

I. Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2010

Das **JStG 2010** v. 8.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) ist von Bundestag und Bundesrat beschlossen worden und in Kraft getreten. Es sind im Gegensatz zum Gesetzesentwurf im Gesetzgebungsverfahren mehrere Änderungen vorgenommen worden.

Bei der **Einkommensteuer** sind folgende Änderungen Gesetz geworden:

1. **§ 1a S.1, Nr.1b EStG** – Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach §§ 20, 21, 22 und 26 des VersorgungsausgleichsG, §§ 1587f, 1587g, 1587i des BGB und § 3a des G zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (§ 10 Abs.1 Nr.1b) sind auch dann abziehbar, wenn die ausgleichsfähige Person nicht unbeschr. estpfl. ist. § 1a Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG gilt entspr.

Der SA-Abzug für Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs setzt voraus, dass die ausgleichsberechtigte Person unbeschr. estpfl. ist. Der SA-Abzug wird auch gewährt, wenn die ausgleichsfähige Person nicht unbeschr. estpfl. ist, ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt jedoch im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der EU/EWR hat.

2. **§ 2 Abs.2 S.1 Nr.1, Abs.5 S.2 Nr.2, § 3 Nr.40 EStG** redaktionelle Folgeänderungen aufgrund vorangegangener Gesetzesänderungen.
3. **§ 3c Abs.2 S.1 EStG**: Für die Anwendung des S.1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr.40 EStG oder von Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a EStG ausreichend.

Die Änderung ist erforderl., da der BFH mit Urteil v. 25.6.2009 – IX R 42/08 – entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden hat, dass der Abzug von Erwerbsaufwendungen im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs.1 und 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs.2 S.1 EStG begrenzt ist, wenn der Stpfl. keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. BMF v. 15.2.10, BStBl I 10, 181: Nichtanwendungserlass. Die Änderung stellt die bisherige Verwaltungsauffassung klar.

4. **§ 4 Abs.1 S.4/§ 6 Abs.5 S.1/§ 16 Abs.3 S.2/§ 36 Abs.5 EStG/§ 12 Abs.1 S.2 KStG**:

Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtl. Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006 (BGBl I 2006, 2787) wurde gem. § 4 Abs.1 S.3 EStG einer

Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtl. des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes gleichgesetzt.

Neuregelung: Als Regelbeispiel hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes wird nunmehr in § 4 Abs.1 S.4 EStG/§ 12 Abs.1 S.2 KStG der Fall der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zu einer ausländischen Betriebsstätte angeführt, welches bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen/bzw. einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen war. Gleiches gilt entsprechend nach § 6 Abs.5 S.1 EStG bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem in ein anderes Betriebsvermögen, nach § 16 Abs.3 S.2 EStG für den Fall der Realteilung und gem. § 16 Abs.3a EStG für den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines (Teil-)Betriebs. Für den Fall der Betriebsverlegung gem. § 16 Abs.3a EStG in einen anderen EU/EWR-Staat kann nach § 36 Abs. 5 EStG auf Antrag die auf den Aufgabegewinn entfallende festgesetzte Steuer zinslos in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

Die Neuregelung des § 4 Abs.1 S.4 EStG ist eine Reaktion auf ein Urteil des BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl II 2009, 464), mit dem die sog. „Theorie der finalen Entnahme“ aufgegeben wurde. In der Folge urteilte der BFH bei einer Betriebsverlegung ins Ausland entsprechend (BFH v. 28.10.2009, I R 99/08, DStR 2010, 40, v. 28.10.2009, I R 28/08, IStR 2010, 103). Das Urteil v. 17.7.2008 wurde mit einem Nichtanwendungserlass belegt, weil es den Betriebsstätten-Erlass v. 24.12.1999 widersprach. Die Neuregelung ist eine Fortführung der Verwaltungsmeinung (IV B 5-S 1341/07/10004, BStBl I 2009, 888).

Inkrafttreten: § 52 Abs.8b S. 2,3 EStG/§ 52 Abs.34 S.5 EStG/§ 52 Abs.50d S.3 EStG/§ 34 Abs.8 S. 2,3 KStG: Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2006 enden (und damit für Wj. vor dem Anwendungszeitpunkt der Änderungen des SEStEG), ist gem. § 52 Abs.8b S.2 EStG die Regelung des § 4 Abs.1 S.3 EStG für Fälle anzuwenden, in denen bei einem unbeschränkten Steuerpflichtigen ein bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch DBA freigestellt sind oder wenn das Wirtschaftsgut bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

§ 4 Abs.1 S.4 EStG ist gem. § 52 Abs.8b S.3 EStG in allen Fällen anzuwenden, in denen § 4 Abs.1 S.3 EStG anzuwenden ist. Dies gilt gem. § 52 Abs.16a S.1 EStG ebenfalls für § 6 Abs.5 S.1 EStG. Entsprechendes wird auch in § 34 Abs.8 S. 2, 3 KStG für § 12 Abs.1 S.2 KStG angeordnet.

§ 16 Abs.3a EStG und § 36 Abs.5 EStG sind nach § 52 Abs.34 S.5 EStG und § 52 Abs.50d S.3 EStG in allen offenen Fällen und damit auch für Veranlagungsjahre vor 2010 anzuwenden.

Im Ergebnis soll die Verwaltungsauffassung damit zeitlich lückenlos angewandt werden.

§ 4 Abs.5 Nr. 6b S. 2,3 EStG: Als Folge des Urteils des BVerfG v. 6.7.2010 (2BvL 13/09, DStR 2010, 1563) werden die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis 1.250EUR zu Abzug zugelassen, wenn für die betriebliche oder berufliche Nutzung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Weiterhin ist ein unbeschränkter Abzug zulässig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Die bis 2006 bestehende Möglichkeit des Abzugs von Aufwendungen bis zu 1.250EUR für den Fall, dass die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50% der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt, wurde nicht wieder aufgenommen, da das BVerfG die Streichung dieser Ausnahme gebilligt hat.

Inkrafttreten: § 52 Abs.12 S.9 EStG: Rückwirkend ab dem VZ 2007, aber nur in „offenen“ Fällen.

5. **§ 7 Abs.1 S.5 EStG:** Die Änderung des S.5 dient der Vermeidung doppelter Abschreibung bei Einlage eines Wirtschaftsguts, für das vor der Einlage bei den Überschusseinkünften AfA in Anspruch genommen wurde. Ist der Einlagewert höher als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, waren Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen im Betriebsvermögen nach Verwaltungsauffassung die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vgl. EStR 7.3 Abs.6 S. 1,2. Bei Einlage außerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums iSd. § 6 Abs.1 Nr.5 S.1 HS 2 Buchst.a iVm. S.2 EStG kommt es infolge dessen zu einem nicht abschreibbaren Restbuchwert, wenn stille Reserven im Zeitpunkt der Einlage vorhanden sind, siehe Beispiel EStH 7.3 „Einlage eines Wirtschaftsguts“. Ist der Einlagewert höher als die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, führt dies dazu, dass auch stille Reserven im Betriebsvermögen „eingefroren“ und nicht abgeschrieben werden, die über die vor Einlage vorgenommenen Abschreibungen hinausgehen.

Der BFH hat mit Urteilen v. 18.8.2009 (X R 40/06, DStR 2009, 2655) und v. 28.10.2009 (VIII R 46/07, DStRE 2010, 440) entschieden, dass nicht die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern der Einlagewert um die bei den Überschusseinkünften in Anspruch genommenen Abschreibungen zu kürzen ist, wenn die im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven höher als die vor der Einlage berücksichtigten AfA-Beträge sind. Bestandteile der Bemessungsgrundlage im Betriebsvermögen sind der Restbuchwert des Wirtschaftsguts (im Urteilsfall ein Gebäude) im Zeitpunkt der Einlage und die vor der Einlage gebildeten stillen Reserven, die abgeschrieben werden dürfen, bis der nicht weiter abschreibbare Restbuchwert in Höhe der vor der Einlage in Anspruch genommenen AfA erreicht ist.

Neuregelung: Künftig wird der Einlagewert um die bis zum Zeitpunkt der Einlage durch Nutzung des Wirtschaftsguts im Bereich der Überschusseinkünfte in Anspruch genommene AfA gemindert, höchstens bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ist der Einlagewert niedriger als dieser Wert, ist er Bemessungsgrundlage für die AfA im Betriebsvermögen.

Der BMF hat hierzu bereits Stellung genommen, BMF v. 27.10.2010 (IV C 3 – S 2190/09/1007, DStR 2010, 2304). Es ergeben sich folgende Möglichkeiten:

- Die Einlage erfolgt innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums (§ 6 Abs.1 Nr.5 S.1 HS.2 Buchst.a iVm. S.2 EStG) und der Teilwert ist größer als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Einlagewert und Bemessungsgrundlage für die AfA sind jeweils die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; die stillen Reserven werden im Betriebsvermögen erfasst.
- Die Einlage erfolgt innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums und der Teilwert ist niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Einlagewert und Bemessungsgrundlage für die AfA ist jeweils der Teilwert. In Höhe der Differenz zwischen Teilwert und fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt ein einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Wertverlust im Privatvermögen vor.
- Die Einlage erfolgt außerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums und der Teilwert ist größer als die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Einlagewert ist der Teilwert. Bemessungsgrundlage für die AfA ist der Teilwert abzüglich der vor der Einlage in Anspruch genommenen AfA. Es ergibt sich nach den Abschreibungen im Betriebsvermögen ein Restbuchwert i.H. der vor der Einlage in Anspruch genommenen AfA. Damit werden die vor der Einlage gebildeten stillen Reserven im Betriebsvermögen abgeschrieben, soweit sie die vor der Einlage in Anspruch genommenen Abschreibungen übersteigen.
- Die Einlage erfolgt außerhalb des Drei-Jahreszeitraums und der Teilwert ist niedriger als die historischen, aber größer als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Einlagewert ist der Teilwert. Bemessungsgrundlage für die AfA sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Restbuchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einlage. Es ergibt sich nach den Abschreibungen im Betriebsvermögen ein Restbuchwert i.H. der vor dem Zeitpunkt der Einlage vorhandenen stillen Reserven, die nicht abgeschrieben werden dürfen, weil sie die vor dem Zeitpunkt der Einlage in Anspruch genommenen Abschreibungen nicht übersteigen.
- Die Einlage erfolgt außerhalb des Drei-Jahreszeitraums und der Teilwert ist niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Einlagewert ist der Teilwert. Dieser ist auch Bemessungsgrundlage für die AfA. Die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können nicht

vollständig abgeschrieben werden, soweit der Teilwert die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterschreitet. Es liegt ein einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Wertverlust im Privatvermögen vor.

Inkrafttreten: § 52 Abs. 21 S.4 EStG: nach dem 31.12.2010 vorgenommene Einlagen.

6. **§ 9a S.1 Nr.3 EStG** eingefügt: „1b, 1c“. Stellt klar, dass der Wk-Pauchbetrag auch bei Einkünften aus Versorgungsleistungen (§ 22 Nr.1b EStG) und Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 22 Nr.1c EStG) gewährt wird.

7. **§ 10 Abs.1 Nr.1b/§ 1a Abs.1 Nr.1b/§ 22 Nr.1c EStG** wird dem G über den Versorgungsausgleich angepasst. Wie bisher stellen danach Ausgleichszahlungen an die ausgleichsberechtigte Person in Form einer schuldrechtlichen Ausgleichsrente (§ 29 VersorgungsausgleichG, §§ 1587f, 1587g, § 1587i BGB) Sonderausgaben dar. Daneben sind nunmehr auch Ausgleichszahlungen in Form von Kapitalzahlungen (§ 20 VersorgungsausgleichG) begünstigt. Hierbei wird es sich meist um betriebliche Anrechte handeln, die eine Kapitalisierung vorsehen oder aber um Anrechte iSd. G über die Zertifizierung von Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen, soweit eine Teil- Kapitalisierung vereinbart ist. Der SA-Abzug nach § 10 Abs.1 Nr.1b EStG folgt dem sog. Korrespondenzbetrieb, unbeschränkt steuerpflichtige ausgleichsberechtigte Personen haben die Zahlungen nach § 22 Nr.1c EStG zu versteuern, selbst wenn sich der Sonderausgabenabzug steuerlich nicht ausgewirkt hat. Voraussetzung ist unbeschr. EStpfl. des Berechtigten, was im Gesetz nochmals klar herausgestellt wird. Für Personen mit Sitz in der EU/EWR vgl. § 1a EStG.

8. **§ 10 Abs.1 Nr.3 EStG**: es ist ein neuer S. 4 eingefügt worden, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden. Grundsätzlich sind die Aufwendungen in dem Vz als Sonderausgaben abziehbar, in dem sie geleistet worden sind, § 11 Abs.2 EStG, sog. Abflussprinzip. Hiervon trifft der neue S.4 eine Ausnahme. Beiträge zu Krankenversicherungen und der gesetzlichen Pflegeversicherung (§ 10 Abs.1 Nr. 3 Buchst. a und b EStG), die für nach dem Vz beginnende Beitragsjahre geleistet werden, sind im Vz nur noch abziehbar, wenn sie nicht das Zweieinhalbfache der im Vz gezahlten Beiträge übersteigen. Der überschreitende Betrag der Beiträge ist dann in dem Vz anzusetzen, für den die Beiträge geleistet worden sind.
Beiträge, die der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62.Lebensjahres dienen, sind weiterhin unbegrenzt abziehbar, soweit der Stpfl. wirtschaftlich endgültig mit ihnen belastet ist und kein Rückzahlungsanspruch besteht.
Die Neuregelung gilt erstmals ab Vz 2011, § 52 Abs.24 S.4 EStG.

9. **§ 10 Abs.1 Nr.4 EStG:** Kapitalerträge, die nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (z.B. im Ausland angefallene Kapitalerträge), sind nach § 32d Abs.3 EStG im Rahmen der Einkommensteuererklärung anzugeben. Bei der Steuerfestsetzung nach § 32d Abs.3 EStG wird die Abgeltungsteuer auf diese Kapitalerträge nach § 32d Abs.1 EStG berechnet. Bei bestehender Kirchensteuerpflicht erfolgt hiernach eine pauschale Minderung der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer um 25% (pauschalierter Sonderausgabenabzug nach § 32d Abs.1 S. 3-5 EStG). Nach bisher geltender Rechtslage konnte die auf diese Kapitalerträge erhobene Kirchensteuer zusätzlich als Sonderausgaben nach § 10 Abs.1 Nr.4 EStG geltend gemacht werden.

Die Änderung in § 10 Abs.1 Nr.4 EStG beseitigt diese nicht gewollte Doppelbegünstigung, indem der Sonderausgabenabzug für Kirchensteuer auf Kapitalerträge, die nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterlegen haben, ausgeschlossen wird.

10. **§ 10a Abs.5 EStG:** Erfolgt eine Datenübermittlung nach S.1 und wurde noch keine Zulagenummer (§ 90 Abs.1 S.2) durch die zentrale Stelle oder keine Versicherungsnummer nach § 147 SGB VI vergeben, gilt § 90 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG entspr. Ab dem VZ 2010 ist die Höhe der vom Stpfl. geleisteten Altersvorsorgebeiträge durch einen Datensatz des Anbieters an die Finanzverwaltung nachzuweisen. Bei Vorliegen der Einwilligung des Stpfl. zur Datenübermittlung hat der Anbieter die nach § 10a Abs.5 EStG erforderlichen Daten an die zentrale Stelle (§ 81 EStG) zu übermitteln. Zu diesen Daten zählt auch die Versicherungsnummer nach § 147 SGB VI oder die Zulagenummer. Soweit noch keine Versicherungs- oder Zulagenummer vergeben wurde, soll die Einwilligung des Stpfl. auch als Antrag auf Vergabe einer Zulagenummer durch die zentrale Stelle gelten und einen gesonderten Antrag des Stpfl. entbehrlich machen: Anwendung § 52 Abs.1 EStG erstmals für den VZ 2010.

11. **§ 10 b Abs.1 S.7 und 8EStG** redaktionelle Korrektur.

12. **§ 10d Abs.4 S.4 und 5 EStG:** Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie in den Steuerfestsetzungen des VZ, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des VZ, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Abs.1 S.1 Nr. 1 und § 351 Abs.2 der AO sowie § 43 FGO gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abw. von S.4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.

Der BFH hat mit Urteil v. 17.9.2008 (IX R 70/06, BStBl II 2009, 897) entschieden, dass ein verbleibender Verlustabzug auch dann erstmals gem. § 10d Abs.4 S.1 EStG gesondert festzustellen ist, wenn der ESt-Bescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind. Der BFH hält § 10d Abs.4 S.4 EStG nicht für anwendbar, wenn sich die bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach S.2 des § 10d Abs.4 EStG zu berücksichtigenden Beträge nicht geändert haben. Zu diesen Beträgen gehören nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte. Damit ist in diesen Fällen die Möglichkeit des Erlasses eines Verlustfeststellungsbescheids nicht mehr von der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit der Steuerfestsetzung im Verlustfeststellungsjahr abhängig.

Bei der derzeitigen uneingeschränkten BFH-Rspr. und ohne die Neuregelung können Stpfl. u.U. in größeren zeitlichen Abständen nach der Bestandskraft der Steuerfestsetzung Gründe (z.B. infolge einer für den Stpfl. günstig ausgefallenen höchstrichterlichen Rspr.) für den erstmaligen Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 10d Abs.4 EStG vortragen, der wiederum Bindungswirkung für die Folgejahre entfaltet. Die Bezugsgrößen der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs im Rahmen der Einkommensbesteuerung sind allerdings unselbständige Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs.2 AO). Von ihnen geht daher bisher keine Bindung für das Feststellungsverfahren nach § 10d Abs.4 EStG aus. Die Neuregelung sieht dagegen eine inhaltliche Bindung der Feststellungsbescheide an die der Einkommensteuerfestsetzung zu Grunde gelegten Beträge vor. Der Einkommensteuerbescheid soll wie ein Grundlagenbescheid wirken, obwohl er verfahrensrechtlich – wie bisher – kein Grundlagenbescheid ist. Durch eine entspr. Anwendung der Regelungen in § 171 Abs.10, § 175 Abs.1 S.1 Nr.1 und § 351 Abs.2 AO und § 42 FGO soll aber ein gleichartige Wirkung erzielt werden.

Besteuerungsgrundlagen iSd. Geänderten § 10d Abs.4 S.4 EStG sind neben den bei der Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigenden Einkünften u.a. auch die nach § 10d Abs.1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs.2 EStG abziehbaren Beträge.

Mit der Änderung des § 10d Abs.4 S.3 und 5 EStG wird zur Sicherung des Rechtsfriedens – auch zugunsten des Stpfl. – das Gesetz iS seiner ursprünglichen Zielsetzung sowie der bisherigen Rspr. des BFH und der Anwendung in der Praxis vor Rechtsprechungsänderung klargestellt, damit erstmalige oder korrigierte Verlustfeststellungen nach Bestandskraft des Steuerbescheids für nachträglich erklärte Verluste nur möglich sind, wenn der Steuerbescheid geändert werden könnte.

Anmerkung:

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung (§ 2 Abs.3 a.F. iVm. § 10d a.F.) hat der BFH mit Beschluss v. 6.9.2006 (XI R 26/04, BStBl II 2007, 167) das BVerfG angerufen, weil er die Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG, § 10d Abs. 1 S. 2-4, S. 5 HS 2 EStG, soweit auf S. 2-4 verweisend, und Abs. 3 für verfassungswidrig und nichtig hält. Begründet wird die Vorlage mit einem Verstoß gegen das rechtsstaatliche Gebot der

Normenklarheit, da die betroffenen Vorschriften sprachlich unverständlich, irreführend, unsystematisch aufgebaut und damit in höchstem Maße fehleranfällig seien.

Das BVerfG hat die Vorlage als unzulässig verworfen, weil der BFH sich nicht ausreichend mit den in Rechtsprechung und Literatur entwickelten Auffassungen auseinandergesetzt habe, insbesondere, wieso die dargelegten Auslegungsmöglichkeiten den Rahmen der Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären und Auslegungsprobleme mit den herkömmlichen Mitteln juristischer Methode zu bewältigen, sprengen würde (BVerfG v. 12.10.2010, 2 BvL 59/06, DStR 2010, 2290).

13. **§ 20 Abs.1 Nr.9 EStG:** Satz 1 ist auf Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden.

§ 20 Abs.1 Nr.9 EStG regelt die Besteuerung von Leistungen sonstiger Körperschaften, die mit Dividendenzahlungen von Kapitalgesellschaften wirtschaftlich vergleichbar sind. Da Dividenden auch dann dem Grunde nach von § 20 EStG erfasst werden, wenn sie von ausländischen Schuldern stammen, ist es gerechtfertigt, auch Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr.9 EStG zu erfassen, die von vergleichbaren ausländischen Körperschaften stammen.

- **§ 20 Abs.3a EStG:** Korrekturen iSd. § 43a Abs.3 S.7 EStG sind erst zu dem dort genannten Zeitpunkt zu berücksichtigen. Weist der Stpfl. durch eine Bescheinigung der auszahlenden Stelle nach, dass sie die Korrektur nicht vorgenommen hat und auch nicht vornehmen wird, kann der Stpfl. die Korrektur nach § 32d Abs.4 EStG geltend machen.
- **§ 43a Abs.3 Satz 7 EStG:** Erfährt die auszahlende Stelle nach Ablauf des Kalenderjahres von der Veränderung einer Bemessungsgrundlage oder einer zu erhebenden Kapitalertragsteuer, hat sie die entsprechende Korrektur erst zum Zeitpunkt ihrer Kenntnisaufnahme vorzunehmen. § 44 Abs.5 EStG (Haftung) bleibt unberührt.

Die Einfügung des § 20 Abs.3a EStG steht im Zusammenhang mit der Neuregelung des § 43a EStG. Die Abgeltungsteuer ist darauf angelegt, beim privaten Kapitalanleger die Veranlagung von Kapitaleinkünften, soweit sie vom Kapitalertragsteuerabzug erfasst werden, weitestgehend entbehrlich zu machen. Dieser Effekt macht es erforderlich, dass auch bei Aufdeckung von Fehlern bei der Kapitalertragsteuerermittlung die Kontinuität des „Veranlagungsverfahrens beim Kreditinstitut“ nicht unterbrochen wird. Mit Ablauf des Kalenderjahres tritt auch im Rahmen der Abgeltungsteuer eine Zäsur ein, weil Verlustverrechnungen nach § 43a Abs.3 S.2 EStG zeitraumbezogen nur innerhalb des Kalenderjahres erfolgen können, nicht ausgeglichen Verlustsalden nur in Folgejahre vorgetragen oder aber bescheinigt werden können. Über die im Kalenderjahr abgeführte Kapitalertragsteuer, Soli ggf. KiSt erhält der Kunde auf Verlangen eine Steuerbescheinigung.

Mit diesen Zäsuren zum Kalenderjahresende wäre es nicht vereinbar, wenn bei Änderungen der Kapitalertragsteuer-Bemessungsgrundlage, die sich auf inländische

und ausländische Geschäftsvorfälle in einem früheren Kalenderjahr beziehen, jeweils eine rückwirkende Korrektur erfolgen müsste. Die auszahlende Stelle kann daher materielle Fehler beim Kapitalertragsteuer-Abzug nur für die Zukunft berücksichtigen. Eine solche Regelung ist für den Kapitalertragsteuer-Abzug als solchen unverzichtbar und bedarf –zur Vermeidung von Veranlagungsfällen- einer entsprechenden materiellrechtlichen Absicherung.

Ohne eine solche „Korrekturregelung“ würde jede rückwirkende Änderung bei einem Einzelantrag potenziell eine Vielzahl von Folgekorrekturen bei den nachfolgenden Geschäftsvorfällen (Neuberechnung von Verlusttöpfen, Freistellungsauftragsvolumen, ausländische anrechenbare Steuer usw.) zur Folge haben. Dies würde zudem Änderungen von Verlust- und Steuerbescheinigungen und infolgedessen von Veranlagungen, denen diese Bescheinigung zu Grunde gelegt hat, auslösen, was im Rahmen einer pauschalierenden Abgeltungsteuer nicht administrierbar ist. Änderungen bei der Höhe der Kapitalertragsteuer oder der zu erhebenden Kapitalertragsteuer wirken sich somit auch materiellrechtlich erst in dem Kalenderjahr aus, in dem das Kreditinstitut die Änderung vornimmt.

S.1 regelt, dass die Korrekturen, die die auszahlende Stelle nach § 43a Abs.3 S.8 EStG vorgenommen hat, materiellrechtlich nicht rückwirkend, sondern erst im Jahr der Vornahme der Korrektur wirksam werden (Zufluss oder Abfluss).

S.2 soll verhindern, dass Korrekturen doppelt berücksichtigt werden; zum einen von der auszahlenden Stelle, zum anderen auf Antrag des Stpfl. im Rahmen der Veranlagung nach § 32d Abs.4 EStG. Die Korrektur im Veranlagungsverfahren ist nur möglich, wenn der Stpfl. eine Bescheinigung seines Kreditinstituts einreicht, mit der das Kreditinstitut bestätigt, dass es die Korrekturen im Rahmen des Kapitalertragsteuer-Verfahrens nicht vorgenommen hat und auch nicht vornehmen wird.

Anwendbar erstmals für den VZ 2009, § 52a Abs.10 S.10 EStG.

Die Ergänzung in § 43a Abs.3 S.7 EStG bestimmt, dass die auszahlende Stelle Korrekturen materiellrechtlicher Fehler beim Kapitalertragsteuer-Einbehalt nicht rückwirkend, sondern erst zum Zeitpunkt ihrer Kenntnisnahme vornehmen muss. Hierbei ist es unerheblich, ob die auszahlende Stelle ihre Kenntnis von dritter Seite oder auf Grund eigener Tätigkeit erlangt. Allerdings besteht bereits auf Grund Verwaltungsvorschrift (Rz.251 BMF v. 22.12.2009, BStBl I 2010, 94) die Option für die auszahlende Stelle, bei offensichtlich von ihr selbst zu vertretenden Fehlern eine Korrektur für die Vergangenheit durchzuführen (Fehlerstorno). Diese Regelung hat weiterhin Bestand.

Die Neuregelung gilt nur für Anleger, die ihre Kapitaleinkünfte im Privatbereich erzielen, da der Steuerabzug im betrieblichen Bereich keine abgeltende Wirkung hat und diese Anleger ihre Kapitaleinkünfte in der Steuererklärung anzugeben haben.

Die Regelung ist zwar unabhängig von einem Verschulden der auszahlenden Stelle anwendbar, verdrängt aber nicht die in § 44 Abs.5 EStG geregelte Haftung der auszahlenden Stelle.

Anwendbar auf Korrekturen, die Kapitalerträge betrifft, die ab 2009 zugeflossen sind, § 52a Abs.1 EStG.

- **§ 20 Absatz 1 Nr.7 S.2 EStG:** Nach BFH v. 15.6.2010 (VIII R 33/07, DStRE 2010, 1829) sind Erstattungszinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer nicht steuerbar, weil die Einkommensteuer gem. § 12 Nr.3 EStG nicht abziehbar ist. Einkommensteuerpflichtig sind Erstattungszinsen nur dann, wenn die auslösende Steuer als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig ist, etwa Umsatzsteuer, die durch steuerpflichtige Leistungen im einkommensteuerpflichtigen Privatvermögen ausgelöst wird, oder betriebliche Steuern. Durch die Neuregelung sind Erstattungszinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer weiterhin als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Umgekehrt bleiben Nachzahlungszinsen nach wie vor nicht abzugsfähig.

Inkrafttreten: Anzuwenden in allen Fällen, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, § 52a Abs.8 S.2 EStG.

- **§ 20 Abs.4a S.1 EStG:** Die Steuerneutralität bei Kapitalmaßnahmen wird auf **Inlandsbeteiligungen** ausgeweitet, um die Abgeltungsteuer für Sparer und Kreditinstitute noch praktikabler auszugestalten. Dies betrifft insbesondere Kapitalmaßnahmen, bei denen die Erträge in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften zufließen. Hier treten die erhaltenen Anteile an die Stelle der bisherigen und die steuerlichen Reserven bleiben dauerhaft verstrickt und werden bei einer zukünftigen Veräußerung gegen Geldzahlungen realisiert. Durch das JStG 2009 wurde die Steuerneutralität nur auf Auslandsbeteiligungen erstreckt. Die Praxis hat gezeigt, dass auch bei Inlandsbeteiligungen eine Besteuerung der Kapitalmaßnahmen unpraktikabel ist, weil der Anleger die Sachverhalte im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens erklären muss. Dieses aufwändige Verfahren soll durch die Einbeziehung der Inlandsbeteiligungen vermieden werden. **§ 43 Abs.1a EStG** kann daher aufgehoben werden. **Inkrafttreten:** Anzuwenden bei Tausch nach dem 31.12.2008, § 52 Abs.1 S.10 EStG.
- **§ 20 Abs.4a S.3 EStG:** Der durch das JStG 2009 eingefügte § 20 Abs.4a S.3 EStG bewirkt, dass bei Umtausch-, Wandel- und Aktienanleihen, bei denen statt Rückgabe des Nominalbetrags Aktien oder andere Wertpapiere geleistet werden, die Übertragung der Aktien sich nicht steuerlich auswirkt. Dieser steuerneutrale Vorgang wird ab VZ 2010 auf Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht ausgeweitet, was insbesondere bei Diskontzertifikaten wirkt. Vollrisikozertifikate sind Schuldverschreibungen bei denen die Wertentwicklung von der Entwicklung eines Basiswertes, z.B. eines Indexes oder eines Aktienkorbes, abhängig ist und bei denen sowohl die Rückzahlung des Kapitals als auch die Erzielung von Erträgen unsicher ist. **Inkrafttreten:** Für nach dem 31.12.2009 gelieferte Wertpapiere, wenn § 20 Abs.4

EStG und damit die Abgeltungsteuer auf die Zertifikate Anwendung findet, § 52a Abs. 10 S.11 EStG.

- **Achtung:** zur Frage des Werbungskostenabzugs bei § 20 EStG ist eine Klage beim FG Münster mit dem Ziel anhängig, entgegen § 20 Abs.9 S.1 EStG den vollen Werbungskostenabzug zu erreichen. **Az. 6 K 3260/10 F.**

- 14. **§ 22 Nr.1c EStG:** Der Ausgleichsberechtigte beim Versorgungsausgleich muss die Ausgleichszahlungen als Einkünfte nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern, soweit die Ausgleichszahlungen beim Verpflichteten als Sonderausgaben nach § 10 Abs. Nr. 1b EStG abgezogen werden können. Diese Regelung ist durch das JStG 2010 modifiziert worden. Die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs sind unabhängig davon steuerbar, ob sich der Sonderausgabenabzug beim Ausgleichspflichtigen steuerlich ausgewirkt hat. Eine Besteuerung kommt aber nur dann in Betracht, wenn beim Ausgleichsverpflichteten die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs.1 Nr. 1a EStG gegeben sind.

- 15. **§ 22a Abs.5 EStG:** Abs.5 ist eingefügt worden. Er sieht vor, dass für verspätet übersandte Mitteilungen gegen den Mitteilungspflichtigen ein Verspätungsgeld in Höhe von 10 Euro pro angefangenen Monat für jede noch ausstehende Mitteilung von der zentralen Stelle zu erheben ist. Hiermit soll der erhöhte Verwaltungsaufwand abgegolten werden, den der Mitteilungspflichtige auslöst, und es soll Anreiz sein, die Mitteilungen fristgerecht zu übermitteln Das Verspätungsgeld je Mitteilungspflichtigen für alle in einem Veranlagungsjahr zu übermittelnden Mitteilung darf 50.000 Euro nicht übersteigen.
Die Erhebung des Verspätungsgeldes erfolgt durch die zentrale Stelle im Rahmen ihrer Prüfung nach Abs.4. Hat der Mitteilungspflichtige die Fristüberschreitung nicht zu vertreten, ist von der Erhebung des Verspätungsgeldes abzusehen.
M.E. fehlt bei dieser Regelung eine Rechtswegverweisung. Das Gesetz enthält keine Regelung, wie Streitigkeiten über die Erhebung und ggf. Beitreibung des Verspätungsgeldes verfahrensmäßig zu erledigen sind.
Vgl. auch § 50f EStG, Ordnungswidrigkeit für Mitteilungsverpflichtete bei Verletzung der Mitteilungspflichten bis 50.000 €.

- 16. **§ 23 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2EStG:** Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs.

Die ergänzende Regelung enthält die Aussage, dass private Veräußerungsgeschäft mit Gegenständen des täglichen Gebrauchs innerhalb der Haltefrist von einem Jahr nicht steuerbar sind.

Bei der Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (z.B. Gebrauchtfahrzeuge) werden auf Grund des Wertverlustes regelmäßige Verluste erzielt.

Es ist nicht sachgerecht, derartige typische- nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte- Verlustgeschäfte steuerlich wirksam werden zu lassen.

Der BFH hat mit Urteil v. 22.4.2008 (IX R 29/06, BStBl II 2009, 296) entgegen der langjährigen Auffassung der Finanzverwaltung erstmals entschieden, dass die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs innerhalb eines Jahres nach Anschaffung nach § 23 Abs.1 S.1 Nr.2 steuerbar sei. Da Gebrauchsgegenstände regelmäßig mit dem Ziel der Nutzung und nicht dem Ziel der zeitnahen gewinnbringenden Veräußerung angeschafft werden, wird gesetzlich klargestellt, dass die Veräußerung derartiger Gegenstände nicht steuerbar ist. Der Gesetzgeber geht demgegenüber davon aus, dass Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs zur Nutzung und nicht zur gewinnbringenden kurzfristigen Veräußerung angeschafft werden. Durch das JStG 2010 sind daher die Gegenstände des täglichen Gebrauchs aus der Anwendung des § 23 EStG ausdrücklich heraus genommen worden. Das betrifft Gebrauchsgüter, die ab dem Tag der Verkündung des JStG 2010 erworben werden, § 52a Abs.11 S.3 EStG.

Der Gesetzgeber hat die Gegenstände des täglichen Gebrauchs nicht definiert, sondern als Beispiel nur die Gebrauchtfahrzeuge genannt. Darüberhinaus sind es Wirtschaftsgüter wie Möbel, Teppiche, einschließlich Wandteppiche, Bilder, Handy und iPad. Fraglich ist die Beurteilung von Sammlungen, wertvollen Antiquitäten, wertvollen Teppichen, der Picasso an der Wand oder im Tresor, das Tafelsilber oder Meissener Porzellan, das nur zu besonderen Festtagen auf den Tisch kommt. Der Begriff „täglich“ kann nicht im Wortsinn verstanden werden, dass der Gegenstand an 365 Tagen im Jahr gebraucht wird. Auch die genannten Pkws werden z.B. bei Urlaub, Krankheit usw. nicht genutzt, fallen aber unter die Neuregelung. Die regelmäßige Nutzung dürfte daher ausreichen. Nutzung an Festtagen und Geburtstagen ist daher tägliche Nutzung. Auf den Wert des Gegenstandes kann es nicht ankommen, sodass auch der Picasso unter die Neuregelung fällt. Wertvolle Antiquitäten wie der Louis XVI- Schreibtisch, der auch tatsächlich als Schreibtisch genutzt wird, antike Stühle und Tische sind Gebrauchsgegenstände. Sammlungen werden regelmäßig nicht zur Nutzung gekauft, auch wenn der Briefmarkensammler regelmäßig neue Marken sortiert oder seine Sammlung anschaut. Im Übrigen dürfte es bei solchen Gegenständen wohl regelmäßig an der Anschaffung und Veräußerung binnen Jahresfrist fehlen.

Anmerkung: Das BVerfG (Beschluss v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727) hat die «rückwirkende» Verlängerung der Fristen auf zehn Jahre bzw. ein Jahr als verfassungsgemäß gebilligt, wenn Anschaffung und Veräußerung dem neuen Recht unterliegen oder wenn die zweijährige Spekulationsfrist des § 23 Abs.1 S.1 Nr.1 Buchst.a EStG a.F. im Zeitpunkt der Verkündung des SteuerEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 noch nicht abgelaufen war. Das BVerfG sieht aber in der Verlängerung der Spekulationsfrist für bereits nach

altem Recht erworbene Grundstücke – also vor 1999 – einen Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und hält die Regelung deshalb für verfassungswidrig und nichtig, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des SteuerEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei realisiert werden können.

Die Verwaltung hat mit Schreiben v. 20.12.2010 (IV C 1-S 2256/07/10001: 006) hierzu Stellung genommen:

- Der Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts iSd. §23 Abs.1 S.1 Nr.1 EStG, bei dem die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.4.1999 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrag beruht, ist nicht steuerbar, wenn die für dieses Veräußerungsgeschäft bis zur Gesetzesänderung geltende zweijährige Veräußerungsfrist abgelaufen war.
- Erfolgt die Veräußerung auf Grund eines nach dem 31.3.1999 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags und war für diese Veräußerung die vor der Gesetzesänderung geltende zweijährige Verjährungsfrist bereits vor dem 1.4.1999 abgelaufen, ist der Veräußerungsgewinn in einen Anteil für den bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 entstandenen nicht steuerbaren Wertzuwachs und in einen Anteil für den nach der Verkündung des Gesetzes entstandenen steuerbaren Wertzuwachs aufzuteilen. Auf in diesen Fällen entstandene Veräußerungsverluste findet der Beschluss des BVerfG v. 7.7.2010 keine Anwendung, die Verluste sind ohne Aufteilung zu berücksichtigen.
- **Vereinfachungsregel:** Regelmäßig ist der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit linear (monatsweise) zu ermitteln. Angefangene Monate der Gesamtbesitzzeit werden aus Vereinfachungsgründen aufgerundet, angefangene Monate der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 abgerundet.

Beispiel:

Anschaffung eines unbebauten Grundstücks mit notariellem Kaufvertrag v.

15.1.1997 für 100.000 DM. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag v. 3.8.

1999 für 150.000 DM.

Die Gesamtbesitzzeit beträgt 30 volle und einen angefangenen Monat =

aufgerundet 31 Monate. Auf den Zeitraum 31.3.1999 – 3.8.1999 entfallen

vier volle, ein angefangener Monat= auf volle Monate abgerundet. Der Wertzuwachs von 50.000 DM ist zu einem Anteil von $4/31 = 6.452$ DM bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

- Aufteilung nach den tatsächlichen Wertverhältnissen: Die Vereinfachungsregel findet keine Anwendung, wenn der Stpfl. einen tatsächlich höheren Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen Anschaffung und dem 31.3.1999 nachweist. Beispiel:
Anschaffung eines unbebauten Grundstücks von 1.000 qm mit notariellem Kaufvertrag v. 15.1.1997 für 10.000 DM. Im Januar 1999 wird das Grundstück als Bauland ausgewiesen. Der übliche Baulandpreis beträgt zum 1.1.1999 50 DM/qm. Veräußerung mit notariellem Kaufvertrag v. 3.8.1999 für 55.000 DM. Nach der Vereinfachungsregel wären $4/31$ von 45.000 DM = 5.806 DM als steuerbarer Wertzuwachs anzusetzen. Tatsächlicher Wertzuwachs auf Antrag 5.000 DM.
 - Sofern im Einzelfall die lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt und klare, nachweisbare Anhaltspunkte für eine wesentliche –den linear ermittelten steuerbaren Wertzuwachs übersteigende – Wertsteigerung für den Zeitraum nach dem 31.3.1999 und dem Veräußerungszeitpunkt vorliegen, kann die Finanzverwaltung abweichend von der Vereinfachungsregel auch eine andere –im Einzelfall sachgerechtere – Aufteilung des Wertzuwachses zu Ungunsten des Stpfl. durchführen.
 - Erfolgt die Veräußerung des Wirtschaftsguts auf Grund eines nach dem 31.3.1999 abgeschlossenen Vertrags und ist für diese Veräußerung die zweijährige Veräußerungsfrist nicht vor dem 1.4.1999 abgelaufen, ist der Veräußerungsgewinn insgesamt steuerbar.
17. **32d Abs.2 Nr.1 S.1 Buchst.a EStG:** Die Ausnahme vom Abgeltungssteuersatz wird für alle Kapitalerträge, bei denen Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind, auf die Fälle beschränkt, in denen eine Steuersatzspreizung (Abzug der gezahlten Entgelte als Werbungskosten/Betriebsausgaben mit Wirkung des individuellen Steuersatzes, Besteuerung der vereinnahmten Erträge mit Abgeltungssteuersatz) gestaltet werden können; nur insoweit besteht ein Regelungsbedarf.
18. **§ 32d Abs.2 Nr.4 EStG:** Im Privatbereich zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen der Abgeltungssteuer nur insoweit, wie diese das Einkommen der leistenden Körperschaft erhöht haben. Haben sie das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert, unterfallen sie der individuellen Einkommensteuer, es sei denn, bei Dreieckskonstellationen wurde das Einkommen

einer dem Stpfl. nahestehenden Person erhöht und auf deren Veranlagung ist § 32a KStG nicht anwendbar.

Inkrafttreten: VZ 2011, § 52a Abs.15 S.2 EStG.

19. **§ 32d Abs.6 EStG:** Bei der Günstigerprüfung, ob eine Veranlagung der gesamten privaten Kapitaleinkünfte mit der tariflichen Einkommensteuer günstiger als die Belastung mit der Abgeltungsteuer ist, werden künftig neben der Einkommensteuer auch die Zuschlagsteuern in den Steuerbelastungsvergleich mit einbezogen.
Inkrafttreten: VZ 2009, § 52 Abs.15 S.2 EStG.

20. **§ 34 Abs.3 S.2 EStG:** Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent.

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass die ermäßigt zu steuernden Einkünfte mindestens dem Eingangssteuersatz unterworfen werden. Ab VZ wurde der Eingangssteuersatz auf 14 Prozent gesenkt, sodass in § 34 EStG eine redaktionelle Anpassung erforderlich war.

Die vollständige Aufnahme des § 34 Abs.3 S.2 EStG erfolgt im Hinblick darauf, dass diese Regelung durch das HaushaltsbegleitG 2004 beschlossen wurde. Um den Grundsätzen des die formelle Verfassungsmäßigkeit dieses Gesetzes betreffenden Beschluss des BVerfG v. 8.12.2009, 2 BvL 758/07, zu entsprechen, wird die Regelung gleichzeitig im Wege eines verfassungsgemäßen Verfahrens auch inhaltlich nochmals ausdrücklich durch den Gesetzgeber bestätigt.

21. **§ 35a Abs.3 EStG:** Bereits bisher ist eine Steuerermäßigung ausgeschlossen, wenn eine Förderung nach dem CO²-Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank durch zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse stattfindet. Künftig wird die Steuerermäßigung generell für öffentlich geförderte Maßnahmen ausgeschlossen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse tatsächlich in Anspruch genommen werden.
Inkrafttreten: Erstmals für im VZ geleistete Aufwendungen, sofern die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2010 erbracht worden sind, § 52 Abs.50b S. 6 und 7 EStG.

22. **§§ 39e Abs.9/52b EStG:** Die Einführung von ELSTAM (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) ist um ein Jahr frühestens auf 2012 verschoben

worden. Die Gemeinden haben aber letztmals für 2010 eine papierne Lohnsteuerkarte ausgestellt. Die Gültigkeit der Lohnsteuerkarte 2010 wird daher bis zum Ende des KJ. 2011 verlängert. Bei einem bestehenden Dienstverhältnis sind damit die sich aus der Karte 2010 ergebenden Merkmale weiter anzuwenden. Bei einem Wechsel des Arbeitgebers oder der Beendigung des Dienstverhältnisses ist die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer auszuhändigen. Bei erstmaligen Beginn eines (auch eines weiteren) Dienstverhältnisses in 2011 stellt das FA auf Antrag eine Ersatzbescheinigung zur Vorlage beim Arbeitgeber aus. Eine Ersatzbescheinigung ist auch erforderlich, wenn die Lohnsteuerkarte 2010 verloren gegangen ist oder vernichtet wurde. Eine Ausnahme gilt für Auszubildende, die in 2011 als erstes Dienstverhältnis in ein Ausbildungsverhältnis treten; bei diesen kann der Arbeitgeber auf die Vorlage einer Ersatzbescheinigung verzichten und typisierend unterstellen, dass für den Lohnsteuerabzug regelmäßig die Steuerklasse I anzuwenden ist. Für Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte mit Wirkung ab 1.1.2011 ist stets das FA und nicht mehr zum Teil die Gemeinde zuständig. Auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Freibeträge gelten auch für das Jahr 2011; der Arbeitgeber ermittelt lediglich den monatlichen Freibetrag neu. Auch ein eingetragener Faktor iSd. § 39f EStG gilt weiter. Änderungen oder erstmalige Freibeträge können bis zum 30.11.2011 beantragt werden. Weicht die Steuerklasse oder die Zahl der Kinderfreibeträge zu Gunsten des Arbeitnehmers ab, ist er verpflichtet, eine Änderung durch das FA herbeiführen zu lassen. Gleiches gilt, wenn die Steuerklasse II bescheinigt wurde und die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags iSd. § 24b EStG nicht mehr vorliegen.

Vor dem Starttermin des ELSTAM-Verfahrens werden die Arbeitnehmer rechtzeitig über die abrufbaren Lohnsteuerabzugsmerkmale informiert und aufgefordert, etwaige gewünschte Änderungen oder erforderliche Berichtigungen mitzuteilen.

Inkrafttreten: 1.1.2011, Art. 32 Abs.5 des Änderungsgesetzes.

2. Bei der **Körperschaftsteuer** sind folgende Änderungen Gesetz geworden:

1. **§ 8c Abs.1 Sätze 6 und 8 KStG:** Durch das WachstumsbeschleunigungsgG v. 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) wurde § 8c Abs.1 KStG u.a. um die Möglichkeit ergänzt, bei schädlichem Beteiligungserwerb nach dem 31.12.2009 Verluste doch zu nutzen, soweit ihnen stpfl. stille Reserven (in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft) gegenüberstehen. Hierbei sollte auf die stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens abgestellt werden.

Um auch das ausländische Betriebsvermögen zu berücksichtigen, für das Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht, wird nunmehr in § 8c Abs.1 S.6 KStG auf das im Inland stpfl. Betriebsvermögen abgestellt. Die stillen Reserven ermitteln sich nach § 8c Abs.1 S.7 KStG im Grundsatz als Unterschiedsbetrag

zwischen dem (anteilig) ausgewiesenen Eigenkapital und dem gemeinen Wert der entsprechenden Anteile. Bei einem negativen Eigenkapital kann diese Vorgehensweise zu einem Ergebnis führen, dem tatsächlich keine entsprechenden stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern gegenüberstehen.

Daher werden in diesem Fall nunmehr gem. § 8c Abs.1 S.8 KStG die stillen Reserven als Unterschiedsbetrag zwischen dem (anteiligen) ausgewiesenen Eigenkapital und dem (anteiligen) gemeinen Wert des Betriebsvermögens berechnet.

Inkrafttreten: § 34 Abs.1 KStG: VZ 2010.

Anmerkung: Die Sanierungsklausel in § 8c Abs.1a KStG steht nicht im Einklang mit den Regeln für staatliche Beihilfen, wurde der EU-Kommission nicht angemeldet und verzerrt den Wettbewerb im Binnenmarkt. Daher muss Deutschland die unter dieser Regelung seit dem 1.1.2008 gewährten Steuervorteile zurückfordern, der EU-Kommission innerhalb von zwei Monaten eine Liste der Begünstigten übermitteln und sie über den Gesamtbetrag der zurückzufordernden Beihilfe informieren (Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011, IP/11/65).

Die Sanierungsklausel ermöglicht es zahlungsunfähigen oder überschuldeten Unternehmen, ihre Verluste mit Gewinne zukünftiger Jahre im Wege des Verlustvortrags zu verrechnen. Dies ist möglich, auch wenn es zu einem Wechsel in der Eigentümerstruktur eines Unternehmens kommt. Diese Regelung weicht vom allgemeinen Prinzip im Unternehmenssteuerrecht Deutschlands und anderer Länder ab, welches einen Verlustvortrag dann verhindert, wenn bei dem betroffenen Unternehmen ein maßgeblicher Eigentümerwechsel stattgefunden hat. Durch § 8c Abs.1a KStG werden notleidende Unternehmen besser behandelt als gesunde Firmen, die das Verlustverrechnungsverbot beachten müssen. Durch das Abzugsverbot soll verhindert werden, dass Unternehmen Steuern vermeiden, indem sie gescheiterte Firmen nur vor dem Hintergrund übernehmen, deren steuerlichen Verlustvortrag zu verwenden, sog. **Mantelkauf**.

Die Sanierungsklausel wurde im Juli 2009 durch das BürgerentlG Krankenversicherung verabschiedet; mit einem rückwirkenden Anwendungszeitraum ab 1.1.2008. Dies wurde der EU-Kommission nicht angemeldet, sie erfuhr davon erst über die Presseerstattungen.

Bereits seit **Mai 2010** wurde die Sanierungsklausel **nicht mehr angewendet** (BMF v. 30.4.2010, BStBl I 2010, 488). Das galt auch in den Fällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft erteilt worden war. Bereits unter der Anwendung der Sanierungsklausel durchgeführte Veranlagungen bleiben einschließlich der entsprechenden Verlustfeststellungen bis auf weiteres bestehen. Insoweit sind diese Beihilfeempfänger aufgrund der

Negativentscheidung durch die Kommission nun von der Rückforderung der gewährten Steuervergünstigung betroffen. Alle potenziellen Beihilfeempfänger wurden von der Finanzverwaltung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens durch Übermittlung einer Kopie des Schreibens der Kommission v. 24.2.2010 (BStBl I 2010, 482) hinsichtlich der Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens informiert.

2. **§ 34 Abs.13f und 13g KStG:** Das BVerfG hat mit Beschluss v. 17.11.2009 (1 BvR 2192/05, DStR 2010, 434) entschieden, es sei mit Art. 3 Abs.1 GG unvereinbar, dass die Übergangsregelungen vom Körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotential führten, der bei einer anderen Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen hätte vermieden werden können. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert, spätestens mit Wirkung zum 1.1.2011 für die noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Verfahren eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen (vgl. *Driën*, DStR 2010, 513). § 34 Abs.13f und Abs.13g enthalten die entsprechenden Neuregelungen des § 36 KStG und § 37 Abs.1 KStG für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle.

Inkrafttreten: § 34 Abs.13 f und 13g: Bei nicht eingetretener Bestandskraft wirkt die Neuregelung bis zum 1.1.2001 zurück.

3. Strafbefreiende Selbstanzeige

Das Bundeskabinett hat am 8.12.2010 den Entwurf des Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) beschlossen. Der Entwurf enthält folgende steuerliche Maßnahmen:

- Bei einer Selbstanzeige tritt Straffreiheit künftig nur noch dann ein, wenn die Besteuerungsgrundlagen aller in Frage kommenden Steuerarten vollständig und zutreffend nacherklärt werden.
- Die Ausschlussgründe für den Eintritt der Straffreiheit werden verschärft. Der Zeitpunkt, ab dem eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, wird vorverlegt. Bisher sind Selbstanzeigen u.a. dann nicht mehr möglich, wenn ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erscheint. Künftig genügt bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.
- Aus Vertrauensschutzgründen werden mittels einer Anwendungs- und Übergangsregelung alle bereits abgegebenen Teilselbstanzeigen noch in dem erklärten Umfang zur Straffreiheit führen. Die Tatsache allerdings,

dass der BGH die Teilselbstanzeige nicht (mehr) als strafbefreiend ansieht (BGH v. 20.5.2010, 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133), wird in der Entwurfsbegründung nicht mehr erwähnt.

4. Steuervereinfachungsgesetz 2011

Der Referentenentwurf des BMF liegt vor und sieht folgende Gesetzesänderungen vor:

- Anhebung des jährlichen Arbeitnehmer-Pauschetrags von 920 € auf 1.000 € = 2-3 € monatlich mehr: Danke, danke FDP!!,
- Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten, Aufhebung § 9c -> Neuregelung in § 10 EStG,
- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich, § 32 EStG,
- Vereinfachung bei der Berechnung der Entfernungspauschale, § 9 Abs.2 S.2 EStG,
- Reduzierung der Veranlagungsarten für Ehegatten, §§ 25, 26a EStG,
- Befreiung von der Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern mit geringem Arbeitslohn bis zu hoher Mindestvorsorgepauschale, § 46 Abs.2 Nr.3 EStG,
- Wegfall der Einbeziehung der abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte in die Ermittlung der zumutbaren Belastung und des Spendenabzugsvolumens, § 2 Abs.5b EStG,
- Gleichstellung von Stipendien aus unmittelbaren und mittelbarem öffentlichen Mittel, § 3 Nr. 44 EStG,
- Erfassung von Erstattungsüberhängen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses, § 10 EStG,
- Vereinheitlichung der Grenzen der verbilligten Wohnraumüberlassung und Verzicht auf das Erfordernis einer Totalüberschussprognose in diesen Fällen, § 21 EStG,
- Vereinfachung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft, §§ 34, 34b EStG, §§ 51, 68 EStDV,

- Einführung einer gesetzlichen Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsverpachtung und –unterbrechung,
- Eröffnung der Möglichkeit zur gemeinsamen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre, § 25a EStG,
- erleichterte Nachweisanforderungen für Spenden in Katastrophenfällen, § 51 EStG,
- Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Gewinnausschüttungen von Genossenschaften, § 44a EStG
- Einführung einer Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft, § 89 AO,
- Erleichterung bei der elektronischen Rechnungsstellung, § 14 UStG,
- Elektronische Abgabe der Erklärung zur Zerlegung der Körperschaftssteuer, § 6 Abs.7 ZerlG,
- Bereinigung des Katalogs der Befreiungsvorschriften des § 3 EStG um solche Befreiungsvorschriften, die heute in der Praxis keine Bedeutung mehr haben, §§ 3 Nr. 19, 21, 22, 37, 46 und 49 EStG.

II. Rechtsprechung

1. BVerfG zur Zulässigkeit von Steuergesetzen

Das BVerfG misst die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Steuergesetzen anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln sind. Hieraus folgt, dass wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln ist. Dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen¹. Dabei ergeben sich für den Gesetzgeber je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an die Verhältnismäßigkeit reichen. Für die Anforderung an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen ist entscheidend, in wie weit sich die

¹ st. Rspr. vgl. BVerfG v.21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116,164; BFH/NV Beilage 2006, 481; BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338; BVerfG v. 21.7.2010, 1 BvR 611/07, DStR 2010, 1721; BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767 jeweils m.w.Nachw.

Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Diese Voraussetzungen können nicht abstrakt und allgemein, sondern nur anhand des betroffenen Einzelfalles bestimmt werden².

Das BVerfG gewährt dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum³, der aber im Einkommensteuerrecht durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt ist:

- durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und
- durch das Gebot der Folgerichtigkeit.

Hieraus folgt, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern sind (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Bestimmung des Tarifs hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, soweit auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen verbleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht⁴.

Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden, so dass Ausnahmen hiervon eines besonderen sachlichen Grundes bedürfen. Als anzuerkennende Ausnahmen kommen außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse in Betracht, nicht aber der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmeerhöhung.

Ferner ist bei der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, ob es sich bei den Aufwendungen um freie und beliebige Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits handelt⁵

In der Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale⁶ hat das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der Kürzung der Pendlerpauschale mit der mangelnden Folgerichtigkeit begründet⁷. Ebenso die Entscheidung des BVerfG zur doppelten Haushaltsführung in den Fällen der Kettenabordnung⁸.

Das für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht bestimmende Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit wird durch den einfachen Gesetzgeber durch das **objektive und subjektive Nettoprinzip** bestimmt (§ 2 Abs.2).

2. BVerfG v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217

1. Die Vorlage des Nds. FG betreffend die Frage der Verfassungsmäßigkeit des im VZ 2007 erhobenen Solidaritätszuschlag nach dem SolzG 1995 ist mangels

² St. Rspr., vgl. nur BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 174; BFH/NV Beilage 2003, 174: doppelte Haushaltsführung; BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338: Pendlerpauschale; BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1721: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.

³ Vgl. FN 26.

⁴ BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191; BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; BFH/NV Beilage 2006, 481.

⁵ BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534; BFH/NV Beilage 2003, 174.

⁶ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338.

⁷ nach *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG, § 2 Rz. 13 war die Diskriminierung der Nahpendler entscheidend.

⁸ BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 174, BFH/NV Beilage 2003, 174.

ausreichender Begründung unzulässig

2. **Es ist von Verfassungen wegen nicht geboten, eine Ergänzungsabgabe von vornherein zu befristen oder nur für einen kurzen Zeitraum zu erheben.**
3. **Die These des FG, aufgrund der Absenkung des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuertarifs – etwa durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.99 (BGBl I 402) – habe der Solidaritätszuschlag entfallen müssen, ist nicht hinreichend begründet, so dass die verfassungsrechtliche Relevanz dieser These keiner Erörterung bedarf.**

Damit dürfte das Ende der Diskussion zu dieser Frage erreicht sein. Die Verwaltung hat ihren Anwendungserlas zu § 165 AO bisher nicht geändert, d.h. entsprechende Bescheide über den Soli ergehen nach wie vor nach § 165 AO.

3. BFH v. 20.5.2010, VI R 53/09

Die Eigenschaft eines Buches als Arbeitsmittel bestimmt sich nicht nur nach der Verwendung im Unterricht. Auch die Vor- und Nachbereitung oder eine nicht abgehaltene Unterrichtseinheit können eine überwiegend berufliche Nutzung begründen.

Im Streitfall machte ein Lehrer (L) Kosten von 2.150 € für 37 Bücher, Zeitschriften, Bindekosten, Kopien, Fernleihe und Bürobedarf geltend. Das FA anerkannte ein Zeitschriftenabonnement ganz und berücksichtigte die übrigen Aufwendungen nur mit 50%. Das FG wies die Klage mit der Begründung ab, nur bei Literatur, die Eingang in den Unterricht gefunden habe, sei der berufliche Veranlassungszusammenhang gegeben. Dies habe L nicht nachgewiesen.

Der BFH hat das Urteil aufgehoben und an das FG zurück verwiesen.

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Erledigung dienstlicher Aufgaben dienen. Dazu gehören auch Zeitschriften und Bücher, wenn sie ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend beruflich genutzt werden. Dabei ist weniger der objektive Charakter des Gegenstandes, als vielmehr die Funktion im Einzelfall, d.h. der tatsächliche Verwendungszweck entscheidend. Bei gemischter Nutzung kommt eine Aufteilung in Betracht.

Pauschale Feststellungen hierzu, etwa der Hinweis, es handele sich um allgemeinbildende Literatur, lässt der BFH nicht zu. Zu untersuchen ist vielmehr die jeweilige Verwendung für jedes einzelne Buch. Nur wenn dies nicht möglich ist, kann der objektive Charakter des Buches den Ausschlag geben. Die berufliche Nutzung bestimmt sich nicht lediglich nach dem Einsatz zu Unterrichtszwecken. Auch der Einsatz zur Unterrichtsvorbereitung und –nachbereitung oder auch eine Verwendung für eine Unterrichtseinheit, die gar nicht abgehalten wurde, kann eine weitaus überwiegende berufliche Nutzung begründen.

Private Motive stehen dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, wenn der betreffende Gegenstand nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Bei entsprechender beruflicher Nutzung kann dem Werbungskostenabzug daher nicht entgegen gehalten werden, die Literatur sei auch aus eigenen Bildungsinteressen angeschafft worden.

4. BFH v. 15.9.2010, X R 13/09

Werden die auf der Grundlage eines Vermögensübergabevertrags geschuldeten Versorgungsleistungen „willkürlich“ ausgesetzt, sodass die Versorgung des Übergebers gefährdet ist, sind die weiteren Zahlungen auch nach der Wiederaufnahme der ursprünglich vereinbarten Leistungen nicht als

Sonderausgaben abziehbar.

Anmerkung: Es handelt sich um ausgelaufenes Recht. Die Entscheidung ist aber auch nach neuem Rechts für die Frage von Bedeutung, was geschieht, wenn die Versorgungszahlungen unterbrochen werden.

A, der eine Bäckerei mit mehreren Filialen betrieb, hatte sein Unternehmen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zum 1.1.1999 auf seinen Sohn (S) übertragen. Im Gegenzug hatte sich S verpflichtet, seinen Eltern eine monatliche Rente von 4.000 DM zu zahlen. Im Übergabevertrag war die Abänderbarkeit der Rente gem. § 323 ZPO vorgesehen.

Da sich die Ertragslage des Betriebs zunehmend verschlechterte, zahlte A für die Monate Juli und September 2001 keine Rente und stellte die Rentenzahlungen ab März 2002 bis einschließlich Februar 2003 vollständig ein. Erst ab August 2003 nahm er die Rentenzahlungen in verminderter Höhe wieder auf. In seinen ESt-Erklärungen für die Jahre 2001 bis 2003 machte A die Rentenzahlungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs.1 Nr.1a EStG geltend. Das FA erkannte lediglich die Zahlungen für die Monate Januar bis Juni 2001 als Sonderausgaben an und versagte den Abzug für die Jahre 2002 und 2003 vollständig.

Das FG hat der Klage stattgegeben, der BFH sie abgewiesen.

Der BFH hat die vereinbarten Leistungen als abänderbar angesehen, da die Parteien im Übergabevertrag auf § 323 ZPO Bezug genommen haben. Damit konnten die Leistungen nicht nur im Hinblick auf eine veränderte Bedarfslage der Berechtigten, sondern auch auf eine verbesserte bzw. verschlechterte Leistungsfähigkeit des Verpflichteten angepasst werden. Dass A und S die Abweichungen vom ursprünglich vereinbarten nicht schriftlich dokumentiert haben hält der BFH im Streitfall zwar für unschädlich. Er hält es jedoch für geboten, dass jedenfalls künftig nachträgliche Einschränkungen der Rentenverpflichtung schriftlich belegt werden. Hiernach konnten die bis einschließlich Februar 2002 geleisteten Rentenzahlungen als Sonderausgaben des S anerkannt werden.

Das gilt aber nicht für die ab August 2003 geleisteten Zahlungen des S. Der Umstand, dass S in der Zeit zwischen März 2002 und Juli 2003 überhaupt keine Versorgungsleistungen an A erbracht hat, ließ darauf schließen, dass er sich nicht mehr an den Versorgungsvertrag gebunden fühlte. Ein am Versorgungsvertrag festhaltender Vermögensübernehmer hätte die Versorgungszahlungen nicht über einen so langen Zeitraum (insgesamt 17 Monate) vollkommen ausgesetzt und so die Versorgung desjenigen gefährdet, der ihm Vermögen –jedenfalls teilweise – unentgeltlich übertragen hatte. Eine Rückkehr zum vertragsgerechten Verhalten nach einer Phase einer schwerwiegenden Abweichung vom Vereinbarten, kommt nicht in Betracht (ebenso BMF v. 11.3.2010, BStBl I 2010, 227, Tz. 63).

5. BFH v.24.2.2010, IX R 57/09, DStR 2010, 693

Ein in Österreich im Jahr 2003 erzielter Verlust ist nicht aus europarechtlichen Gründen ohne Durchführung eines Verfahrens nach § 10d Abs.4 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 zu berücksichtigen.

Kl. ist dtsche. Staatsangehörige. Sie lebte im Jahr 2003 in Österreich, wo sie als Unternehmensberaterin negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.307 €

erzielte, die (lt. Einkommensteuerbescheid des zuständigen österreichischen FA vom Mai 2005) nach Abzug eines Pauschbetrags für Sonderausgaben von 60 € zu einem negativen Einkommen von 21.367 € führten. Im Jahr 2004 erwirtschaftete sie in Österreich einen weiteren Verlust in Höhe von ca. 800 €. Ende 2003 zog sie wieder nach Deutschland und war von Januar 2004 bis 2006 als selbständige Unternehmensberaterin tätig. Für das Streitjahr 2004 erklärte sie positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 51.571 €. In einem Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung machte sie einen Verlust aus der Einkommensteuerveranlagung in Österreich im Jahre 2003 in Höhe von 21.367 € geltend. Das FA berücksichtigte den Verlust nicht. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Die Revision ist unbegründet.

Die deutsche ESt ist eine Jahressteuer. Die periodenübergreifende Verlustberücksichtigung ist materiellrechtlich wie verfahrensrechtlich in § 10d geregelt. Gem. § 10d Abs.4 S.1 ist der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Der Verlustfeststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid, sodass im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer nur solche Verluste aus anderen VZ berücksichtigt werden können, die gesondert festgestellt sind. Über die Frage, welche Verluste gesondert festzustellen sind, ist im Verfahren nach § 10d zu entscheiden.

Über die materiellrechtliche Abziehbarkeit der von der Kl. im Jahr 2003 in Österreich erzielten Verluste im Streitjahr 2004 ist –auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten- in dem Verfahren zu entscheiden, das das nationale Recht hierfür vorsieht, d.h. im Verfahren des § 10d. Danach richtet sich allein, ob zu Gunsten der Kl. ein Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2003 ergehen darf, der die genannten ausländischen Verluste enthält. Demgegenüber stellt sich im vorliegenden Verfahren betreffend die Einkommensteuerfestsetzung 2004 die Frage, ob ein Verlustabzug aus den Vorjahren berücksichtigt werden kann nicht, soweit und solange ein solches Verfahren nach § 10d nicht durchgeführt worden ist.

6. AfA-Befugnis bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden

BFH v. 25.2.2010, IV R 2/07, DStR 2010, 798

1. Die vom Stpfl. getragenen Herstellungskosten eines fremden Gebäudes, das er zu betrieblichen Zwecken nutzen darf, sind bilanztechnisch „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ zu behandeln und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben.
2. Für die Behandlung von Herstellungskosten eines fremden Gebäudes „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ ist ohne Bedeutung, ob
 - a) Die Nutzungsbefugnis des Steuerpflichtigen auf einem unentgeltlichen oder entgeltlichen Rechtsverhältnis beruht,

- b) Dem Steuerpflichtigen zivilrechtliche Ersatzansprüche gegen den Eigentümer des Grundstücks zustehen oder ob er von vornherein auf solche Ansprüche verzichtet hat, und
- c) Die Übernahme der Herstellungskosten durch den Steuerpflichtigen eine unentgeltliche Zuwendung an den Eigentümer des Grundstücks oder Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks ist.

Die Kl. (GbR) errichtete auf ihr überlassenen Grundbesitz ein Gebäude, das sie im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an eine GmbH und Co. verpachtete. Die Kl. bilanzierte das Gebäude und nahm auf die Herstellungskosten AfA vor.

Im Wirtschaftsjahr 1997/98 stellte die Kl. einen Anbau fertig. In der Bilanz zum 30.4.1998 bildete sie hierfür einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, den sie unter Zugrundelegung einer Pachtdauer bis 2021 auflöste. Das FA kam zum Ergebnis, es handele sich bei den Aufwendungen für den Anbau um nachträgliche Herstellungskosten des Altgebäudes und gewährte AfA (=mehr Gewinn). Mit ihrem Einspruch macht die Kl. geltend, sie habe auch die Herstellungskosten des Altgebäudes bislang zu Unrecht bilanziert, da sie nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sei. Für diese Aufwendungen sei beginnend mit dem 1.5.1994 ein aktiver RAP zu bilden, der auf die Restlaufzeit des Pachtvertrags zu verteilen sei.

Einspruch und Klage und die Revision blieben ohne Erfolg.

Der BFH brauchte nicht zu entscheiden, ob die Kl. –wie vom FG angenommen – wirtschaftliche Eigentümerin der Gebäude ist oder nicht. Die Kl. kann die Herstellungskosten selbst dann nur nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abschreiben, wenn sie nicht wirtschaftlicher Eigentümer ist.

Die Berechtigung zur Vornahme von AfA setzt nicht voraus, dass der Stpfl. Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist, für das er Aufwendungen getätigt hat.. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob er die Aufwendungen im betrieblichen Interesse trägt. Das Nettoprinzip gebietet grundsätzlich den Abzug der vom Stpfl. zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremden Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern erbracht werden. In diesen Fällen wird der Aufwand bilanztechnisch „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ behandelt. Das bedeutet, dass die Herstellungskosten für ein fremdes Gebäude als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben sind.

Ohne Bedeutung ist, ob die Nutzungsbefugnis des Stpfl. auf einem unentgeltlichen oder entgeltlichen Rechtsverhältnis beruht, oder ob dem Stpfl. zivilrechtliche Ausgleichsansprüche zustehen.

Die AfA-Befugnis gilt auch für die Gewinnermittlung einer Personengesellschaft.

Aus der Regelung des § 7 Abs.4 S.2 kann nicht hergeleitet werden, dass die von der Kl. getragenen Herstellungskosten für das Altgebäude und den Anbau

abweichend von den für diese Gebäude maßgebenden AfA-Sätzen nach der mutmaßlichen kürzeren Dauer des Pachtvertrags abgesetzt werden können. Denn § 7 Abs.4 S.2 stellt ausdrücklich auf die voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes und nicht auf eine davon ggf. abweichende kürzere Dauer des Miet-, Pacht- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses ab.

7. Anwendung der 1%-Regelung bei privater Nutzung mehrerer betrieblicher Fahrzeuge durch eine Person

BFH v. 9.3.2010, VIII R 24/08, DStR 2010, 800

Gehören mehrere Kraftfahrzeuge zu einem Betriebsvermögen, ist § 6 Abs.1 Nr.4 S.2 grundsätzlich auch dann fahrzeugbezogen, also mehrfach anzuwenden, wenn in tatsächlicher Hinsicht feststeht, dass ausschließlich eine Person die Fahrzeuge auch privat genutzt hat (entgegen Tz.9 S.2 BMF v. 21.1.2002, IV A 6 – S 2177 – 1/02, BStBl I 2002, 148).

8. Kein Abzug von Sonderausgaben bei beschränkter Steuerpflicht

FG Düsseldorf v. 30.4.2009, 16 K 4273/07 E, rkr., DStRE 2010, 137

Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sind im Rahmen der Veranlagung bei beschränkter Steuerpflicht nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Die vom Kl. geltend gemachten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge können nicht berücksichtigt werden, da der Kl. beschränkt stpfl. war und § 50 Abs.1 S.4 (jetzt Abs.1 S.3) den Abzug ausdrücklich ausschließt. Hierliegt kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht. Wie von EuGH seit der *Schumacker*-Entscheidung in st.Rspr. ausgeführt, ist die unterschiedliche Ausgestaltung von beschr. und unbeschr. Stpfl. im Allgemeinen nicht diskriminierend, da der beschr. Stpfl. nur ein Teil der Gesamteinkünfte unterliegt und die Gesamt-Leistungskraft am leichtesten im Wohnsitzstaat beurteilt werden kann. Denn Gebietsansässige und Gebietsfremde befinden sich idR nicht in einer vergleichbaren Situation, so dass personenbezogene Abzüge im Quellenstaat Gebietsfremden nicht unbedingt gewährt werden müssen.

Etwas anderes kann nur gelten, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt.

9. Aufwendungen für einen Flügel als Werbungskosten einer Musiklehrerin

FG München v. 27.5.2009, 9 K 859/08, BeckRS 2009, 26027519, rkr.

Die Kosten für die Anschaffung und das Stimmen eines Flügels sind als Werbungskosten aus nichtselbständiger Tätigkeit einer am Gymnasium tätigen Musiklehrerin anzuerkennen, wenn der Flügel nachweislich zur Vorbereitung von Klavierwerken für den Unterricht eingesetzt wird (hier: für 60% des gesamten erteilten Musikunterrichts) und sich keine Anhaltspunkte für eine mehr als unerhebliche private Nutzung ergeben.

Die Kl. ist in Vollzeit als Musiklehrerin an einem Gymnasium tätig. Sie schaffte sich einen gebrauchten Flügel mittlerer Kategorie für 30.000 € an. Das FA verweigerte die Anerkennung der AfA auf den Flügel als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit. Das FG München entschied zugunsten der Kl. Es stufte den Flügel als Arbeitsmittel ein, nachdem insbesondere der Schulleiter bestätigt hatte, dass für 60% des von der Kl. erteilten Unterrichts eine Vorbereitung von Klavierstücken erforderlich sei. Die Aufwendungen wurden nicht als unangemessen bewertet. Als Nutzungsdauer nahm das FG einen Zeitraum von 15 Jahren an.

10. Werbungskosten bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise

BFH v. 21.4.2010, VI R 5/07, DStR 2010, 1126

1. Zur Klärung der Veranlassungsbeiträge bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise gelten auch nach der Entscheidung des GrS v.21.9.2009 die früher von ihm entwickelten Abgrenzungsmerkmale grundsätzlich weiter.
2. Haben nicht nur berufliche Gründe den Stpfl. bewogen, die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abgrenzbar sind.
3. Im Fall der Abgrenzbarkeit sind die Reisekosten in Werbungskosten und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Betracht.

Die Kl. erzielte im Streitjahr 1998 als Lehrerin für Englisch und Religion an einem Gymnasium Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Zeit vom 5. bis 13.9.1998 nahm sie zusammen mit anderen Englischlehrern an einer

Fortbildungsreise für Englischlehrer nach Dublin teil. Die Reise wurde von der Englischlehrervereinigung angeboten und durchgeführt. Für den Reisezeitraum gewährte der Arbeitgeber Dienstbefreiung.

Reiseprogramm s. DStR 2010, 1126.

Einspruch und Klage waren erfolglos. Auf die Revision hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

Es handelt sich um die erste Entscheidung zu einer Auslandsgruppenreise nach dem Beschluss des GrS v. 21.9.2009, DStR 2010, 101. Unterschiedliche Reiseabschnitte können unterschiedlich privat oder beruflich veranlasst sein. Dazu sind zunächst die Gründe, aus denen der Stpfl. die Reise oder verschiedene Teile der Reise unternimmt, zu ermitteln. Sie bilden das „auslösende Moment“, das den Stpfl. bewogen hat, die Reisekosten zu tragen, und bestimmen, ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen. Die Gründe des Stpfl. für eine Reise sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu ermitteln. Das ist grundsätzlich Sache des FG als Tatsacheninstanz. Dies hat nun anhand des Programmes zu würdigen, welche Reisebestandteile beruflich und welche privat veranlasst sind. Das FG wird sich und die Beteiligten nun fragen müssen, ob etwa der Besuch des irischen Unterhauses (DailEireann) oder einer Theatervorstellung berufliches oder privates Erleben war. Bei der Beantwortung helfen die bisherigen Abgrenzungskriterien (fachliche Organisation, homogener Teilnehmerkreis, ein auf die beruflichen Bedürfnisse zugeschnittenes Programm usw.) weiter. Besondere Bedeutung kommt darüber hinaus zwei weiteren Aspekten zu. Zum einen steht einer ausschließlich beruflichen Veranlassung nicht schon entgegen, dass die im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet werden können. Zum anderen hat der VI. Senat betont, dass die berufliche Veranlassung nicht mit der Begründung abgesprochen werden kann, der Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Stpfl. Privataufwendungen sind. Rechengröße: An- und/oder Abreisetag sind bei der Bemessung der Zeitanteile nur zu berücksichtigen, wenn diese Tage zumindest teilweise für touristische bzw. berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen. Ansonsten sind diese Tage bei der Aufteilung als neutral zu behandeln.

11. Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Auslandsgruppenreise als Betriebsausgaben

BFH v. 5.2.2010, IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880

1. Die Frage, ob eine Auslandsreise aus betrieblichen oder privaten Gründen unternommen wird, ist aufgrund der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu entscheiden.

2. Eine unbedeutende betriebliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung eröffnet auch weiterhin keinen Betriebsausgabenabzug.

Die Gesellschafter der Kl., einer Steuerberater-, bzw. Rechtsanwaltssozietät, nahmen im Streitjahr (2002) mit Inhabern und Geschäftsführern regionaler Unternehmen an einer von der örtlichen Sparkasse veranstalteten „Fachstudienreise“ nach Vietnam und Singapur teil. Der Reiseplan umfasste u.a. Stadtrundfahrten, Ausflüge, eine Bootsfahrt, Theater- und Show-Besuche, den Vortrag eines Vertreters der Arbeitsgemeinschaft deutschsprachiger vietnamesischer Unternehmer und eines Repräsentanten einer vietnamesischen Bank sowie Besuche der Deutschen Botschaft in Hanoi und des German Centre in Singapur.

Das FA versagte den Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben. Einspruch und Klage waren erfolglos. Der BFH sah die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet an.

.... Keine nachträgliche Divergenz: Der GrS hat zwar entschieden, dass Aufwendungen für Reisen, die abgrenzbare berufliche und private Teile enthalten, grundsätzlich aufzuteilen sind, sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist. Greifen die – für sich betrachtet jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich und privaten Doppelmotivation für eine Reise) aber so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektiven Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch nach der geänderten Rspr. des GrS insgesamt nicht in Betracht.

Mit diesen Grundsätzen steht das Urteil des FG in Einklang. Das FG ist zum Ergebnis gelangt, dass die Reise der Gesellschafter überwiegend privat veranlasst war. Das betriebliche Interesse der Kl., dass ihre Gesellschafter sie repräsentieren und neue Mandanten werben, erachtet es als hiervon nicht trennbar. Eine zeitliche Aufteilung der Aufwendungen hat das FG abgelehnt, weil kein Zeitabschnitt der Reise nur diesem Zweck gedient hat. Diese Würdigung steht im Ergebnis auch mit dem Beschl. des GrS in Einklang, nach dem eine unbedeutende berufl. bzw. betriebliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung auch weiterhin keinen Betriebsausgabenabzug eröffnet.

III. Verwaltung

1. Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, BMF v. 11.3.2010, IV C 3 – S 2221/09/10004 (4. Rentenerlass)

1.1 Allgemeines

Bei der Vermögensübertragung behält sich der Übergeber typischerweise die Erträge des übertragenen Vermögen vor, die nunmehr vom Übernehmer erwirtschaftet und ganz oder teilweise an den Übergeber in Form von Versorgungsleistungen abgeführt werden müssen. Die Versorgungsleistungen unterliegen einem Sonderrecht, Sonderausgaben bei Übernehmer, §§ 10, 22 EStG beim Übergeber. Dies gilt aber nur noch, wenn begünstigtes Vermögen iSd. § 10 Abs.1 Nr.1a EStG gegen lebenslange zu erbringende Versorgungsleistungen übertragen wird. Das ist nur noch der Fall bei Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils oder eines mindestens 50% betragenen Anteils an einer GmbH bei gleichzeitiger Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit durch den Vermögensübernehmer. Rechtsfolge ist die unentgeltliche Übertragung des begünstigten Vermögens.

1.2 Gegenstand der Vermögensübergabe

1.2.1 Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft

Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft setzt voraus, dass die Personengesellschaft Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielt. Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personenhandelsgesellschaft (oHG, KG) ist damit regelmäßig begünstigt. Begünstigt kann auch die Übertragung eines Anteils an einer GbR sein, wenn diese originär gewerblich tätig ist. Darüber hinaus gelten als Personengesellschaften auch sonstige Gemeinschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, z.B. Gütergemeinschaft, Erbengemeinschaft, oder wenn der gesamte Betrieb der Personengesellschaft verpachtet ist und mangels Aufgabeerklärung als fortbestehend gilt. Begünstigt ist auch eine atypisch stille Gesellschaft oder die Übertragung von Anteilen an einer gewerblich infizierten Personengesellschaft iSd. § 15 Abs.3 Nr.1 Alt.1 EStG.

Keine Begünstigung liegt vor, wenn eine vermögensverwaltende Personengesellschaft lediglich an einer gewerblich tätigen Gesellschaft beteiligt ist, § 15 Abs.3 Nr.1 Alt.2 EStG. Nicht begünstigt sind auch die Anteile an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft iSd. 15 Abs.3 Nr.2 EStG, weil die Gesellschaft keine Tätigkeit iSd. § 15 Abs.1 S.1 Nr.1 EStG ausübt.

Die Begünstigung setzt weiter voraus, dass der Vermögensübergeber seinen Mitunternehmeranteil vollständig – inklusive Sonderbetriebsvermögen – auf einen oder mehrere Unternehmer überträgt. Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen, muss das wesentliche quotale Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden (BMF Rn. 8; a.A. Seitz, DStR 2010, 629: widerspricht den Wertungen des § 6 Abs.3), ebenso, wenn bei einer Übertragung des Mitunternehmeranteils an mehrere Personen, nur einige das Sonderbetriebsvermögen erhalten.

1.2.2 Betrieb- oder Teilbetrieb

Eine begünstigte Vermögensübertragung ist auch bei einem verpachteten Betrieb möglich, denn die Betriebsverpachtung im Ganzen stellt weiterhin eine aktive Tätigkeit dar.

Zum Teilbetrieb gelten die allgemeinen Definitionen. Der Betrieb muss aber bereits vor der Vermögensübergabe als Teilbetrieb bestanden haben, darf nicht erst im Zusammenhang mit der Vermögensübergabe entstehen (BMF Tz.13). Die Teilbetriebsfiktion gem. § 16Abs.1 S.1 Nr.1 S.2 EStG schlägt auf die Vermögensübergabe nicht durch.

1.2.3 GmbH-Anteil

Eine begünstigte Übertragung von GmbH- Anteilen setzt voraus, dass ein Anteil von mindestens 50% übertragen wird, der Vermögensübergeber zuvor als Geschäftsführer tätig war und der Vermögensübernehmer die Geschäftsführungstätigkeit nach der Übertragung übernimmt. Begünstigt ist auch die Übertragung von einer der GmbH vergleichbaren Gesellschaftsform eines anderen Mitgliedstaats der EU/EWR, nicht aber Anteile an AG (Aktien) oder anderen Kapitalgesellschaften.

Bei einer Beteiligung von weniger als 50% scheidet die Vermögensübergabe von vornherein. Mehrere Übertragungen – erst 20, später 30 % werden nicht zusammengerechnet, sodass eine begünstigte Vermögensübergabe scheidet.

Werden mindestens 50% übertragen, ist es unschädlich, wenn der Übernehmer bereits vor der Übertragung Geschäftsführer war, sofern er es weiterhin bleibt. Und der Übergeber die Geschäftsführungstätigkeit insgesamt aufgibt. Eine weiterhin ausgeübte Tätigkeit durch den Übergeber für die GmbH als Arbeitnehmer, freier Mitarbeiter oder eines Beratervertrags schadet nicht. Eine begünstigte Übertragung liegt nur solange vor, wie der Übernehmer die Geschäftstätigkeit ausübt. Gibt er diese Tätigkeit später auf, sind die wiederkehrenden Leistungen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als Sonderausgaben/sonstige Bezüge zu berücksichtigen. Die unentgeltliche Vermögensübertragung selbst bleibt unberührt.

Bei Übertragung auf mehrere Übernehmer muss jeweils für sich die 50%-Grenze erreicht werden. Bei 100%iger Beteiligung kann somit maximal auf zwei Übernehmer übertragen werden. Wird nur einer Geschäftsführer, liegt nur insoweit eine begünstigte Übertragung vor, im Übrigen liegt eine entgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen gem. § 17 EStG vor.

Wird der Anteil an einer GmbH im Betriebsvermögen eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmerschaft im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen auf den Vermögensübernehmer (mit-)übertragen, liegt eine insgesamt begünstigte Übertragung vor.

Wurde der Anteil an der Körperschaft binnen eines Jahres vor der Vermögensübertragung in den Betrieb, Teilbetrieb oder die Mitunternehmerschaft eingelegt und gehört er dort nicht zum notwendigen Betriebsvermögen, oder der Betrieb, Teilbetrieb oder die Mitunternehmerschaft ist binnen eines Jahres vor der Vermögensübertragung durch Umwandlung entstanden, ist zu vermuten, dass § 10 Abs.1 Nr.1a S.2 Buchst. c EStG umgangen werden soll (§ 42 AO?).

1.2.4 Übriges Vermögen

Übriges Vermögen kann nicht mehr im Rahmen einer Vermögensübergabe übertragen werden, z.B. ertragloses Vermögen oder vermietete Grundstücke. Auch die Übertragung nicht

begünstigtes Vermögen gegen die Verpflichtung, dieses innerhalb eines bestimmten Zeitraumes in begünstigtes Vermögen umzutauschen, geht nicht mehr.

1.3 Ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit

Das Merkmal der Versorgung bei der Übertragung von Vermögen iSd. § 10 Abs.1 Nr.1a S. 2 EStG ist nach Verwaltungsauffassung (BMF Tz.26) nur erfüllt, wenn das Vermögen ausreichend Ertrag bringt, um die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil zu sichern. Ausreichend ertragbringendes Vermögen ist gegeben (wie bisher), wenn nach überschlägiger Berechnung die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens. Erträge sind nur Einnahmen, die den Tatbestand einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs.1 EStG erfüllen. Einnahmen aus einer Tätigkeit ohne Einkünfte- oder Gewinnerzielungsabsicht sind keine Erträge.

Zu einer Prüfung der Ertragslage wird es aber regelmäßig nicht kommen. Wird nämlich ein Betrieb oder Teilbetrieb gegen wiederkehrende Leistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, besteht eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung dafür, dass die Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen, wenn der Betrieb (Teilbetrieb) fortgeführt wird (Beweiserleichterung). Entsprechendes gilt für einen Mitunternehmeranteil oder GmbH-Anteil. Ein Ausnahmefall ist bei langjährigen Verlusten oder im Verhältnis zu den wiederkehrenden Leistungen geringen Gewinn des übertragenen Vermögens gegeben. Die Beweiserleichterung ist bei verpachteten oder überwiegend verpachteten Betrieben sowie in den Fällen nicht anzuwenden, in denen im Rahmen einer einheitlichen Vermögensübertragung neben begünstigten Vermögen weiteres nicht begünstigtes Vermögen (z.B. Grundvermögen, Wertpapiervermögen) übertragen wird.

Ist die Beweiserleichterung ausgeschlossen, sind die maßgebenden Erträge anhand einer Gewinnprognose zu ermitteln. Dies geschieht auf der Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung. Wie bisher sind hierzu Korrekturen erforderlich, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen. AfA, erhöhte Absetzungen und Sonder-AfA sowie außerordentliche Aufwendungen, die nicht jährlich anfallen, sind dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Ein Unternehmerlohn darf bei den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit nicht abgezogen werden, wohl aber mindert das Geschäftsführergehalt des Vermögensübergabers und Vermögensübernehmers die Erträge nicht.

Der durchschnittliche Ertrag nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Vermögensübergabe und der beiden der Vermögensübergabe vorangegangenen Jahre muss ausreichen, die Versorgungsleistungen zu erbringen.

Reicht der durchschnittliche Ertrag nicht aus, bleibt es dem Übernehmer unbenommen, nachzuweisen, dass für die Zukunft ausreichende Erträge zu erwarten sind. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn die durchschnittlichen Erträge des Jahres der Vermögensübergabe und der beiden folgenden Jahre ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Die Veranlagungen sind sowohl beim Übergeber als auch beim Übernehmer in dem Jahr der Vermögensübergabe und den beiden Folgejahren vorläufig nach § 165 AO vorzunehmen.

1.4 Betriebsaufgabe, Übertragung, Umwandlung und Umschichtung von übertragenen Vermögen

Verpflichtet sich der Übernehmer im Übergabevertrag zur Umschichtung des übertragenen Vermögens in Vermögen iSd. § 10 Abs.1 Nr.1a S.2 EStG, liegt keine begünstigte Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen vor.

Überträgt der Übernehmer später das übergebene Vermögen an einen Dritten, endet die Vermögensübergabe. Die Zahlungen sind ab dem Zeitpunkt Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr.2 EStG, der Vermögensübergeber braucht sie nicht mehr zu versteuern.

Als Ausnahme hierzu bleibt es bei der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen, wenn der Übernehmer das übernommene Vermögen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge übergibt und er aus dem ihm zu zahlenden Versorgungsleistungen die Leistungen an den Altübergeber erbringen kann. Unschädlich ist auch, wenn nur Teile des begünstigten Vermögens übertragen werden und der zurückbehaltene Teil weiterhin als begünstigtes Vermögen anzusehen und ausreichend ertragbringend ist. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt, in dem das umgeschichtete Vermögen dem Vermögensübergeber steuerlich nicht mehr zuzurechnen ist.

Zulässig ist auch, dass der Vermögensübernehmer im Falle der Veräußerung des übergebenen Vermögens, den Erlös der Vermögensumschichtung zeitnah für den Erwerb anderen begünstigten Vermögens einsetzt (Surrogationsprinzip, BMF Tz. 41). Von einer ausreichenden Ertragskraft dieses Vermögens kann ausgegangen werden, wenn die Nettoerträge im Jahr der Umschichtung und in den beiden folgenden Jahren mindestens so hoch sind wie die zu erbringenden Versorgungsleistungen.

Frage: Gilt die obige Beweisvermutung nicht?

In der Einbringung des übernommenen begünstigten Vermögens in eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen bzw. –rechten (§§ 20, 24 UmwStG) sowie im Anteilstausch (§ 21 UmwStG) ist keine nachträgliche Umschichtung des Vermögens zu sehen, denn das Vermögen setzt sich in der Beteiligung des Vermögensübernehmer an der Gesellschaft fort. Das gilt auch, wenn das aufnehmende Betriebsvermögen nicht die Buch- oder Steuerwerte ansetzt, sondern die stillen Reserven ganz oder teilweise aufdeckt. Die gleichen Folgerungen ergeben sich für die formwechselnde Umwandlung und die Verschmelzung von Personengesellschaften.

Bei der Realteilung liegt eine unschädliche Umstrukturierung nur vor, wenn der Realteiler einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erhält.

2 Umfang der Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen sind alle im Übergabevertrag vereinbarten wiederkehrenden Leistungen in Geld oder Geldeswert. Hierzu gehören insbesondere Geldleistungen, Übernahme von Aufwendungen und Sachleistungen, nicht aber die Verpflichtung zur Erbringung persönlicher Dienstleistungen durch persönliche Arbeit, sofern nicht eine fremde Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird.

Wird begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen übertragen, ist für die Zuordnung der Versorgungsleistungen die konkrete Zuordnung im Übergabevertrag maßgeblich. Es wird nicht beanstandet, wenn die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang der Übertragung des begünstigten Vermögens zugeordnet werden. Wirft das begünstigte Vermögen im

Zeitpunkt der Vermögensübergabe im Verhältnis zu den wiederkehrenden Leistungen durchschnittlich nur geringe Erträge ab oder wurde keine konkrete Vereinbarung getroffen, sind die wiederkehrenden Leistungen anhand eines angemessenen Maßstabs aufzuteilen, z.B. Verhältnis der Erträge der einzelnen Vermögenswerte.

3 Empfänger der Versorgungsleistungen

Empfänger der Versorgungsleistungen können sein, der Übergeber des Vermögens, dessen Ehegatte und die gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigten Abkömmlinge des Übergebers, Lebenspartner der eingetragenen Lebenspartnerschaft, die Eltern des Übergebers, wenn der Übergeber das Vermögen von den Eltern gegen Versorgungsleistungen erhalten hat. Bei Geschwistern wird vermutet, dass sie nicht versorgt, sondern gleichgestellt werden. Nicht zum Generationsnachfolgeverbund gehören z.B. langjährige Haushälterin, Lebensgefährt/in, Mitarbeiter im Betrieb. Sie können nicht Empfänger von Versorgungsleistungen sein.

4 Korrespondenzprinzip bei Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen sind vollen Umfangs nach § 22 Nr. 1b EStG zu versteuern, wenn der Verpflichtete sie nach § 10 Abs.1 Nr.1a EStG abziehen kann. Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss unbeschr. estpfl. sein, Ausnahme § 1a Abs.1 Nr.1a EStG.

Fallen die Voraussetzungen der unbeschr. EstPfl. nach der Vermögensübertragung weg, liegen nichtabziehbare Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr.2 EStG vor, ebenso, wenn die unbeschr. Estpfl. erst später begründet wird.

Die wiederkehrenden Leistungen müssen auf Lebenszeit vereinbart sein.

5 Anforderungen an den Übergabevertrag

Die steuerrechtliche Anerkennung des Übergabevertrags setzt voraus, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar und eindeutig sowie rechtswirksam vereinbart und ernsthaft gewollt sind und die Leistungen wie vereinbart tatsächlich erbracht werden. Als wesentlicher Inhalt des Übergabevertrags müssen der Umfang des übertragenen Vermögens, die Höhe der Versorgungsleistungen und die Art und Weise der Zahlung vereinbart sein.

Einigen sich die Vertragsbeteiligten auf ein in Anbetracht des gestiegenen Versorgungsbedürfnisses – z.B. wegen des Umzugs des Versorgungsberechtigten in ein Pflegeheim – neues Versorgungskonzept, sind Zahlungen, die ab diesem Zeitpunkt nicht mehr aus dem Ertrag des übergebenen Vermögens erbracht werden können, freiwillige Leistungen iSd. § 12 Nr.2 EStG.

Werden die Versorgungsleistungen im Falle einer erheblichen Ertragsminderung infolge einer Betriebsverpachtung nicht angepasst, obwohl die Änderbarkeit aufgrund wesentlich veränderter Bedingungen vertraglich nicht ausgeschlossen war, sind die die dauerhaften Erträge übersteigenden Zahlungen freiwillige Leistungen nach § 12 Nr.2 EStG.

2. Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter, BMF v. 30.9.2010, IV C 6-S 2180/09/10001

Das BMF-Schreiben regelt eine Reihe von Einzelfragen:

- Bei Wirtschaftsgütern mit Einstandskosten bis 150 € im maßgeblichen Wirtschaftsjahr, kann das Wahlrecht zum sofortigen Betriebsausgabenabzug für jedes Wirtschaftsgut individuell in Anspruch genommen werden. Es bestehen keine Aufzeichnungspflichten; eine Aufnahme der Wirtschaftsgüter in das Inventar ist aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich.
- Einstandskosten von mehr als 150 € und nicht mehr als 410 € können im maßgeblichen Wirtschaftsjahr ebenfalls sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Allerdings sind die Aufzeichnungspflichten des § 6 Abs.2 EStG zu erfüllen. Alternativ kann für die Einstandskosten ein Sammelposten nach § 6 Abs.2a EStG gebildet werden. Dieses Wahlrecht kann nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres in Anspruch genommen werden.
- Betragen die Einstandskosten mehr als 410 € und nicht mehr als 1.000 €, können sie ebenfalls dem Sammelposten des jeweiligen Wirtschaftsjahres zugeführt werden. Dieses Wahlrecht kann im Wirtschaftsjahr nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter mit Einstandskosten von mehr als 150 € und nicht mehr als 1.000 € ausgeübt werden.
- Der Sammelposten ist kein Wirtschaftsgut, sondern eine reine Rechengröße.
- Je Wirtschaftsjahr ist nur ein Sammelposten für jede Gewinnermittlung zu bilden. Bei einer Personengesellschaft ist je Bilanz (Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz) ein Sammelposten zu bilden.
- Abgesehen von der buchmäßigen Erfassung der Wirtschaftsgüter in den in den Sammelposten bestehen keine Aufzeichnungspflichten und keine Pflichten zur Aufnahme der Wirtschaftsgüter in das Inventar.
- Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöhen den Sammelposten des Wirtschaftsjahrs, in dem sie entstehen. Soll in diesem Jahr kein Sammelposten gebildet werden, beschränkt sich der Sammelposten auf diese nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Jahr der Investition anfallen, sind in diesem Jahr zu berücksichtigen. Wird dadurch die Grenze von 1.000 € überschritten, ist das Wirtschaftsgut nicht im Sammelposten zu erfassen, sondern einzeln zu bewerten und abzuschreiben.
- Scheidet ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage aus dem Betriebsvermögen aus, können die Einstandskosten nicht dem Sammelposten zugeführt werden.
- Die Regelungen zum Sammelposten gelten auch für Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens.
- Der Sammelposten ist jahrgangsbezogen mit jeweils 1/5 gewinnmindernd zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs aufzulösen. Das gilt auch für Rumpfwirtschaftsjahre. Bei Rumpfwirtschaftsjahren, die wegen

Betriebsaufgabe oder –veräußerung gebildet werden, ist 1/5 des Sammelpostens zulasten des laufenden Gewinns dieses Rumpfwirtschaftsjahrs zu erfassen. Ein evtl. verbleibender Restbetrag des Sammelpostens mindert den Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs.2 EStG.

- Bei einer Realteilung über Betriebsvermögen sind die Sammelposten entsprechend der Beteiligung am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bei den einzelnen Mitunternehmern fortzuführen.
- Bei einer Übertragung oder Einbringung eines gesamten Betriebes zu Buchwerten gehen die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter zusammen mit dem Betrieb auf den neuen Rechtsträger über, der den Sammelposten fortführt. Erfolgt die Einbringung zu einem über den Buchwert liegenden Wert, liegt für den übernehmenden Rechtsträger ein Anschaffungsvorgang vor, der unter den Voraussetzungen des § 6 Abs.2a EStG zur Bildung eines neuen Sammelpostens führen kann (m.E. lebt in diesen Fällen auch das Wahlrecht zur Bildung des Sammelpostens neu auf).
- Eine Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebes hat ungeachtet des tatsächlichen Verbleibs der Wirtschaftsgüter keine Auswirkung auf den Ausweis des Sammelpostens beim bisherigen Rechtsträger. Gleiches gilt bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs.5 EStG. Der übernehmende Rechtsträger kann mangels eines Buchwerts keinen Sammelposten bilden, wenn die Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten erfolgt.
- Bei der unentgeltlichen Übertragung des gesamten oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils bleibt der im Gesamthandsvermögen gebildete Sammelposten unverändert bestehen. Ein im Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers enthaltener Sammelposten geht auf den Rechtsnachfolger über, wenn ein gesamter Mitunternehmeranteil übertragen wird.
- Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils hat keine Auswirkung auf den Sammelposten der Gesamthandsbilanz. Für den Sammelposten einer Sonderbilanz gelten die Regelungen zur Auflösung bei Betriebsveräußerung. In der Ergänzungsbilanz des Erwerbers ist aus Vereinfachungsgründen immer nur ein Posten für im Sammelposten enthaltene Mehr- oder Minderwerte zu bilden, unabhängig davon, ob der Mehr- oder Minderwert auf Wirtschaftsgüter entfällt, die in verschiedenen Sammelposten erfasst wurden.

3. Nachträgliche Anschaffungskosten für GmbH-Beteiligung, BMF v. 21.10.2010, IV C 6- S 2244/08/10001

Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen –MoMiG – sind umfassende Änderungen zu den Regelungen des Eigenkapitalersatzes erfolgt. Diese Änderungen haben auch Auswirkungen auf den steuerlichen Bereich. Konkret betroffen ist vor allem die Frage, wann und mit welchem Wert ein Darlehensverlust zu nachträglichen

Anschaffungskosten iSd. § 17 Abs.2 EStG führt. Die Finanzverwaltung hat mit obigen BMF-Schreiben seine Auffassung dargetan.

1. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht beruhte auf den sog. Novellenregeln der §§ 32a, 32b GmbHG sowie den Rechtsprechungsregeln des BGH zu einer analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG. Diese Grundlagen wurden mit dem MoMiG dereguliert. Zum einen finden sich die Regeln zu kapitalersetzenden Darlehen nun im Insolvenzrecht sowie im Anfechtungsrecht (AnfG), zum anderen wurden auch diese grundlegend geändert. Für alle Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen besteht nun eine gesetzliche Nachrangigkeit im Insolvenzfall, und zwar unabhängig davon, ob ein Darlehen vor oder erst in der Krise gewährt wurde – sog. insolvenzrechtliches Institut der Nachrangigkeit (§§ 39 Abs.1 Nr.5, § 44a, 135, 143 Abs.3 InsO). Wurde ein Darlehen im Jahr vor dem Insolvenzantrag getilgt oder wurde es 10 Jahre vor dem Eröffnungsantrag besichert, ist damit eine Insolvenzanfechtung möglich (§ 135 Abs.1 Nr.2 InsO). Außerhalb eines Insolvenzverfahrens ergibt sich die Möglichkeit der Anfechtung für die o.g. Fälle (§ 6 AnfG).
2. Seit dem 1.11.2008 ist allein die Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter ausreichend für die insolvenzrechtliche Bindung des Darlehens, unabhängig von der Ausgestaltung bzw. dem Zeitpunkt der Hingabe. Dennoch wird für das Steuerrecht weiterhin eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gefordert.
3. Ein Darlehen ist weiterhin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung die Rückzahlung angesichts der finanziellen Situation der GmbH so weit gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann unter den Bedingungen keinen Kredit mehr gewährt hätte. Die bisherige steuerliche Anknüpfung an die sog. Krise wird also beibehalten. Das gilt auch für die Frage, ob die GmbH von einem Dritten noch einen neuen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Es werden vier Fallgruppen unterschieden:
 - a) Ein erst in der Krise gewährtes Darlehen führt i.H. seines Nennwertes zu nachträglichen Anschaffungskosten.
 - b) Wurde ein Darlehen trotz Kriseneintritt nicht zurückgefordert, ist für die Höhe der Anschaffungskosten der gemeine Wert in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem es der Gesellschafter mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht. Der gemeine Wert wird damit in der Praxis unter dem Nennwert liegen und häufig gegen 0€ tendieren. Neu ist die zusätzliche Voraussetzung, dass ein stehen gelassenes Darlehen nur noch vorliegt, wenn die Krise zeitlich vor dem Beginn des Anfechtungszeitraums nach § 6 AnfG begonnen hat. Anderenfalls liegt ein krisenbestimmtes Darlehen vor (untern d).
 - c) Bei einem Finanzplandarlehen handelt es sich um ein Darlehen, das von vornherein so in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen wird, dass die erforderliche Kapitalausstattung zur Geschäftsaufnahme krisenunabhängig durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Solche Darlehen sind den Einlagen gleichgestellt. Es gelten die bisherigen steuerlichen Regelungen weiter, das Darlehen ist gesellschaftsrechtlich veranlasst. Ein Darlehensverlust führt i.H. des Nennwertes zu Anschaffungskosten

der Beteiligung.

- d) Hat der Gesellschafter schon vor dem Eintritt der Krise bindend erklärt, dass er das Darlehen auch in einer Krise stehen lassen werde (Krisenbestimmtes Darlehen), muss neuerdings nach der Art der Krisenbindung des Darlehens –vertraglich oder gesetzlich- differenziert werden. Beruht die Krisenbestimmung des Darlehens auf einer vertraglichen Grundlage, liegen nachträgliche AK i.H. des Nennwerts des Darlehens vor. Beruht die Krisenbindung des Darlehens auf den gesetzlichen Neuregelungen des MoMiG (§§ 39, 135 InsO; § 6 AnfG), ist der Gesellschafter wirtschaftlich regelmäßig so zu stellen, als habe er eine Krisenbindung vereinbart. Damit bemessen sich die nachträglichen Anschaffungskosten bei einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auf Basis der insolvenzrechtlichen Nachrangigkeit nach dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Beginns des Anfechtungszeitraums.
4. Für Darlehen zur Sanierung des Unternehmens besteht kein Nachranggebot (§ 39 Abs.1 Nr.5, Abs.4 InsO). Dennoch führen nachträgliche Darlehensverluste zu nachträglichen Anschaffungskosten.
5. Der Gesetzgeber hat mit dem Kleinanlegerprivileg (§ 39 Abs.1 Nr.5, Abs.5 InsO) klargestellt, dass nicht geschäftsführende GmbH-Gesellschafter mit einer nur geringen Beteiligung am Stammkapital nicht unternehmerisch beteiligt sind; sie stehen deshalb nicht in der Finanzierungsverantwortung. Das bisherige Zwerganteilsprivileg (§ 32a Abs.3 S.2 GmbHG) gilt somit weiter; neu ist lediglich die rechtsformneutral festgelegt Schwelle einer 10%igen Beteiligung. Als Kehrseite des Privilegs können Darlehensverluste steuerlich nicht als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden.
6. Anwendungsregelung: Die Regeln des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden, für welche die Vorschriften des MoMiG gelten. Dies ist der Fall, wenn das Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder wenn nach § 6 AnfG anfechtbare Rechtshandlungen nach dem 31.10.2008 vorgenommen worden sind. Ansonsten ist das bisherige BMF-Schreiben v. 8.6.1999 (IV C 2-S 2244-12/99) weiterhin anzuwenden.

4. Anwendungserlass ersetzt UStR

Die Bundesregierung hat die Aufhebung der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2008 mit Wirkung v.1.11.2010 beschlossen. An die Stelle der UStR tritt ein vom BMF nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder herausgegebener Anwendungserlass (BMF v. 1.10.2010, IV D 3 – 7015/10/10002). Die Einführung eines Anwendungserlasses – wie es ihn bereits bei der AO gibt – wurde von Bund und Länder für erforderlich gehalten, um die für die USt in der Praxis wichtige (Tages-)Aktualität zu gewährleisten. Der UStAE übernimmt die aktuelle Rechtsprechung von EuGH, BVerfG und BFH. Er ist ab 1.11.2010 anzuwenden. Bei Bedarf wird er durch BMF-Schreiben ergänzt bzw. geändert.

5. Nachträgliche Aufstockung des Investitionsabzugsbetrags

Strittig ist bei der Anwendung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, ob der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag in einem Folgejahr nachträglich aufgestockt werden kann.

Beispiel: Bauunternehmer A hat zum 31.12.2009 für die geplante Anschaffung eines Lkw außerbilanziell einen Investitionsabzugsbetrag gebildet. Dieser wurde bei prognostizierten Anschaffungskosten von 100.000 € nur in Höhe von 40% von 50.000 € = 20.000 € angesetzt. In seiner Bilanz zum 31.12.2010 stockt A den Betrag auf 40% von 100.000 € = 40.000 € auf und mindert auf diese Weise seinen Gewinn um 20.000 €.

Die Verwaltung vertritt die Auffassung, dass ein Investitionsabzugsbetrag nur in einem Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden kann.

Wird im Abzugsjahr nicht der höchstmögliche Abzugsbetrag von 40% in Anspruch genommen, soll eine Aufstockung im Folgejahr nicht in Betracht kommen (BMF v. 8.5.2009, IV C 6- S 2139 – 6/07/10002, Rz. 6).

Demgegenüber hat das FG Niedersachsen entschieden (Urteil v. 20.7.2010, 16 K 116/10, Az. Beim BFH: X R 25/10), dass ein Investitionsabzugsbetrag im nachfolgenden VZ aufgestockt werden kann.