits im Urteil vom 29.3.2007 (REWE Zentralfinanz, C-347/04) für europarechtswidrig erklärt. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist infolge des SteuBAG vom 19.12.2008 deshalb auf Drittstaaten begrenzt.

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gemeinschaftswidrig?

■ Es wird derzeit kontrovers diskutiert, ob die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entspricht. Der BFH hat deswegen mit Beschluss vom 27.5.2009 (I R 30/08) an den EuGH ein entsprechendes Vorabentscheidungsverfahren gerichtet. Die Klägerin in der Rechtsform einer GmbH, deren alleinige Gesellschafterin eine niederländische B.V. ist, erhielt von ihrer Anteilseignerin ein Darlehen über ca. 5 Mio. Euro. Die GmbH zahlte im Streitjahr 2004 dafür Zinsen i.H.v. ca. 155.000 Euro, welche das Finanzamt nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. zur Hälfte dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzurechnete.

Der BFH hat im Hinblick auf die **Zins- und Lizenzrichtlinie** (ZLRL) Zweifel an der Europarechtmäßigkeit dieser Hinzurechnung. Denn unter weiteren Voraussetzungen verbietet die ZLRL grundsätzlich die finale Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen innerhalb der EU. Strittig dürfte sein, ob die Hinzurechnung aufgrund ihrer Anwendung sowohl für Inlands Sachverhalte als auch für grenzüberschreitende Sachverhalte überhaupt diskriminierenden Charakter hat. Ferner führt die Hinzurechnung zwar zu einer Doppelbelastung, allerdings ist das Ziel der ZLRL die Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Strittig ist, ob die ZLRL auf die **Doppelbesteuerung** eines Rechtssubjekts abstellt oder auch eine **Doppelbelastung** eines Zinszahlungsvorgangs verbietet. Ist der Tatbestand der Doppelbesteuerung wirtschaftlich zu interpretieren, würde die Hinzurechnungsvorschrift bei der Gewerbebesteuerung wohl gegen die ZLRL verstoßen.

Es bleibt abzuwarten, welchen Erwägungen der EuGH letztlich den Vorrang einräumen wird. Dass eine Nicht-Hinzurechnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Schlechterstellung reiner Inlandsfälle nach sich ziehen würde, dürfte auf die Entscheidungsfindung des EuGH keinen Einfluss haben. Die sog. Inländerdiskriminierung ist nach der ständigen Spruchpraxis des EuGH nicht gemeinschaftsrechtsrelevant. **Gewerbsteuerermessbescheide**, denen grenzüberschreitende Sachverhalte zu Grunde liegen, sollten bis zu einer endgültigen Entscheidung offen gehalten werden. Zu beachten ist, dass die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Zinsaufwand durch die **Unternehmensteuerreform 2008** erweitert wurden. Ob vor dem Hintergrund des anhängigen Verfahrens vom Gesetz abweichende Steuererklärungen eingereicht werden bzw. ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Hierbei sollte auch das Zinsrisiko gem. § 233a AO bedacht werden.

☎ **Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

- Bei Wohn-Immobilien besteht das Risiko einer Rentabilitätsminderung aufgrund rückläufiger Mieten. Dadurch sinkt auch die Möglichkeit, die Wohnungen zu einem angemessenen Preis zu veräußern. Für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stellt sich daher die Frage, ob signifikante Mietrückgänge Abschreibungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (AfawA) rechtfertigen.

Keine Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung aufgrund von Mietrückgängen

Das Schleswig-Holsteinische FG (Urteil vom 4.6.2009, 1 K 61/08) hat eine solche AfawA trotz eines Rentabilitätsrückgangs von immerhin etwa 20 % abgelehnt. Nach Auffassung des FG setzt der Ansatz einer AfawA voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut in seiner wirtschaftlichen **Nutzungsfähigkeit beeinträchtigt** ist. Die wirtschaftliche Nutzungsfähigkeit eines im Privatvermögen gehaltenen Mietwohngrundstücks besteht in seiner **objektiven** Eignung, mit ihm (positive) Vermietungseinkünfte zu erzielen. Diese Voraussetzung war im Urteilsfall nach Ansicht des Gerichts erfüllt. Zwar waren die Mieteinnahmen im Laufe der Jahre signifikant zurückgegangen. Dadurch wurde aber die Möglichkeit, die Wohnungen zu Vermietungszwecken zu nutzen, nach Auffassung des FG (noch) nicht eingeschränkt.

Die Möglichkeit der Einkünfteerzielung entfällt demnach erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die erzielten Mieteinnahmen **dauerhaft** nicht mehr geeignet sind bzw. sein werden, die laufenden **Bewirtschaftungskosten** (einschließlich Normal-Afa, ohne Finanzierungszinsen) zu **decken**. Im Urteilsfall war zu berücksichtigen, dass sich für sämtliche Wohnungen (vor Abzug von Finanzierungszinsen) noch Mietüberschüsse ergaben. Die bloße Wertminderung der Mietwohnungen aufgrund des Verfalls der Verkaufspreise mag gegebenenfalls eine Teilwertabschreibung begründen. Diese sei jedoch im Rahmen der Überschusseinkünfte unzulässig. Weil das FG die Revision beim BFH zugelassen hat (Az. IX R 27/09), sollten betroffene Fälle offen gehalten werden.

☎ Michael Will, Tel. 040 415 22-154

- Bereits mit zwei Urteilen vom 14.2.2006 (VIII R 40/03) und 30.3.2006 (IV R 25/04) hat der BFH seine Rechtsprechung zur bilanziellen Behandlung von Pensionszusagen an Mitunternehmer konkretisiert und ist damit von der üblichen Verfahrensweise in der Praxis abgewichen.

Pensionszusagen an Mitunternehmer und abweichende Ergebnisverteilung

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ordnet u. a. an, dass Vergütungen, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft für ihr geleistete Dienste erhält, zu den Einkünften des Gesellschafter aus der Personengesellschaft zählen. Als eine solche Tätigkeitsvergütung sind auch **Zuführungen** zu einer Pensionsrückstellung anzusehen. Die Personengesellschaft muss in ihrer Handelsbilanz eine Pensionsrückstellung passivieren, die Zuführungen zur Rückstellung dürfen jedoch den steuerlichen Gewinn nicht mindern. Dafür bedarf es eines Korrekturpostens auf der Aktivseite.

Übereinstimmung herrscht dahingehend, dass der **Korrekturposten** in einer Sonderbilanz zu erfassen ist. Nicht geklärt war hingegen die Frage, in wessen Sonderbilanz dies erfolgen soll. Bilanzieren alle Gesellschafter, treffen die Folgen des steuerlichen Verbots der Pensionsrückstellung alle Gesellschafter nach ihrer Beteiligungsquote. Bilanziert den Posten nur der von der Pensionszusage begünstigte Gesellschafter, trägt er allein die Besteuerungsfolgen.

Der BFH hat sich mit den genannten Urteilen dafür entschieden, die Korrektur in der **Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters** vorzunehmen. Die Erhöhung des handelsrechtlich ermittelten Gewinns um die Zuführung zur Pensionsrückstellung (für steuerliche Zwecke) trifft also den Gesellschafter allein, während an der Gewinnminderung in der Gesamthandsbilanz alle Gesellschafter beteiligt sind.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 29.1.2008 zu den Auswirkungen der Urteile Stellung genommen. Insbesondere enthält das Schreiben zwei **Übergangsregelungen**, mit denen entweder die bisherige Verfahrensweise (keine Bilanzierung oder Aktivierung und Passivierung in allen Sonderbilanzen) auf einstimmigen Wunsch der Gesellschafter fortgesetzt werden oder bei Umstellung auf die neuen Grundsätze der Ertrag aus einer erstmals in der Sonderbilanz bilanzierten Pensionszusage über 15 Jahre verteilt werden kann.

Allerdings ist dem Schreiben nicht zu entnehmen, wie vermieden werden kann, dass der Aufwand aus der Bildung der Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz allen Gesellschaftern zugeordnet wird, während der begünstigte Gesellschafter den Ertrag aus der Aktivierung in seiner Sonderbilanz laufend sofort versteuern muss. Diese **unverhältnismäßige Besteuerung** des begünstigten Gesellschafters ließe sich durch gesellschaftsvertragliche Abreden beseitigen. Beispielsweise könnte eine Gewinnverteilungsabrede in Erwägung gezogen werden, derzufolge der Aufwand aus der Rückstellungsbildung dem begünstigten Gesellschafter zugewiesen wird. Fraglich bleibt zunächst, ob die Gewinnverteilungsabrede auch das handelsrechtliche Ergebnis erfassen muss oder auf die steuerliche Gewinnverteilung beschränkt werden kann.

Erste Hinweise zu der Zulässigkeit derartiger **Gewinnverteilungsabreden** finden sich in einem neueren (nicht veröffentlichten) BFH-Urteil vom 16.10.2008 (IV R 82/06). Danach wird insoweit eine von der regelmäßigen Gewinnverteilung abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag für möglich gehalten. Die Ausführungen des BFH zu den Gewinnverteilungsabreden lassen erkennen, dass das Gericht zu einer Anerkennung handelsrechtlicher Vereinbarungen bereit ist. Mangels Reaktion der Finanzverwaltung lässt sich momentan nicht feststellen, ob Bedenken gegen diese Vorgehensweise bestehen. Gegebenenfalls empfiehlt sich die Einholung einer **verbindlichen Auskunft**.

☎ **Stefanie Teske, Tel. 040 415 22-437**

Halten einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist für die erweiterte Grundstückskürzung gewerbesteuerlich nicht schädlich

■ Gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG tritt bei Unternehmen, die u.a. ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, an die Stelle der 1,2%-igen Kürzung der Grundstückseinheitswerte die erweiterte Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die vorgenannte Tätigkeit entfällt. Begünstigt ist nur die Verwaltung und Nutzung des **eigenen** Grundbesitzes (Vermögensverwaltung). Der Zweck der erweiterten Kürzung liegt in der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur (nicht der Gewerbesteuer unterliegende) Grundstücksverwaltung betreiben. Die erweiterte Kürzung ist ausgeschlossen, soweit nicht in § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG genannte **unschädliche Nebentätigkeiten** ausgeübt werden. In dem jetzt vom FG Berlin-Brandenburg entschiedenen Urteilsfall (12 K 6154/05 B) ging es um die Frage, ob einem Steuerpflichtigen, der an einer lediglich vermögensverwaltenden Personengesellschaft (GmbH & Co. KG, bei der die Komplementär-GmbH weder zur Geschäftsführung noch zur Vertretung der KG befugt war) beteiligt ist und die (ausschließlich) Grundbesitz ihres Gesamthandsvermögens vermietet, die erweiterte Kürzung zusteht.

Das Gericht entschied mit der herrschenden Auffassung der Literatur (u.a. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1, Rz. 125), dass der Grundbesitz einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft unter Hinweis auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Gesellschaftern **anteilig zuzurechnen** ist. Soweit dem Gesellschafter aus seiner Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden, liegt darin auch eine Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes. Insofern stellt das Gericht auf die Vergleichbarkeit mit der nicht kürzungsschädlichen Beteiligung an einer nicht Miteigentümergeinschaft ab. Schließlich stellt das Gericht fest, dass insoweit auch keine schädliche Nebentätigkeit gegeben ist, denn die Aktivitäten beschränken sich im Urteilsfall ausschließlich auf die Grundstücksverwaltung. Die Übernahme einer Komplementärstellung durch die Komplementär-GmbH sei ebenfalls – entsprechend der Rechtsprechung des BFH zur Stellung von Sicherheiten – nicht als **kürzungsschädliche Nebentätigkeit** zu beurteilen. Die Revision wurde zugelassen.

Die Ausführungen des Gerichts zur Zurechnung des Grundbesitzes (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) dürften den Grundsätzen der neueren BFH-Rechtsprechung entsprechen (z. B. BFH vom 2.4.2008, IX R 18/06 wonach die Einbringung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine Personengesellschaft keine Anschaffungsvorgänge darstellen, soweit die Beteiligungsquoten nicht verändert werden). Unter diesen Voraussetzungen wäre der Grundbesitz einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in der Steuerbilanz des Gesellschafter als „eigenes Grundvermögen“ zu erfassen. Entsprechende Fälle wären gegebenenfalls im Einspruchsverfahren „offen“ zu halten.

☎ **Michael Will, Tel. 040 415 22-154**

■ Dividenden einer Tochter-Kapitalgesellschaft an ihre Mutter-Kapitalgesellschaft bleiben gemäß § 8b KStG im Ergebnis zu 95 % steuerfrei. Nach § 43 Abs. 1 S. 3 EStG besteht die Pflicht zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer. Diese kann bei reinen Inlandsverhalten vollständig angerechnet oder erstattet werden. Bei einer beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Muttergesellschaft, die ihre Inlandsbeteiligung nicht über eine im Inland belegene Betriebsstätte hält, gilt die Ertragsteuer durch den Steuerabzug nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG als abgegolten und ist damit definitiv. Kapitalgesellschaften mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet, die aufgrund einer Mindestbeteiligung unter die **Mutter-/Tochterrichtlinie** fallen, können nach § 43b EStG die Nichterhebung und nach § 50d EStG die Erstattung der Kapitalertragsteuer beantragen. Für Muttergesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat sehen die Doppelbesteuerungsabkommen gegebenenfalls eine Minderung der Kapitalertragsteuer vor.

Abgeltender Kapitalertragsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften

Der BFH hat mit Urteil vom 22.4.2009 (I R 53/07) die Definitivwirkung der Kapitalertragsteuer bei Dividendenausschüttungen einer inländischen Gesellschaft an einen Anteilseigner mit Sitz im Drittstaat bestätigt. Geklagt hat eine GmbH mit Sitz in der Schweiz, die zu 10,5% an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt war. Die (für 2002) einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer i.H.v. 20 % war aufgrund der Quellensteuer-Begrenzung nach dem **DBA Schweiz** auf 15 % reduziert, so dass 5 % vom Bundesamt für Finanzen erstattet wurden. Die Klägerin begehrte eine weitere Reduktion der Kapitalertragsteuer, was vom BFH aber als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Der BFH stützt sein Urteil im Wesentlichen auf das Argument, dass jeglicher Vergleich mit dem Gemeinschaftsrecht nicht einschlägig ist, zumal die Vermeidung der Doppelbesteuerung im vorliegenden Fall durch das DBA zwischen Deutschland und der Schweiz eindeutig kodifiziert sind.

Dass die EU-Kommission wegen der Definitivwirkung der Kapitalertragsteuer gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat (Az. 2004/4349), ist insofern ebenfalls ohne Belang (Die Kommission sieht eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass bei Dividendenausschüttungen in das Ausland eine Kapitalertragsteuer erhoben wird, während bei inländischen Körperschaften Dividenden steuerfrei sind und daher eine fast vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des inländischen Veranlagungsverfahrens erfolgt. Betroffen sind hiervon Beteiligungen im Streubesitz ausländischer Körperschaften, weil andernfalls das Schachtelprivileg zur Anwendung kommt).

☎ **Frauke Detlefs, Tel. 040 415 22-134**

Weitgehende Abschaffung der erweiterten Kürzung von Sondervergütungen bei Immobilien verwaltenden Personengesellschaften

■ Gewerbliche Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben nur eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, unterliegen mit ihrem auf die Verwaltung und Nutzung der Immobilien entfallenden Teil des Gewerbeertrages nicht der Gewerbesteuer (erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG). Dadurch wird rechtsformunabhängig eine **Doppelbelastung mit Grund- und Gewerbesteuer** vermieden und die Gleichstellung mit einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit gewährleistet.

Die erweiterte Kürzung umfasste bislang auch **Tätigkeitsvergütungen** und **Vergütungen für die Überlassung von Darlehen oder Wirtschaftsgütern**, die von einer Mitunternehmerschaft, z.B. einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, an deren Mitunternehmer gezahlt wurden. Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde diese **Begünstigung nunmehr nahezu abgeschafft**.

Aufgrund der neuen Ausnahmvorschrift in § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG können künftig nur noch solche Sondervergütungen gekürzt werden, die unmittelbar auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen. Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, z.B. für die Geschäftsführung oder Beratungsleistungen, unterliegen dann genauso wie Zinserträge im Sonderbetriebsvermögen (Gesellschafterdarlehen) der Gewerbesteuer. Die gewerbesteuerliche Belastung dieser Sondervergütungen lässt sich möglicherweise jedoch reduzieren, indem den Sondervergütungen **Sonderbetriebsausgaben** gegenübergestellt werden, die mit diesen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies gilt beispielsweise für den Refinanzierungsaufwand eines Gesellschafterdarlehens des Mitunternehmers. Im Ergebnis wird dadurch erreicht, dass nur der **Nettoertrag** der Gewerbesteuer unterliegt.

Die Neuregelung betrifft bereits sämtliche nach dem **18.6.2008** neu abgeschlossenen Vergütungsvereinbarungen, wohingegen für Altvereinbarungen, die zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben, ein **Bestandsschutz** gewährt wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine **wesentliche Änderung bestehender Vereinbarungen** gemäß § 36 Abs. 6a GewStG zum Verlust des Bestandsschutzes führt. Eine solche wesentliche Änderung dürfte insbesondere dann vorliegen, wenn neue Bestandteile in die Vereinbarung aufgenommen oder bestehende Leistungsvereinbarungen (wie etwa das Entgelt, die Laufzeit oder der Nutzungsrahmen) so erheblich angepasst werden, dass sie bei wirtschaftlicher Betrachtung einer neuen Vereinbarung gleichkommen. Mehrfache Änderungen desselben Vertrages sind in ihrer Gesamtheit zu beurteilen (vgl. zu dieser Thematik auch Roser, in Lenski/Steinberg GewStG, § 9 Rz. 212ff.).

☎ **Sebastian Prischmann, Tel. 030 590 021-371**

Aufteilung des Gewerbesteueranrechnungsvolumens bei Mitunternehmensschaften

■ Mit Beschluss vom 7.4.2009 (IV B 109/08) führt der BFH aus, dass **Vorabgewinnanteile** für die Bemessung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nicht zu berücksichtigen sind und sich stattdessen der Anteil nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel richtet. Dem Beschluss lag der Fall zugrunde, dass ein Steuerpflichtiger mit 10% am Vermögen und Gewinn einer atypisch stillen Gesellschaft beteiligt war, aber bis zu 95% des Gewinns bezog. Nach Auffassung des BFH sind einem Mitunternehmer in einem solchen Fall lediglich 10% des Gewerbesteuermessbetrags zuzurechnen.

Die Anwendung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels bei der Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags führt in der Praxis dann zu **Anrechnungsproblemen**, wenn einem Mitunternehmer neben dem Anteil am laufenden Gewinn Vorabgewinne, Sonder- oder Ergänzungsbilanzergebnisse zuzurechnen sind. Ein dadurch entstehender Anrechnungsüberhang und somit eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer resultiert aus dem Unterschied zwischen dem auf den Mitunternehmer entfallenden (niedrigeren) Anteil an den Einkünften und dem nach allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ermittelten Anteil am Gewerbesteuermessbetrag.

Der BFH-Beschluss hat auch deshalb besondere Bedeutung, weil er der Gesetzesauslegung der **Finanzverwaltung widerspricht**. Denn die Finanzverwaltung berücksichtigt bisher gewinnabhängige Vorabgewinnanteile sowie Sondervergütungen bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags (BMF-Schreiben vom 24.2.2009, Rz. 23).

Abzuwarten bleibt insofern, wie die Finanzverwaltung auf den Beschluss des BFH reagiert. Eine Abkehr von der bisher sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirkenden Ansicht ist nicht auszuschließen. Gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsabreden sollten deshalb überprüft und ggf. **angepasst** werden.

☎ **Stefanie Teske, Tel. 040 415 22-437**

Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 11 UStG auch für Untervermittler

■ Die Steuerfreiheit für die Tätigkeit als Versicherungsvertreter nach § 4 Nr. 11 UStG setzt grundsätzlich voraus, dass die Leistungen des Unternehmers die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Versicherungsvermittlung erfüllen, d.h. die am Abschluss der Versicherung interessierten Kunden zu suchen und mit dem Versicherer zusammenzubringen. Die Vermittlung kann in einer Kontaktaufnahme-, Nachweis- oder in einer Verhandlungstätigkeit bestehen. Die Tätigkeit muss sich dabei auf ein einzelnes Geschäft, das vermittelt werden soll, beziehen. Der BFH hat mit Urteil vom 28.5.2009 (V R 7/08) entschieden, dass diese Voraussetzungen auch erfüllt sind, wenn ein Unternehmer dem Versicherungsvertreter am Abschluss von Versicherungen interessierte **Kunden benennt und bei dem Abschluss des Versicherungsvertrages** mit dem benannten Kunden eine „**Zuführungsprovision**“ erhält. Im Urteilsfall hatte die Klägerin Kontakt zu Personen, die am Abschluss eines vom Versicherungsmakler vertriebenen Versicherungsmodells interessiert waren. Sie erhielt bei Benennung eines Interessenten und Abschluss eines Versicherungsvertrages die sog. Zuführungsprovision. Weil die Klägerin über diese Akquisition hinaus keine Vertragsabschlüsse vorbereitete oder bei der Erfüllung bzw. Verwaltung von Versicherungsverträgen mitgewirkt habe, hielten das Finanzamt und das FG Hamburg (Urteil vom 13.12.2007, 5 K 132/05) diese Umsätze nicht für steuerfrei. Hiergegen hatte die Revision beim BFH Erfolg. Nach Ansicht des Gerichts handelte es sich bei der Tätigkeit der Klägerin nicht um

eine mit Versicherungsverträgen verbundene Sachbearbeitung, sondern **betrifft den Kern der steuerbefreiten Tätigkeit**: die am Abschluss einer Versicherung interessierten Personen ausfindig zu machen und mit dem Versicherer zusammenzubringen. Damit stellt der BFH klar, dass es für die erforderliche Verbindung zwischen dem Versicherungsvermittler und den Vertragsparteien genügt, dass der Versicherungsvertreter zu dem Versicherungsunternehmen eine mittelbare Verbindung über einen anderen Steuerpflichtigen unterhält, der selbst in unmittelbarer Verbindung zu einer dieser Parteien steht (so schon EuGH-Urteil in der Rs. J.C.M. Beheer).

☎ **Christoph Mendel, Tel. 040 415 22-300**

Unternehmereigenschaft von „festen freien Mitarbeitern“ und Bemessung des Entgelts

■ Insbesondere in der Medien- und Werbebranche ist die Beschäftigung sog. fester freier Mitarbeiter nicht untypisch. Hierbei handelt es sich um **Selbständige**, die durch Vertrag einen **arbeitnehmerähnlichen Status** haben. Regelmäßig ergeben sich Fragen hinsichtlich der Sozialversicherungspflicht, wobei die Versicherungspflicht grundsätzlich Resultat einer „abhängigen“ Beschäftigung ist. Definitionsgemäß wäre damit die Unternehmereigenschaft zu verneinen, weil sie die „selbständige“ Tätigkeit voraussetzt. Weil aber die sozialversicherungsrechtliche Einstufung nicht auf die Umsatzsteuer abfärbt, kann es durchaus Fälle geben, in denen ein solcher Mitarbeiter sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch sozialversicherungspflichtig ist.

In einem so gelagerten Fall hatte der BFH (Urteil vom 25.6.2009, V R 37/08) zu entscheiden, ob die **Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung Bestandteil des mit dem Mitarbeiter vereinbarten Entgelts** sind. Das Finanzgericht hat dies mit dem Argument bejaht, dass die Arbeitgeberverpflichtung ihren Rechtsgrund in der zum Mitarbeiter bestehenden Leistungsbeziehung hat. Dass die Beiträge aufgrund einer eigenen öffentlich-rechtlichen Verpflichtung des Arbeitgebers gezahlt würden, sei nicht relevant. Der BFH hat diese Auffassung nicht bestätigt und stellt Folgendes fest: Sollte der Mitarbeiter umsatzsteuerrechtlich Unternehmer und zugleich von Gesetzes wegen sozialversicherungspflichtig sein, weil seine Tätigkeit aufgrund spezialgesetzlich bestehender Besonderheiten nicht in beiden Bereichen übereinstimmend zu würdigen wäre, läge hinsichtlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung kein Entgelt i.S.d. Umsatzsteuer vor, weil der Arbeitgeber insoweit eine **eigene gesetzliche Verbindlichkeit** getilgt hätte. Nur sofern es sich bei Zahlungen des Arbeitgebers nicht um gesetzliche Beiträge handelt, gehören diese zum Entgelt. Das ist z.B. bei Zahlungen an eine Pensionskasse oder bei Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen außerhalb einer gesetzlichen Beitragspflicht der Fall.

Unter der Annahme des Rechts auf Vorsteuerabzug auf Seiten des Auftraggebers hat die Frage der Unternehmereigenschaft eines festen freien Mitarbeiters bzw. der Bemessung des Entgelts grundsätzlich keine materielle Bedeutung. Die Notwendigkeit, falsche Abrechnungen berichtigen zu müssen, führt allerdings zu **administrativen Aufwand**. Das Urteil verdeutlicht, dass der Thematik aufgrund der unklaren Abgrenzungskriterien insbesondere im Bereich der Sozialversicherungspflicht erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken ist.

☎ **Dr. Hans-Martin Grambeck, Tel. 040 415 22-162**

Anordnung einer Sicherheitsleistung im Adv-Verfahren

■ Das BVerfG hat in seinem Beschluss (1BvR 1305/09) vom 22.9.2009 das Ermessen bezüglich der Entscheidung, ob in einem Aussetzungsverfahren eine Sicherheit durch den Steuerpflichtigen zu stellen ist, konkretisiert. Gemäß § 69 Abs. 2 AO ist bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts die Aussetzung der Vollziehung zu gewähren,

wenn dem nicht überwiegende **öffentliche Interessen** entgegenstehen und die Vollziehung eine **unbillige Härte** für den Steuerpflichtigen darstellen würde. Im entschiedenen Fall beehrte ein Steuerpflichtiger, der seine Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten erzielte, die Steuerfreiheit dieser Umsätze und legte gegen die anderslautende Festsetzung der Umsatzsteuer Einspruch ein. Der Einspruch wurde mit der Gemeinschaftswidrigkeit der die Umsatzsteuerpflicht ergebenden Regelung begründet. Im Rahmen des Einspruchs wurde die Aussetzung der Vollziehung für die festgesetzten Umsatzsteuerbeträge beantragt. Nach Rückweisung des Antrags durch das Finanzamt wurde die Antragsstellung beim Finanzgericht wiederholt. Das Finanzgericht verweigerte die Aussetzung ohne Sicherheitsleistung mit der Begründung, dass eine Sicherheitsleistung immer dann geboten sei, wenn die **Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet** sei, was in der Regel bei einer schlechten Vermögenslage wie im vorliegenden Sachverhalt der Fall sei. Gegen diese Entscheidung wandte sich der Steuerpflichtige und legte Verfassungsbeschwerde ein. Das BVerfG gab der Beschwerde statt und stellte eine **Grundrechtsverletzung** nach Artikel 19 Abs. 4 GG fest, da die Sicherheitsleistung zu einer unzumutbaren Beschränkung des Rechtsschutzes führt und daher die Entscheidung des Finanzgerichtes die Rechtsschutzgarantie verletzt. Statt der Frage der wirtschaftlichen Zumutbarkeit einer Sicherheitsleistung für die Beschwerdeführerin durch entsprechende Aufklärung und substantiierte Auseinandersetzung mit den vorliegenden Erkenntnissen im einzelnen nachzugehen, hat sich das FG auf die abstrakte rechtliche Erwägung zurückgezogen, dass von einer Sicherheitsleistung dann nicht abzusehen sei, wenn es um Steuerforderungen gehe, die laufend entstünden, weil das steuerpflichtige Unternehmen dann laufende Erlöse zurückhalten und diese als Sicherheitsleistung zur Verfügung stellen könne. Die Anordnung einer Sicherheitsleistung stehe zwar im Ermessen des Gerichts, dennoch dürfe sich das Finanzgericht nicht den Konsequenzen für den Steuerpflichtigen verschließen. Das BVerfG verweist insofern auf die Rechtsprechung des BFH, wonach von einer Sicherheitsleistung abgesehen werden kann, wenn mit großer Sicherheit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Ausgang des Verfahrens erwartet wird oder der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die Sicherheit zu leisten. Der Auffassung des Finanzgerichtes, dass bei der Umsatzsteuer generell keine unbillige Härte vorliegen könne, wurde eine **klare Absage** erteilt.

Für die **Praxis** besteht somit die Möglichkeit auch im Rahmen von Rechtsbehelfsverfahren im Umsatzsteuerbereich eine liquiditätsmäßige Belastung im Vorfeld zu vermeiden. Für Rechtsbehelfsverfahren mit Zollabgaben ergeben sich hingegen keine Änderungen ergeben.

☎ **Stephanie von Trotha, Tel. 040 415 22-175**

■ Am **17.7.2009** wurde ein Entwurf der „Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in den Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung)“ veröffentlicht. Mit dem Schreiben soll geregelt werden, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt, wie diese steuerlich zu behandeln ist und welcher Verrechnungspreis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anzusetzen ist. Stellungnahmefrist ist bis zum 28.12.2009, so dass frühestens Anfang/Mitte 2010 mit einer **endgültigen Version** gerechnet werden kann.

Entwurf des BMF-Schreibens zur Funktionsverlagerung

Erläutert wird in dem Entwurf unter anderem der Begriff „**Transferpaket**“ sowie dessen Bestandteile und Wertermittlung. Ferner werden Aussagen zum Kapitalisierungszinssatz und -zeitraum, der Berechnung des Einigungsbereiches (Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und Höchstpreis, den das übernehmende Unternehmen zu zahlen bereit ist), sowie zu den erforderlichen **Anpassungsklauseln** getroffen. Im Bereich der **Funktionsverdoppelung** wird eine Bagatellregelung

eingeführt, wonach bei einer lediglich geringfügigen oder zeitlich begrenzten Einschränkung der Funktion ohne relevante Gewinnauswirkungen nicht von einer Funktionsverlagerung auszugehen ist (dennoch aber eine Vergütung für die übertragenen – immateriellen – Wirtschaftsgüter wie z.B. das Know-how gefordert wird). Als nicht mehr **geringfügige Einschränkung** wird eine Umsatzverminderung von € 1 Mio. oder mehr als 10% des Umsatzes innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums angesehen. Für die **Bewertung des Transferpakets** werden betriebswirtschaftlich anzuerkennende Verfahren, wie z.B. auch die Discounted Cashflow-Methode akzeptiert. **Ertragswerte** sollen nicht nur Standortvorteile und -nachteile, sondern auch Synergieeffekte beider beteiligten Unternehmen widerspiegeln. Als Anhaltspunkt für den **Kapitalisierungszeitraum** wird der Technologiezyklus, der Produktlebenszyklus, die Dauer des Patentschutzes, die Dauer eines Vertriebsrechts oder die garantierte Dauer der Funktionsausübung genannt.

Ferner wird in dem Schreiben auf **Mitwirkungspflichten**, Aufzeichnungspflichten, die bilanzsteuerlichen Folgen einer Funktionsverlagerung und das Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eingegangen.

Die Regelungen gelten für Funktionsverlagerungen bei **Personengesellschaften** entsprechend und sind nach Auffassung der Finanzverwaltung (entgegen der herrschenden Meinung) auch für **Betriebsstätten** anzuwenden. Auch sollen die Regelungen nach Ansicht der Finanzverwaltung bereits für Veranlagungszeiträume bis **2007** zu berücksichtigen sein, da sie lediglich Ausfluss des Fremdvergleichsgrundsatzes seien und insoweit nur klarstellend und präzisierend wirken. Hierzu wird in der Literatur ebenfalls eine deutlich gegenteilige Auffassung vertreten.

Im letzten Abschnitt des Entwurfs wird auf besondere Aspekte der Funktionsverlagerung eingegangen, wie die Verlagerung der Produktion oder des Vertriebs, die Verlagerung von Dienstleistungen oder des Einkaufs. Beispielfälle sollen die Vorgehensweise zur Ermittlung der Bandbreite, zum Vorgehen bei schwankenden Reingewinnen und bei Schätzungen verdeutlichen.

In der **Literatur** wird u.a. kritisiert, dass auch Teil-Funktionsverlagerungen erfasst sein sollen. Gleiches gilt für zeitweise Verlagerungen. Insgesamt wird die **Atomisierung** des Begriffs „Funktion“ beklagt. Durch den Entwurf werden auch Funktionsverdoppelungen wieder erfasst, obwohl eine Funktionsverlagerung als Einstellung der Tätigkeit zu sehen ist und damit keinen Raum für die Annahme von Verlagerungen im Fall der Funktionsverdoppelungen bietet. Es werden zudem **klare Begriffsverständnisse** und eine Konsistenz zwischen Gesetzestext und Aussagen in den Verwaltungsgrundsätzen gefordert. Auch werden inhaltlich noch etliche Klarstellungen bzw. Aussagen angemahnt. Es ist zu hoffen, dass diese Kritikpunkte in der endgültigen Version des Schreibens Berücksichtigung finden werden.

☎ **Beate Tesch, Tel. 040 415 22-158**

Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009 – Änderungen zur bisherigen Regelung

■ Am 1.4.2009 ist das **Mitarbeiterbeteiligungsgesetz** in Kraft getreten. Mit der Einführung der neuen Steuerbefreiungsvorschrift in § 3 Nr. 39 EStG wird die unentgeltliche oder verbilligte Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmenskapital, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird, in Höhe von 360 € (bisher 135 €) pro Kalenderjahr gefördert. Neu eingeführt wurde außerdem die Förderung von Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen, die nunmehr die einzige Form einer indirekten Mitarbeiterbeteiligung darstellt. Aus dem vorliegenden **Entwurf** zu einem **BMF-Schreiben vom 28.9.2009** werden einzelne Regelungsbereiche nachfolgend dargestellt:

Die Vermögensbeteiligung muss **allen Mitarbeitern** mindestens allen Arbeitnehmern offenstehen, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Dies betrifft also auch Auszubildende und geringfügig Beschäftigte, sowie auch jene Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis (z.B. wegen Mutterschutz, Elternzeit, Wehr- und Zivildienst, Altersteilzeit) ruht. Ferner müssen alle Mitarbeiter tatsächlich Kenntnis von dem Angebot und damit auch die tatsächliche Möglichkeit zur Teilnahme erhalten. Steht der Arbeitnehmer nacheinander oder nebeneinander in mehreren Dienstverhältnissen, kann die Steuerbefreiung in jedem Dienstverhältnis in Anspruch genommen werden. Hinsichtlich der **Konditionen**, zu denen die Vermögensbeteiligungen überlassen werden, kann allerdings bei den einzelnen Arbeitnehmern **differenziert** werden. Dies bedarf aus arbeitsrechtlicher Sicht eines sachlichen Grundes.

Eine direkte Vermögensbeteiligung (z.B. Aktien, GmbH-Anteile, Genussscheine bzw. Genussrechte) am Unternehmen des Arbeitgebers umfasst auch die Beteiligung an einem Konzernunternehmen. Allerdings bedeutet der ausdrückliche Verweis auf die Vorschrift des § 18 AktG, dass Mitarbeiter von **nicht mehrheitlich** (50% oder weniger) gehaltenen Unternehmen grundsätzlich nicht mehr in den Genuss der Steuerfreiheit kommen können. Die Überlassung der Beteiligung ist auch dann begünstigt, wenn sie durch einen Beauftragten des Arbeitgebers, z.B. einem Kreditinstitut zur Verfügung gestellt wird.

Der Wert der Vermögensbeteiligung (**gemeiner Wert**) ermittelt sich nach den Grundsätzen des Bewertungsgesetzes. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Tag der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. In der Regel wird dies der Tag der Einbuchung in das Depot des Mitarbeiters sein. Unbeachtlich ist der Tag der Beschlussfassung. Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Wert der Vermögensbeteiligung und dem Preis, zu dem die Vermögensbeteiligung dem Arbeitnehmer überlassen wird. Soweit der Vorteil die o.g. Grenze überschreitet, scheidet eine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG aus.

☎ Isabell Ulbricht, Tel. 0341 339 70-632

■ Das zum 1.7.2010 in Kraft tretende **Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG)** enthält neben Vorschriften über die Vergütung des Vorstands einer AG und dessen Wechsel in den Aufsichtsrat auch die Verpflichtung der AG, einen **Selbstbehalt in D&O-Versicherungen** zu vereinbaren. Damit sollen Vorstandsmitglieder stärker an dem wirtschaftlichen Risiko eines Schadensfalles beteiligt werden. Die Regelung erstreckt sich grundsätzlich auch auf zum 1.7.2010 bestehende Altversicherungsverträge. Der Abschluss einer D&O-Versicherung ist jedoch weiterhin freiwilliger Natur.

■ Ein Aufsichtsratsmitglied ist nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 16.3.2009 (II ZR 280/07) zum **Schadensersatz** verpflichtet, wenn er den Vorstand einer Aktiengesellschaft nach Insolvenzzreife nicht auf die Insolvenzantragspflicht hinweist. Zahlungen dürfen nach **dem Zahlungsverbot des § 92 Abs. 2 Satz 1 AktG bereits ab Eintritt der Insolvenzzreife und nicht erst nach Ablauf der** Insolvenzantragsfrist nicht mehr geleistet werden. Dieses grundsätzlich nur für den Vorstand geltende Verbot gilt ausnahmsweise für den **Aufsichtsrat** aufgrund seiner gesetzlichen Informations-, Beratungs- und Hinweispflichten, wenn er die Insolvenzzreife feststellt.

■ Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat durch Urteil vom 18.3.2009 (10 AZR 281/08) das Rechtsinstitut der **gegenläufigen betrieblichen Übung** bei Gratifikationszahlungen praktisch aufgegeben. Die betriebliche Übung ist eine Änderung des Arbeitsvertrags, die dadurch zustande kommt, dass der Arbeitgeber mehrmals eine freiwillige Leistung (z.B. Weihnachtsgeld) - ohne

Kurz notiert

Freiwilligkeitsvorbehalt - gewährt. Bisher konnte eine so entstandene betriebliche Übung durch eine sog. gegenläufige betriebliche Übung beendet werden, indem der Arbeitgeber bei der Leistungsgewährung wiederholt erklärte, die Leistung sei freiwillig, jederzeit widerruflich, auf sie bestehe zukünftig kein Rechtsanspruch, und wenn der Arbeitnehmer diesem Vorgehen über einen Zeitraum von drei Jahren nicht widersprach. Gestützt auf einen Verstoß gegen AGB-Recht (§ 308 Nr. 5 BGB), hat das BAG den Arbeitgebern diese Möglichkeit nun genommen. Für die Praxis bedeutet dies, dass zukünftig die Verwendung eines **Freiwilligkeitsvorbehalts** unbedingt zu beachten ist, um die Entstehung einer betrieblichen Übung zu verhindern.

■ Bundestag und Bundesrat haben am 18.9.2009 die Verlängerung der ursprünglich bis zum 31.12.2010 befristeten Änderung des **Überschuldungsbegriffs** in der Insolvenzordnung um drei Jahre beschlossen. Insofern schließt auch nach 2010 eine positive Fortbestehensprognose die Überschuldung als Insolvenzvoraussetzung aus. Anlässlich der gegenwärtigen Finanzmarktkrise kehrte der Gesetzgeber im Rahmen des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes zum sogenannten „modifizierten zweistufigen“ Überschuldungsbegriff der Konkursordnung zurück. Danach muss ein Unternehmen trotz rechnerischer Überschuldung keinen Insolvenzantrag stellen, wenn sich aus einer dokumentierten Ertrags- und Finanzplanung ergibt, dass das Unternehmen mittelfristig zahlungsfähig bleibt. Der Prognosezeitraum hat das laufende und folgende Geschäftsjahr zu umfassen.

■ Mit Urteil vom 20.8.2009 (VR 32/08) hat der BFH entschieden, dass die **Aufsichtsrats Tätigkeit** für eine Volksbank **keine ehrenamtliche Tätigkeit** ist. Sitzungsgelder und Auslagen des Aufsichtsrats sind insofern nicht nach § 4 Nr. 26b UStG steuerfrei (Änderung der Rechtsprechung). Die Tätigkeit als Aufsichtsrat wird weder gesetzlich als ehrenamtlich bezeichnet noch wird im allgemeinen Sprachgebrauch zwischen der Tätigkeit eines Aufsichtsrats für eine Volksbank und derselben steuerpflichtigen Tätigkeit für andere Banken unterschieden. Nach Auffassung des BFH ist die Steuerpflicht mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht, das nur für bestimmte öffentlich-rechtlich geprägte Tätigkeiten eine Steuerbefreiung vorsieht, vereinbar.

■ Das FG Schleswig-Holstein hat mit Urteil vom 27.5.2009 (2K40112/08) entschieden, dass bei Aufwendungen für eine **Regatta-Begleitfahrt** anlässlich der „Kieler Woche“ gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist, da (ähnlich den Aufwendungen für eine Segeljacht) die Begleitfahrt der Unterhaltung von Geschäftsfreunden dient. Den teilweisen Abzug nach dem sogenannten VIP-Logen-Erlass lehnt das Gericht ebenfalls ab. Das Urteil bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Kiel vom 20.9.2000). Das Verfahren ist nun beim BFH anhängig (IV R 25/09).

■ Aufgrund der Verordnung zum **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz** bestehen **ab dem 1.1.2010** für Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in sogenannten Steueroasen erweiterte **Mitwirkungs-** und **Nachweispflichten**, deren Verletzung zur Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten oder sonstiger Steuervorteile führen kann. Die Finanzbehörde kann bei entsprechenden Anhaltspunkten den Steuerpflichtigen auffordern, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben **an Eides statt** zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen Auskunftsansprüche gegenüber Finanzinstituten geltend zu machen. Für Steuerpflichtige mit positiven Überschusseinkünften von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr oder bei Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflichten gilt eine **Aufbewahrungspflicht** für Aufzeichnungen und Unterlagen von **6 Jahren** (§ 147a AO) und eine erleichterte Zulässigkeit der Außenprüfung.

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter www.susat.de/deutsch/newsletter/.

Impressum

Herausgeber:

SUSAT & PARTNER OHG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Domstraße 15
20095 Hamburg

Verantwortliche Redaktion:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser

Schriftleitung:

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser;
StB Dipl.-Vw. Dr. Hans-Martin Grambeck;
Christoph Mendel, LL.M.

Druckerei:

Druckerei Brünner GmbH
Rondenbarg 52
22525 Hamburg

Nur für unsere Mandanten. Das SUSAT-NewsPaper gibt im Allgemeinen Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Wir bitten deshalb, die Beiträge im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die wir keine Haftung übernehmen, zu vermeiden.

Hamburg im Dezember 2009