

...Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: (089) 17 30 05 -50 - Telefax: (089) 17 30 05 -56
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 06/2007

Entfernungspauschale • Unsicherheiten bei der Erbschaftsteuer • Weitere Förderung der betrieblichen Altersversorgung • Neues Reisekostenrecht

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Hinblick auf die strittige ab 2007 eingeführte Entfernungspauschale ist nun eine wesentliche Wendung eingetreten. Der Bundesfinanzhof hat in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Gesetzesregelung geäußert. Auch die Finanzverwaltung lässt nun die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte nach der bisher geltenden Regelung zu. Allerdings ist wichtig, dass dies noch keine endgültige Entscheidung der strittigen Frage bedeutet. Vielmehr wird diese Frage letztlich vom Bundesverfassungsgericht zu klären sein.

Nach wie vor ungewiss ist die Zukunft der Erbschaftsteuer. Bis zum Redaktionsschluss dieses Rundschreibens hat die eingesetzte Kommission noch keinen Vorschlag für eine Neufassung der Bewertungsregeln und des Erbschaftsteuergesetzes vorgelegt. Angekündigt ist dieser nun für den Herbst dieses Jahres. Zunächst bleibt insoweit die weitere Entwicklung abzuwarten. Den aktuell bestehenden Handlungsbedarf stellen wir in diesem Schreiben dar.

Von besonderer Bedeutung ist die mit den Lohnsteuerrichtlinien 2008 vorgesehene Neuregelung des Reisekostenrechts. Hierauf muss die Lohnabrechnung frühzeitig vorbereitet werden. Daneben sind von diesen Änderungen vielfach betriebliche oder einzelvertragliche Zusagen betroffen, welche einer Überprüfung und ggf. Anpassung bedürfen. Die ab dem 1.1.2008 geltenden Neuregelungen stellen wir ausführlich dar.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Friedrich Trautmann
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP - Dipl.-Kfm. Friedrich Trautmann WP u. StB
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA INTERNATIONAL®
Your Global Advantage

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Entfernungspauschale: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Einschränkung
- 2 Zukunft der Erbschaftsteuer weiter ungewiss
- 3 Gesetzgebung: Sozialversicherungsfreiheit der Entgeltumwandlung über 2008 hinaus geplant
- 4 Kraftfahrzeugsteuer: Besteuerung von Bestandsfahrzeugen mit serienmäßigen Partikelminderungssystemen
- 5 Veranlagungswahlrecht nach dem Tode eines Ehegatten
- 6 Pflegeaufwendungen bei Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung
- 7 Ermäßigter Steuersatz für Beförderungsleistungen eines Taxiunternehmers für Hin- und Rückfahrt
- 8 Niedrigverzinsliche Darlehensgewährung kann Schenkungsteuer auslösen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts
- 10 Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe nur begrenzt abzugsfähig
- 11 Voraussetzungen für Vorsteuerabzug bei Leistungen im "Umsatzsteuerkarussell"
- 12 Einlagebewertung eines im Privatvermögen entdeckten Kiesvorkommens mit dem Teilwert
- 13 Anbau an bestehendes Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut
- 14 Wirtschaftliches Eigentum bei Mietereinbauten

Für Personengesellschaften

- 15 "Steuerpause" durch abweichendes Wirtschaftsjahr
- 16 Berechnung der Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften bei Verlusten aus nichtgewerblichen Einkünften

Für Arbeitnehmer

- 17 Doppelte Haushaltsführung auch bei (zusätzlicher) Beschäftigung am Ort des Hauptwohnsitzes möglich
- 18 Abzugsbegrenzung für Kosten einer doppelten Haushaltsführung
- 19 Kosten für eine Sprachreise nur unter bestimmten Bedingungen steuerlich abzugsfähig
- 20 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Realisierung eines Spekulationsverlustes und alsbaldiger Rückkauf kein Gestaltungsmissbrauch
- 22 Umfangreiche Wertpapiergeschäfte können als gewerblich eingestuft werden
- 23 Anwendungsschreiben zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen

Für Hauseigentümer

- 24 Keine Ansparabschreibung für Dachziegel-Photovoltaikanlage
- 25 Schuldzinsenabzug bei sog. Cash-Pooling

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Kein Abzug von Finanzierungskosten als nachträgliche Werbungskosten nach Veräußerung der Beteiligung
- 27 Haftung eines Geschäftsführers für Steuerschulden auch nach GmbH-Löschung
- 28 Fragen zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens
- 29 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Zuführung zur Pensionsrückstellung
- 30 GmbH-Stammeinlage als Darlehen an die KG?
- 31 Außerordentliche Kündigung eines Geschäftsführers auch ohne vorherige Abmahnung
- 32 Außerordentliche Kündigung eines Fremdgeschäftsführers bei unberechtigter Privatnutzung der Firmenkreditkarte

Für alle Steuerpflichtigen

1 Entfernungspauschale: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Einschränkung

Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte werden seit 2007 der Privatsphäre zugerechnet (sog. Werkstorprinzip). Zum Ausgleich von Härtefällen können Pendler erst ab dem 21. Entfernungskilometer 0,30 € je Entfernungskilometer wie Werbungskosten bzw. wie Betriebsausgaben abziehen. Einzelkosten können grundsätzlich nicht abgezogen werden. Offen ist, ob die Regelungen zur Entfernungspauschale verfassungsgemäß sind.

Der **Bundesfinanzhof** hat es nun mit Beschluss vom 23.8.2007 (Aktenzeichen VI B 42/07) als ernstlich zweifelhaft angesehen, ob das ab 2007 geltende Abzugsverbot der ersten 20 Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verfassungsgemäß ist. Zuvor hatte bereits das Finanzgericht Niedersachsen mit Beschluss vom 2.3.2007 (Aktenzeichen 7 V 21/07) das am Verfahren beteiligte Finanzamt im Wege der Aussetzung der Vollziehung verpflichtet, einen beantragten Freibetrag ungekürzt – also auch für die ersten 20 Entfernungskilometer – auf der Lohnsteuerkarte einzutragen. Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Sichtweise jetzt im Aussetzungsverfahren angeschlossen.

Hinweis:

Nach dieser Rechtsprechung dürfte eine Eintragung von Freibeträgen ohne Kürzung um 20 Entfernungskilometer erfolgen. Es ist aber darauf zu achten, dass der neue **Beschluss des Bundesfinanzhofs keine endgültige Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit** darstellt. Diese Entscheidung bleibt dem Bundesverfassungsgericht vorbehalten. Wird der Freibetrag jetzt auf der Lohnsteuerkarte 2007 oder künftig auf der Lohnsteuerkarte 2008 eingetragen, muss zwar unterjährig zunächst weniger Lohnsteuer geleistet werden. Sollte das Bundesverfassungsgericht allerdings feststellen, dass die Kürzung der Entfernungspauschale doch verfassungsgemäß ist, kommen Nachzahlungen auf den betreffenden Steuerzahler zu.

Bedeutsam ist der Beschluss auch für Einkommensteuer-Vorauszahlungen; auch insoweit dürfte ein Kostenabzug nach den bisherigen Regelungen zunächst wieder zulässig sein.

Das **Bundesministerium der Finanzen** hat in einer Pressemitteilung vom 12.9.2007 auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs reagiert. Auf Antrag werden nunmehr Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen. Daneben sollen Einkommensteuerveranlagungen für Zeiträume ab 2007 insoweit nur vorläufig erfolgen, so dass der Steuerpflich-

tige keinen Einspruch einlegen muss, sondern der Bescheid im Falle einer endgültigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs und ggf. des Bundesverfassungsgerichts zu Gunsten der Steuerpflichtigen von Amts wegen geändert werden kann.

2 Zukunft der Erbschaftsteuer weiter ungewiss

Nach wie vor ist die Zukunft der Erbschaftsteuer ungewiss. Derzeit berät eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe unter Leitung von Finanzminister Peer Steinbrück und Hessens Ministerpräsident Roland Koch über eine grundlegende Reform der Erbschaftsteuer. Fest steht, dass an einer Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen weiter festgehalten werden soll. Des Weiteren dürfte unstrittig sein, dass das Bewertungsrecht grundlegend neu geregelt wird und eine Bewertung aller Vermögensgegenstände im Grundsatz mit den Verkehrswerten zu erfolgen hat, um die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfüllen zu können. Mehrbelastungen sollen durch großzügige Anhebung von Freibeträgen für Ehegatten, Kinder und Enkel ausgeglichen werden.

Strittig ist dagegen insbesondere die Entlastung des Betriebsvermögens. Aktuell wird ein „modifiziertes Abschmelzungsmodell“ in Erwägung gezogen. Dieses sieht vor, dass 70 % des Betriebsvermögens nicht mit Erbschaftsteuer belastet werden, wenn der Betrieb sieben Jahre fortgeführt wird. Die restliche Erbschaftsteuer wäre nach sieben Jahren fällig. Voraussetzung für diese Vergünstigung ist jedoch, dass die Lohnsumme nicht unter 70 % der durchschnittlichen Lohnsumme aus den letzten fünf Jahren vor dem Erbfall sinkt.

Daneben wird das sog. Abzinsungsmodell diskutiert. Danach soll die Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen – unabhängig von der Verwendung des Betriebsvermögens – in zehn Jahresraten geteilt werden, die entweder jährlich oder am Ende der Laufzeit zu bezahlen sind. Darüber hinaus soll wahlweise die Möglichkeit bestehen, die Erbschaftsteuer sofort zu bezahlen, was dann einen deutlichen Zinsabschlag, welcher derzeit mit knapp 45 % diskutiert wird, zur Folge hätte.

Hinweis:

Der Fortgang des weiteren Gesetzgebungsverfahrens ist derzeit noch völlig offen. Von politischer Seite soll eine Einigung noch diesen Herbst erfolgen.

Derzeit kann davon ausgegangen werden, dass das aktuelle Recht bis zu einer Neuregelung noch anwendbar ist. Aus diesem Grund ist grundsätzlich zu empfehlen, in Fällen, in denen eine Vermögensübertragung auf die nächste Familiengeneration ansteht, sorgfältig unter Abwägung aller steuerlicher und insbesondere auch nicht steuerlicher Konsequenzen zu prüfen, ob es nicht sinnvoll ist, die derzeitigen, teilweise äußerst günstigen Gesetzesregelungen noch zu sichern. Da das zukünftige Recht derzeit nicht bekannt ist, kann ein Vergleich zwischen dem derzeitigen Recht und einer möglichen Belastung unter dem neuen Recht nicht angestellt werden. Dennoch können aus den Äußerungen des Gesetzgebers und dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts Tendenzaussagen abgeleitet werden. Danach dürfte das derzeitige Recht in folgenden Fällen günstig sein:

- Übertragung von größerem, fremdvermietetem Immobilienbesitz,
- Übertragung von Anteilen an sehr ertragreichen Personengesellschaften,
- Übertragung von vermögensverwaltenden Gesellschaften und
- Übertragung von unternehmerischem Vermögen, wenn absehbar ist, dass das Unternehmen nicht über einen mittelfristigen Zeitraum in weitgehend unverändertem Umfang fortgeführt werden kann, so z.B. wenn Anteilsveräußerungen oder deutliche Änderungen der Geschäftstätigkeit nicht unwahrscheinlich sind.

Steht die Übertragung von Betriebsvermögen an, so ist in einschlägigen Fällen zumindest anzuraten, ein Übertragungskonzept zu entwickeln, welches im Bedarfsfall kurzfristig umgesetzt werden kann.

3 **Gesetzgebung: Sozialversicherungsfreiheit der Entgeltumwandlung über 2008 hinaus geplant**

Das Bundeskabinett hat am 8.8.2007 den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung beschlossen. Der vom Kabinett beschlossene Entwurf wurde dem Bundesrat zugeleitet. Dieser kann hierzu vor der Beschlussfassung durch den Bundestag Stellung nehmen.

Gegenwärtig ist gesetzlich geregelt, dass ein Arbeitnehmer **Entgeltbestandteile zu Gunsten einer betrieblichen Altersversorgung** umwandeln kann, was steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Vorteile bedeuten kann. Fraglich ist insoweit die weitere sozialversicherungsrechtliche Behandlung. Derzeit wird durch die Entgeltumwandlung keine Sozialversicherungspflicht ausgelöst, sofern die zu Gunsten der betrieblichen Altersversorgung umgewandelten Entgelte 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West) nicht übersteigen. Diese Beitragsfreiheit soll nach der derzeitigen Gesetzeslage zum Jahresende 2008 auslaufen. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird die Beitragsfreiheit in Entgeltumwandlungsfällen über das Jahr 2008 hinaus zeitlich unbegrenzt fortgesetzt. Die bisherige Begrenzung auf 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West) soll aber beibehalten werden.

Außerdem wird das **Lebensalter für die Unverfallbarkeit von arbeitgeberfinanzierten Betriebsrentenanwartschaften** vom 30. auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Die fünfjährige Zusagedauer soll als Zusatzvoraussetzung erhalten bleiben. Gelten soll die Neuregelung grundsätzlich für Versorgungszusagen, die nach dem 31.12.2008 zugesagt werden. Das günstige Mindestalter 25 gilt ferner auch für Versorgungszusagen, die vor dem 1.1.2009 und nach dem 31.12.2000 zugesagt worden sind, wenn der Versorgungsanwärter beim Ausscheiden aus dem Unternehmen nach dem 31.12.2008 fünf Jahre im Besitz der Versorgungszusage war und zu diesem Zeitpunkt das 25. Lebensjahr vollendet hat. Dies soll dazu dienen, möglichst frühzeitig mit dem Aufbau einer Zusatzrente zu beginnen.

Hinweis:

Zusätzlich soll ab 2008 die private Riester-Rente verbessert werden. Hier steigen im nächsten Jahr bereits turnusgemäß die Zulagen und Steuervorteile. Bislang beträgt die Zulage maximal 114 € und für jedes Kind 138 €. Ab 2008 wird die maximale Förderung auf 154 € und für jedes Kind auf 185 € erhöht. Als weiterer Anreiz ist geplant, für ab 2008 geborene Kinder eine auf 300 € erhöhte Zulage zu gewähren. Zudem sollen die direkt Förderberechtigten unter 21 Jahren bei Abschluss eines Riester-Vertrags einmalig eine Bonuszahlung von 100 € erhalten. Dieser „Berufseinsteiger-Bonus“ und die erhöhte Kinderzulage werden in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren geregelt.

4 **Kraftfahrzeugsteuer: Besteuerung von Bestandsfahrzeugen mit serienmäßigen Partikelminderungssystemen**

Mit Umstellung der Kraftfahrzeugsteuer, insbesondere der Höherstufung von Dieselfahrzeugen ohne Partikelfilter (Zuschlag 1,20 € je angefangene 100 cm³), kam es offensichtlich zu Fehlern bei der **Einstufung von Bestandsfahrzeugen**, die serienmäßig mit einem Partikelfilter ausgerüstet sind, aber deren notwendige Einstufung in die Partikelminderungsstufe „PM 5“ nicht dokumentiert ist. Bei diesen Fahrzeugen wurden vielfach falsche (zu hohe) Steuerbescheide ausgestellt.

Nach einer Verfügung des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 14.8.2007 (Aktenzeichen 3 S 6000/43) soll bei Einsprüchen gegen derart falsch ausgestellte Steuerbescheide eine Aussetzung der Vollziehung des zu hohen Steuerbescheids gewährt werden. Nach einem erneuten Datenabgleich des Kraftfahrt-Bundesamts mit den Angaben der Fahrzeughersteller sollen dann die Steuerbescheide überprüft und ggf. von Amts wegen geändert werden.

5 Veranlagungswahlrecht nach dem Tode eines Ehegatten

Bei Ehegatten ist eine Zusammenveranlagung regelmäßig steuerlich günstiger. Voraussetzung für die Zusammenveranlagung ist, dass beide Ehegatten dieser Veranlagungsform zustimmen. Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 21.6.2007 (Aktenzeichen III R 59/06), dass dieses **Veranlagungswahlrecht nach dem Tode eines Ehegatten** dessen Erben zusteht. Das Einverständnis des Erben mit der Zusammenveranlagung kann allerdings nur dann unterstellt werden, wenn er Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers hat. Bis zur Ermittlung des Erben ist daher getrennt zu veranlagern.

Dem Urteil lag folgender Fall zu Grunde: Der Ehemann der Klägerin verstarb am 17.2.2003. Die überschuldete Erbschaft ist von der Klägerin und anderen möglichen Erben ausgeschlagen worden. Bisher wurde weder ein Erbe festgestellt noch ein Nachlasspfleger bestellt. Am 30.3.2004 gab die Klägerin für sich und ihren verstorbenen Ehemann die Einkommensteuererklärung 2001 ab. Die Erklärung war nur von ihr unterzeichnet worden; sie hatte „Zusammenveranlagung“ angekreuzt. Das Finanzamt versagte dagegen die Zusammenveranlagung und veranlagte nach dem Einzeltarif.

6 Pflegeaufwendungen bei Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung

Mit Urteil vom 10.5.2007 (Aktenzeichen III R 39/05) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der in einem Wohn- und Pflegeheim untergebracht ist, die ihm **gesondert in Rechnung gestellten Pflegesätze**, die das Heim mit dem Sozialhilfeträger für pflegebedürftige Personen der sog. Pflegestufe 0 vereinbart hat, als außergewöhnliche Belastung steuerlich abziehen kann. Der Bundesfinanzhof stützt dieses Ergebnis auf die Erwägung, dass Aufwendungen für die Unterbringung in einem Altenheim zwar grundsätzlich nicht „außergewöhnlich“ seien, da es sich um übliche Kosten der Lebensführung handele; jedoch zählen nach Auffassung der Richter hierzu nur die Kosten der Unterkunft und Verpflegung. Pflegekosten seien dagegen ebenso wie Krankheitskosten abziehbar. Dies gilt zumindest dann, wenn die Pflege- bzw. Krankheitskosten von den Kosten für die Unterbringung und Verpflegung abgegrenzt werden können. Die Zuordnung zu einer Pflegestufe, egal welcher, sei ausreichend für die Geltendmachung; ein weiterer Nachweis hierfür müsse nicht erbracht werden. Da darüber hinaus die Kosten der Pflege getrennt von den Kosten der Unterkunft und Verpflegung ausgewiesen worden waren, sei die Abziehbarkeit der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung rechters.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass **Pauschalentgelte**, die Unterkunft, Verpflegung und Pflegekosten in einem Gesamtbetrag abrechnen, nur in Einzelfällen, in denen eine Krankheit den Auslöser für den Aufenthalt im Altenheim darstellt, als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind.

Daneben ist zu beachten, dass das Einkommensteuergesetz einem Steuerpflichtigen bei Unterbringung in einem Heim wegen Pflegebedürftigkeit immer einen pauschalen Abzug als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 924 € gewährt. Selbst ohne Pflegebedürftigkeit kann ein Betrag von 624 € geltend gemacht werden. Mit diesen Beträgen werden auf Grund der Vergleichbarkeit mit Hilfen im Haushalt Aufwendungen für ähnliche Dienstleistungen abgegolten.

7 Ermäßigter Steuersatz für Beförderungsleistungen eines Taxiunternehmers für Hin- und Rückfahrt

Im Streitfall führte ein Taxiunternehmen Krankenfahrten durch. Dies geschah in der Weise, dass die Patienten von der Wohnung zum Arzt befördert wurden. Während der Behandlungszeit wurde das Taxi für andere Fahrten genutzt. Nach Ende der Behandlungszeit wurde der Patient dann zurück zu seinem Wohnort befördert. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Taxifahrten war nun deshalb fraglich, weil Taxifahrten in-

nerhalb einer Gemeinde bzw. bei einer Beförderungstrecke von nicht mehr als 50 Kilometern nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen, ansonsten aber der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden ist. Im Urteilsfall war die einfache Beförderungstrecke nun unter 50 Kilometern, die Hin- und Rückfahrt zusammengerechnet ergab dagegen über 50 Kilometer.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 31.5.2007 (Aktenzeichen V R 18/05) – in Abgrenzung zu früherer Rechtsprechung – entschieden, dass insoweit hinsichtlich der Hin- und Rückfahrt keine einheitliche Beförderungleistung vorliegt, sondern beide Fahrten getrennt zu beurteilen sind, so dass im vorliegenden Fall lediglich der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kam. Voraussetzung ist allerdings, dass das Taxi nach Durchführung der Hinfahrt zum Bestimmungsort nicht auf den Kunden wartet, sondern der Kunde später – sei es auf Grund vorheriger Vereinbarung über den Abholzeitpunkt oder auf Grund erneuter telefonischer Bestellung – abermals mit einem Taxi am Bestimmungsort abgeholt und zum Ausgangsort zurückbefördert wird.

8 Niedrigverzinsliche Darlehensgewährung kann Schenkungsteuer auslösen

Zwischen nahen Angehörigen werden oftmals aus verschiedensten Gründen Leistungen wie Darlehensgewährung oder Wohnraumüberlassung unterhalb des unter fremden Dritten üblichen Preises gewährt. Zu beachten ist, dass dies Schenkungsteuer auslösen kann. Dies hat das Finanzgericht Münster für einen Fall entschieden, bei dem an den Ehegatten ein Darlehen zu einem Zins von 2 % gewährt wurde. Das Finanzgericht entschied in dem Urteil vom 24.1.2007 (Aktenzeichen 4 K 2798/04), dass in Höhe des kapitalisierten Werts des Zinsvorteils eine Schenkung vorliegt.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Das Bundeskabinett hat die **Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien** beschlossen, welche grundsätzlich **ab dem 1.1.2008** gelten. Diese Richtlinien enthalten Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Für die Finanzverwaltung sind die Richtlinien bindend. Neuerungen ergeben sich vor allem im steuerlichen Reisekostenrecht. Bislang wird zwischen folgenden Reisearten unterschieden:

- Dienstreise/Geschäftsreise,
- Fahrtätigkeit und
- Einsatzwechseltätigkeit.

Die jüngere **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs** hat diese Unterscheidung aufgegeben und verwendet für all diese Reisearten einheitlich den Begriff der Auswärtstätigkeit. Dem ist die Finanzverwaltung gefolgt. Sämtliche bisherigen Reisearten werden jetzt als Auswärtstätigkeit bezeichnet. Sie sind nach den gleichen steuerlichen Regeln zu behandeln.

a) Regelmäßige Arbeitsstätte

Von einer Auswärtstätigkeit ist zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Dann kann die Auswärtstätigkeit nach den Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden. Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist danach insbe-

sondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Bislang kam es für das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte auf die Art, den zeitlichen Umfang und Inhalt der Tätigkeit an dem jeweiligen Tätigkeitsort an. Diese Auffassung übernehmen die neuen Lohnsteuer-Richtlinien ausdrücklich nicht. Abzugrenzen ist die auf Dauer angelegte Tätigkeit von einer vorübergehenden Tätigkeit; liegt nur eine vorübergehende Tätigkeit z.B. auf Grund einer befristeten Abordnung vor, erfolgt eine Abrechnung nach Auswärtstätigkeitsgrundsätzen. Ist ein Arbeitnehmer dauerhaft an einem bestimmten Ort tätig, ist dies nachhaltig, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird.

Beispiel:

Ein Außendienstmitarbeiter ist wohnhaft in Augsburg. Er fährt einmal wöchentlich in den in München gelegenen Betrieb und muss dort durchschnittlich drei Stunden Verwaltungsarbeiten nachgehen. Dies ist in dem Arbeitsvertrag ausdrücklich geregelt. Nach den bisherigen Lohnsteuer-Richtlinien liegt im Betrieb in München keine regelmäßige Arbeitsstätte. Wird eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Woche aufgesucht, wird nunmehr eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet (R 9.4 Abs. 3 Satz 4 Lohnsteuer-Richtlinien). Dies gilt, weil die Tätigkeit in München und auch die Art der Betätigung nicht nur vorübergehend, sondern infolge der vertraglichen Vereinbarung fest vereinbart ist. Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es jetzt nicht mehr an. Bei einer Dienstwagengestellung ist für diese Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu erfassen.

Würde der Außendienstmitarbeiter hingegen durchschnittlich nur alle zwei Wochen kurzfristig nach München fahren, soll nach der Verwaltungsauffassung in München keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet werden.

Bei einer nur vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z.B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese hingegen nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Vorübergehend ist eine Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an die regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren wird. Diskutiert wurde, ob von einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit immer auszugehen ist, wenn diese auf höchstens sechs Monate befristet ist. Dies setzte sich allerdings in den Beratungen zu den Lohnsteuer-Richtlinien nicht durch. Ob eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vorliegt, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu entscheiden. Eine zeitliche Grenze existiert nicht. Liegt eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vor, ist zeitlich unbefristet nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen. Ist nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen, scheidet eine Umdeutung als doppelte Haushaltsführung aus. Eine hohe Bedeutung wird im Reisekostenrecht künftig die Abgrenzung zwischen einer dauerhaften Zuordnung und einer vorübergehenden Betätigung haben. Hierzu wird im jeweiligen Einzelfall auch auf die vertraglichen Vereinbarungen abgestellt werden. Wegen der Systemumstellung sollten diese einer näheren Prüfung unterzogen werden.

b) Fahrtkosten

Fahrtkosten während der Auswärtstätigkeit sind weiterhin in tatsächlicher Höhe absetzbar oder steuerfrei erstattbar. Benutzt ein Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit seinen eigenen Pkw, kann ohne Nachweis weiterhin der Betrag von 0,30 € je zurückgelegtem Kilometer abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Dieser Betrag erhöht sich um 0,02 € für jede beruflich veranlasst mitgenommene Person. Diese Beträge sollen sich zum Jahreswechsel nicht verändern. Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommen demgegenüber die Regelungen zur Entfernungspauschale zur Anwendung. Hierbei können lediglich 0,30 € pro Entfernungskilometer steuerlich geltend gemacht werden, wobei die ersten 20 Kilometer unberücksichtigt bleiben.

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung sollen bei einer Einsatzwechseltätigkeit mit täglicher Rückkehr nach Hause Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor-

liegen, wenn die an einem Arbeitstag aufgesuchte Tätigkeitsstätte nicht mehr als 30 km von der Wohnung entfernt liegt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.10.2005, Aktenzeichen IV C 5–S 2353–211/05). Nur wenn die Tätigkeit im Wesentlichen durch den täglich mehrfachen Ortswechsel geprägt ist, liegen unabhängig von der 30 km-Grenze Reisekosten vor (so Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.2.1994, Aktenzeichen VI R 109/89). In die neuen Lohnsteuer-Richtlinien hat diese 30 km-Grenze keinen Eingang gefunden. Dies hat – zumindest ab 2008 – Auswirkungen auf die Fahrkostenerstattung und die Abrechnung von Dienstwagengestellungen.

Beispiel:

Ein Mitarbeiter übt eine Einsatzwechseltätigkeit (ab 2008: Auswärtstätigkeit) aus. Die Tätigkeit ist nicht durch einen mehrfachen Ortswechsel geprägt. Dem Arbeitnehmer wird ein Dienstwagen (inländischer Listenpreis: 30 000 €) zur Verfügung gestellt. Mit diesem fährt er im Monat an 15 Arbeitstagen zu dem 25 km entfernt liegenden Einsatzort. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Folgender geldwerter Vorteil ist bislang für die Fahrten zum Einsatzort zu erfassen:

Für den Dienstwagen ist monatlich neben dem geldwerten Vorteil für die Privatnutzung von (1 % von 30 000 € =) 300 € ein geldwerter Vorteil für die Fahrt von der Wohnung zum Einsatzort zu erfassen. Höhe: $0,002 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €} \times 25 \text{ km} \times 15 \text{ Fahrten} = 225,00 \text{ €}$.

Ab 2008 wird lediglich der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung in Höhe von 300 € angesetzt. Darüber hinaus fällt kein geldwerter Vorteil für die Fahrten zum Einsatzort an, da es sich bei den Fahrten zeitlich unbefristet um eine Auswärtstätigkeit handelt. Durch den Wegfall des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort reduziert sich neben der Lohnsteuerbelastung auch der Sozialversicherungsaufwand.

Hinweis:

Wird die 30 km-Grenze überschritten und kehrt der Arbeitnehmer täglich nach Hause zurück, wurden solche Fahrten früher nach Ablauf von drei Monaten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt. Hieran hat die Finanzverwaltung als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit nicht mehr festgehalten.

Bedeutsam für die Fahrtkosten ist ferner, dass eine Auswärtstätigkeit nunmehr zeitlich unbefristet vorliegen kann. Nach Ablauf von drei Monaten wird am auswärtigen Tätigkeitsort keine regelmäßige Arbeitsstätte mehr fingiert. Wird z.B. ein Arbeitnehmer für fünf Monate zu einer Zweigniederlassung abgeordnet, können die Fahrtkosten für die gesamten fünf Monate nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet oder steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet werden. Anders als bei den Fahrtkosten wird aber der Abzug oder die steuerfreie Erstattung von Tagegeldern auf die ersten drei auswärtigen Tätigkeitsmonate beschränkt. Hintergrund ist, dass sich diese Dreimonatsfrist für dieselbe Auswärtstätigkeit aus dem Gesetz ergibt. Für den Fahrtkostenersatz existiert eine solche gesetzliche Regelung aber nicht.

c) Verpflegungsmehraufwendungen

Nach der gesetzlichen Regelung dürfen Tagegelder drei Monate für ein und dieselbe Auswärtstätigkeit abgezogen bzw. steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet werden. Die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien setzt sich mit der Frage der Berechnung der Dreimonatsfrist auseinander. Liegt dem Grunde nach eine Auswärtstätigkeit vor, ist zwischen derselben (nämlichen) und einer neuen Auswärtstätigkeit zu differenzieren. Von derselben Auswärtstätigkeit geht die Finanzverwaltung nicht aus, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist Architekt und betreut ein Großprojekt. Im Büro liegt seine regelmäßige Arbeitsstätte. Ein- bis zweimal wöchentlich werden Baustellen angefahren. Jede Woche liegt eine neue Auswärtstätigkeit vor. Tagesgelder können zeitlich unbefristet steuerfrei erstattet oder steuermindernd geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt auch für die Fahrtkosten.

Eine längerfristige Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht. Verneint hat dies der Bundesfinanzhof für das erneute Auslaufen eines Schiffs nach Rückkehr in den Heimathafen mit der Folge, dass insoweit mit jeweiligem Auslaufen des Schiffs eine neue Dreimonatsfrist begann. Entsprechendes soll auch für Arbeitnehmer gelten, die z.B. als Busfahrer oder Spediteur ihre Tätigkeit auf dem Fahrzeug ausüben.

Bei ein und derselben längerfristigen Auswärtstätigkeit kommt es häufig zu Unterbrechungen. Wie bisher hat eine urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechung keinen Einfluss auf den Ablauf der Dreimonatsfrist. Andere Unterbrechungen, wie z.B. eine vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen andauert.

d) Übernachtungskosten

Die vom Bundeskabinett beschlossene Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien enthält im Bereich der Übernachtungskosten bedeutende Änderungen gegenüber der ursprünglichen Fassung der Lohnsteuer-Richtlinien, über die wir im Mandanten-Rundschreiben 5/2007 berichtet haben. Ab 2008 soll nunmehr Folgendes gelten:

Weiterhin sind die tatsächlichen Unterkunftskosten während einer Auswärtstätigkeit absetzbar bzw. steuerfrei erstattbar. Wird durch einen Zahlungsbeleg nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten ab 2008 wie folgt zu kürzen:

- für das Frühstück um 20 % und
- für das Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des für den Unterkunftsort maßgebenden, für 24 Stunden geltenden Verpflegungspauschbetrags. Eine Unterscheidung zwischen Inlands- und Auslandsreisen findet nicht statt. Ein bei einer Inlandsreise im Hotelpreis enthaltenes Frühstück führt nicht mehr zu einer Kürzung von 4,50 € (ohne Einzelnachweis) aus dem Hotelrechnungsgesamtbetrag.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitnehmer führt in 2008 eine Auswärtstätigkeit im Inland durch. Die Abwesenheitszeiten am 5.2.2008 und am 6.2.2008 betragen jeweils 16 Stunden. Der Beschäftigte legt eine Hotelrechnung über 200 € vor. Ein Frühstück ist in diesem Preis enthalten.

Lösung:

Tagegeld	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	<u>12,00 €</u>	24,00 €
Übernachungskosten	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzgl. 20 % von 24 €	<u>4,80 €</u>	<u>195,20 €</u>
steuerfrei erstattbare Reisekosten			219,20 €

Alternative:

Alternativ kann sich die Buchung des Hotels einschließlich Frühstück vor Beginn der Auswärtstätigkeit anbieten. Nach den Regelungen des R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Lohnsteuer-Richtlinien 2008 besteht – wie bisher – die Möglichkeit, das Frühstück mit dem amtlichen Sachbezugswert zu erfassen. Hierfür ist u.a. aber die schriftliche Bestellung des Hotels durch den Arbeitgeber vor Beginn der Auswärtstätigkeit erforderlich. Dies muss auch im Rahmen späterer Außenprüfungen nachweisbar sein.

Tagegeld	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	<u>12,00 €</u>	24,00 €
Übernachungskosten	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzgl. 20 % von 24 €	<u>4,80 €</u>	195,20 €
Auslagenersatz	Frühstückswert		<u>4,80 €</u>
Summe			224,00 €
geldwerter Vorteil aus der Mahlzeitengestellung (es wird eine Eigenleistung des Arbeitnehmers in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts unterstellt)			
			<u>1,50 €</u>
Erstattungsbetrag			222,50 €

Statt einer Kürzung des Reisekostenauszahlungsbetrags kann der Arbeitgeber auch 224 € an den Beschäftigten erstatten und 1,50 € individuell lohnversteuern.

Bislang können Arbeitgeber je Übernachtung während einer Auswärtstätigkeit im Inland 20 € pauschal steuerfrei erstatten. Bei Auslandsreisen besteht die Möglichkeit, statt des Einzelnachweises mit Auslandsübernachtungspauschalen abzurechnen. Hieran ergeben sich zum Jahreswechsel keine Änderungen. Auch die bisherigen Übernachtungspauschalen sollen der Höhe nach nicht verändert werden. Eine gravierende Änderung bei der Geltendmachung tritt aber für Arbeitnehmer ein: Diese dürfen ab 2008 die Auslandsübernachtungspauschalen nicht mehr als Werbungskosten in Ansatz bringen. Für Inlandsübernachtungen galt bereits bislang nicht die Möglichkeit, eine Übernachtungspauschale von 20 € abzusetzen. Die Arbeitnehmer können damit nur die tatsächlichen Übernachtungskosten – sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsübernachtungen – geltend machen. Damit ist es notwendig, die Einzelbelege über die Übernachtungskosten ab 2008 aufzubewahren. Die Reisekostenregelungen des Lohnsteuerrechts gelten entsprechend auch für Gewinnermittler. Damit können bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns nur noch die tatsächlichen Übernachtungskosten, nicht aber die Übernachtungspauschalen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

10 Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe nur begrenzt abzugsfähig

Verbleiben nach einer Betriebsaufgabe noch Wirtschaftsgüter und dazugehörige Schulden, so ist sorgfältig zu prüfen, ob Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hierzu existiert eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, welche nun mit Urteil vom 28.3.2007 (Aktenzeichen X R 15/04) fortentwickelt wurde.

Nach der Rechtsprechung sind im Falle einer Betriebsaufgabe Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten nur insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig, als die zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten nicht durch eine mögliche Verwertung von Aktivvermögen beglichen werden können. Insoweit ist also eine (fiktive) Rechnung erforderlich. Nicht tilgbare frühere Betriebsschulden bleiben so lange noch betrieblich veranlasst, bis ein etwaiges Verwertungshindernis entfallen ist. Eine Ausnahme vom Grundsatz des Vorrangs der Schuldenberichtigung rechtfertigen jedoch nur solche Verwertungshindernisse, die ihren Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre haben.

Des Weiteren gilt, dass wenn im Falle einer Betriebsaufgabe aktive Wirtschaftsgüter aus privaten Gründen zusammen mit der ursprünglich betrieblich begründeten Verbindlichkeit ins Privatvermögen übernommen werden, die Schulden bis zur Höhe des Werts der ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter diesen zuzuordnen sind. Damit können entsprechende Schuldzinsen steuerlich geltend gemacht werden, wenn die Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit einer anderen Einkunftsart stehen, z.B. zur Erzielung von Mieteinkünften dienen.

11 Voraussetzungen für Vorsteuerabzug bei Leistungen im „Umsatzsteuerkarussell“

Im Umsatzsteuerrecht nehmen großangelegte Betrugsfälle zu. Im Kern werden fiktive Waren über mehrere Scheinfirmen in unterschiedlichen EU-Ländern gehandelt und die in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend gemacht. Innerhalb der fiktiven Lieferketten werden aber die Umsatzsteuern nicht abgeführt. Dies wird auch als „Umsatzsteuerkarussell“ bezeichnet.

Problematisch ist nun, dass Unternehmer arglos in ein solches Umsatzsteuerkarussell geraten können und dann der Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen gefährdet ist. Der Bundesfinanzhof hat über einen solchen Fall mit Urteil vom 19.4.2007 (Aktenzeichen V R 48/04) entschieden. In diesem Fall wurde mit Mobiltelefonen gehandelt. Die Finanzverwaltung versagte bei einem Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen, da es sich offensichtlich bei den „Vorlieferanten“ um Scheinfirmen handelte.

Der Bundesfinanzhof entschied im Grundsatz zu Gunsten des Unternehmers. Und zwar führte das Gericht aus, dass ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen kann, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Dabei stehe dem Vorsteuerabzug nicht entgegen, dass eine Lieferung in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, der Unternehmer dies aber weder wusste noch wissen konnte.

Hinweis:

An den Unternehmer werden dennoch hohe Anforderungen hinsichtlich der Prüfung des Vorlieferanten gestellt. Insbesondere bei Massenwaren, wie Computerbauteilen oder Mobiltelefonen, ist es wichtig, dass der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass tatsächliche Warenlieferungen erfolgt sind. Hierzu sollten die entsprechenden Seriennummern oder ähnliche Warenidentifikationshinweise aufgezeichnet werden.

12 Einlagebewertung eines im Privatvermögen entdeckten Kiesvorkommens mit dem Teilwert

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat mit Beschluss vom 4.12.2006 (Aktenzeichen GrS 1/05) – die bislang zwischen dem I., III. und VIII. Senat strittige Frage – entschieden, dass ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei **Zuführung zum Betriebsvermögen** mit dem **Teilwert** anzusetzen ist, dass aber zugleich bei dem Abbau des Kiesvorkommens **Absetzungen für Substanzverringerungen nicht** vorgenommen werden dürfen.

Im **Urteilssachverhalt** hatte ein Steuerpflichtiger hinsichtlich des sich in seinem Privatvermögen befindlichen, **ehemals landwirtschaftlich genutzten Kiesgrundstücks** die Erlaubnis zur Kiesentnahme beantragt und genehmigt bekommen. Im Zuge der Eröffnung des Betriebs und des Übergangs zur bilanziellen Gewinnermittlung legte er den Grund und Boden wie auch das Wirtschaftsgut „Kiesvorkommen“ jeweils zum Teilwert in das Betriebsvermögen ein und machte in der Folge Absetzungen geltend. Das Finanzamt vertrat dazu die Auffassung, die Einlage des unentgeltlich erlangten Kiesvorkommens sei nicht mit dem Teilwert möglich, so dass eine Absetzung für Substanzverringerung ausscheide. Das Finanzgericht gab letztlich der Klage mit der Begründung statt, das Kiesvorkommen habe sich als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut bereits im Privatvermögen des Klägers konkretisiert und sei erst danach eingelegt worden. Denn zum Zeitpunkt der Erteilung der Abbaugenehmigung sei der Kläger noch nicht endgültig entschlossen gewesen, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen und den Kies selbst abzubauen.

Der **Große Senat des Bundesfinanzhofs löste** diese Problematik in **zwei Schritten** nun dahin gehend, dass er zunächst (gegen den VIII. Senat) feststellte, dass das im eigenen Grund und Boden entdeckte und damit unentgeltlich und originär erworbene Kiesvorkommen ein **materielles Wirtschaftsgut** ist, das **bei Zuführung zum Betriebsvermögen** mit dem **Teilwert** für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen ist.

Im **zweiten Schritt** stellte der Große Senat des Bundesfinanzhofs den **Zweck der Einlageregelung** heraus, mit dem in steuerrechtlicher Sicht erreicht werden sollte, dass vom Steuerpflichtigen steuerfrei gebildetes oder bei ihm bereits besteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen werde. Allgemeiner Zweck der Einlageregelung, wie er sich aus dem Gesetz ergibt, ist also eine Begrenzung der Steuerverstrickung, die mit der Zuordnung zu einem Betriebsvermögen eintritt; es soll eben **nur der im Betrieb erzielte Vermögenszuwachs besteuert** werden. Im Fall der Einlage eines unentgeltlich originär erworbenen Kiesvorkommens ist dieser Überlegung entsprechend tatsächlich der Teilwert anzusetzen. Um nun aber zu verhindern, dass die Besteuerung der Abbauerträge unterbleibt, dürfen nach Auffassung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs **keine Absetzungen für Substanzverringerungen** vorgenommen werden. Der Teilwertansatz ist regelmäßig Grundlage der mit der Nutzung bzw. dem Abbau verbundenen Absetzungen; das ist ausnahmsweise nicht der Fall, wenn diese Absetzungen dazu führen würden, die an sich gebotene Besteuerung zu verhindern. Unter Beachtung dieser Grundsätze dürfen im Streitfall keine Absetzungen vorgenommen werden, weil die Gestattung entsprechender Absetzungen auf der Basis des Teilwerts die nach dem Gesetz vorgesehene Brutto-Besteuerung der Abbauerträge verhindern würde.

Hinweis:

Vorteilhaft ist die Sichtweise des Bundesfinanzhofs insoweit, als bei einer späteren Veräußerung des Bodenschatzes dann, wenn sich der Wert des Kiesvorkommens nicht ändert, der Veräußerungserlös im Ergebnis nicht der Besteuerung unterliegt. Soll entgegen der Rechtsprechung eine Abschreibung für Substanzverringerung mit Abbau des Kiesvorkommens vorgenommen werden, so sind verschiedene Gestaltungen möglich, welche im Einzelfall zu prüfen sind.

13 Anbau an bestehendes Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.1.2007 (Aktenzeichen III R 49/06) entschieden, dass die Frage, ob ein Anbau ein gegenüber dem bestehenden Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt – vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang abgesehen –, nach **bautechnischen Kriterien** zu beurteilen ist. Entscheidend hierfür sind die statische Standfestigkeit der Gebäudeteile und die dazu getroffenen Baumaßnahmen wie z.B. eigene tragende Mauern und eigene Fundamente. Ein Anbau, der keine eigene Standfestigkeit besitzt, ist kein selbständiges Wirtschaftsgut. Auf die Höhe der Bauaufwendungen, die erforderlich sind, um im Fall der Trennung den Gebäudeteil (Anbau) standfest zu machen, kommt es nicht an.

Hinweis:

Ob ein Anbau an ein bestehendes Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut einzustufen ist, ist **steuerlich in verschiedenster Hinsicht von Bedeutung**: Diese Frage ist bedeutsam für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Abnutzung, für die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Investitionszulage und für die Möglichkeit, bei der Vermietung des Gebäudes zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren (um die bei der Herstellung des Anbaus in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet zu bekommen).

14 Wirtschaftliches Eigentum bei Mietereinbauten

Wirtschaftsgüter sind zu bilanzieren und damit steuerlich abzuschreiben bei demjenigen, dem das wirtschaftliche Eigentum zusteht. Wirtschaftliches Eigentum bedeutet das Innehaben der Verfügungsmacht. Besonderheiten ergeben sich hinsichtlich der Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums bei Mietereinbauten, welche in einem vom übrigen Gebäude abweichenden Nutzungszusammenhang stehen. Eine Aktivierung der Mietereinbauten beim Mieter setzt voraus, dass dieser

- ein uneingeschränktes Nutzungsrecht über die Einbauten hat und dieses über die gesamte Nutzungsdauer der Einbauten anhält oder
- für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Nutzungsrechts ein Wertersatzanspruch besteht.

Unter diesen Bedingungen kann das Wirtschaftsgut „Mietereinbau“ auch entgeltlich oder unentgeltlich ohne besondere Formvorschriften übertragen werden mit der Folge, dass dem Erwerber die Abschreibungen zustehen. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.2.2007 (Aktenzeichen XI R 18/06) kann der Übergang auch durch formunwirksames Vermächtnis eintreten.

Hinweis:

Dieses Urteil ist gerade bei der Übertragung von Betrieben oder Praxen von erheblicher Bedeutung.

Daneben bietet dieses Urteil wichtige Hilfen bei der Abgrenzung von Mietereinbauten, welche beim Mieter zu bilanzieren sind. Daneben ist darauf hinzuweisen, dass Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile beim Mieter zu bilanzieren sind. Betriebsvorrichtungen liegen dann vor, wenn die Einrichtung unmittelbar dem Zweck des Gewerbebetriebs des Mieters dient. Scheinbestandteile sind gegeben, wenn der Einbau nur zu einem vorübergehenden Zweck vorgenommen wurde.

Für Personengesellschaften

15 „Steuerpause“ durch abweichendes Wirtschaftsjahr

Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, wird der steuerliche Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr ermittelt. Wirtschaftsjahr ist der Zeitraum, für den der Gewerbetreibende regelmäßig Abschlüsse macht. Dies bedeutet, dass das Wirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss, sondern vielmehr auch ein **vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr** gewählt werden kann. Bei der **Betriebsgründung** ist der Gewerbetreibende hinsichtlich der Wahl des Abschlussstichtags frei:

- Als Abschlussstichtag kann der nächste 31.12. gewählt werden mit der Folge, dass das erste Wirtschaftsjahr eine Länge von weniger als einem Jahr hat (sog. Rumpfwirtschaftsjahr) und dann zukünftig das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt.
- Alternativ kann aber auch von Anfang an ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden, mit der einzigen Maßgabe, dass das erste Wirtschaftsjahr nicht länger als zwölf Monate sein darf.

Hinweis:

Die **erstmalige Wahl des Wirtschaftsjahres** wird durch die Aufstellung der ersten Bilanz eben auf den gewählten Abschlussstichtag ausgeübt. Nicht selten wird der Abschlussstichtag aber auch im Gesellschaftsvertrag festgelegt.

Bei einer Betriebsgründung ist die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres **nicht von der Zustimmung der Finanzverwaltung abhängig**. Dies ist deshalb von Bedeutung, da durch die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres eine „Steuerpause“ entstehen kann. Dies resultiert daraus, dass bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr der Gewinn des Wirtschaftsjahres in dem Jahr zu versteuern ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr des Gewerbetreibenden läuft vom 1.2. bis zum 31.1. eines jeden Jahres. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres vom 1.2.2007 bis zum 31.1.2008 wird der Besteuerung erst im Jahr 2008 unterworfen.

Dem Bundesfinanzhof lag nun insofern eine besondere Konstellation zur Entscheidung vor: Eine Holding GmbH & Co. KG wurde im Januar 1992 mit abweichendem Wirtschaftsjahr 1.2. bis 31.1. gegründet. Die Kommanditisten brachten in diese Holding Beteiligungen ein, welche sämtlich ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr hatten. Im Ergebnis führte dies dazu, dass die Ergebnisse der Beteiligungsgesellschaften wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres bei der Holding bei deren Gesellschaftern um ein Jahr zeitversetzt zu versteuern waren, also eine entsprechende Steuerpause entstand.

Die Finanzverwaltung sah hierin eine Steuerumgehung. Der Bundesfinanzhof erkannte dagegen mit Urteil vom 9.11.2006 (Aktenzeichen IV R 21/05) die Wahl des abweichenden Wirtschaftsjahres bei der Holdinggesellschaft ausdrücklich an. Zwar hielt der Bundesfinanzhof daran fest, dass im Einzelfall ein Gestaltungsmissbrauch gegeben sein kann. Als wirtschaftlich vernünftigen Grund für die Wahl des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres ließ der Bundesfinanzhof aber gelten, dass so bei Betriebsgründung ein Rumpfwirtschaftsjahr vermieden werden kann.

Hinweis:

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass bei Betriebsgründungen der Abschlussstichtag frei gewählt werden kann. Ein **Gestaltungsmissbrauch** wird nur in seltenen Ausnahmefällen gegeben sein. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Regelung zum Gestaltungsmissbrauch deutlich verschärft werden soll. Insoweit muss die weitere Entwicklung abgewartet werden.

16 Berechnung der Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften bei Verlusten aus nichtgewerblichen Einkünften

Werden aus einem Einzelunternehmen oder aus einer Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte bezogen, so wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine Steuerermäßigung gewährt. Ziel dieser Steuerermäßigung ist ein Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuerpflicht. Diese Steuerermäßigung wird nun aber nach dem Einkommensteuergesetz nur insoweit gewährt, als die tarifliche Einkommensteuer „auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt“. Vereinfacht werden in einem ersten Schritt die Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsquellen zusammengerechnet zur „Summe der Einkünfte“ und dann verschiedene Abzugspositionen wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgezogen, so dass sich das „zu versteuernde Einkommen“ als Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer ergibt.

Im Hinblick auf die **Steuerermäßigung** bei gewerblichen Einkünften ist der Gesetzeswortlaut nun dann problematisch, wenn bei den nichtgewerblichen Einkünften positive und negative Einkünfte, wie beispielsweise positive Lohneinkünfte und Verluste aus Vermietung und Verpachtung, zusammentreffen. Die Finanzverwaltung geht in diesen Fällen davon aus, dass diese nichtgewerblichen Verluste nicht zunächst mit den nichtgewerblichen Gewinnen verrechnet werden, sondern die gewerblichen Einkünfte und damit die Steuerermäßigung vermindern. Dies entspricht aber weder dem Gesetzeswortlaut noch dem Sinn der Regelung, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.9.2006 (Aktenzeichen X R 25/04) bestätigte.

Hinweis:

Bei der Berechnung der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte sollte bei **Vorliegen von nichtgewerblichen Gewinnen und nichtgewerblichen Verlusten** darauf bestanden werden, dass diese vorab saldiert werden und nur ein etwaiger verbleibender Verlust mit den gewerblichen Einkünften saldiert wird. Gegen anderslautende Steuerbescheide sollte Einspruch eingelegt werden.

Für Arbeitnehmer

17 Doppelte Haushaltsführung auch bei (zusätzlicher) Beschäftigung am Ort des Hauptwohnsitzes möglich

Zu den in der Praxis besonders bedeutsamen Problemkreisen gehört die sog. doppelte Haushaltsführung. Eine solche wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger aus beruflichem Anlass außerhalb des Ortes seines Hausstands (d.h. am Beschäftigungsort) eine Zweitwohnung unterhält. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige auch solche **Aufwendungen steuerlich geltend machen**, die ihrer Art nach eigentlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählen: Hierzu zählt insbesondere die Wohnungsmiete (und darüber hinaus auch Fahrtkosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen).

Zu diesem Problemkreis hat nun der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil vom 24.5.2007 (Aktenzeichen VI R 47/03) die Frage bejaht, ob auch ein **alleinstehender Arbeitnehmer** Aufwendungen für eine Zweitwohnung an einem auswärtigen Beschäftigungsort wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten absetzen kann, wenn er zugleich auch am Ort seines Hausstands beschäftigt ist. Im **Urteilssachverhalt** hatte der wissenschaftliche Mitarbeiter eines Bundestagsabgeordneten seine Dienstpflichten sowohl in Berlin (Hauptwohnsitz) als auch in Bonn zu erfüllen. Entsprechend unterhielt er an beiden Orten eine eigene Wohnung und machte die Aufwendungen für die Wohnung in Bonn als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Der Bundesfinanzhof stellte zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf den Gesetzeswortlaut und damit darauf ab, dass bei dem Kläger Aufwendungen auf Grund einer aus **beruflichem Anlass begründeten** doppelten Haushaltsführung vorliegen, weil dieser (auch) außerhalb des Ortes seines Hausstands beschäftigt ist. Eine ausschließliche Beschäftigung außerhalb des Ortes des Hausstands fordere der Gesetzeswortlaut nicht. Es genügt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass der **normalerweise einheitliche Hausstand aufgespalten** wird, zumal dann, wenn der Arbeitnehmer die entstehenden Mehraufwendungen auch nicht durch Verlegung des Hausstands an den (zweiten) Beschäftigungsort vermeiden kann.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist allerdings explizit darauf hin, dass er mit dieser Entscheidung nicht von seiner früheren Rechtsprechung abweichen will, nach der die Aufwendungen für eine Zweitwohnung am Ort der zweiten beruflichen Niederlassung regelmäßig der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, wenn die privaten Bedürfnisse des Steuerpflichtigen im Vordergrund stehen. Es kommt also im jeweiligen Einzelfall für den Werbungskostenabzug darauf an, die berufliche Begründung der doppelten Haushaltsführung herauszuarbeiten und eine private Mitveranlassung der Zweitwohnung zu vermeiden.

18 Abzugsbegrenzung für Kosten einer doppelten Haushaltsführung

Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, können steuerlich geltend gemacht werden. Allerdings begrenzt das Gesetz dies auf „**notwendige**“ Mehraufwendungen. Der Bundesfinanzhof hat sich nun mit Urteil vom 9.8.2007 (Aktenzeichen VI R 10/06) erstmals dazu geäußert, bis zu welcher Höhe in diesen Fällen Unterkunftskosten steuerlich abgezogen werden können. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs soll die Obergrenze der **Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort** sein. Unmaßgeblich ist also die Größe der Wohnung am Beschäftigungsort. Vielmehr kann die Miete für eine teure kleine Wohnung und eine größere preiswertere Wohnung abzugsfähig sein, wenn der Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung nicht überschritten wird.

Hinweis:

Daneben hat der Bundesfinanzhof zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung bei Alleinstehenden ausgeführt, dass **mit zunehmender Dauer der auswärtigen Tätigkeit genauer zu prüfen ist**, wo sich der Lebensmittelpunkt befindet. Dies ist gerade in der Praxis von Bedeutung. Wichtig wäre insoweit, dass der Arbeitnehmer Belege dafür sammelt, dass noch genügend Anknüpfungspunkte an den Hauptwohrtort bestehen.

19 Kosten für eine Sprachreise nur unter bestimmten Bedingungen steuerlich abzugsfähig

Der steuerliche Abzug von Reisekosten für einen Sprachkurs im Ausland wird oftmals nicht anerkannt. So entschied das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht mit Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen 2 K 95/04), dass die Aufwendungen einer **Englischlehrerin** für eine neuntägige Sprachreise nach Irland nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, wenn die Reise in nicht unerheblichem Umfang von privaten Motiven beeinflusst war (hier: ein kompletter Tag mit Stadtrundfahrt und anschließender Freizeit in Dublin sowie Tagesausflug nach Belfast). Gegen dieses Urteil wurde allerdings Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt.

Dagegen ließ das Finanzgericht Hamburg mit rechtskräftigem Urteil vom 13.11.2006 (Aktenzeichen 2 K 25/06) den Werbungskostenabzug für einen Sprachkurs im Ausland zu. Es ging um einen **Steuerpflichtigen, der geschäftlich für das Führen von Telefonaten und für Übersetzungen Spanischkenntnisse benötigte** und diese in einem zweiwöchigen Sprachkurs in Spanien erwarb bzw. vertiefte. Das Finanzgericht hielt es für unerheblich, dass der Kurs in einem touristisch interessanten Gebiet stattfand, das Wochenende zwischen den beiden Kurswochen unterrichtsfrei war und der Steuerpflichtige in Ausnutzung der günstigsten Flugverbindung zwei Tage früher als erforderlich anreiste.

Die Abziehbarkeit setzt voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist dann der Fall, wenn der Sprachreise offensichtlich ein unmittelbarer beruflicher Anlass zu Grunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet. Gleiches gilt, wenn zwar kein unmittelbarer beruflicher Anlass besteht, die berufliche Veranlassung aber bei Weitem überwiegt, weil ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht und die Befriedigung privater Interessen wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung zeigt, dass der einzelne Fall in seiner Gesamtheit gewürdigt werden muss.

20 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Bitte beachten Sie den obigen Beitrag über die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts, der auch für Arbeitnehmer von Bedeutung ist.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Realisierung eines Spekulationsverlustes und alsbaldiger Rückkauf kein Gestaltungsmissbrauch

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 14.3.2007 (Aktenzeichen 10 K 3380/04 E) entschieden, dass die **Realisierung eines Spekulationsverlustes** durch den Verkauf von Aktien und der zwei Tage später erfolgende Kauf von Aktien der selben Gesellschaft **keinen Gestaltungsmissbrauch** darstellt.

Allerdings ist in solchen **Fällen Vorsicht geboten**. Das Finanzgericht Hamburg und das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hatten in ähnlichen Fällen einen Gestaltungsmissbrauch gesehen. Allerdings lagen diesen Urteilen Gestaltungen zu Grunde, in denen noch am selben Tag die gleiche Anzahl von Aktien der selben Gesellschaft zurückerworben wurde.

22 Umfangreiche Wertpapiergeschäfte können als gewerblich eingestuft werden

Die private Vermögensverwaltung in Form von Kapitalanlagen führt für den Anleger hinsichtlich der laufenden Erträge, wie Zinsen und Dividenden, zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Wertsteigerungen bei der Substanz sind nach derzeitigem Recht nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen Kauf und Verkauf weniger als ein Jahr liegt (sog. Spekulationsgeschäft bzw. privates Veräußerungsgeschäft). Gerade im Hinblick auf Veräußerungsgewinne ist diese Situation nach derzeitigem Recht sehr positiv (allerdings sind ab 2009 auch Veräußerungsgewinne generell zu versteuern). Nachteilig ist dies jedoch dann, wenn der Anleger Verluste erleidet, da diese Verluste steuerlich nur mit Spekulationsgewinnen und nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können. Dies ist anders, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb angenommen werden müssen, da in diesem Fall auch Veränderungen der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden.

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (Urteil vom 29.3.2007, Aktenzeichen 2 K 343/04) hatte über einen solchen Fall zu entscheiden. Der Steuerpflichtige **erklärte bewusst gewerbliche Einkünfte, um die erlittenen Verluste aus dem Verkauf von Wertpapieren steuerlich verrechnen zu können**. Im Urteilsfall wurde bei einem gelernten Bankkaufmann wegen des permanent äußerst raschen Umschlags und der Art der Geschäftsabwicklung sowie der Größenordnung der An- und Verkäufe – der Depotbestand belief sich auf 3,7 Mio. DM, die Ankäufe im Streitjahr auf ca. 23 Mio. DM und die Verkäufe auf ca. 22 Mio. DM – eine gewerbliche Tätigkeit angenommen.

Hinweis:

Allgemein wird noch bei einem vergleichsweise großen Geschäftsumfang eine Vermögensverwaltung und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen angenommen. Gegen das besprochene Urteil wurde beim Bundesfinanzhof Revision eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen X R 14/07 anhängig ist.

23 Anwendungsschreiben zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen

Mit dem Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen ist der § 15b Einkommensteuergesetz eingeführt worden. Diese Norm bestimmt, dass **Verluste aus Steuersparmodellen** (sog. Steuerstundungsmodelle) nicht mehr im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung mit den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen, sondern nur noch mit Gewinnen aus späteren Veranlagungszeiträumen aus derselben Einkunftsquelle (also einem Steuerstundungsmodell) ausgeglichen werden können. Das heißt, dass die Verluste in der betreffenden Einkunftsquelle eingekapselt werden, also die Steuerlast z.B. aus Gewinnen aus freiberuflicher Tätigkeit nicht mehr durch Verluste aus z.B. Immobilien-Steuersparmodellen gemindert werden kann.

Zu den zahlreichen Zweifelsfragen, die diese gegenüber ihrer Vorgängervorschrift deutlich steuerverschärfend wirkende Neuregelung aufgeworfen hat, nimmt die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 17.7.2007 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2241 – b/07/0001) ausführlich Stellung.

Zum Anwendungsbereich stellt das Bundesfinanzministerium zunächst fest, dass die Neuregelung bei allen Einkunftsarten (mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) anzuwenden ist. Dies gilt jedoch grundsätzlich nicht für **Anlaufverluste von Existenz- oder Firmengründern**, die entsprechende Verluste auch weiterhin sofort ausgleichen können.

Allerdings setzt die Anwendung der Verrechnungsbeschränkung überhaupt eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit voraus; fehlt es also bereits an einer **Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht**, so sind etwaige Verluste aus der Tätigkeit steuerlich überhaupt nicht geltend zu machen.

In **sachlicher Hinsicht** greift die Neuregelung nur dann, wenn ein **Steuerstundungsmodell** vorliegt. Dieses wird angenommen, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dabei werden sowohl Investitionen mit modellhaftem Charakter von Einzelpersonen (Beispiel: mit einem Darlehen gekoppelte Lebens- und Rentenversicherung gegen Einmalbetrag) als auch Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften erfasst. Hierbei ist jedoch eine anlegerbezogene Betrachtung vorzunehmen, so dass eine Beteiligung, die bei einem Gesellschafter als „Steuerstundungsmodell“ qualifiziert wird, nicht zwingend auch ein Steuerstundungsmodell für Zwecke der anderen Gesellschafter (keine „Infektion“) darstellt.

Als ein Indiz für ein Steuerstundungsmodell wird es jedenfalls gewertet, wenn der Anleger vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung ohne Interesse an einem Einfluss auf die Geschäftsführung anstrebt. Dies gilt bei geschlossenen Fonds auch dann, wenn die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit die Möglichkeit haben, auf die Vertragsgestaltung Einfluss zu nehmen.

Eine **modellhafte Gestaltung** zeichnet sich durch ein vorgefertigtes Konzept (das typischerweise durch Anlegerprospekte oder in vergleichbarer Form vermarktet wird) und gleichgerichtete Leistungsbeziehungen, die im Wesentlichen identisch sind (also gleichartige Verträge mit mehreren identischen Vertragspartnern (Treuhändern, Banken)), aus. Typisch soll sein, dass neben der Hauptleistung ein Bündel von Zusatz- und Nebenleistungen bereitgestellt wird. Solche Zusatz- und Nebenleistungen sind dann steuerschädlich, wenn sie es ermöglichen, den sofort abziehbaren Aufwand zu erhöhen (Beispiel: entgeltliche Inanspruchnahme von Mietgarantien und Bürgschaften für die Endfinanzierung beim Immobilienerwerb). Dabei soll es auch schädlich sein, wenn die Nebenleistungen z.B. nicht vom Bauträger unmittelbar, sondern von ihm nahe stehenden Personen oder auch nur auf dessen Vermittlung erbracht werden.

Steuerliche Vorteile im Sinne der Neuregelung werden nur dann angenommen, wenn negative Einkünfte erzielt werden sollen. Damit werden die vermögensverwaltenden Venture Capital Fonds und Private Equity Fonds vom Anwendungsbereich des § 15b

Einkommensteuergesetz nicht erfasst, weil diese eben nicht auf die Erzielung negativer Einkünfte (sondern auf nicht steuerbare Veräußerungsgewinne) abzielen.

Die **Wirkung der Verrechnungsbeschränkung** tritt auch nur dann ein, wenn innerhalb der Anfangsphase die prognostizierten Verluste 10 % des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals übersteigen; bei Einzelinvestitionen wird auf das eingesetzte Eigenkapital abgestellt. Die Anfangsphase ist der Zeitraum, in dem nicht nachhaltig positive Einkünfte erzielt werden – und zwar unabhängig von der Investitionsphase. Da auf die prognostizierten Verluste abgestellt wird, sind unvorhersehbare Aufwendungen nicht zu berücksichtigen. Andererseits sind unrichtige Prognoserechnungen zu korrigieren (bei Unterlassung oder Nichtvorlage solcher Rechnungen behält sich die Finanzverwaltung sogar die Schätzung vor) und planmäßige Eigenkapitalrückzahlungen für die Berechnung der Verlustgrenze ggf. zu korrigieren. Ist das Kapital lediglich in Teilbeträgen zu leisten, so ist die Summe der Teilbeträge zu berücksichtigen, die in der Anfangsphase zu leisten sind. Wird ein Teil des Eigenkapitals der Planung entsprechend fremdfinanziert, so ist das maßgebliche Fremdkapital entsprechend zu kürzen.

Der **Umfang der Verlustverrechnungsbeschränkung** erstreckt sich auf sämtliche Verluste aus dem jeweiligen Steuerstundungsmodell. Zudem sollen der Beschränkung auch die nicht modellhaften Sonderbetriebsausgaben bzw. -werbungskosten (z.B. bei individueller Finanzierung der Anlage durch den Anleger) und sogar nicht prognostizierte Aufwendungen (z.B. unerwarteter Erhaltungsaufwand) unterliegen.

Hinweis:

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, wie tiefgreifend und belastend die Beschränkung der Verlustverrechnung in die Besteuerung der Anleger eingreift. Es können daher nur noch solche Beteiligungen empfohlen werden, die nach den vorgenannten Kriterien tatsächlich abgesichert erscheinen; etwaige Angebote sollten anhand der genannten Kriterien kritisch untersucht werden. Soweit ersichtlich orientiert sich – nach dem „Tod der Steuersparmodelle“ – die Branche aber nunmehr ohnehin eher in Richtung renditeorientierter Anlagen.

Für Hauseigentümer

24 Keine Ansparabschreibung für Dachziegel-Photovoltaikanlage

Eine Ansparabschreibung nach derzeit geltendem Recht und ebenso der Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung nach dem neuen Recht der Unternehmenssteuerreform 2008 können nur in Anspruch genommen werden für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Eine herkömmliche Photovoltaikanlage, welche aufgeständert auf einem Dach montiert wird, ist ein bewegliches Wirtschaftsgut. Anders ist dies nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19.3.2007 (Aktenzeichen 5 K 1639/05) aber zu sehen bei einer Dachziegel-Photovoltaikanlage, wenn also die Photovoltaikmodule unmittelbar in die Dachziegel integriert sind. In diesem Fall handelt es sich um einen unselbständigen Gebäudeteil, also kein bewegliches Wirtschaftsgut. Eine Ansparabschreibung bzw. die Förderinstrumente nach neuem Recht bedeuten einen ganz erheblichen Steuervorteil, so dass diese Differenzierung die Nachsteuerrendite einer solchen Photovoltaikanlage maßgeblich bestimmen kann.

25 Schuldzinsenabzug bei sog. Cash-Pooling

Wird ein Vermietungsobjekt fremdfinanziert, so sind die entstehenden Schuldzinsen steuerlich abzugsfähig. Voraussetzung ist allerdings, dass nachgewiesen werden kann, dass die Valuta aus der Kreditaufnahme tatsächlich für Anschaffungskosten oder lau-

fende Kosten des Vermietungsobjekts verwendet worden ist. Bei größerem Vermietungsvermögen, welches auf verschiedene Unternehmen (meist Gesellschaften bürgerlichen Rechts) aufgeteilt ist, wird oftmals aus Gründen der Liquiditätssteuerung ein sog. Cash-Pooling betrieben. Dabei werden alle Salden der Bankkonten der einbezogenen Unternehmen täglich auf einem Bankkonto zusammengezogen, indem Guthaben abgezogen und Schulden ausgeglichen wurden. Fremdfinanzierungsmittel fließen dann üblicherweise unmittelbar in dieses Cash-Pooling ein.

In diesen Fällen ist der Werbungskostenabzug hinsichtlich der Zinsaufwendungen fraglich, da eine eindeutige Zuordnung der aufgenommenen Mittel zu den einzelnen Vermietungsobjekten nicht mehr möglich ist. Mit Urteil vom 29.3.2007 (Aktenzeichen IX R 10/06) hat der Bundesfinanzhof nun in einem entsprechenden Fall den Werbungskostenabzug für Finanzierungsaufwendungen weitgehend versagt.

Hinweis:

Um ein solches Ergebnis zu vermeiden, sollte in diesen Fällen sorgfältig geprüft werden, wie eine eindeutige Zuordnung der aufgenommenen Mittel sichergestellt werden kann. In der Literatur wird es für ausreichend erachtet, wenn zwischen den einzelnen Gesellschaften Verrechnungskonten geführt und diese angemessen verzinst werden. Im Einzelfall sollte dies aber geprüft werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Kein Abzug von Finanzierungskosten als nachträgliche Werbungskosten nach Veräußerung der Beteiligung

Werden im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung an einer GmbH Darlehen aufgenommen, so können die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (insbesondere Zinsaufwendungen) zweifelsfrei steuermindernd geltend gemacht werden. Fraglich ist allerdings die steuerliche Würdigung derartiger Aufwendungen, die noch nach der Veräußerung der Beteiligung anfallen.

Zu diesem Problemkreis hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 64/05, GmbHR 2007, 888) für Veranlagungszeiträume bis 1998 den Abzug von Finanzierungskosten als **nachträgliche Werbungskosten** bei den Einkünften aus Kapitalvermögen verneint, soweit diese auf den Zeitraum nach der Veräußerung der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung entfallen.

Im **Urteilssachverhalt** hatte ein Steuerpflichtiger in 1988 Anteile an einer Kapitalgesellschaft fremdfinanziert erworben und 1995 an eine GmbH veräußert, deren Alleingesellschafter er war; sämtliche Anteile befanden sich in seinem steuerlichen Privatvermögen. Die bei ihm auch noch in den folgenden Jahren bis 1999 angefallenen Zinsen machte er als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend.

Dazu hat der **Bundesfinanzhof** entschieden, dass die geltend gemachten Schuldzinsen in allen Streitjahren nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden können. Zur Begründung verwies der Bundesfinanzhof auf seine „jahrzehntelange Rechtsprechung“ zum **Ausschluss des sog. nachträglichen Schuldzinsenabzugs** bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen, nach der ein solcher Werbungskostenabzug schon aus **rechtssystematischen Gründen** ausgeschlossen ist.

Eine davon abweichende Beurteilung ergab sich nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch nicht daraus, dass der Steuerpflichtige als Alleingesellschafter der GmbH nach der Veräußerung weiterhin mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Denn auf Grund des **Trennungsprinzips** kommt ein Durchgriff durch die GmbH, der die An-

teile an der Kapitalgesellschaft nach der Veräußerung zur Einkunftserzielung dienen, grundsätzlich nicht in Betracht.

Hinweis:

Explizit offen gelassen hat der Bundesfinanzhof die Frage, ob er für spätere **Veranlagungszeiträume (ab 2002)** zu einem anderen Ergebnis kommen würde. Denn durch die Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsgrenze von 25 % auf letztlich 1 % (§ 17 Einkommensteuergesetz) habe sich eine konzeptionelle Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen ergeben; hier werden erst künftige Gerichtsverfahren eine Lösung bringen. Aus steuerlicher Sicht sollte jedenfalls im Zuge einer solchen Veräußerung die Übertragung der Darlehensmittel auf andere steuerlich relevante Anlagen oder alternativ die Rückführung der Refinanzierung geprüft werden.

27 Haftung eines Geschäftsführers für Steuerschulden auch nach GmbH-Löschung

Den Geschäftsführer einer GmbH treffen neben vielen anderen Pflichten auch die steuerlichen Pflichten, insbesondere die Steuererklärungen und Steuerzahlungen betreffend. Werden diese ihm auferlegten Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, also Steuern nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet, so **haftet der Geschäftsführer persönlich**. Die Haftung tritt allerdings nur ein, soweit die GmbH zur Erfüllung der Steuerschuld in der Lage war; sie wird von der Finanzbehörde durch einen sog. Haftungsbescheid geltend gemacht.

Zu diesem Problemkreis „Haftung“ hatte nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2006 (Aktenzeichen I R 103/05, GmbHR 2007, 611) zu entscheiden, unter welchen Umständen vom Vorliegen einer **Pflichtverletzung** des Geschäftsführers auszugehen ist.

Im **Urteilssachverhalt** war der Kläger bis 31.3.1990 Geschäftsführer einer GmbH, trat auch später noch Dritten gegenüber als **(faktischer) Geschäftsführer** auf und verfügte auf Grund einer Kontovollmacht auch über die Gelder der GmbH. Die GmbH wurde im Juli 1991 wegen **Vermögenslosigkeit** im Handelsregister gelöscht. Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung stellten die Finanzbehörden für das Jahr 1989, für das keine Steuererklärungen abgegeben worden waren, verdeckte Gewinnausschüttungen fest, die zu einer Körperschaftsteuer von rund 300 000 DM geführt hätten. In dieser Höhe sollte der Kläger mittels Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, weil er auch als faktischer Geschäftsführer verpflichtet gewesen sei, die Steuererklärung für das Jahr 1989 abzugeben; und bei rechtzeitiger Festsetzung hätte die Steuer auch aus Mitteln der GmbH gezahlt werden können.

Dieser Auffassung folgte das **Finanzgericht München** nicht, sondern stellte fest, dass die Steuererklärung erst am 30.9.1990 abzugeben war und bei einer Bearbeitungsfrist von höchstens einem Jahr die Steuer frühestens am 30.9.1991 festgesetzt worden wäre, also zu einem Zeitpunkt, als der Kläger nicht mehr Geschäftsführer und die GmbH bereits gelöscht war. Daher hätte die Steuerforderung auch bei pflichtgemäßem Verhalten nicht realisiert werden können.

Diesen pauschalen – für den Steuerpflichtigen günstigen – Überlegungen folgte der Bundesfinanzhof nicht, sondern verwies die Sache zur Entscheidung unter Beachtung folgender Grundsätze an das Finanzgericht zurück: Eine Haftung wird dann ausgelöst, wenn der Geschäftsführer erstens eine **schuldhafte Pflichtverletzung** begangen und zweitens diese Pflichtverletzung einen Schaden in Gestalt eines Steuerausfalls verursacht hat. Die **nicht fristgerechte Abgabe einer Steuererklärung stellt eine Pflichtverletzung dar**; ebenso kann auch die Verwendung von Mitteln der GmbH ohne Berücksichtigung etwaig entstehender Steuerschulden eine solche Pflichtverletzung darstellen. Im weiteren Verfahren wird das Finanzgericht zu prüfen haben, ob entsprechende Pflichtverletzungen vorlagen und ob diese auch für den betreffenden Steuerausfall **ursächlich** waren.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme aus Haftungsbescheiden ist immer besonders schmerzlich, weil der Geschäftsführer insoweit regelmäßig für fremde Schulden zahlen muss. Daher sollte zu jeder Zeit darauf geachtet werden, dass entsprechende Mittel der GmbH zurückgelegt und andere Verbindlichkeiten ggf. nur anteilig beglichen werden. Wichtig ist betreffend der Abberufung eines Geschäftsführers auch, dass eine solche nicht davon befreit, an einer späteren Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken; wird diese Mitwirkungspflicht verletzt, so kann sich dies auf die Würdigung der Frage der Pflichtverletzung nachteilig auswirken.

28 Fragen zur erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens

Das derzeit geltende Halbeinkünfteverfahren wurde mit dem Steuersenkungsgesetz 2000 eingeführt. Der Übergang vom Anrechnungsverfahren zum aktuellen Halbeinkünfteverfahren hat eine Fülle von Zweifelsfragen aufgeworfen, die insbesondere die steuerliche Würdigung des Veranlagungszeitraums 2001 und dabei die Frage betreffen, ob Gewinne bzw. Verluste steuerlich vollständig oder nur noch hälftig zu erfassen sind. Diese Fälle sind derzeit oftmals noch verfahrensrechtlich offen bzw. sind Gegenstand von steuerlichen Außenprüfungen. Aktuell haben sich zu dieser Fragestellung wichtige Entwicklungen ergeben.

a) Halbeinkünfteverfahren für in 2001 realisierte Liquidationsverluste eines wesentlich Beteiligten?

Im ersten Fall (Bundesfinanzhof vom 27.3.2007, Aktenzeichen VIII R 25/05, GmbHR 2007, 833) war ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu 50 % an einer GmbH beteiligt; die entsprechenden Gesellschaftsanteile hielt er im Privatvermögen; das abweichende Wirtschaftsjahr der GmbH endete jeweils am 31. Oktober. Zum 31.10.2001 wurde die GmbH durch Gesellschafterbeschluss aufgelöst und im April 2002 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet.

Der Gesellschafter machte auf Grund seiner Beteiligung nach § 17 Einkommensteuergesetz für den Veranlagungszeitraum 2001 einen **Auflösungsverlust** einkommensteuerlich geltend, den das Finanzamt zunächst überhaupt nicht anerkannte. Nach dem Einspruchsverfahren wollte das Finanzamt dann die Einkommensteuer für 2001 unter Ansatz des nach dem Halbeinkünfteverfahren geminderten Auflösungsverlustes festsetzen.

Zu dieser Problematik hat der **Bundesfinanzhof** für 2001 nun unter Bestätigung des Urteils der Vorinstanz und unter **Reduktion des Gesetzeswortlauts** entschieden, dass in 2001 der Auflösungsverlust in voller Höhe zu berücksichtigen ist. Hierzu führte das Gericht aus, dass im Veranlagungszeitraum 2001 entstandene Auflösungsverluste ebenso wie offene Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne/-verluste in voller Höhe steuerlich zu berücksichtigen sind. Zur Begründung für diese den Gesetzeswortlaut korrigierende Auslegung stellte der Bundesfinanzhof zunächst eine unübersichtliche Rechtslage und darüber hinaus fest, dass eine sachgerechte Lösung hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung bei der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Ebene des Anteilseigners es erfordere, auch im Kalenderjahr 2001 entstandene Auflösungsverluste noch vollständig steuerlich zu berücksichtigen.

b) Halbeinkünfteverfahren für in 2001 realisierte Auflösungsverluste eines wesentlich Beteiligten?

Über die zeitliche Abgrenzung bei der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Ebene des Anteilseigners hat der Bundesfinanzhof ebenfalls mit Datum vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 60/05, GmbHR 2007, 839) **Auflösungsverluste** betreffend entschieden.

In diesem Verfahren war eine Gesellschafterin zweifelsfrei wesentlich im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz an einer GmbH beteiligt; die entsprechenden **Gesellschaftsanteile** hielt sie im Privatvermögen; zudem hatte sie der GmbH ein **Darlehen** in

Höhe von 150 000 DM gewährt. Auf entsprechenden Antrag aus dem April 2001 wurde die GmbH im Juli 2001 **wegen Vermögenslosigkeit** im Handelsregister **gelöscht** und damit ohne Liquidation vollbeendet. Den Verlust des Stammkapitals und der Restdarlehensforderung machte die Steuerpflichtige in voller Höhe als Verlust nach § 17 Abs. 4 Einkommensteuergesetz geltend. Das Finanzamt erkannte unter Hinweis auf das Halbeinkünfteverfahren aber nur die Hälfte an.

Auch in diesem Verfahren hat der Bundesfinanzhof die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens für den Veranlagungszeitraum 2001 verneint und entsprechend der vorstehenden Entscheidung (Urteil vom 27.3.2007, Aktenzeichen VIII R 25/05, GmbHR 2007, 833) entschieden, dass in 2001 der Auflösungsverlust in voller Höhe zu berücksichtigen ist. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass die GmbH im Zeitpunkt der Eintragung der Löschung im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst und damit vollbeendet worden ist, so dass der Auflösungsverlust damit endgültig bereits in diesem Zeitpunkt entsteht. Somit ist für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens kein Raum.

c) Halbeinkünfteverfahren für in 2001 erfolgte, durch Personengesellschaften vermittelte Ausschüttungen?

Der Übergang vom Anrechnungsverfahren zum aktuellen Halbeinkünfteverfahren hat auch Fragen aufgeworfen, die die steuerliche Würdigung von in 2001 erfolgten **Gewinnausschüttungen** betreffen. Hierbei ist insbesondere fraglich, wie diese Ausschüttungen bei einer die Ausschüttung über eine Personengesellschaft **empfangenden Kapitalgesellschaft** steuerlich zu behandeln sind.

Im Urteilsfall (Bundesfinanzhof vom 7.2.2007, Aktenzeichen I R 27/06, DB 2007, 1565) waren – verkürzt dargestellt – im Jahr 2001 **Gewinnausschüttungen zweier Kapitalgesellschaften an zwei Personengesellschaften** erfolgt. An der Personengesellschaft I war die Klägerin – eine AG – unmittelbar beteiligt, während an der Personengesellschaft II die Personengesellschaft I und damit wiederum (mittelbar) die Klägerin beteiligt war. Für die Gewinnausschüttungen galten ausschließlich ungemildert mit Körperschaftsteuer belastete Gewinne als verwendet. Strittig war nun, ob diese Ausschüttungen bei der (mittelbar) empfangenden Kapitalgesellschaft mit dem Regelsteuersatz von 25 % oder aber mit 40 % zu besteuern sind.

Dazu hat der **Bundesfinanzhof** in Übereinstimmung mit der Vorinstanz zu Lasten des Steuerpflichtigen entschieden, dass auf das Einkommen der Klägerin ein **Körperschaftsteuersatz von 40 %** anwendbar war, soweit das Einkommen der Klägerin auf den bezogenen Gewinnausschüttungen beruhte.

Hinweis:

Mit diesem Ergebnis bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung.

29 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Zuführung zur Pensionsrückstellung

Die Bildung einer Pensionsrückstellung auf Grund einer entsprechenden Zusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zählt zu den **weit verbreiteten Sachverhaltsgestaltungen** und ist besonders vorteilhaft, weil sie einerseits die Steuerlast mindert und zugleich aber die aktuelle Liquidität der GmbH nicht belastet.

Mit Urteil vom 16.5.2007 (Aktenzeichen 6 K 1184/04, DStZ 2007, 544) hat das Finanzgericht München in Fortführung der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden, dass die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen Erdienungszeit voraussetze. Denn in der Regel sei davon auszugehen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter im Interesse der Gesellschaft von der Erteilung einer Pensionszusage absieht, wenn der Zeitraum zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand weniger als zehn Jahre beträgt.

Im **Urteilssachverhalt** hatte eine GmbH im Juli 1993 ihrem im Dezember 1937 geborenen **beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** eine Versorgungszusage auf das 65. Lebensjahr erteilt. Das Finanzamt hat die Zuführung zur Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gewertet.

Das Finanzgericht München hielt die Klage gegen diese Wertung für unbegründet, da die zehnjährige Erdienungszeit nicht gegeben sei. Diese **Zehnjahresfrist** war im Streitfall nicht eingehalten worden, weil sich die maßgebliche Erdienungszeit lediglich auf ca. 9,5 Jahre belief. Ausnahmsweise kann allerdings die Erdienungszeit auch zehn Jahre unterschreiten, wenn auf Grund der Gegebenheiten des Einzelfalls anderweitig sichergestellt ist, dass mit der Zusage die künftige **Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers abgegolten** werden soll. Für einen solchen Ausnahmefall sah das Finanzgericht im Urteilssachverhalt allerdings keine Anhaltspunkte.

Hinweis:

Mit diesem Urteil folgt das Finanzgericht München den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum **zehnjährigen Erdienungszeitraum**. Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist nach dieser Rechtsprechung, dass die Pensionsverpflichtung nicht allein durch das Dienstverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Hierbei ist insbesondere die Frage zu prüfen, ob der Geschäftsführer während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch überhaupt noch verdienen kann. Das wird im Allgemeinen verneint, wenn der Geschäftsführer im Zeitpunkt der Zusageerteilung bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat oder wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nur noch eine kurze Zeitspanne liegt. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer beträgt diese Zeitspanne zehn Jahre, die aber in Ausnahmefällen unterschritten werden kann.

30 GmbH-Stammeinlage als Darlehen an die KG?

Eines der Kernprobleme der **GmbH in der Krise** ist die Frage, ob die **Stammeinlage** durch den bzw. die Gesellschafter **wirksam geleistet worden** ist. In Zweifelsfällen wird der Insolvenzverwalter regelmäßig die neuerliche Einzahlung der Stammeinlage fordern. Zu dieser Problematik ist nach den Grundsätzen der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs festzustellen, dass eine erneute Einzahlung dann tatsächlich erforderlich ist, wenn ein **Hin- und Herzahlen der Einlage** anzunehmen ist, also der Gesellschafter seine Einlage nicht wirksam erbracht hat. Derartige Gestaltungen bergen für den Gesellschafter beträchtliche Risiken, wenn die Gesellschaft – Jahre später – insolvent werden sollte.

Mit Urteil vom 31.10.2006 (Aktenzeichen 27 U 81/06, GmbHR 2007, 201) hat das Oberlandesgericht Hamm nun zu dieser Problematik entschieden, dass ein **Hin- und Herzahlen der Stammeinlage** einer GmbH auch dann vorliegt, wenn die GmbH die vom Gesellschafter eingezahlte Stammeinlage drei Tage nach deren Eingang als Darlehen an die GmbH & Co. KG weiterleitet, deren Komplementärin sie ist.

Hinter dieser Problematik steht die in der Praxis durchaus übliche Gestaltung, dass eine Komplementär-GmbH die bei ihr eingezahlte Stammeinlage als Darlehen an die KG weiterreicht. Denn häufig ist die Komplementär-GmbH wirtschaftlich nicht aktiv, so dass die darlehensweise Weiterleitung der Mittel Voraussetzung für deren wirtschaftliche Nutzung ist.

Das Oberlandesgericht Hamm stellte entscheidungserheblich darauf ab, dass die Weiterreichung innerhalb von drei Tagen als **Rückgewähr an den Gesellschafter** anzusehen ist, weil die Einlageleistung grundsätzlich nicht zur freien Verfügung der GmbH gestanden habe. Eine wirtschaftliche Einheit zwischen der KG und ihrer Komplementär-GmbH, die eine Ausnahme von diesem Grundsatz ermöglichen würde, vermochte das Oberlandesgericht Hamm nicht zu erkennen.

Hinweis:

Da die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte zu dieser Frage uneinheitlich ist, hat das Oberlandesgericht Hamm die Revision beim Bundesgerichtshof zugelassen (Aktenzeichen II ZR 272/06); es bleibt daher abzuwarten, wie dieser entscheiden wird. Aktuell ist von entsprechenden Darlehensgewährungen abzuraten; bereits entsprechend gewährte Darlehen sollten hinsichtlich ihrer möglichen Rückzahlung überprüft werden. Allerdings werden zukünftig – nach Inkrafttreten der Neuregelungen durch das **Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts** – derartige Darlehensgewährungen an die KG wohl zulässig sein (so die entsprechende Gesetzesbegründung).

31 Außerordentliche Kündigung eines Geschäftsführers auch ohne vorherige Abmahnung

Die Frage, ob es für die außerordentliche Kündigung des Dienstverhältnisses mit einem organschaftlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft (z.B. einem GmbH-Geschäftsführer) einer **vorherigen Abmahnung** seitens der Kapitalgesellschaft bedarf, hat der Bundesgerichtshof bislang in ständiger Rechtsprechung **verneint** und dabei zur Begründung auf die Arbeitgeberfunktion des Geschäftsführers/Vorstands verwiesen.

Nachdem nun aber im Zuge der **Schuldrechtsreform** am 1.1.2002 eine Vorschrift ins Bürgerliche Gesetzbuch eingefügt wurde (§ 314 Absatz 2 Bürgerliches Gesetzbuch), nach der eine Abmahnung als Vorstufe zur außerordentlichen Kündigung von Dauerschuldverhältnissen erforderlich ist, sofern der Kündigungsgrund in einer Vertragspflichtverletzung besteht, war unklar, ob der Bundesgerichtshof daran festhalten würde. Mit Beschluss vom 2.7.2007 (Aktenzeichen II ZR 71/06, DB 2007, 1865) hat der Bundesgerichtshof nun seine bisherige Rechtsprechung auch unter expliziter Beachtung der Neuregelung bestätigt. Denn er sieht in der **Arbeitgeberfunktion** einen besonderen Umstand, der eine Abmahnung entbehrlich macht. Dies gilt gleichermaßen für Gesellschafter-Geschäftsführer wie auch für Fremdgeschäftsführer.

Hinweis:

Da der arbeitsrechtliche Kündigungsschutz auf Geschäftsführer keine Anwendung findet, ist neben der außerordentlichen Kündigung auch eine **fristgerechte Kündigung** ohne Angabe von Gründen möglich. Von der Kündigung des Anstellungsvertrags getrennt zu sehen ist die Beendigung der Organstellung, die nicht automatisch auch durch die Kündigung beendet wird; daher empfiehlt es sich, in der Praxis **Abberufung und Kündigung** aneinander zu koppeln. Abberufung und Kündigung fallen in die Kompetenz der Gesellschafterversammlung.

32 Außerordentliche Kündigung eines Fremdgeschäftsführers bei unberechtigter Privatnutzung der Firmenkreditkarte

Mit Urteil vom 20.2.2007 (Aktenzeichen 6 U 22/06 und 6 U 61/06, GmbHR 2007, 874) hat das Oberlandesgericht Brandenburg rechtskräftig entschieden, dass die ungenehmigte umfangreiche Verwendung einer Firmenkreditkarte zu privaten Zwecken (rund 50 000 € für Urlaubsreisen etc.) ebenso einen Grund für eine **außerordentliche Kündigung** des Anstellungsvertrags des Fremdgeschäftsführers darstellt wie der Umstand, dass dieser die von der GmbH verauslagten Beträge nicht bzw. nicht zeitnah erstattet. Zur Begründung genügte dem Oberlandesgericht schon der Hinweis auf die sich aus der Verwaltung fremden Vermögens ergebende **besondere Treuepflicht** und die Tatsache, dass der Geschäftsführer nachweislich seine Vermögensangelegenheiten mit denen der GmbH vermennt hatte.

Mit freundlichen Grüßen