

# Mitgliederversammlung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht

Bochum, 18./19. Februar 2011

**Referenten:**

*Dr. Dirk Pohl*

*Prof. Dr. Arndt Raupach*

*Dr. Matthias Loose, Finanzgericht Düsseldorf*

**Teilnehmer der Diskussion:**

*Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf*

[www.mwe.com/germany/](http://www.mwe.com/germany/)

Boston Brüssel Chicago Düsseldorf Houston London Los Angeles Miami Mailand München New York Orange County Rom San Diego Silicon Valley  
Washington, D.C. Strategische Allianz mit MWE China Law Offices (Shanghai)

Die folgenden Gesellschaften werden zusammen als "McDermott Will & Emery," "McDermott" oder "die Sozietät" bezeichnet: McDermott Will & Emery LLP, eine limited liability partnership mit verschiedenen Standorten in den USA, McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, eine limited liability partnership mit zwei Standorten in Deutschland, MWE Steuerberatungsgesellschaft mbH, McDermott Will & Emery UK LLP, eine in England und Wales eingetragene Limited Liability Partnership mit Niederlassung im Vereinigten Königreich, McDermott Will & Emery/Stanbrook LLP, eine limited liability company mit einem Standort in Belgien und McDermott Will & Emery Studio Legale Associato, eine professional association mit zwei Standorten in Italien. Diese Gesellschaften sind vertraglich verbunden. McDermott Will & Emery arbeitet in einer strategischen Allianz mit MWE China Law Offices, eine in der Volksrepublik China zugelassene Kanzlei mit Sitz in Shanghai.

- A. Jahressteuergesetz 2010
- B. Haushaltsbegleitgesetz 2011
- C. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (Regierungsentwurf)
- D. Steuervereinfachungsgesetz 2011 (Regierungsentwurf)
- E. Kleine Unternehmensteuerreform im Herbst 2011?
- F. Aktuelle Rechtsprechung des BVerfG
- G. Neue BMF-Schreiben
- H. Gemeindefinanzreform

### I. Allgemeines

- verkündet am 13.12.2010
- sog. „Omnibusgesetz“
- 32 Artikel, ca. 180 Änderungen
- Nichtanwendungsgesetze zur BFH-Rspr.
- Umsetzung der jüngsten BVerfG-Vorgaben

Nicht (mehr) enthalten:

- Verschärfungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige (s. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz);
- Wegfall der pauschalen Nutzungsbesteuerung und des Abzugs von Werbungskosten und Betriebsausgaben beim Firmenwagen,
- Ausschluss geschlossener Fonds von der Begünstigung nach § 6b EStG,
- die Anhebung der Grenze für das Verwaltungsvermögen in § 13a ErbStG bei Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften und
- ein Verweis auf § 302 AktG für die erforderliche Verlustübernahmeregelung bei Organschaft - hierzu gab es leider nur einen unzureichenden Erlass des BMF (Schreiben v. 19.10.2010, IV C 2 - S 2770/08/10004).

## II. Änderungen des EStG

### 1. Steuerbefreiungen für Ehrenämter, § 3 Nr. 26b EStG / § 3 Nr. 26 S. 2 EStG

- Einführung einer speziellen **Steuerbefreiungsvorschrift** im neuen § 3 Nr. 26b EStG für Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB für
  - ehrenamtliche **Vormünder** i.S. der §§ 1793 ff. BGB,
  - ehrenamtliche rechtliche **Betreuer** i. S. der §§ 1896 ff. BGB und
  - ehrenamtliche **Pfleger** i.S. der §§ 1909 ff. BGB
- Zusammen mit den steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter gem. § 3 Nr. 26 EStG einheitlich bis zu 2.100 EUR im Jahr steuerfrei.
- Entfallen des Ehrenamtspauschbetrages von 500 EUR (§ 3 Nr. 26a Satz 2 EStG), wenn Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 , 26 oder 26b in Anspruch genommen
- Inkrafttreten ab VZ 2011 (§ 52 Abs. 4b Satz 2 EStG).

## 2. Einschränkung beim Halb-/Teilabzugsverbot bei Liquidationsverlusten, § 3c II 2 EStG

- § 3c II 2 EStG -neu-: Für die Anwendung des Halb-/Teilabzugsverbots in § 3c Abs. 2 S. 1 EStG genügt „*die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 oder von Vergütungen i.S.d. § 3 Nr. 40a*“.
- Nichtanwendungsgesetz zu BFH v. 14.7.2009 (IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399) u. v. 25.6.2009 (IX R 42/08, BStBl 2010 II S. 220), wonach das Halb-/Teilabzugsverbot dann keine Anwendung finden soll, sofern Beteiligungseinkünfte ganz fehlen (auch Veräußerung zum Erinnerungswert von € 1 ist bereits schädlich).
- Nichtanwendungserlass zu diesen Urteilen vom 15.2.2010 (BStBl I 2010, 181) aufgehoben, nach dem der BFH in seinem Beschluss v. 18.3.2010 (IX B 227/09, BStBl II 2010, S. 627) seine Rspr. bestätigte, s. BMF-Schreiben v. 28.6.2010 (BStBl 2010 I S. 599).
- Neuregelung ab VZ 2011.

### 3. Absicherung der Entstrickungsregelung des SEStEG (1)

- BFH-Urt. v. 17.7.2008: Aufgabe der „finale Entnahmetheorie“ (Az. I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, Nichtanwendungserlass mit BMF-Schreiben vom 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671)
- Im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in eine ausländische Betriebsstätte erfolgte eine fiktive Entnahme, wenn die ausländischen Betriebstättengewinne auf Grund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt waren (DBA mit Freistellungsmethode nach Art. 23A OECD-MA).
- Bereits durch SEStEG Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach der Ausschluss oder die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts zu einer Entnahme führt.

### 3. Absicherung der Entstrickungsregelung des SEStEG (2)

- JStG 2010: §§ 4 I 4, 6 I und IV EStG und 12 I KStG (mit entspr. angepassten Verweisungen in and. betr. Vorschr.) geändert. Ausschluss oder die Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes gegeben, wenn das WG einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Nicht nur bei Freistellung der Betriebsstättengewinne nach DBA, sondern auch Überführung in eine Betriebsstätte in einen Nicht-DBA-Staat ist schädlich.
- Die Regelung gilt rückwirkend für alle offenen, dem SEStEG unterliegenden Entstrickungsfälle, § 52 Abs. 8b EStG („Klarstellung“).
- Entstrickungsvorschrift in § 16 Abs. 3a EStG (Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe) mit einer § 4g EStG entsprechenden Stundungsregelung im neuen § 36 Abs. 5 EStG eingeführt, ebenfalls mit Rückwirkung in allen offenen Fällen, § 52 Abs. 34 EStG.

### 4. Vermeidung der Inanspruchnahme doppelter AfA (1)

- Ausgangspunkt: BFH-Rspr. (18.8.2009, X R 40/06; 28.10.2009, VIII R 46/07 u. 17.3.2010, X R 34/09).
- Beispiel: Urteilsfall v. 18.8.2009 – Die Klägerin vermietete ein Grundstück an ihren Ehemann, der es im Rahmen seines Einzelunternehmens nutzte. Sie erzielte Einkünfte aus VuV. Die historischen Herstellungskosten des Gebäudes betrugen DM 416.583. Es wurde eine AfA in Höhe von DM 232.400 über die Jahre als Werbungskosten geltend gemacht. Restwert mithin DM 184.243. Der Ehemann verstarb. Die Ehefrau wurde Alleinerbin; das Grundstück zum unstreitigen Teilwert von DM 820.000 Betriebsvermögen der Ehefrau.

### 4. Vermeidung der Inanspruchnahme doppelter AfA (2)

- Verwaltungsauffassung (R 7.3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR): Weitere AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage in das BV sind die fortgeführten historischen Herstellungskosten abzüglich in Anspruch genommener AfA → 2% von DM 184.243.
- BFH: Kürzung des Einlagewert um die bisher bei den Überschusseinkünften in Anspruch genommenen Abschreibungen → AfA beträgt 2% von DM 820.000 ./. DM 232.400 = 2% von DM 587.600). M.a.W., die im Privatvermögen gebildeten stillen Reserven können nach Einlage im BV abgeschrieben werden, soweit sie nicht auf der als Werbungskosten geltend gemachten Abschreibung beruhen.

### 4. Vermeidung der Inanspruchnahme doppelter AfA (3)

- Änderung von § 7 I 5 EStG im JStG 2010: Grds. Übernahme der Rspr. - Minderung des Einlagewerts durch die bis zum Zeitpunkt der Einlage durch Nutzung des Wirtschaftsguts im Bereich der Überschusseinkünfte vorgenommenen Abschreibungen.
- Einlagewert > historische AK oder HK => neue AfA-BMG = Einlagewert ./.  
bisherige AfA
- Fortgeführte AK oder HK > Einlagewert < historische AK oder HK => neue AfA-BMG = fortgeführte AK oder HK
- Einlagewert < fortgeführte AK oder HK => neue AfA-BMG = Einlagewert
- Im letzten Fall werden Steuerpflichtige durch Neuregelung und zuvor durch Anwendung der BFH-Rspr. schlechter gestellt. Die Finanzverwaltung gewährt aber Vertrauensschutz für Einlagen vor dem 1.1.2011, BMF-Schreiben v. 27.10.2010 (DStR 2010, 2304). Die Besserstellung der Steuerpflichtigen auf Grund der BFH-Rspr. im Vergleich zu den EStR gilt aber bereits für die Vorjahre auf Grund der bisherigen Gesetzesfassung.

### 5. Versorgungsausgleich, § 10 I Nr. 1b EStG

- Sonderausgabenabzug im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs
- bisher: nur Ausgleichsrente (laufenden Ausgleichszahlungen) erfasst
- neu: auch Sonderausgabenabzug bei Ausgleichszahlungen in Form von Kapitalzahlung (betriebliche Anrecht, Altersvorsorge und Basisrentenverträge mit Teil-Kapitalisierung)
- Korrespondierende Besteuerung beim unbeschränkt ESt-pflichtigen Ausgleichsberechtigten nach § 22 Nr. 1c EStG, auch wenn sich der Sonderausgabenabzug nicht ausgewirkt hat.
- Sonderausgabenabzug auch dann, wenn Ausgleichsberechtigter Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in EU/EWR, § 1a I Nr. 1b EStG
- Inkrafttreten ab VZ 2010 (§ 52 I EStG).

### 6. Sonderausgabenabzug, § 10 I Nr. 3 S. 4 EStG:

- Durchbrechung des Abflussprinzips des § 11 II EStG für Beiträge zur Erlangung einer Basis-Krankenversicherung od. gesetzl. Pflegeversicherung bei Vorauszahlung für folgenden VZ, wenn in der Summe mehr als das 2,5fache als im laufenden VZ geleistet.
- Keine Begrenzung für abgelaufene VZ
- Keine Begrenzung für Zahlungen zur unbefristeten Beitragsminderung nach dem 62. Lebensjahr, sofern kein Rückzahlungsanspruch
- Inkrafttreten ab VZ 2011 (§ 52 XXIV 2 EStG).

### 7. Steuerpflicht von Erstattungszinsen, § 20 I Nr. 7 S. 2 EStG

- Erstattungszinsen nach § 233a AO als Einkünfte aus KAP weiterhin steuerpflichtig (Ergänzung von § 20 I Nr. 7 S. 2 EStG)
- Nachzahlungszinsen sind nicht abzugsfähig
- Hintergrund: BFH Urt. v. 15.6.2010, VIII R 33/07 (DStR 2010, 1829): Erstattungszinsen nur steuerpflichtig, wenn die auslösende Steuer als WK oder BA abzugsfähig (USt, nicht ESt nach § 12 Nr. 3 EStG)
- Inkrafttreten: Anwendung in allen noch offenen Fällen (§ 52a VIII 2 EStG)

### 8. Veräußerungsgeschäfte mit Gebrauchsgütern, § 23 I 1 Nr. 2 EStG

- BFH Urt. v. 22.4.2008, IX R 29/06, BStBl II 2009, 296): Steuerbarkeit der Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs innerhalb eines Jahres nach Anschaffung, da § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen umfasst. (bisher gegenteilige Verwaltungsauffassung)
  - Verluste aus der Veräußerung z.B. eines PKW steuerlich zu berücksichtigen
- Nunmehr ist die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs ausgenommen, § 23 I 1 Nr. 2 S. 2 EStG
- Inkrafttreten: Gebrauchsgüter, die ab dem Tag der Verkündung des JStG 2010 erworben werden (§ 52a Abs. 11 Satz 3 EStG).

### 9. Steuerermäßigung gem. § 35a III EStG

- Steuerermäßigung gem. § 35a III EStG für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (20 % der Aufwendungen, max. 1.200 €)
- Bisher bereits Ausschluss, wenn Förderung durch die KfW Förderbank durch zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach dem CO2-Gebäudesanierungsprogramm
- Einführung eines generellen Ausschlusses für öffentlich geförderte Maßnahmen (z.B. für die Programme „Altersgerecht umbauen“, zur Förderung energetischer Renovierung, Erhaltung und Modernisierung sowie vergleichbare Förderprogramme der Länder)
- Inkrafttreten: Leistungen, die nach dem 31.12.2010 erbracht werden (§ 52 Lb 6 u. 7).

### 10. Transferentschädigungen für Berufssportler

- Ausgangspunkt: BFH Urt. v. 27.5.2009 (I R 86/07; BStBl. II 2010, 120) – Transferentschädigung für den Wechsel eines Berufssportlers nicht steuerbar, da § 21 I 1 Nr. 3 EStG aufgrund der verbandsrechtlichen Ausgestaltung des internat. Transfersystems ausscheidet
- Nichtanwendungserlass BMF v. 7.1.2010 (BStBl I 2010, 44) aufgehoben durch BMF v. 15.7.2010 (BStBl I 2010, 617)
- „Nichtanwendungsgesetz“: beschränkte Steuerpflicht für Transferentschädigungen für den Wechsel eines Berufssportlers für den ausländischen Zahlungsempfänger, § 49 I Nr. 2 lit. g EStG
- Freigrenze i.H.v. 10.000 € für den Amateurbereich
- Inkrafttreten ab VZ 2010 (§ 52 I EStG).

## II. Änderungen des KStG

### 1. Verlustnutzung bei schädlichem Beteiligungserwerb (1)

- Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912): Einführung von § 8c KStG –  
Missbrauchsverhinderungsvorschrift für „Mantelkäufe“: Untergang von Verlustvorträgen bei einem schädlichen Gesellschafterwechsel
  - Vollständiger Verlust bei Übergang von mehr als 50% an einen Erwerber innerhalb von 5 Jahren
  - Anteiliger Verlust bei einem Erwerb zwischen 25% und 50%
- Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009 (BGBl. I S. 1959): Einführung einer Sanierungsklausel (§ 8c Ia EStG) –  
Verlustnutzung trotz Eigentümerwechsel zum Zwecke der Sanierung (rückwirkend ab 1.1.2008 und zunächst nur bis zum 31.12.2009)

## 1. Verlustnutzung bei schädlichem Beteiligungserwerb (2)

- EU-Kommission:
  - ab Juli 2009 Untersuchung
  - 24.2.2010 (BStBl. I 2010, 482) förmliches Prüfverfahren gegen Deutschland
  - 26.1.2011 (IP/11/65): **Negativentscheidung** – Sanierungsklausel ist (unangemeldete) staatliche Beihilfe, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist (Art. 107 ff. AEUV, ex-Art. 87 ff. EGV).
- BMF v. 30.4.2010 (BStBl. I 2010, 488): Aussetzung des § 8c Ia KStG; auch bei verbindlicher Auskunft
- EU-Kommission: Aufforderung an die Bundesregierung zur Rückforderung (und Mitteilung der Empfänger)

## 1. Verlustnutzung bei schädlichem Beteiligungserwerb (3)

- Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl I 2009, S. 3950):
  - unbefristete Verlängerung der Sanierungsklausel des § 8c Ia KStG
  - Ergänzung von § 8c I KStG um die Möglichkeit, bei schädlichem Beteiligungserwerb nach dem 31.12.2009 Verluste zu nutzen, soweit steuerpflichtige stille Reserven bestehen. Hierbei wurde auf die stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens abgestellt.
- JStG 2010: § 8c I 6 KStG stellt jetzt auf das im Inland steuerpflichtige Betriebsvermögen ab, um auch das ausländische BV zu berücksichtigen, für das Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht (kein DBA mit Freistellung der Betriebsstätteinkünfte).

### 1. Verlustnutzung bei schädlichem Beteiligungserwerb (4)

- Ermittlung der stillen Reserven nach § 8c I 7 KStG im Grundsatz als Unterschiedsbetrag zwischen dem (anteiligen) ausgewiesenen EK und dem gemeinen Wert der (entsprechenden) Anteile. Bei einem negativen EK kann diese Vorgehensweise zu einem rechnerischen Ergebnis führen, dem keine tatsächlichen stillen Reserven in den WG der Körperschaft entsprechen.
- Einführung einer sog. „**Stille-Reserven-Klausel**“ gem. § 8c I 8 KStG: Berechnung der stillen Reserven durch Gegenüberstellung des (anteiligen) ausgewiesenen EK und dem (anteiligen) gemeinen Wert des BV.
- Neuregelungen gelten ab VZ 2010 (§ 34 Absatz 1 KStG).
- Zu den geplanten Änderungen für 2011 s. Teil E.

### 2. **Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren**

s. F. 6. Aktuelle Rspr. des BVerfG

## III. Änderungen des UStG

### 1. Umkehr der Steuerschuldnerschaft

- Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf
  - Lieferung von Wärme und Kälte, § 13b II Nr. 5 UStG
  - Lieferung von Industrieschrott, Altmetall und sonstigen Abfallstoffen, § 13b II Nr. 7 UStG,
  - Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen, § 13b II Nr. 8 UStG
- Entstehung der USt im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Lieferung folgenden Kalendermonats
- Inkrafttreten ab 1.1.2011

## 2. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

- Beendigung des Seeling-Modells (EuGH Urt. v. 8.5.2003, C-269/00):
  - Vollständiger Vorsteuerabzug auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensbereich und
  - Versteuerung einer unentgeltlichen Wertgabe für nichtunternehmerischen Anteil (§ 3 IXa UStG).
- Ausgleich über 10 Jahre (Liquiditätsvorteil)
- Schaffung eines neuen Vorsteuerauschlussstatbestand, soweit die Leistung nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt, § 15 Ib UStG
- Inkrafttreten: Gebäude, die nach dem 31.12.2010 angeschafft oder deren Herstellung vorher begonnen hat.

## IV. Änderungen in weiteren Gesetzen

### 1. ErbStG

#### a) Behandlung von jungem Vermögen im mehrstufigen Konzern im Rahmen der Verschonungsregelungen

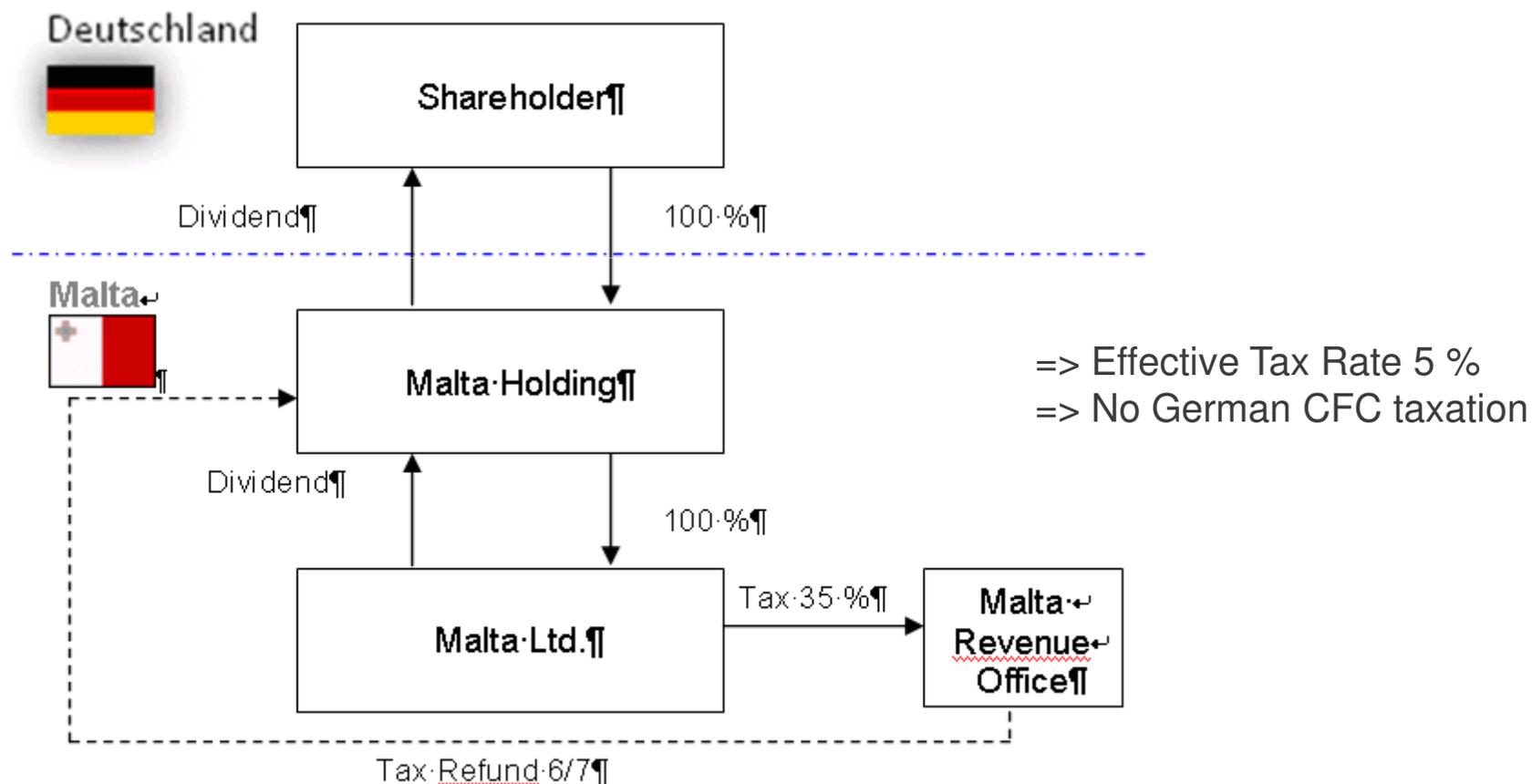
- Verschonung von Betriebsvermögen, wenn Anteil des Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % (Regelverschonung) bzw. 10 % (Optionsverschonung) beträgt.
- § 13b II 7 ErbStG: Zurechnung des jungen Verwaltungsvermögens einer Tochterkapitalgesellschaft (weniger als 2 Jahre im Betrieb) zum Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft, trotz bestandener Verwaltungsvermögenstest der Tochterkapitalgesellschaft

**b) Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften, hinsichtlich:**

- Steuerklasse, § 15 I ErbStG
- Tarif
- persönlicher Freibetrag, § 16 I Nr. 1 und Nr. 6 ErbStG
- besonderer Versorgungsfreibetrag, § 17 I 1 ErbStG

= Umsetzung der verfassungsgerichtlichen Vorgaben (BVerfG Beschl. v. 21.7.2010, BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, DStR 2010, 1721)

## 2. AO: Ende des Malta-Modells (1)



### 2. Ende des Malta-Modells (2)

- Malta: Einkommensteuerhöchstsatze für Gesellschaften von 35 % (Art. 56 Abs. 6a des Income Tax Act-Malta)
- Dividendenausschüttung der Gesellschaft: Erstattung von 6/7 der Einkommensteuer der Gesellschaft nach Art. 48 Abs. 4A Buchst. a Income Tax Act-Malta an den Gesellschafter vor.

→ effektive Steuerlast von 5 %

## 2. Ende des Malta-Modells (3)

Gewinn der Captive	1.000
./. Einkommensteuer Malta	./. 350
	<hr/> 650
Dividendenausschüttung (keine KapErSt)	650
Erstattung 6/7 an Malta Holding	300
	<hr/> 950
Dividende an ausländische Gesellschaft	

## 2. Ende des Malta-Modells (4)

- Malta Ltd.: keine nachgeschaltete Untergesellschaft i.S.v. § 14 AStG für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung, da zwar passive Einkünfte i.S.v. § 8 I AStG, aber keine niedrige Besteuerung i.S.v. § 8 III AStG.
- Malta Holding: Hinzurechnungsbesteuerung (-), da nur aktive Einkünfte i.S.v. § 8 I Nr. 8 AStG („Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften“)
- Von der Malta Holding ausgeschüttete Dividende fällt bei der dt. Muttergesellschaft unter § 8b I 1 KStG.

## 2. Ende des Malta-Modells (5)

- JStG 2010: Bestimmung, ob eine niedrig besteuerte Gesellschaft vorliegt: § 8 III 2 AStG -neu-

*"In die Belastungsberechnung sind Ansprüche einzubeziehen, die der Staat oder das Gebiet der ausländischen Gesellschaft im Fall einer Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft dem unbeschränkt Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige direkt oder indirekt beteiligt ist, gewährt."*

- Anwendbarkeit: erstes Wirtschaftsjahr der ausländischen Zwischengesellschaft nach dem 31.12.2010 (§ 21 XIX 1 AStG).

### Loose: Steuerpflicht der Nachzahlungszinsen

Loose: § 55 Abs. 4 InsO

### I. Ausgangspunkt:

1. BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09:
2. Vorschläge des Bundesrates zum JStG 2010 nicht umgesetzt

### 1. BGH Beschluss v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133

- Persönlicher Strafaufhebungsgrund des § 371 Abs. 1 AO ist nicht bloß durch Erschließung verborgener Steuerquellen, sondern erst durch Rückkehr des Täters zur Steuerehrlichkeit gerechtfertigt.
  - Voraussetzung ist eine **Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit**. Diese erfordert vollständige und richtige Angaben des Steuerhinterziehers. Eine *Teilselbstanzeige* erfüllt diese Anforderung aber gerade nicht; vielmehr muss „**reiner Tisch**“ gemacht werden.
- = Abkehr von der bisherigen ständigen Rspr., wonach eine sog. Teilselbstanzeige ausreichte.

### 2. Vorschläge des Bundesrates zum JStG 2010

(als Reaktion auf o.g. BGH-Beschluss)

- Ausdehnung der Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 AO):
  - u.a. zeitl.: nicht erst ab Erscheinen des Prüfers, sondern bereits ab Absendung einer Prüfungsanordnung
- Wegfall der Straffreiheit bei „Stückelung“ der Selbstanzeige im Wege der Teilselbstanzeige
- Zuschlag i.H.v. 5 % auf den Hinterziehungsbetrag i.S.d. § 370 Abs. 4 AO

→ keine Umsetzung im JStG 2010

Kabinettsbeschluss vom 8.12.2010

### **Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz)**

vom 14.12.2010 (BT-Drucks. 17/4182)

- Geldwäsche (§ 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 lit. b StGB)
- **Steuerhinterziehung**

### II. Zielsetzung

- Erhalt der strafbefreienden Selbstanzeige als Ermittlungsmethode und Einnahmequelle
- Verhinderung des Missbrauchs der Selbstanzeige im Rahmen einer „Hinterziehungsstrategie“
- Keine Belohnung bloßen Taktierens und von „Reue“ nach Stand der Ermittlungen
- Keine Teilselbstanzeige hinsichtlich bestimmter Steuerquellen (in einem Land od. hinsichtl. einer Gestaltung)

### III. Inhalt

- Verschärfung der aktuellen Rechtslage durch:
  - Ausweitung des Vollständigkeitsgebotes
  - Verschärfung der Sperrgründe
- Vertrauensschutzregelung (Anwendungsregelung mit Blick auf BGH-Beschluss vom 20.5.2010)
- bisher noch kein Strafzuschlag, aber in der Diskussion

### 1. Ausweitung des Vollständigkeitsgebotes

#### § 371 Abs. 1 AO

Aktuelle Fassung: „(1) Wer in den Fällen des § 370 unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.“

Geplante Fassung: „(1) Wegen Steuerhinterziehung nach § 370 wird nicht bestraft, wer gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt.“

Die „Änderung“ des Wortlautes wird wie folgt begründet:

„Die Neufassung verdeutlicht, dass bei einer Selbstanzeige nur dann Straffreiheit eintritt, wenn die **Besteuerungsgrundlagen aller in Frage kommenden Steuerarten**, nunmehr zutreffend nacherklärt werden. Das bedeutet, aus sämtlichen strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Besteuerungszeiträumen müssen die unterlassenen oder unvollständigen Angaben **vollständig** nachgeholt beziehungsweise sämtliche Unrichtigkeiten **vollumfänglich** berichtigt werden.“

§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-E:

„(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

...

3. die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ihrerseits unrichtige oder unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Absatz 1 Nummer 1 enthält und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.“

### 2. Verschärfung der Sperrgründe

§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO-E:

„Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

- a) dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekanntgegeben worden ist...

Erscheinen des Prüfers wird zu lit. c).

3. Übernahme der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO für die leichtfertige Steuerverkürzung in § 378 Abs. 3 AO

(P) Keine Möglichkeit mehr der bußgeldbefreienden Selbstanzeige im Rahmen einer Außenprüfung

### 4. Vertrauensschutzregelung

(Anwendungsregelung mit Blick auf BGH-Beschluss vom 20.5.2010)

Für bereits erstattete Selbstanzeigen, die tatsächlich (nur) Teilselbstanzeigen waren, bleibt der bei Abgabe der Selbstanzeige bestehende Status der Straffreiheit – trotz Rspr.-Änderung – insoweit erhalten. Die nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Gesetzes erstattete (weitere) Selbstanzeige wird als erstmalige Selbstanzeige gewertet. Straffreiheit tritt ein, wenn zu diesem Zeitpunkt alle bis dahin noch nicht offenbarten steuerlich erheblichen Sachverhalten der unverjährten Vergangenheit in vollem Umfang erklärt, berichtigt oder ergänzt werden.

### **IV. Weiteres Gesetzgebungsverfahren**

Finanzausschuss: Öffentliche Anhörung: Montag, 21.02.2011

Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens und Inkrafttreten  
geplant für April 2011.

### I. Entstehungsgeschichte

- 09.12.2010: Maßnahmenpaket des Koalitionsausschusses
- 20.12.2010: BMF legt RefE vor.
- 02.02.2011: RegE vom Bundeskabinett beschlossen
- *18.03.2011: 1. Beratung im Bundesrat geplant*
- *24.03.2011: 1. Lesung im Bundestag geplant*
- *10.06.2011: 2./3. Lesung im Bundestag geplant*
- *08.07.2011: 2. Beratung im Bundesrat geplant*

### II. Ziele:

- Beseitigung der „unübersichtlichen Kleinteiligkeit“ der Steuergesetze
  - Reduzierung von Erklärungs- und Prüfungsaufwand
  - Verbesserung der Vorhersehbarkeit und Planungssicherheit im Besteuerungsverfahren
  - Abbau überflüssiger Bürokratie
- Entlastung der Unternehmen um jährl. 4 Milliarden Euro an Bürokratieaufwand

### III. Maßnahmen (1):

- Anhebung des jährlichen Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 920 Euro auf 1.000 Euro, § 9a EStG
- Eröffnung der Möglichkeit zur gleichzeitigen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre, § 25a EStG (nur nicht-unternehmerisch tätige Steuerpflichtige)
- Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten, §§ 9c, 10 EStG
- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich, § 32 EStG
- Vereinfachung bei der Berechnung der Entfernungspauschale, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG
- Reduzierung der Veranlagungsarten für Eheleute, §§ 25, 26a EStG (von bisher 7 Varianten künftig nur noch 4)
- Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens insbesondere durch Wegfall der Einbeziehung der abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte in die Ermittlung der zumutbaren Belastung und des Spendenabzugsvolumens, § 2 Abs. 5b EStG

1. **Zur Möglichkeit zur gleichzeitigen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre, § 25a EStG-E**
  - Steuererklärung für Zweijahreszeitraum
  - nur für Überschusseinkunftsarten (§ 2 I Nr. 4-7 EStG) und soweit kein Quellensteuerabzug
  - Einnahmen nicht höher als 13.000 € (26.000 € bei Ehegatten)
  - Vorheriger Antrag unter Mitteilung der voraussichtlichen Einkünfte (§ 25a III EStG-E); jederzeit widerruflich
  - Probleme:
    - Erinnerungsfähigkeit des Steuerpflichtigen
    - geordnete Aufbewahrung der Unterlagen
    - Differenzierungen aufgrund steuerlicher Änderungen des einen gegenüber dem anderen einjährigen VZ

### 2. Zur Reduzierung der Veranlagungsarten für Eheleute, §§ 25, 26a EStG-E (1)

- bisher:
  - Getrennte Veranlagung (§ 26a EStG)
  - Zusammenveranlagung (§ 26b EStG)
  - besondere Veranlagung (§ 26c EStG)
- nunmehr:
  - Wegfall der Änderung der Veranlagungsart, § 26 II 3 EStG-E
  - Abschaffung von § 26c EStG
  - Ausgleich: § 32e EStG-E neu

### 2. Zur Reduzierung der Veranlagungsarten für Eheleute, §§ 25, 26a EStG-E (2)

- Kritik:
  - Interessenausgleich bei Trennung oder Scheidung aufgrund geplanter fehlender Wahländerung nicht mehr möglich (Ausgleichs- und Schadensersatzansprüche)
  - keine Vereinfachung
  - Ausschluss des Verwitweten-Splittings bei Wiederverheiratung, da Streichung des § 26c EStG im Widerspruch zu § 32a VI EStG-E steht

vgl. *Seeger*, DB 2011, 266

### III. Maßnahmen (2):

- Einführung einer Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte, § 89 Abgabenordnung (AO)
- Einführung einer gesetzlichen Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsverpachtung und -unterbrechung, § 16 EStG
- Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung, § 14 UStG
- Eröffnung der Möglichkeit Veräußerungsanzeigen nach § 18 GrEStG elektronisch zu übermitteln
- Einführung eines Feststellungsverfahrens für betriebliches Vermögen bei der Erbschaftsteuer, § 153 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG), § 13a Abs. 1 ErbStG
- Erleichterte Nachweisanforderungen für Spenden in Katastrophenfällen, § 51 EStG
- Beschränkung der Meldung von Auslandssachverhalten auf einmal pro Jahr, § 138 Abs. 3 AO
- Verdopplung der für Anzeigen von Vermögensverwahrern und -verwaltern geltenden Bagatellgrenze von 5.000 Euro auf 10.000 Euro, § 1 Abs. 4 Nr. 2 ErbStDV

### III. Maßnahmen (3):

- Bereinigung des Kataloges der steuerfreien Einnahmen, § 3 EStG
  - Entschädigungen an ehemalige deutsche Kriegsgefangene, § 3 Nr. 19 EStG
  - Zinsen aus Schuldbuchforderungen nach dem Allgemeinen Kriegsfolgengesetz, § 3 Nr. 21 EStG
  - Ehrensold nach dem Gesetz über Titel, Orden und Ehrenzeichen, § 3 Nr. 22 EStG
  - Unterhaltsbeitrag und Maßnahmebeitrag nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz, § 3 Nr. 37 EStG
  - Bergmannsprämien nach dem Bergmannsprämiengesetz, § 3 Nr. 46 EStG
  - Zuwendungen ehemaliger alliierter Besatzungssoldaten an ihre Ehefrauen, § 3 Nr. 49 EStG

### III. Maßnahmen (4):

- nichtgesetzliche Begleitmaßnahmen
  - schrittweise Einführung IT-basierter Verfahren für möglichst alle Phasen des Besteuerungsprozesses als Alternative zu den papiergestützten Kommunikationswegen
  - Bereitstellung einer elektronischen vorausgefüllten Steuererklärung bei der Einkommensteuer
  - Entbürokratisierung und Flexibilisierung der steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge
  - anwenderfreundlichere Gestaltung von Steuerklärungsvordrucken
  - zeitnahe Betriebsprüfung
  - Erleichterung der Nachweispflichten bei umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen

## E. Kleine Unternehmenssteuerreform Herbst 2011?

- Bund-Länder-Arbeitsgruppe unter Vorsitz des Bundesfinanzministers
- Ziel des Koalitionsvertrages: Verbesserung der Verlustnutzung für Unternehmen
- Erste Sitzung Mitte Februar 2011
- Ergebnisse bis September 2011
- Themen:
  - Abschaffung der Mindestbesteuerung?
  - Verlustverrechnung im Konzern
  - Überarbeitung von § 8c KStG

### 1. Abschaffung der Mindestbesteuerung (1)

- Seit 2004 können in gem. § 10d II EStG nicht ausgeglichene negative Einkünfte in den folgenden Veranlagungszeiträumen
  - bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt,
  - darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangigvor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abgezogen werden.
- Mindestbesteuerung i.H.v. 40% der 1 Mio. Euro übersteigenden Einkünfte trotz vorhandener Verlustvorträge

### 1. Abschaffung der Mindestbesteuerung (2)

- BFH, Beschluss vom 26. 8. 2010 - I B 49/10 (DStR 2010, 2179): „Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die sog. Mindestbesteuerung gemäß § 10d II 1 2 EStG verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (hier: nach § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen ist.“
- FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 15. 6. 2010, 6 K 6216/06 B, (EFG 2010, 1576) Rev. eingelegt, Az. BFH: IV R 29/10: „Das Fehlen einer Sonderregelung in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG für den Fall eines endgültigen Ausschlusses (Untergangs) des bei Anwendung der Mindestbesteuerung verbleibenden Verlustvortrags bzw. Fehlbetrags (im Streitfall wegen Einstellung der gewerblichen Tätigkeit und des Ausschlusses einer zukünftigen Entstehung von Gewinnen) rechtfertigt die besondere Prüfung einer sachlichen Unbilligkeit i. S. v. §§ 163 Satz 1, 227 AO.“

### 1. Abschaffung der Mindestbesteuerung (3)

- Zur Kompensation von Einnahmeausfällen zeitliche Begrenzung der Verlustvorträge
- Statistisches Bundesamt: seit Gründung der Bundesrepublik 500 Mrd. € an Verlustvorträgen aufgelaufen

### 2. Verlustverrechnung im Konzern (1)

- Willi Stächele, CDU, Finanzminister BaWü:
  - Abschaffung des bisher notwendigen Gewinnabführungsvertrages
  - Erhöhung der Beteiligungsgrenze von 50% auf 75%
- FDP: Gruppenbesteuerung wie in Österreich seit 2005

### 2. Verlustverrechnung im Konzern (2)

Exkurs: Historie der Verlustnutzungsbeschränkung

- Ursprüngliche Beschränkung der Verlustnutzung auf 5 Jahre
- StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093) – zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag;
- StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) – vertikale Verlustabzugsbeschränkung
- Korb II-G. v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) – Aufhebung der vertikalen Verlustabzugsbeschränkung und Schaffung der aktuellen Mittelstandskomponente (Sockelbetrag von 1 Mio. €)

### 2. Verlustverrechnung im Konzern (2)

Exkurs: Gruppenbesteuerung nach § 9 öKStG (seit 2005)

- Mindestbeteiligungserfordernis von 50%
- Möglichkeit der Gruppenbildung zwischen in- und ausländischen Unternehmen
- Möglichkeit der Bildung von Mehrmüttergruppen (insbesondere für Joint Ventures bedeutsam)
- Mindestbindungsdauer der Gruppenbildung von 3 Jahren
- Zuweisung von 100% des steuerlichen Ergebnisses auf unmittelbar beteiligte Gruppenmitglieder bzw. dem Gruppenträger

### 2. Verlustverrechnung im Konzern (3)

Exkurs: Verlustverrechnung in der EU

- EuGH Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, „Marks & Spencer“: Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV, ex-Art. 43 u. 48 EG), wenn Verluste inländischer Tochtergesellschaften, aber nicht von solchen im EU/EWR-Gebiet Berücksichtigung finden, obwohl diese final sind.
  - EuGH Urt. v. 15.5.2008, C-414/06, „Lidl Belgium“: Ausdehnung auf Betriebsstätten; grds. keine Berücksichtigung ausländischer Verluste, wenn im Inland Gewinne steuerfrei (Symmetriethese); aber Abziehbarkeit, wenn sonst verloren (ultima ratio für finale Verluste)
- Gewöhnliche Auslandsverluste bleiben bei inländischer Besteuerung außer Betracht, während finale Auslandsverluste Berücksichtigt werden müssen.

### 2. Verlustverrechnung im Konzern (3)

Exkurs: Verlustverrechnung in der EU

- Zeitpunkt der Verlustnutzung: Nicht im VZ der Verlustentstehung, sondern Finalität entscheidend
  - BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (IStR 2010, 663) für die Betriebsstätte
  - BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10 (IStR 2011, 110) für Tochtergesellschaften (AWD-Urteil)

### 3. Überarbeitung von § 8c KStG

- Ausgangspunkt: Negativentscheidung der EU-Kommission v. 26.1.2011 und Qualifikation der Sanierungsklausel des § 8c Ia KStG als EU-rechtswidrige Beihilfe (s. bereits oben)
- Keine Klage der Bundesregierung gegen Entscheidung der EU-Kommission
- Ankündigung:
  - Praktikablere Ausgestaltung der Verlustverrechnung
  - Abmilderung des Ausfalls der Steuervergünstigung aus der Sanierungsklausel

1. Liechtensteiner „Steuer-CD“
2. BA-Abzugsverbot nach § 8b III 1 u. V 1 KStG
3. Solidaritätszuschlag 2007
4. Rückwirkung im Steuerrecht
  - a) Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken
  - b) Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG
  - c) Entlastungskürzung von Einnahmeentschädigungen
5. Häusliches Arbeitszimmer
6. Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren

### 1. Liechtensteiner „Steuer-CD“ (1)

#### a) Ankauf von Bankdaten

- Aufgabe der Steuerfahndung ist u.a. die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO)
- LG Bochum 2 Qs 10/08: „Auch wenn zu Gunsten der Beschwerde zunächst davon auszugehen wäre, dass deutsches Strafrecht über § 7 Abs. Nr. 1 StGB zur Anwendung gelange und sich der Ankauf der DVD als Begünstigung im Sinne des § 257 Abs. 1 StGB, weil Vertrag den Tatbestand der Betriebsspionage nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UWG ausfülle, und sich als Beihilfe zum Geheimnisverrat gemäß §§ 17 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 UwG, § 27 Abs. 1 StGB darstelle, folgt aus der Verwertung der Daten, ....., keine Unverhältnismäßigkeit.“

### a) Ankauf von Bankdaten

- Gegen weiteren Beschluss des LG Bochum (2 Qs 2/09) wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az. 2 BvR 2101/09) – Völkerrechtsverstoß? – s.u.
- Zur Unzulässigkeit von Ermittlungen der Steuerfahndung „ins Blaue hinein“
  - BFH v. 16.1.2009, VII R 25/08: Bonus Aktien Deutsche Telekom AG
  - BFH v. 19.2.2009, II R 61/07: Ersuchen zur Vorlage des Aktionärsverzeichnisses

### b) Strafbarkeit von Bankmitarbeitern

- BFH vom 16.7.2009, VIII B 64/09 – Haftung (§ 71 AO) des Leiters einer Wertpapierabteilung eines inländischen Kreditinstituts, wenn auf seine Initiative und mit seiner Billigung Wertpapiere anonym ins Ausland verlagert wurden.

### c) Verjährung

- Steuerliche Festsetzungsverjährung bei Hinterziehung zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO)
- Strafrechtliche Verfolgungsverjährung (§ 78 StGB; § 376 AO, Art. 97, § 23 EGAO)

### d) BVerfG, **Beschl. v. 9.11.2010, 2 BvR 2101/09 (DStR 2010, 2512)**

- Der erforderliche Anfangsverdacht für eine Wohnungsdurchsuchung kann ohne Verfassungsverstoß auf Daten gestützt werden, die ein Informant aus Liechtenstein auf einem Datenträger an die Bundesrepublik Deutschland verkauft hat.
- Ein Beweisverwertungsverbot besteht selbst dann nicht, wenn bei der Datenbeschaffung nach innerstaatlichem Recht rechtswidrig oder gar strafbar gehandelt worden ist.
- Es sei nachvollziehbar und nicht verfassungswidrig, wenn die Fachgerichte in einer Interessenabwägung zu dem Ergebnis gelangen, dass die die Daten aus Liechtenstein zur Begründung eines Anfangsverdachtess verwendbar sind.

### d) **BVerfG, Beschl. v. 9.11.2010, 2 BvR 2101/09 (DStR 2010, 2512)**

- Daten über geschäftliche Kontakte unterfallen nicht dem Kernbereich der privaten Lebensführung.
- Da sich Beweisverwertungsverbote ausschließlich an die staatlichen Strafverfolgungsorgane richten, spielen allein von einem Informanten begangene Straftaten keine Rolle.
- Zur Frage der Rechtswidrigkeit der Beschaffung der Daten bezog das BVerfG nicht Stellung; diese wurde unterstellt.

### 2. Pauschalisiertes BA-Abzugsverbot nach § 8b III 1 u. V 1 KStG i.H.v. 5 % verfassungsgemäß

BVerfG Beschl. v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07 (DStR 2010, 2393)

- Feste Hinzurechnung von 5 % des Veräußerungsgewinns (§ 8b III 1 KStG) und der Bezüge aus Unternehmensbeteiligung (§ 8b V 1 KStG) zu den Einkünften der Körperschaft verstößt nicht gegen Art. 3 I GG.
- Weitreichender Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts
- Kein Verstoß gegen Grundsätze der Leistungsfähigkeit (objektives Nettoprinzip) und der Folgerichtigkeit
- Anknüpfung an allgemeinen Grundsatz, dass Aufwendungen für steuerfreie Einnahmen nicht abzugsfähig sind (§ 3c EStG).
- Keine Notwendigkeit einer „Escape-Klausel“, wenn BA unter Pauschalisierungsgrenze (Missbrauchsgefahr)

### 3. Solidaritätszuschlag

BVerfG, Beschl. v. 8.9.2010, 2 BvL 3/10, DStR 2010, 1982

- SolzG 1995 in der für 2007 geltenden Fassung verfassungsgemäß
- BVerfG hält an seiner Rspr. zur Verfassungsmäßigkeit einer **Ergänzungsabgabe** i.S.d. Art. 106 I Nr. 6 GG fest (BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BStBl. II 1972, 408), wonach
  - eine zeitl. Befristung nicht zum Wesen der Ergänzungsabgabe gehört.
  - Alleine dem Bund zufließende Ergänzungsabgabe deckt dessen Mehrbedarf, während ein Erhöhung von ESt und KStG aufgrund der Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Länder zu eine unnötig Belastung und konjunkturpolitisch unerwünscht wäre.
  - Zwischenzeitliche Absenkung des ESt- und KSt-Tarifs ist unerheblich.

### 4. Rückwirkung im Steuerrecht

- **Echte Rückwirkung:** „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“  
Die gesetzlichen Rechtsfolgen sollen schon vor dem Zeitpunkt der Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände eintreten.  
= unzulässig
- **Unechte Rückwirkung:** „Tatbestandliche Rückanknüpfung“  
Die gesetzlichen Rechtsfolgen sollen schon vor dem Zeitpunkt der Verkündung für noch nicht abgeschlossene Tatbestände eintreten.  
= grds. zulässig, wenn
  - zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und
  - Gesamtabwägung zwischen enttäushtem Vertrauen und der Dringlichkeit der Rechtsänderung ergibt, dass die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt ist.

### a) Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken (1)

BVerfG Beschl. v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05  
(DStR 2010, 1727)

- § 23 I 1 Nr. 1 EStG - Spekulationsfrist
  - bis 31.12.1998: 2 Jahre
  - Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: 10 Jahre
- Geltung ab VZ 1999 (§ 52 XXXIX 1 EStG)
- Rückwirkung für bereits erworbene Grundstücke, sofern Vertrag über Weiterveräußerung erst 1999 oder später geschlossen wurde.

= unechte Rückwirkung

### a) Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken (2)

Konstellationen:

- 2jährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung noch nicht abgelaufen = unproblematisch
- Alte Frist bereits abgelaufen, aber Zugriff beschränkt sich auf die nach Verkündung eintretenden Wertsteigerungen = unproblematisch
- Zugriff auf Wertzuwachs, der nach alter Rechtslage bereits steuerfrei realisiert wurde oder bis zur Verkündung hätte realisiert werden können, da 2-Jahres-Frist bereits abgelaufen. = **verfassungswidrig**

**Es fehlen hinreichend gewichtige Gründe für eine nachträgliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse.**

### a) Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken (3)

BMF-Schreiben v. 20.12.2010 (DStR 2011, 31)

- Veräußerungsgeschäfte vor dem 1.4.1999: steuerfrei
- Veräußerungsgeschäfte nach dem 31.3.1999 und abgelaufener Spekulationsfrist: Aufteilung des Wertzuwachses in steuerbaren und nichtsteuerbaren Teil
  - Vereinfachungsregel: lineare Verteilung auf die Gesamtbesitzzeit (monatsweise)
  - Aufteilung nach tatsächlichen Wertverhältnissen (Günstigerregelung)

### **b) Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG (1)**

BVerfG Beschl. v. 7.7.2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (DStR 2010, 1733)

- § 17 I 4 EStG - Beteiligungsquote
  - bis 31.12.1998: 25 %
  - Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: 10 %
- Geltung ab VZ 1999 (§ 52 I 1 EStG)
- Rückwirkung für Beteiligungsverhältnisse, die vor der Verkündung (31.3.1999) begründet wurden.

= unechte Rückwirkung

### b) Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG (2)

- Zugriff auf Wertzuwachs, der nach alter Rechtslage bereits steuerfrei realisiert wurde oder bis zur Verkündung hätte realisiert werden können, weil die Beteiligungsgrenze nicht überschritten war.  
= **verfassungswidrig**

**Es fehlen hinreichend gewichtige Gründe für eine nachträgliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse.**

- 10 %ige Beteiligungsgrenze als solche ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

### **b) Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG (3)**

BMF-Schreiben v. 20.12.2010 (DStR 2011, 29)

Veräußerungsgewinne aus Veräußerung einer Beteiligung zwischen 10 und 25 %  
(bis zur Senkung auf 1 % durch das StSenkG v. 23.10.2000)

- Veräußerung vor dem 1.4.1999: steuerfrei
- Veräußerung nach dem 31.3.1999: steuerbar soweit Wertzuwachs nach dem 31.3.1999 entstand
  - Berechnung des Veräußerungsgewinns: Börsenkurs v. 31.3.1999 tritt an die Stelle der Anschaffungskosten
  - Vereinfachungsregel: lineare Verteilung auf die Gesamthaltedauer (monatsweise)
- keine Anwendung auf Veräußerungsverluste

### c) Entlastungskürzung von Einnahmeentschädigungen (1)

BVerfG Beschl. v. 7.7.2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06  
(DStR 2010, 1736)

- Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 lit. a EStG)
- § 34 I EStG – Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte
  - bis 31.12.1998: 1/2 des durchschnittlichen Steuersatzes
  - Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: 1/5-Regelung
- Geltung ab VZ 1999 (§ 52 XLVII EStG)
- Rückwirkung für Entschädigungen, die vor der Verkündung (31.3.1999) vereinbart wurden.

= unechte Rückwirkung

### c) Entlastungskürzung von Einnahmeentschädigungen (2)

- Vereinbarung 1997 oder früher aber Auszahlung erst für 1999 oder später  
= unproblematisch (kein schutzwürdiges Vertrauen auf Fortgeltung des alten Rechts)
- Vereinbarung nach der Einbringung in den BT (9.11.1998)  
= unproblematisch (Vertrauen zerstört)
- Erfassung von Entschädigungen, die im Jahr 1998, aber noch vor der Einbringung in den BT vereinbart wurden (1.1.1998 bis 9.11.1998) oder die unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung noch vor der Verkündung der Neuregelung (am 31.3.1998) ausbezahlt wurden

= **verfassungswidrig**

**Es fehlen hinreichend gewichtige Gründe für eine nachträgliche Erfassung dieser Entschädigungen von der für den Steuerpflichtigen nachteiligen Fünftel-Regelung.**

### **c) Entlastungskürzung von Einnahmeentschädigungen (2)**

- koordinierter Ländererlass v. 15.11.2010  
(FM Sachsen-Anhalt):

Für die genannten verfassungswidrigen Konstellationen ist in allen noch offenen Fällen anstelle der Fünftel-Regelung der halbe durchschnittliche Steuersatz anzuwenden.

### 5. Häusliches Arbeitszimmer (1)

Seit JStG **1996** – grundsätzliches BA- und WK-Abzugsverbot

Ausnahme: *„Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM [später 1.250 Euro] begrenzt; die Beschränkung gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.“*

= verfassungsgemäß  
(BVerfG Urt. v. 7.12.1999 (BvR 301/98, BVerfGE 101, 297))

### 5. Häusliches Arbeitszimmer (2)

Seit StÄndG v. 19.7.2006 - grundsätzliches BA- und WK-Abzugsverbot

Ausnahme: *„Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.“*

= verfassungswidrig

**BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09** (DStR 2010, 1563)

- Abzugsausschluss für Arbeitszimmeraufwendungen bei fehlendem anderen Arbeitsplatz verfassungswidrig;
- § 4 V 1 Nr. 6b i.d.F. des StÄndG v. 16.7.2006 (BStBl. I 2006, 1652) mit Art. 3 I GG unvereinbar.

### 5. Häusliches Arbeitszimmer (3)

BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09 (DStR 2010,1563)

- Durchrechnung des Prinzips der finanziellen Leistungsfähigkeit und Gebot der Folgerichtigkeit nur aus besonderen sachlichen Gründen
- Fiskalische Gründe rechtfertigen eine Durchbrechung des obj. Nettoprinzips nicht.
- unzulässige, da nicht realitätsgerecht Typisierung
  - Fehlen eines alternativen Arbeitsplatzes ist leicht nachweisbar.
  - Bestimmung des „qualitativen Mittelpunkts“ der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit ist offenkundig aufwendig und streitanfällig.
- (grob) pauschalierende Höchstgrenzen zulässig

### **6. Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (1)**

BVerfG, Beschl. v. 17.11.2009, 1 BvR 2192/05 (DStR 2010,434)

- Unvereinbarkeit von § 36 III und IV KStG mit Art. 3 I GG
- Vollzug des Systemwechsels durch Zusammenfassung der unterschiedlich mit KSt belasteten Teilbeträge des EK und Umrechnung in einheitliches Körperschaftsteuerguthaben; Abbau während eines 15jährigen Übergangszeitraums
- Kein gleichheitsgerechter Erhalt des KSt-Minderungspotentials
- Kein sachlicher Grund für z.T. empfindliche Verlust von Minderungspotential

### 6. Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (2)

- JStG 2010: Streichung von § 36 III KStG
- Rückwirkend genereller Verzicht auf Umgliederung
- § 36 VIa KStG – einfache Regelung
- Durch die geänderte Umgliederung kann es zu einem Endbestand an EK 45 kommen.
- Einbeziehung dieses Endbestandes in Ermittlung des KSt-Guthabens durch Änderung von § 37 I KStG
- Rückwirkung auf alle noch offenen Fälle (§ 34 XIII f KStG)

### I. **Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung**

BMF-Schreiben v. 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774

- maßgebenden Grundsätze für die Einkunftsabgrenzung in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesen Fällen fest
- Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung (§ 1 III 9ff. AStG)
- Konsequenz: Bestimmung der Verrechnungspreise auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (einschl. Chancen und Risiken, übertragener Wirtschaftsgüter und sonstiger Vorteile; das sog. Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze
  - Realisierung stiller Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter und
  - Realisierung eines Gewinnpotenzial aufgr. d. Funktionsverlagerung

### II. Vereinbarung der Verlustübernahme bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft (1)

BMF-Schreiben v. 19.10.2010, BStBl. I 2010,863

- **BFH** (Urt. v. 3.3.2010 - I R 68/09, DStRE 2010, 639): Wortlautgetreue Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG - ausdrückliche schriftliche Verlustübernahme ist im Vertrag entsprechend § 302 AktG wörtlich oder in einer Verweisung zu übernehmen.
- Verfügung der **OFD'en Rheinland und Münster** v. 12.8.2009 (BB 2010, 101):  
Gängige Formulierung ist ungenügend: "entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind."

### II. Vereinbarung der Verlustübernahme bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft (2)

- **Prüfbitte des Bundesrates zum Entwurf des JStG 2010:** Änderung von § 17 S. 2 Nr. 2 KStG die Verpflichtung zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG nur noch hätte "*bestehen*" (und nicht wie bisher vereinbart sein) müssen.  
→ keine Umsetzung
- **BFH-Beschlüsse vom 28. Juli und 15. September 2010:** Klausel, die einleitend allgemein auf § 302 AktG verweist, im Folgenden explizit jedoch nur noch die Verlustübernahmeverpflichtung gem. § 302 Abs. 1 AktG regelt, ohne sich auf die weiteren Regelungen des § 302 AktG, insbesondere die Verjährungsregelung des Abs. 4 zu beziehen, genügt zur formalen Begründung einer Organschaft.

### II. Vereinbarung der Verlustübernahme bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft (3)

- **BMF-Schreiben v. 19.10.2010:** Grundsätze des BFH-Beschl. vom 28.7.2010 über den entschiedenen Einzelfall hinaus in diesen oder ähnlichen Fällen nicht nur in AdV-Verfahren, sondern auch im Rahmen der Steuerfestsetzung in allen noch offenen Fällen anwendbar
- überzogener Formalismus
- Erforderlichkeit einer modernen Gruppenbesteuerung ohne Anknüpfung an einen Gewinnabführungsvertrag

### **III. Anwendung der DBA auf Personengesellschaften**

BMF-Schreiben v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354

- allgemeinen Grundsätze der DBA
- Behandlung von Personengesellschaften, wenn Deutschland Betriebsstätten- bzw. Ansässigkeitsstaat
- Problematik der Sondervergütungen
- Verfahrensfragen
- Anhang: Besonderheiten im Verhältnis zu einzelnen Vertragsstaaten

### I. Die Steuereinnahmen der Gemeinden (Stand 2011)

- Ertragshoheit an den Realsteuern (Grundsteuern A und B, Gewerbeertragsteuer)
- Abführung einer Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder
- Direkte Beteiligung am Aufkommen der Einkommensteuer mit 15 %
- Direkte Beteiligung am Aufkommen der Teile der Abgeltungssteuer, die bisher dem Zinsabschlags unterlagen, mit 12 %
- Direkte Beteiligung am Aufkommen der Umsatzsteuer mit 2,2 %
- Zwingende Beteiligung an den Einnahmen der Länder aus der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer nach Maßgabe der jeweiligen Landesgesetzgebung
- Fakultative Beteiligung an den übrigen Landessteuern nach Maßgabe der jeweiligen Landesgesetzgebung
- Ertragshoheit an den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern

Quelle: BMF

Im **Koalitionsvertrag** zwischen der CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009 heißt es:

“Wir werden eine Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung einsetzen. Diese soll auch den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz prüfen.”

### II. Gemeindefinanzkommission

- Besetzung: Finanz-, Innen- und Wirtschaftsminister und (drei) Vertreter der kommunalen Spitzenverbände der Länder
- 3 Arbeitsgruppen, u.a. eine für Kommunalsteuern
- Einsetzungsbeschluss der Bundesregierung vom 24.2.2010
- Erste Sitzung am 4.3.2010; zweite Sitzung am 8.7.2010
- letzte Sitzung ursprünglich für Herbst 2010 geplant
- konkrete Ergebnisse für Frühjahr 2011 angekündigt

### 1. Ziele

- Vorschläge zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung
  - Verringerung der Konjunkturereagibilität
  - Aufkommensneutralität
  - Rechtsvereinfachung
- Handlungsempfehlungen zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung
- Entlastungsmöglichkeiten auf der Ausgabenseite (Flexibilisierung von Standards)

### 2. Neuordnung der Kommunalfinanzen

- Ausgangslage: Art. 28 Abs. 2 GG weist den Kommunen eine mit einem Hebesatzrecht versehene wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle zu.
- „Köder“ des BMF für die Kommunen: Übernahme der Kosten für die Grundsicherung durch den Bund
- Modelle zur Neuordnung:
  - Prüfmodell
  - Kommunalmodell
  - Modell der Stiftung Marktwirtschaft

### **a) Prüfmodell (sog. „FDP-Modell“)**

- Abschaffung der GewSt
- Zuschlag zur ESt und KSt mit Hebesatzrecht
- Erhöhung des Anteils an der USt

### **b) Kommunalmodell**

- Vorschlag der kommunalen Spitzenverbände
- Erhalt der GewSt
- Verbreiterung der Bemessungsgrundlage:
  - Einbeziehung von Freiberuflern
  - Erfassung von Veräußerungsgewinnen
  - Ausweitung der Hinzurechnung von Zinsen und Finanzierungsentgelten

### **c) Modell der Stiftung Marktwirtschaft**

- Einführung einer kommunalen Wirtschaftsteuer
- Einführung einer Bürgersteuer
- Beteiligung der Gemeinden am Lohnsteueraufkommen

### III. Reform der Grundsteuer

#### 1. Ausgangslage:

- Einheitswerte bilden Wertverhältnisse vom 1.1.1964 (bzw. 1.1.1935 neue Bundesländer) ab.
- Jährlicher Anstieg der Verkehrswerte zwischen 1964 und 2008 um ca. 7 %
- Wertansätze v. 1964 entsprechen 1/20 des Verkehrswerts
- BFH Urteil vom 30.6.2010, II R 60/08 (DStR 2010, 1618):  
„Der Senat weist aber darauf hin, dass das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), nicht vereinbar ist.“

- Beschluss der Finanzministerkonferenz im Jan. 2010:  
Einsetzung einer länderoffene **Arbeitsgruppe zur Reform der Grundsteuer** (ab Sept. 2010)
  - Bewertung von vorhandenen Reformkonzepten
  - Vorschläge für das weitere Verfahren  
bis Anfang 2011

### Aktuelle Ausgestaltung der Grundsteuer (1):

- Unterscheidung zwischen
  - Grundsteuer A (agrarisches) auf Grundstücke der Landwirtschaft und
  - Grundsteuer B (baulich) für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude
- Berechnungsgrundlage: vom Finanzamt festgestellte Einheitswert
- Berechnung:
  - Grundsteuermessbetrag =  $(\text{Einheitswert} / 1000) * \text{Grundsteuermesszahl}$
  - Jahresgrundsteuer =  $(\text{Grundsteuermessbetrag} / 100) * \text{gemeindlicher Hebesatz}$

### Aktuelle Ausgestaltung der Grundsteuer (2):

- Grundsteuermesszahl beträgt nach §§ 14 und 15 GrStG für die alten Bundesländer
  - 6,0 ‰ für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft,
  - 2,6 ‰ für Einfamilienhäuser für die ersten 38.346,89 Euro (75.000 DM) des Einheitswerts, 3,5 ‰ für den Rest des Einheitswerts,
  - 3,1 ‰ für Zweifamilienhäuser und
  - 3,5 ‰ für alle restlichen Grundstücke.

### 2. Reformmodelle:

- **Verkehrswertmodell**  
(Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen u. Schleswig-Holstein)
- **Modell der „Einfach-Grundsteuer“**  
(Bayern, Baden-Württemberg u. Hessen)
- **Kompromissmodell** (Thüringen)
- **Wissenschaftlicher Beirat beim BMF:**  
Mietwert-Orientierung mit Hebesatzrecht

### a) Verkehrswertmodell

- Automationsgestützte Bewertung
- Ermittlung der Bemessungsgrundlage mittels
  - Grundstücksdaten
  - Daten des Immobilienmarktes anhand tatsächlicher Verkaufsfälle
  - Bodenrichtwerte
  - Liegenschaftszinssätze

### **b) Modell der „Einfach-Grundsteuer“**

Erhebung der Grundsteuer auf Basis von Grundstücks- und Gebäudeflächen

- Grundstücksfläche (bebaut oder unbebaut) 2 Cent je qm
- Gebäudeflächen unter Berücksichtigung der Geschossfläche:  
20 Cent je qm für Wohnzwecke bzw. 40 Cent je qm für  
Gewerbeflächen
- Hebesatz als Multiplikator

**Beispiel:** Einfamilienhaus mit Keller, einem Vollgeschoss und ausgebautem Dachgeschoss, Gebäudehöhe 8m, Grundstücksfläche 700 qm, Gebäudegrundfläche 100 qm, Hebesatz 350 %.

Grundstücksfläche:

$$700 \text{ qm} * 2 \text{ Cent} / 100 = 14 \text{ Euro}$$

Gebäudefläche:

$$100 \text{ qm} * \text{Höhenzahl } 2 * 20 \text{ Cent} / 100 = 40 \text{ Euro}$$

**Summe:** 54 Euro \* 350 % Hebesatz = **189 Euro Grundsteuer**

### **c) Kompromissmodell (Thüringen):**

- regelmäßige Bestimmung eines Bodenrichtwertes
- daraus Ableitung einer wertorientierte Bodenkomponente und eines wertunabhängigen Gebäudeanteils
- Unterscheidung zwischen Wohnnutzung und sonstiger Nutzung
- Abschaffung der Grundsteuer A (LuF-Nutzflächen)

### **d) Wissenschaftlicher Beirat beim BMF:**

- Orientierung am Mietwert, ggf. Hilfswert (kostengünstige Ermittlung)
- Hebesatzrecht der Gemeinden
- Besteuerung von Grundstückswerten als Summe aus Boden- und Gebäudewerten
- pauschale Befreiung für öffentliche Einrichtungen und gemeinnützige und kirchliche Träger

### e) **Ausblick:**

- Die Modelle der Nord- und der Südländer und das Kompromissmodell Thüringens sollen vom Statistischen Bundesamt für 10.000 Fälle durchgerechnet werden.
- Daten sollen Ende 2011 / Anfang 2012 vorliegen.
- Entscheidung auf dieser Datengrundlage.