

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 05/2008

Aktuelle Gesetzesvorhaben • Firmenwagenbesteuerung • Verlagerung von Kapitaleinkünften auf Kinder • Grunderwerbsteuer bei Häusern mit Solaranlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell sind wichtige Gesetzgebungsverfahren zu beachten. Herauszustellen ist zunächst das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, welches voraussichtlich im Herbst verabschiedet wird. Dieses wird die handelsrechtliche Bilanzierung ganz einschneidend verändern. Über sich ergebenden Handlungsbedarf werden wir Sie rechtzeitig ausführlich informieren.

Daneben ist das Jahressteuergesetz 2009 von praktischer Bedeutung, mit dem eine Vielzahl an Einzeländerungen erfolgen soll. Zu nennen sind die Änderungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen, die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährung bei Steuerhinterziehung und die Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei sowohl betrieblich als auch privat genutzten Firmenwagen. Über die aktuelle Entwicklung berichten wir in diesem Mandanten-Rundschreiben unter der jeweiligen Rubrik.

Darüber hinaus ist über zahlreiche positive Entscheidungen aus der Rechtsprechung zu berichten: So wird die Firmenwagenbesteuerung teilweise entschärft und Fahrtkosten zu einer Bildungseinrichtung werden in größerem Umfang anerkannt.

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 Erbschaftsteuerreform verzögert sich
- 2 Verlängerung der strafrechtlichen Verjährung bei Steuerhinterziehung
- 3 Steuerliche Behandlung des Elterngelds
- 4 Geplante Änderung bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen
- 5 Keine Zweitwohnungssteuer für Studenten?
- 6 Besteuerung von Fernseh-Preisgeldern
- 7 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen
- 8 Verkauf von Gebrauchsgegenständen innerhalb eines Jahres nach Anschaffung steuerpflichtig
- 9 Steuerliche Abzugsfähigkeit bei Zahlung durch einen Dritten im abgekürzten Vertragsweg
- 10 Geplante Entschärfung der steuerlichen Haftung bei Vereinen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 11 Privatnutzung eines Firmenwagens
- 12 Rückgewähr von Aktien als negativer Arbeitslohn
- 13 Fahrtkosten zu einer Bildungseinrichtung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Gewerbesteuerfreiheit von Freiberuflern und Landwirten sowie Abfärberegulation verfassungsgemäß
- 15 Keine Anparabschreibung zum Ausgleich eines Mehrergebnisses nach Betriebsprüfung
- 16 Bindung des Finanzamts an Kaufpreisaufteilung
- 17 Regierungsentwurf für ein Steuerbürokratieabbaugesetz
- 18 Steuersatz bei der Abgabe von Speisen und Getränken
- 19 Vorsteuerabzug aus Kraftfahrzeugen soll eingeschränkt werden
- 20 Zulassung der Verlegung der Buchführung ins Ausland geplant

Für Personengesellschaften

- 21 Gewinn aus der Veräußerung von sog. Sonderbetriebsvermögen II unterliegt der Gewerbesteuer
- 22 Abgrenzung zwischen Geschäfts-/Firmenwert und einem gesondert abschreibungsfähigen Wirtschaftsgut "Auftragsbestand"

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 Änderung der Freistellungsaufträge ab 1.1.2009
- 24 Zurechnung der Kapitaleinkünfte bei Konten der Kinder

Für Hauseigentümer

- 25 Gewerblicher Grundstückshandel: Keine Abschirmwirkung durch Kapitalgesellschaft bei missbräuchlichem Einsatz
- 26 Höhe der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksveräußerungen mit Solaranlagen
- 27 Abgrenzung der anschaffungsnahen Aufwendungen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 28 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) beschlossen
- 29 Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Bürgschaftsübernahme für mittelbare Beteiligung
- 30 Nichtgeltendmachung eines Aufwendungsersatzanspruchs in der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten (darlehensähnliche Kreditierung)
- 31 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Erbschaftsteuerreform verzögert sich

Das Gesetzgebungsverfahren zur Erbschaftsteuerreform stagniert zurzeit. Mit einem Abschluss ist **frühestens im späten Herbst** dieses Jahres zu rechnen. Einzelne Stimmen gehen sogar von einem Scheitern der Reform aus, was zur Folge hätte, dass ab dem 1.1.2009 das jetzige Recht auf Grund der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts nicht mehr angewendet werden dürfte. Dies würde dazu führen, dass bei Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2008 keine Erbschaftsteuer erhoben werden dürfte. Allerdings erscheint dieses Szenario als sehr unwahrscheinlich. Strittig sind nach wie vor die Vergünstigungen für Betriebsvermögen und die Steuersätze für Verwandte.

Hinweis:

Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten. **Derzeit ist noch die Gelegenheit**, Übertragungen nach aktuell geltendem Recht vorzunehmen. Derartige Übertragungen sollten sorgfältig vorbereitet und nur unter Abwägung aller Vor- und Nachteile realisiert werden. Rein steuerlich motivierte Übertragungen sind regelmäßig nicht anzuraten.

Sollten die derzeit vorliegenden Gesetzespläne realisiert werden, werden ertragsstarke Personengesellschaften zukünftig deutlich höher belastet als nach bisherigem Recht. Des Weiteren soll die Verschonung von Betriebsvermögen nach derzeitigem Stand des Gesetzgebungsverfahrens zukünftig an sehr viel strengere Bedingungen geknüpft werden: Können zukünftig die Voraussetzungen der Verschonungsregelung nicht eingehalten werden, wird sich eine vergleichsweise sehr hohe Nachbelastung ergeben.

Gravierend wird die zukünftige Bewertung mit dem Verkehrswert dann sein, wenn von der Verschonungsregelung kein Gebrauch gemacht werden kann, z.B. weil das Vermögen überwiegend aus fremdvermieteten Immobilien besteht.

Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Übertragung von größeren unternehmerischen Vermögen zukünftig eine aufwendige und kostenintensive Unternehmensbewertung vorgenommen werden muss. Welche Unsicherheiten sich insoweit im Hinblick auf die Anerkennung der gefundenen Werte durch die Finanzverwaltung ergeben werden, ist noch nicht absehbar.

Daneben besteht nach derzeitigem Recht noch die Möglichkeit, **Immobilien- oder Kapitalvermögen in eine GmbH & Co. KG einzubringen** und als begünstigtes Betriebsvermögen zu übertragen. Dieser Weg wird aller Wahrscheinlichkeit nach zukünftig nicht mehr möglich sein. In einschlägigen Fällen ist allerdings Eile geboten, da diese Übertragungen sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung vorbereitet werden müssen.

2 Verlängerung der strafrechtlichen Verjährung bei Steuerhinterziehung

Die steuerliche Festsetzungsfrist beträgt bei Steuerhinterziehung zehn Jahre. Im Einzelfall kann allerdings unter bestimmten Bedingungen die Steuer auch noch nach mehr als zehn Jahren festgesetzt und erhoben werden. Die Steuergesetze enthalten für die Steuerhinterziehung bisher keine eigenständige Regelung zur strafrechtlichen Verfolgungsverjährung. Deshalb gelten die allgemeinen Regelungen des Strafgesetzbuchs mit der Folge einer grundsätzlich **fünfjährigen** Verfolgungsverjährungsfrist.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 soll die **Verfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre** ausgedehnt werden. Damit kann sich die strafrechtliche Ahndung in Steuerhinterziehungsfällen auf einen längeren Zeitraum erstrecken und das Strafrisiko für den Hinterzieher steigt.

Die Änderung soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten. Sie gilt nur für Fälle von Steuerhinterziehung, die bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht verjährt sind.

3 Steuerliche Behandlung des Elterngelds

Die Oberfinanzdirektion Münster hat sich mit der Kurzinformation Einkommenssteuer Nr. 20/2008 vom 8.5.2008 zu dem seit 1.1.2007 geltenden **Bundesel-**

terngeldgesetz geäußert, welches an die Stelle des Bundeserziehungsgeldgesetzes getreten ist.

Das einem betreuenden Elternteil zum Ausgleich des wegfallenden Erwerbseinkommens gezahlte Elterngeld beträgt 67 % des vor der Geburt des Kindes durchschnittlich monatlich verfügbaren bereinigten Nettoeinkommens, höchstens 1 800 €. Ein Mindestbetrag in Höhe von 300 € monatlich wird dann gezahlt, wenn vor der Geburt des Kindes keine Erwerbstätigkeit ausgeübt wurde. Bei Mehrlingsgeburten erhöhen sich die vorgenannten Beträge um jeweils 300 € pro Kind. Solange ein älteres Geschwisterkind unter sechs Jahren mit im Haushalt lebt, erhöht sich das Elterngeld um 10 %, mindestens jedoch um 75 € je Monat. Es besteht Anspruch auf Elterngeld über einen Zeitraum von bis zu 14 Monaten. Auf Antrag können die monatlichen Elterngeldzahlungen halbiert und über den doppelten Zeitraum ausgezahlt werden.

Für den Empfänger ist das Elterngeld steuerfrei. Allerdings unterliegt es dem sog. **Progressionsvorbehalt**. Dies bedeutet, dass bei der Ermittlung des auf die übrigen Einkünfte anzuwendenden Einkommensteuersatzes das Elterngeld mit einbezogen wird.

Besonderheiten sind zu beachten, wenn die Eltern der Mutter bzw. des Vaters für diese(n) noch **Kindergeld** erhalten. Denn sofern diese noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, kann für sie Kindergeld bezogen werden, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden. Für volljährige Kinder kann Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag allerdings nur dann gewährt werden, wenn das Kind **Einkünfte und Bezüge von nicht mehr als 7 680 €** im Kalenderjahr hat. Die Oberfinanzdirektion weist ausdrücklich darauf hin, dass das Elterngeld, das ein Kind für den eigenen Nachwuchs erhält, bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge zu berücksichtigen ist. Hiervon auszunehmen ist der Mindestbetrag in Höhe von 300 € bzw. 150 € monatlich (bei Mehrlingsgeburten entsprechend vervielfacht). Das **bisherige Erziehungsgeld** war/ist bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes hingegen **nicht** zu berücksichtigen.

Hinweis:

Damit schließt sich die Oberfinanzdirektion Münster hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Elterngelds der Auffassung der Oberfinanzdirektion Frankfurt an (vgl. hierzu Mandanten-Rundschreiben 2/2008 unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ im Abschnitt „Aktuelles zur Einkommensgrenze für Kindergeld/Kinderfreibeträge“).

Soweit bei volljährigen Kindern noch ein Anspruch auf Kindergeld bzw. auf einen Kinderfreibetrag besteht, sollten die Einkommensgrenzen in Höhe von 7 680 € pro Jahr genau überprüft werden, da der Anspruch vollständig entfällt, wenn die Einkunftsgrenze auch nur geringfügig überschritten wird. Durch einen Antrag auf Auszahlung des hälftigen Elterngelds über den doppelten Bezugszeitraum lässt sich die Überschreitung der Einkunftsgrenze gegebenenfalls vermeiden.

4 Geplante Änderung bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen

Im Mandanten-Rundschreiben 4/2008 unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter der Überschrift „Abzug von Schulgeld an ausländische Schulen als Sonderausgabe“ hatten wir über die Pläne berichtet, den derzeit möglichen Abzug von Schulgeldzahlungen schrittweise abzuschaffen. Hiervon rückt der Gesetzgeber anscheinend wieder ab. Der Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen soll nach dem jüngsten Kabinettsbeschluss zum Jahressteuergesetz 2009 auf einem begrenzten Niveau erhalten bleiben. Abzugsfähig sollen ab dem Jahr 2008 30 % des Entgelts sein, höchstens 3 000 € für jedes zu berücksichtigende Kind. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Schulgeldzahlungen ist insbesondere, dass die Schule zu einem allgemeinbildenden Abschluss führt, der von dem Kultusministerium eines Bundeslandes oder von der Kultusministerkonferenz der Länder anerkannt wird. Wird diese Voraussetzung von einer in einem EU-/EWR-Staat belegenen Schule erfüllt, können die Kosten ab dem Jahr 2008 steuerlich geltend gemacht werden.

Hinweis:

Wird von einer in einem EU-/EWR-Staat belegenen Schule die vorgenannte Bedingung erfüllt, soll die bisherige Gesetzesfassung insoweit für noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzungen der Jahre vor 2008 gelten.

5 Keine Zweitwohnungssteuer für Studenten?

Das Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 22.4.2008 (Aktenzeichen 6 A 11354/07) entschieden, dass ein Student, der **im Haushalt seiner Eltern mit Hauptwohnsitz gemeldet** ist, für seinen Nebenwohnsitz am Studienort nicht zur Zweitwohnungssteuer herangezogen werden kann. Gegen dieses Urteil hat das Oberverwaltungsgericht die Revision beim Bundesverwaltungsgericht zugelassen.

Für das Oberverwaltungsgericht war entscheidungserheblich, dass eine Zweitwohnungssteuer nur erhoben werden könne, wenn für eine weitere Wohnung ein besonderer Aufwand betrieben werde, der über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgeht. Ansonsten sei keine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Person anzunehmen. Erforderlich ist damit für die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer das **Innehaben von zwei Wohnungen**. Davon ist bei Studenten, die in der elterlichen Wohnung melderechtlich ihre Hauptwohnung beibehalten, jedoch nicht auszugehen, da sie über die von den Eltern überlassenen Räumlichkeiten regelmäßig keine tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht besitzen. Somit sind sie nicht Inhaber einer Erstwohnung im steuerrechtlichen Sinn, so dass am Studienort auch keine Zweitwohnung vorliegen kann.

Hinweis:

Ob dieses Urteil vom Bundesverwaltungsgericht eine Bestätigung erfahren wird, muss abgewartet werden. Jedenfalls sollte gegen einschlägige Bescheide über Zweitwohnungssteuer rechtlich vorgegangen werden.

6 Besteuerung von Fernseh-Preisgeldern

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.11.2007 (Aktenzeichen IX R 39/06) entschieden, dass Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegen (siehe hierzu auch Mandanten-Rundschreiben 3/2008 in der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter „Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow als sonstige Einkünfte zu versteuern“). Dies gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Auftritt des Kandidaten und das gewonnene Preisgeld in einem gegenseitigen Leistungsverhältnis stehen. Hierfür sprechen nach Ansicht der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 30.5.2008, Aktenzeichen IV C 3 – S 2257/08/10001) folgende Anhaltspunkte:

- Dem Kandidaten wird von Seiten des Produzenten ein bestimmtes Verhaltensmuster oder Ähnliches vorgegeben.
- Dem Kandidaten wird neben der Gewinnchance und dem damit verbundenen Preisgeld ein erfolgsunabhängiges Antritts-, Tagegeld etc. gezahlt.
- Das Format sieht grundsätzlich nicht nur einen einmaligen Auftritt vor, sondern erstreckt sich über mehrere Folgen. Der Kandidat muss hierfür gegebenenfalls Urlaub nehmen oder von der Arbeit freigestellt werden.
- Das Preisgeld hat die Funktion einer Entlohnung für eine Leistung. Es fließt als Erfolgshonorar zu.

Liegen keine dieser Anhaltspunkte vor, unterliegt das Preisgeld nicht der Einkommensteuer.

Hinweis:

Nach der vom Bundesfinanzhof und von der Finanzverwaltung geäußerten Rechtsauffassung unterliegen folglich Preisgelder aus Sendungsformaten wie „Das Dschungelcamp“, „Big Brother“ oder sog. Dating-

Shows wie z.B. „Bauer sucht Frau“ der Einkommensteuerpflicht. Gewinne aus Sendungen wie „Wer wird Millionär?“, „Quiz-Taxi“ oder „Das Quiz“ bleiben auch weiterhin steuerfrei.

7 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen kann **nicht bei Barzahlung** geltend gemacht werden. Die entsprechende gesetzliche Regelung wird eng ausgelegt, wie das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.1.2008 (Aktenzeichen 13 K 330/07) zeigt.

Dem Urteil lag folgender Fall zu Grunde: Die Klägerin ließ Fenster und Haustürflächen streichen und zahlte dem Handwerker dafür einen Betrag in Höhe von 900 € in bar. Der Handwerker zahlte einen Tag später einen Betrag in Höhe von 900 € auf sein Geschäftskonto ein. Die Klägerin reichte beim Finanzamt einen Kontoauszug des Handwerkers über die Einzahlung ein und begehrte die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten die beantragte Steuerermäßigung ab. Aus der Formulierung des Gesetzes ergebe sich ausdrücklich die Voraussetzung der „Zahlung auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung“. Das Erfordernis der Überweisung entspreche auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die dazu diene, die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen.

Hinweis:

Auch die zwischenzeitlich vorgenommene Änderung der maßgeblichen Gesetzesvorschrift ändert an diesen Voraussetzungen im Ergebnis nichts. Es ist nach wie vor erforderlich, dass die Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers erfolgt. Der Gesetzgeber hat lediglich darauf verzichtet, diesen Nachweis zwingend im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu verlangen. Auf Anforderung muss er dem Finanzamt jedoch nach wie vor vorgelegt werden können.

Beim Bundesfinanzhof ist unter dem Aktenzeichen VI R 14/08 derzeit die Rechtsfrage anhängig, ob „der Ausschluss der Barzahlung bei der Gewährung der Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen verfassungswidrig“ ist. Betroffene sollten daher in einschlägigen Fällen Einspruch gegen entsprechende Einkommensteuerbescheide einlegen, um von einem positiven Ausgang dieses Verfahrens profitieren zu können.

8 Verkauf von Gebrauchsgegenständen innerhalb eines Jahres nach Anschaffung steuerpflichtig

Die Veräußerung von Privatvermögen ist grundsätzlich steuerlich irrelevant. Hiervon gibt es zwei wichtige Ausnahmen („Spekulationsgeschäfte“):

- Steuerlich erfasst werden **Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke**, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Hiervon ausgenommen sind allerdings selbst genutzte Immobilien.
- Darüber hinaus unterliegen **Veräußerungsgeschäfte über andere Wirtschaftsgüter** der Besteuerung, die nicht länger als ein Jahr gehalten werden.

Hinweis:

Diese Einjahresfrist („Spekulationsfrist“) findet derzeit insbesondere auf **Wertpapiere** Anwendung. Bei Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 erworben werden, werden dagegen Veräußerungserfolge unabhängig von der Haltedauer mit der **Abgeltungssteuer** erfasst.

In der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22.4.2008 (Aktenzeichen IX R 29/06) war strittig, welche Vermögensgegenstände unter den Begriff der „anderen Wirtschaftsgüter“ fallen. In Betracht kommen insbesondere Geschäftsanteile an einer GmbH, Wertpapiere, aber auch private Pkw, Yachten, Kunstgegenstände, Antiquitäten, Edelmetalle, Münzen, Briefmarken, Optionsrechte, Patente und Know-how. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass bei „**Gegenständen des täglichen Gebrauchs**“ potenzielle Wertsteigerungen ausgeschlossen seien und damit die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen ist. Entsprechende Veräußerungsgewinne bzw. -verluste sind danach steuerlich unbeachtlich.

Der Bundesfinanzhof ist dieser einschränkenden Sichtweise jedoch nicht gefolgt und hat **gegen die Ansicht der Finanzverwaltung** entschieden. Dem Urteil lag ein Fall zu Grunde, bei dem der Steuerpflichtige einen Veräußerungsverlust geltend machen wollte. Im Streitfall erwarb der Steuerpflichtige am 19.1.2001 ein (gebrauchtes) BMW-Cabrio für 58 500 DM und verkaufte es am 2.10.2001 für 53 800 DM. Den Verlust von 4 700 DM erklärte er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 als Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften. Das Finanzamt lehnte eine entsprechende Verlustfeststellung ab. Der Bundesfinanzhof hat hingegen entschieden, dass die Veräußerung eines Gebrauchtkraftwagens innerhalb eines Jahres nach Anschaffung steuerlich zu erfassen ist.

Hinweis:

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil bleibt abzuwarten. Des Weiteren ist zu beachten, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften („Spekulationsverluste“) nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können, sondern lediglich mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften.

9 Steuerliche Abzugsfähigkeit bei Zahlung durch einen Dritten im abgekürzten Vertragsweg

In der Praxis werden steuerlich relevante Aufwendungen oftmals nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen getragen. In diesen Fällen wird von einem abgekürzten Vertragsweg gesprochen. Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige diese Aufwendungen selbst steuerlich geltend machen kann, obwohl er sie nicht unmittelbar getragen hat. Die Rechtsprechung bejaht insoweit einen steuerlichen Abzug des Steuerpflichtigen, wohingegen die Finanzverwaltung diesen in vielen Fällen ablehnt.

Der **Bundesfinanzhof** hatte mit Urteil vom 15.1.2008 (Aktenzeichen IX R 45/07) seine frühere **Rechtsprechung bestätigt**, nach der Erhaltungsaufwendungen bei einem Vermietungsobjekt auch dann als Werbungskosten geltend gemacht werden können, wenn sie auf einem von einem Dritten im eigenen Namen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen abgeschlossenen Werkvertrag beruhen und der Dritte die geschuldete Zahlung auch selbst leistet.

Die **Finanzverwaltung** hat mit Schreiben vom 7.7.2008 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/07/10007) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung nun grundsätzlich anzuwenden ist. Allerdings gelten folgende Einschränkungen: Bei Kreditverbindlichkeiten und bei anderen Dauerschuldverhältnissen, wie z.B. Miet- oder Pachtverträgen, kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs weiterhin nicht in Betracht. Gleiches soll auch für Aufwendungen gelten, die Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Hinweis:

Bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, wie Spenden, Beiträgen zu Versicherungsverträgen oder Krankheitskosten, ist daher darauf zu achten, dass diese Kosten vom Steuerpflichtigen selbst gezahlt werden.

10 Geplante Entschärfung der steuerlichen Haftung bei Vereinen

Die steuerliche Haftung im Vereinsrecht soll für die handelnden Personen (Vereinsvorstand) entschärft werden. Hierzu ist nach dem jüngsten Kabinettsbeschluss zum Jahressteuergesetz 2009 vorgesehen, dass **bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen** und **bei fehlverwendeten Spenden** die Haftung in Höhe von 30 % der Spende zunächst den Verein trifft und nur dann, wenn die Haftungsinanspruchnahme des Vereins nicht erfolgreich ist, auf die handelnden Personen zurückgegriffen werden kann.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

11 Privatnutzung eines Firmenwagens

Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenwagen unentgeltlich zur Verfügung gestellt und kann das Fahrzeug auch für private Fahrten genutzt werden, ist ein zu versteuernder geldwerter Vorteil anzusetzen. Zur privaten Nutzung des Wagens gehören alle Fahrten, die einem privaten Zweck dienen. Nicht zu den Privatfahrten gehören Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sieht das Gesetz zwei Berechnungsmethoden vor. Als Regelfall erfolgt die Berechnung nach der sog. 1 %-Regelung. Ausnahmsweise kann eine individuelle Ermittlung (sog. Fahrtenbuchmethode) des Nutzungswerts erfolgen. Dies erfordert die Bestimmung des privaten Kilometeranteils mittels eines Fahrtenbuchs. Zu zwei in diesem Zusammenhang wichtigen Fragen hat sich jüngst der Bundesfinanzhof zu Gunsten der Steuerpflichtigen geäußert.

a) Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Bei Anwendung der 1 %-Regelung ist die private Nutzung für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen anzusetzen. Kann das Fahrzeug auch für **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** genutzt werden, erhöht sich der Wert für jeden Kalendermonat um 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Der **Bundesfinanzhof** hat nun in zwei Urteilen vom 4.4.2008 (Aktenzeichen VI R 68/05 und VI R 85/04) **entgegen der Rechtsauffassung der Finanzgerichte, der Literatur und der Finanzverwaltung entschieden**, dass es für die Ermittlung des Zuschlags (0,03 % pro Entfernungskilometer) ebenso wie bei der Entfernungspauschale auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse ankomme. Es reiche insoweit nicht aus, dass der Arbeitnehmer die objektive Möglichkeit habe, den Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen zu können. Grund hierfür ist, dass dieser Zuschlag als Korrektur für die auf Seiten des Arbeitnehmers für diese Fahrten ansetzbaren Werbungskosten gedacht ist. Daraus folge, dass der Zuschlag nur insoweit gerechtfertigt sei, wie tatsächlich Werbungskosten zum Ansatz kommen. Bei der Ermittlung des Zuschlags sei deshalb darauf abzustellen, ob und in welchem Umfang der Dienstwagen tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wurde.

Den Urteilen des Bundesfinanzhofs lagen folgende Fälle zu Grunde:

- Im ersten Streitfall (Aktenzeichen VI R 68/05) hatte die Klägerin ihrem Hauptgeschäftsführer einen Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt. Den 0,03 %-Zuschlag für die Nutzung dieses Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hatte sie allerdings nicht auf der Grundlage der Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte (118 km) ermittelt, sondern auf der Grundlage der Entfernung von der Wohnung zum nächstgelegenen Bahnhof (3,5 km), da ab dort der Zug benutzt wurde. Das Finanzamt folgte dem nicht und setzte den Zuschlag für die gesamte Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an.
- Im zweiten Streitfall (Aktenzeichen VI R 85/04) hatte der Arbeitgeber dem Kläger, einem Außendienstmitarbeiter, einen Dienstwagen für Kundenbesuche überlassen, der auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden durfte. Der Kläger suchte an einem Arbeitstag in der Woche den Betriebssitz des Arbeitgebers auf. Das Finanzamt sah den Betriebssitz

als regelmäßige Arbeitsstätte an und erhöhte im Rahmen der Einkommenssteueranlagung den Bruttoarbeitslohn des Klägers um den 0,03 %-Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Im ersten Streitfall bestand zwar nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ein Anscheinsbeweis dafür, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen für die Gesamtstrecke genutzt hatte. Ihm stand jedoch die Möglichkeit offen, den Anscheinsbeweis durch Vorlage einer auf ihn ausgestellten Jahres-Bahnfahrkarte zu entkräften. Auch im zweiten Streitfall bestand ein Anscheinsbeweis dafür, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen für die einmal wöchentlich stattfindenden Fahrten zum Betriebssitz genutzt hatte. Auch dieser Anscheinsbeweis konnte vom Arbeitnehmer entkräftet werden.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs folgen oder möglicherweise den Gesetzgeber veranlassen wird, ihre bisherige Auslegung im Gesetz zu verankern. Einstweilen sollte die günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs genutzt werden. Wichtig ist insofern, dass **ausreichende Beweismittel** vorgebracht werden können, dass tatsächlich keine oder nur eine eingeschränkte Nutzung des Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgte.

b) Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs

Wird der private Nutzungsanteil individuell nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, werden die Gesamtkosten des Fahrzeugs (Abschreibung und laufende Kosten) aufgeteilt auf die betrieblichen und die privaten Fahrten. Die Aufteilung erfolgt anhand der entsprechenden Kilometerleistung. Notwendig ist insofern, dass die einzelnen Fahrtstrecken durch ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** nachgewiesen werden.

An ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** werden von der Finanzverwaltung sehr hohe Anforderungen gestellt, die durch die Rechtsprechung bestätigt worden sind. Es gelten insbesondere folgende Grundsätze:

- Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss **zeitnah und in geschlossener Form** geführt werden. Dabei müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des am Ende der einzelnen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden.
- Die erforderlichen Angaben müssen sich **dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen**. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur ausnahmsweise zulässig.
- Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss grundsätzlich zu den beruflichen Reisen **Angaben zum Datum, zum Reiseziel, zum aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. zum Gegenstand der dienstlichen Verrichtung** und zu dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs enthalten.
- Der Übergang von der beruflichen zur privaten Nutzung des Fahrzeugs muss im Fahrtenbuch durch die Angabe des bei Beendigung der beruflichen Nutzung erreichten Kilometerstands dokumentiert werden.
- Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.
- Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.
- Eine **mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei** wird den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann gerecht, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten technisch ausgeschlossen sind oder aber lückenlos dokumentiert werden.

In der Praxis ist immer wieder strittig, ob **kleinere Mängel in einem Fahrtenbuch** dazu führen, dass dieses insgesamt verworfen wird und stattdessen die zumeist ungünstigere 1 %-Regelung zur Anwendung kommen muss. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.4.2008 (Aktenzeichen VI R 38/06) entschie-

den, dass kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs und damit zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Maßgeblich sei, ob trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich sei.

Im Streitfall war eine am 30.12.2000 vorgenommene Fahrt, für die eine Tankrechnung vorlag, nicht aufgezeichnet worden. Der Bundesfinanzhof urteilte hierzu, dass es unverhältnismäßig sei, wegen dieses Mangels die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs für das gesamte Jahr 2000 zu versagen. Darüber hinaus gab es im Jahr 2002 in zwei Fällen keine genaue Übereinstimmung zwischen den Kilometerangaben laut Fahrtenbuch und Werkstattrechnungen. Hierzu hatte bereits das Finanzgericht Köln als Vorinstanz ausgeführt, dass die Angaben über die Kilometerstände in Werkstattrechnungen erfahrungsgemäß häufig ungenau seien. Der Abweichung in den Angaben zwischen Werkstattrechnungen und Fahrtenbuch könne deshalb nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nur individuelle Bedeutung zukommen.

Hinweis:

Dieses Urteil des Bundesfinanzhofs ist uneingeschränkt zu begrüßen. Dennoch kann für die Praxis nur dazu geraten werden, bei der Anfertigung des Fahrtenbuchs äußerste Sorgfalt an den Tag zu legen, um dessen Anerkennung nicht zu gefährden.

12 Rückgewähr von Aktien als negativer Arbeitslohn

Dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.3.2008 (Aktenzeichen 12 K 9231/07) lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms wurden den Mitarbeitern vergünstigt Aktien gewährt. Da mit der Finanzverwaltung keine Einigung darüber erzielt werden konnte, wie die Aktien zu bewerten waren, erfolgte eine Rückübertragung der gewährten Aktien. Strittig war die Bewertung der Rückübertragung. Dies war insoweit von Bedeutung, als dass zwischen Ausgabe und Rückübertragung Wertänderungen bei den Aktien eingetreten waren.

Das Finanzgericht betonte zunächst, dass die Rückübertragung der Aktien bei den Mitarbeitern zu **negativen Einnahmen** führte, da die Mitarbeiter Einnahmen zurückzahlten, die sie in einem früheren Jahr zu viel erhalten und versteuert haben. Insbesondere sollen insofern keine Werbungskosten vorliegen. Die **Bewertung** der negativen Einnahmen hat nach Ansicht des Finanzgerichts **mit dem ursprünglichen Wertansatz** der Aktien zu erfolgen. Zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen bleiben demnach außer Ansatz. Dies wird damit begründet, dass im vorliegenden Fall die negative Einnahme in der Rückgabe des zuvor erhaltenen Gegenstands bestand.

13 Fahrtkosten zu einer Bildungseinrichtung

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 10.4.2008 (Aktenzeichen VI R 66/05) darüber zu entscheiden, in welcher Höhe **Fahrtkosten aus einer beruflichen Bildungsmaßnahme** steuerlich geltend gemacht werden können. Der Kläger hatte neben seiner Vollbeschäftigung vier Jahre lang an einer auswärtigen beruflichen Bildungsmaßnahme teilgenommen. Dazu besuchte er das Bildungsinstitut an zwei Abenden in der Woche nach der Arbeit und zudem am Samstag. Die Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Bildungsmaßnahme machte er nach reisekostenrechtlichen Grundsätzen – im Zweifel mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer – geltend. Das Finanzamt sah hingegen die Bildungseinrichtung als weitere regelmäßige Arbeitsstätte an und berücksichtigte die Fahrtkosten lediglich mit der Entfernungspauschale.

Der Bundesfinanzhof gab dem Steuerpflichtigen Recht und ließ die höheren Fahrtkosten steuermindernd zu. Maßgebend sei, dass eine Bildungseinrichtung

im Allgemeinen nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte werde, wenn ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer eine längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme durchführt. Die in der Freizeit ausgeübte Bildungsmaßnahme des Arbeitnehmers habe sich zwar im Streitfall über vier Jahre erstreckt und sei damit längerfristig gewesen; sie sei aber vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt. Sie könne nicht durch bloßen Zeitablauf von drei Monaten zur regelmäßigen Arbeitsstätte werden.

Hinweis:

Anders hat der Bundesfinanzhof diese Frage allerdings für den Fall entschieden, wenn neben der Bildungsmaßnahme keine Vollbeschäftigung gegeben ist. In diesem Fall ließ der Bundesfinanzhof nur den Abzug der Entfernungspauschale zu.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 **Gewerbsteuerfreiheit von Freiberuflern und Landwirten sowie Abfärberegung verfassungsgemäß**

Das Bundesverfassungsgericht hat auf Grund der insgesamt dritten Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts in einem das Streitjahr 1988 betreffenden Verfahren festgestellt, dass es mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist, dass die Einkünfte der freien Berufe, der anderen Selbständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Somit dürften **verfassungsrechtliche Einwände gegen die Gewerbesteuer** als solche nicht mehr erfolgversprechend sein.

Zwar werden durch die Erhebung der Gewerbesteuer Gewerbetreibende gegenüber Freiberuflern und Land- und Forstwirten ungleich behandelt, doch das Bundesverfassungsgericht ist der Auffassung, dass dies dadurch gerechtfertigt sei, dass Gewerbebetriebe regelmäßig in höherem Umfang die kommunale Infrastruktur in Anspruch nehmen. Des Weiteren werden auf Grund der Freibeträge nur ca. 30 % der Gewerbetreibenden mit Gewerbesteuer belastet. Gerade bei kleineren Gewerbebetrieben fällt daher die Gewerbesteuerbelastung nicht ins Gewicht. Letztlich hebt das Bundesverfassungsgericht hervor, dass bei Gewerbetreibenden zwar Gewerbesteuer anfällt, diesen aber auch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gewährt wird, welche die Belastung mit Gewerbesteuer teilweise wieder ausgleicht.

Daneben hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die sog. **Abfärberegung** mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist. Die Abfärberegung führt dazu, dass die Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird, wenn die Personengesellschaft eine – wenn auch nur eine geringfügige – gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Beispiel:

Sachverhalt: Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) vermietet umfangreichen Grundbesitz. Daneben wird eine Tankstelle betrieben, aus der nicht unerhebliche Umsätze erzielt werden.

Lösung: Die Vermietungstätigkeit ist im Grundsatz eine vermögensverwaltende und damit keine gewerbliche Tätigkeit. Der Betrieb der Tankstelle ist dagegen gewerblich. Dadurch, dass auch eine gewerbliche Tätigkeit betrieben wird, gelten sämtliche Einkünfte der GbR als gewerbliche Einkünfte und unterliegen folglich der Gewerbesteuer.

Übt dagegen eine einzelne Person (**Einzelunternehmen**) nebeneinander eine gewerbliche und eine nicht gewerbliche Tätigkeit aus und sind beide Bereiche voneinander trennbar, werden die beiden Bereiche steuerlich als eigenständige Einkunftsquellen behandelt. Dies hat zur Folge, dass nur die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Die hieraus folgende

Ungleichbehandlung der gemischt tätigen Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer, der im Gegensatz zur Personengesellschaft gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen kann, ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt. Hierbei hebt das Gericht insbesondere den Vereinfachungseffekt bei der Ermittlung der Einkünfte von gemischt tätigen Personengesellschaften hervor. Ein weiterer legitimer Zweck der Regelung bestehe darüber hinaus in der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens. Die Abfärberegulation soll verhindern, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden.

15 Keine Ansparabschreibung zum Ausgleich eines Mehrergebnisses nach Betriebsprüfung

Dem Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.3.2008 (Aktenzeichen 12 V 12287/07) lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Steuerpflichtige hatte nach Durchführung einer Betriebsprüfung versucht, die festgestellten Mehrsteuern durch die Bildung einer Ansparabschreibung in Höhe der Gewinnerhöhung zu kompensieren. Dies wurde von der Finanzverwaltung abgelehnt. Das Finanzgericht hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Es versagte die Ansparabschreibung wegen des **fehlenden Finanzierungszusammenhangs zwischen Rücklagenbildung und den getätigten Investitionen**. Die Bildung einer Ansparabschreibung nach dem bis 2007 geltenden Recht erfordert einen Finanzierungszusammenhang zwischen der Rücklagenbildung und der geplanten bzw. bereits erfolgten Investition. An diesem fehlt es nach Auffassung des Finanzgerichts, wenn die Rücklage im Nachhinein zum Ausgleich eines sich nach einer Betriebsprüfung ergebenden Mehrergebnisses gebildet werden soll.

Hinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichts betrifft zwar eine Fallgestaltung zur Ansparabschreibung nach dem Recht bis zum Jahr 2007. Sie ist aber wegen des insoweit vergleichbaren Zwecks der Vorschriften auch bei der Bildung von **Investitionsabzugsbeträgen nach aktuellem Recht** zu beachten.

16 Bindung des Finanzamts an Kaufpreisaufteilung

Das Thüringer Finanzgericht bestätigte mit Urteil vom 20.2.2008 (Aktenzeichen III 740/05), dass eine von den Vertragsparteien vorgenommene **Aufteilung des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter** in der Regel der Besteuerung zu Grunde zu legen ist, wenn keine Scheinvereinbarung oder kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt.

Eine abweichende Aufteilung kann nur dann vorgenommen werden, wenn „nennenswerte Zweifel“ an der vereinbarten Aufteilung vorliegen. Das Finanzgericht verweist insoweit auf eine (Un-)Wesentlichkeitsgrenze von 10 %, welche der Bundesfinanzhof aufgestellt hat. Das Finanzgericht betonte, dass auch bei gleichgerichteten Interessen von Käufer und Verkäufer (wie im Urteilsfall) die Kaufpreisaufteilung zwar kritisch zu hinterfragen ist, die Aufteilung jedoch nur bei nennenswerten Zweifeln an der Richtigkeit verworfen werden kann.

Hinweis:

Insbesondere beim **Erwerb von Immobilien** ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden, Gebäude und andere Wirtschaftsgüter, wie z.B. Außenanlagen oder miterworbene bewegliche Wirtschaftsgüter, für die Bemessung der Abschreibung von erheblicher Bedeutung. Soweit dies möglich ist, sollte im Kaufvertrag eine exakte Kaufpreisaufteilung vorgenommen werden, um spätere Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden.

17 Regierungsentwurf für ein Steuerbürokratieabbaugesetz

Das Bundeskabinett hat am 23.7.2008 den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) beschlossen, das eine Vielzahl von Einzelsteuergesetzen ändern und zum 1.1.2009 in Kraft treten soll.

Zunächst ist vorgesehen, verschiedene steuerliche Abläufe auf elektronische Kommunikation umzustellen:

- standardmäßige **elektronische Übermittlung von Steuererklärungen der Unternehmen**,
- standardisierte und **elektronische Übermittlung der Inhalte der Steuerbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung** für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen.

Weiterhin soll das Besteuerungsverfahren „entbürokratisiert“ werden, so

- soll die Möglichkeit eingeführt werden, Außenprüfungen von Finanzverwaltung und Rentenversicherungsträgern gleichzeitig durchzuführen,
- sollen die **Schwellenwerte** für monatlich bzw. vierteljährlich abzugebende **Umsatzsteuer-Voranmeldungen** (Vorjahressteuer von mehr als 7 500 € – dann monatlich – bzw. von mehr als 1 000 € – dann nur vierteljährlich) und **Lohnsteuer-Anmeldungen** (Vorjahressteuer von mehr als 4 000 € – dann monatlich – bzw. von mehr als 1 000 € – dann nur vierteljährlich) angehoben werden,
- sollen die Möglichkeiten der Finanzverwaltung erweitert werden, eine Steuer teilweise vorläufig festzusetzen.

Hinweis:

Über den weiteren Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens und gegebenenfalls notwendige Umstellungs- und Vorbereitungsmaßnahmen werden wir Sie informieren.

18 Steuersatz bei der Abgabe von Speisen und Getränken

Der Verkauf von Lebensmitteln unterliegt regelmäßig dem **ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %**. Eine Ausnahme bilden jedoch Getränke, die zumeist dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegen. Die Abgabe von Speisen und Getränken ist stets mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern, wenn nicht die Lieferung der Lebensmittel, sondern vielmehr andere Leistungen im Vordergrund stehen.

Zur Abgrenzung der verschiedenen Fälle hat die Finanzverwaltung auf Basis der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Einzelfällen mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 9.4.2008 (Aktenzeichen S 7100 – 441 – StO 171) Stellung genommen:

- **Selbstbedienungsrestaurants:** Werden Speisen und Getränke aus Automaten oder über das Buffet abgegeben, liegt eine dem Regelsteuersatz unterliegende Leistung nur dann vor, wenn der Unternehmer Tische und Stühle bereitstellt und der Kunde diese auch tatsächlich nutzt.
- **Heißgetränkeautomaten:** Die Lieferung von Kaffeegetränken aus Automaten unterliegt dem Regelsteuersatz. Die Lieferung von Kakao oder Suppen aus Automaten unterliegt dagegen dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Kunde das Getränk oder die Suppe mitnimmt. Nutzt er hingegen bereitgestellte Tische und Stühle, ist der Regelsteuersatz anzuwenden.
- **Theater, Kinos, Multiplexkinos:** Die Abgabe von Speisen und Getränken in Theatern und Kabarettis ist keine steuerbefreite Nebenleistung zur Aufführung. Die Abgabe unterliegt dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer, wenn der Betreiber des Theaters Tische oder Ähnliches bereitstellt, um die Speisen

und Getränke zu verzehren. Bei einem Multiplexkino nimmt die Finanzverwaltung in jedem Fall eine dem Regelsteuersatz unterliegende Leistung an.

- **Catering-Unternehmen:** Eine – unter den sonstigen Voraussetzungen – dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegende Abgabe von Speisen und Getränken liegt dann vor, wenn der Catering-Unternehmer über die Abgabe hinaus keine weiteren Dienstleistungen erbringt. Dagegen unterliegt die Abgabe der Speisen und Getränke dem Regelsteuersatz, wenn der Catering-Unternehmer weitere Dienstleistungen erbringt, wie die Zurverfügungstellung von Geschirr, die Reinigung des Geschirrs, die Bereitstellung von Warmhaltebehältnissen, Tischen oder Partyzelten, den Aufbau des Buffets oder gar die Ausgabe der Speisen am Buffet.
- **Personalbeköstigung:** Gibt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Mahlzeiten kostenlos oder verbilligt ab, liegen dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen vor, wenn der Arbeitgeber Dienstleistungen erbringt, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Mahlzeiten verbunden sind. Zu nennen ist beispielsweise die Bereitstellung von Tischen und Stühlen oder die Bereitstellung von Geschirr und dessen Reinigung. Unerheblich ist, ob die Dienstleistungen in besonders hergerichteten Räumen (wie einer Kantine) erbracht werden.
- **Lunchpakete in Pensionsbetrieben:** Stellt ein Beherbergungsunternehmer seinen Gästen statt der vereinbarten Verpflegung im Haus sog. Lunchpakete zum Verzehr außer Haus zur Verfügung, unterliegt die Leistung lediglich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, soweit entsprechende Lebensmittel betroffen sind.

Hinweis:

Im Einzelnen ist eine genaue Aufzeichnung und Dokumentation erforderlich, damit nachvollziehbar ist, welche Umsätze dem ermäßigten Steuersatz und welche dem Regelsteuersatz unterliegen.

19 Vorsteuerabzug aus Kraftfahrzeugen soll eingeschränkt werden

Nach dem Kabinettsbeschluss zum Jahressteuergesetz 2009 soll der **Vorsteuerabzug** aus sowohl betrieblich als auch privat genutzten Fahrzeugen **auf 50 % beschränkt werden**. Im Gegenzug soll dann allerdings die umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung entfallen. **Nicht betroffen** wären von dieser Neuregelung Fahrzeuge, die ausschließlich unternehmerisch genutzt werden. Dazu gehören auch Fahrzeuge, die vom Unternehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Arbeitnehmern gegen Entgelt überlassen werden. Diese Regelung soll auf Fahrzeuge anwendbar sein, die nach dem 31.12.2008, frühestens jedoch nach Veröffentlichung der notwendigen Ermächtigung des EU-Rats, angeschafft bzw. geleast werden.

Hinweis:

Der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens sollte sorgfältig beobachtet werden, um den geplanten Erwerb eines Fahrzeugs gegebenenfalls vorzuziehen. Wir werden Sie insoweit weiter informieren.

20 Zulassung der Verlegung der Buchführung ins Ausland geplant

Derzeit müssen die Bücher eines Unternehmens zwingend im Inland geführt werden. Dies dient der Sicherstellung eines effizienten Steuervollzugs, da die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben soll, die Bücher und Aufzeichnungen der Unternehmen auch unangekündigt z.B. im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaue überprüfen zu können.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 ist geplant, die **Verlagerung der Buchführung** in andere EU- bzw. EWR-Staaten zu erlauben. Voraussetzung ist, dass mit diesen Staaten eine effektive Rechts- und Amtshilfeabkommen besteht. Darüber hinaus soll nur die Verlagerung der mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellten Buchführung und der sonstigen Aufzeichnungen bewil-

ligt werden. Die „Papierbuchführung“, insbesondere die in Papierform vorliegenden Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, müssen im Inland verbleiben, damit eine Umsatzsteuer-Nachsicht weiterhin möglich bleibt.

Hinweis:

Eine Verlagerung der Buchführung in das Ausland kann Kostenvorteile mit sich bringen. Unter Nutzung der heutigen EDV-Systeme dürfte ein rascher Informationszugriff auch weiter gewährleistet sein.

Für Personengesellschaften

21 Gewinn aus der Veräußerung von sog. Sonderbetriebsvermögen II unterliegt der Gewerbesteuer

Steuerlich wird das Betriebsvermögen von Personengesellschaften anders abgegrenzt als handelsrechtlich. Handelsrechtlich zählt zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft grundsätzlich nur das Vermögen, das im Eigentum der Personengesellschaft steht oder über das sie zumindest wirtschaftlich verfügen kann. Steuerlich werden dem Betriebsvermögen auch solche Wirtschaftsgüter und Schulden zugeordnet, die dem Gesellschafter gehören und der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden (sog. **Sonderbetriebsvermögen I**) sowie solche Wirtschaftsgüter, die der Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters dienen (sog. **Sonderbetriebsvermögen II**). Typisches Beispiel für Sonderbetriebsvermögen I ist eine im Eigentum eines Gesellschafters stehende Produktionshalle, die der Personengesellschaft überlassen wird. Beispiel für Sonderbetriebsvermögen II ist eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, zu der die Mitunternehmerschaft besonders enge wirtschaftliche Beziehungen hat. Auch andere Wirtschaftsgüter, die geeignet sind, den Betrieb der Mitunternehmerschaft zu fördern, können bei einer entsprechenden Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen gehören.

Die **Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen der Gesellschafter ist steuerlich von großer Bedeutung**. Insbesondere unterliegen die laufenden Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen bei gewerblichen Personengesellschaften der Gewerbesteuer und im Fall der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens wird ein etwaiger Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst.

Mit Urteil vom 3.4.2008 (Aktenzeichen IV R 54/04) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens II der **Gewerbesteuer** unterliegen. Dies war strittig, weil die Personengesellschaft selbst der Gewerbesteuer unterliegt, das Sonderbetriebsvermögen aber zivilrechtlich im Eigentum des Gesellschafters steht.

Hinweis:

Hinsichtlich der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft bestehen erhebliche Spielräume. Da zum einen gewisse Regeln beachtet werden müssen und sich zum anderen auch bedeutende steuerliche Konsequenzen ergeben können, sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

22 Abgrenzung zwischen Geschäfts-/Firmenwert und einem gesondert abschreibungsfähigen Wirtschaftsgut „Auftragsbestand“

Werden Anteile an einer Personengesellschaft erworben, übersteigt der Kaufpreis regelmäßig das buchmäßige Kapitalkonto. Der Grund hierfür liegt darin, dass auf Grund der deutschen Bilanzierungsregeln in den handelsrechtlichen Wertansätzen oftmals **stille Reserven** enthalten sind und daneben selbst er-

stellte immaterielle Werte nicht bilanziert werden dürfen. Stille Reserven sind oftmals im Grundvermögen vorhanden, welches in der Bilanz höchstens zu den Anschaffungskosten angesetzt werden darf, auch wenn der Verkehrswert mittlerweile deutlich höher ist. Selbst erstellte immaterielle Werte betreffen insbesondere den sog. **Geschäfts- oder Firmenwert**. Dieser umfasst Werte wie beispielsweise die Kundenbeziehungen, die Betriebsorganisation und das Know-how.

Steuerlich wird im Fall des Erwerbs eines Personengesellschaftsanteils der bezahlte Mehrwert zwischen Kaufpreis und dem Buchwert in einer rein für steuerliche Zwecke erstellten sog. Ergänzungsbilanz dargestellt. Der gezahlte **Mehrwert** wird nicht als ein Gesamtbetrag dargestellt, sondern **den entsprechenden Vermögenswerten zugeordnet**. Entfällt beispielsweise ein Teil des bezahlten Mehrwerts auf stille Reserven in einem Betriebsgrundstück, wird dieser Mehrwert in der Ergänzungsbilanz als Mehrwert des Grundstücks ausgewiesen. In den Folgejahren werden diese Mehrwerte genauso behandelt wie die entsprechenden dahinterstehenden Vermögenswerte. Entfällt z.B. ein Mehrwert auf ein abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, wird auch der Mehrwert entsprechend abgeschrieben. Demzufolge kann der bezahlte Mehrwert steuermindernd geltend gemacht werden.

Um das zu versteuernde Einkommen zu senken, ist regelmäßig anzustreben, den bezahlten Mehrwert solchen Vermögenswerten zuzuordnen, die möglichst rasch abgeschrieben werden. Insoweit ist von Bedeutung, dass der **Geschäfts- oder Firmenwert** regelmäßig über einen Zeitraum von **15 Jahren**, also vergleichsweise langfristig, **abgeschrieben werden darf**. Somit wird es Ziel sein, möglichst viel des Mehrwerts Vermögenswerten zuzuordnen, die schneller abgeschrieben werden können als der Geschäfts- oder Firmenwert. In dieser Hinsicht ist zu beachten, dass die erworbenen Gewinnchancen im vorhandenen Auftragsbestand gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert werden können und sich diese dann bei Auftragsabwicklung, oft also bereits im Folgejahr, steuermindernd auswirken.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 1.2.2008 (Aktenzeichen 9 K 2367/03) darüber entschieden, unter welchen Bedingungen der Vermögenswert „**Auftragsbestand**“ separat aktiviert werden kann. Danach muss dem Auftragsbestand insbesondere eine konkret bewertbare Gewinnchance innewohnen. Voraussetzung für die Aktivierung ist, dass bereits feste Aufträge erteilt sind, die eine selbständig bewertbare Gewinnchance beinhalten; soweit lediglich Rahmenverträge vorliegen, ist dies nicht gegeben. Das Finanzgericht stellt hinsichtlich des Erfordernisses der festen Aufträge auf die **rechtlichen Bindungen** ab, die der Kunde bereits eingegangen ist. Nicht ausreichend sei die Tatsache, dass die Kunden voraussichtlich aus wirtschaftlichen Gründen nicht zur Konkurrenz wechseln werden, sei es, weil das Unternehmen zurzeit der einzige Anbieter auf dem Markt ist oder die günstigsten Preise bzw. die beste Qualität liefert, sei es, weil ein Wechsel für die Kunden mit erheblichen Vorlaufzeiten verbunden wäre.

Hinweis:

Der Zuordnung eines im Rahmen des Anteilserwerbs bezahlten Mehrwerts kommt steuerlich große Bedeutung zu. Aus diesem Grund ist die Zuordnung mit großer Sorgfalt vorzunehmen und genau zu dokumentieren. Hilfreich ist eine entsprechende Zuordnung des Kaufpreises im Kaufvertrag.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 Änderung der Freistellungsaufträge ab 1.1.2009

Derzeit bleiben Kapitaleinkünfte bis zur Höhe des Werbungskostenpauschbetrags von 51 € und des Sparer-Freibetrags in Höhe von 750 € steuerfrei. Bei Ehegatten gelten im Fall der Zusammenveranlagung die doppelten Werte. Ab dem Jahr 2009 werden im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer diese Beträge zu einem einheitlichen **Sparer-Pauschbetrag** in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei Verheirateten zusammengefasst. Für den Anleger ergeben sich damit im Ergebnis keine Auswirkungen.

Auch zukünftig wird bei Anwendung der Abgeltungsteuer der Sparer-Pauschbetrag mittels eines oder gegebenenfalls mehrerer Freistellungsaufträge bereits bei der Auszahlung von Kapitaleinkünften berücksichtigt, indem ein entsprechender Betrag nicht der Abgeltungsteuer unterworfen wird. Vor dem 1.1.2009 erteilte **Freistellungsaufträge behalten ihre Gültigkeit**. Allerdings ist zukünftig eine Beschränkung des Freistellungsauftrags auf einzelne Konten und/oder Depots desselben Kreditinstituts nicht mehr möglich, wie das Bundesfinanzministerium im Schreiben vom 2.7.2008 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2056/0) mitteilte.

Hinweis:

Im Grundsatz besteht durch die Einführung der Abgeltungsteuer ab dem 1.1.2009 also keine Handlungsnotwendigkeit, erteilte Freistellungsaufträge zu ändern. Allerdings sollte dieser Zeitpunkt dazu genutzt werden, **erteilte Freistellungsaufträge zu überprüfen** und diese gegebenenfalls an ein verändertes Anlageverhalten oder an die veränderte Nutzung von Konten bzw. Depots anzupassen.

24 Zurechnung der Kapitaleinkünfte bei Konten der Kinder

Nicht zuletzt **aus steuerlichen Gründen** werden oftmals Kapitaleinkünfte der Eltern auf die Kinder verlagert. Hierdurch kann erreicht werden, dass die Kinder den Sparer-Pauschbetrag nutzen können und darüber hinaus Einkünfte in Höhe des steuerfreien Existenzminimums steuerlich unberücksichtigt bleiben. Allerdings ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten, wie das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29.4.2008 (Aktenzeichen 5 K 2200/05) zeigt.

Für die Jahre 1993 bis 1998 hatte bei den Eltern eine steuerliche Außenprüfung stattgefunden. Es wurde dabei festgestellt, dass die Eltern umfangreiche Wertpapiergeschäfte über die Konten ihrer Kinder getätigt hatten, über die sie verfügungsberechtigt waren. Nach den Feststellungen des Prüfers verfügten die Eltern über die Konten der Kinder wie über eigene Konten. Die erzielten Erträge wurden daraufhin steuerlich den Eltern zugeordnet. Für das Streitjahr 1999 vertraten die Kläger die Auffassung, die Kapitaleinkünfte seien der volljährigen Tochter zuzurechnen, da die Kontovollmacht der Eltern im Jahre 1999 widerrufen worden sei. Gleichwohl rechnete das Finanzamt die auf rund 14 500 DM geschätzten Erträge der Tochter den Eltern zu.

Diese Zurechnung bestätigte das Finanzgericht. Das Finanzgericht führte u.a. aus, dass sich aus den Gesamtumständen des Streitfalls ergebe, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen der volljährigen Tochter **den Eltern zuzurechnen** seien. Die Eltern hätten die Einkünfte nämlich auf eigene Rechnung erzielt und das auf den Konten der Tochter befindliche Kapital nicht wie fremdes, sondern stets wie eigenes Vermögen verwaltet. Die Tochter habe über kein entsprechendes Eigenkapital verfügt, um überhaupt die im Streit befindlichen Kapitaleinkünfte erzielen zu können.

Hinweis:

Abweichend von der zivilrechtlichen Eigentumslage werden Einkünfte dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet, wenn dieser über die Einkünfte wie über eigenes Vermögen verfügen kann. Die Übertragung von Kapitaleinkünften auf Kinder wird **steuerlich nur anerkannt**, wenn die Vermögenswerte tatsächlich auf die Kinder übertragen werden und anschließend die Eltern die Guthaben der Kinder wie fremdes Vermögen behandeln.

Für Hauseigentümer

25 Gewerblicher Grundstückshandel: Keine Abschirmwirkung durch Kapitalgesellschaft bei missbräuchlichem Einsatz

Der Verkauf eines Grundstücks ist im Grundsatz dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen. Steuerlich wird ein aus diesem Geschäft entstandener Gewinn ausnahmsweise nur dann erfasst, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung des Grundstücks ein Zeitraum von nicht mehr als zehn Jahren liegt („Spekulationsgeschäft“).

Anders ist dies allerdings dann, wenn ein sog. **gewerblicher Grundstückshandel** vorliegt. In diesen Fällen unterliegen die laufenden Gewinne der Gewerbesteuer und Veräußerungsgewinne werden unabhängig von der Haltedauer der Immobilien steuerlich erfasst. Als Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels gilt nach der Rechtsprechung und auch nach der Verwaltungsauffassung die Überschreitung der „**Drei-Objekt-Grenze**“. Danach ist die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums grundsätzlich gewerblich. Im Einzelnen sind allerdings viele Besonderheiten zu beachten.

Vielfach wird der Versuch unternommen, einen gewerblichen Grundstückshandel zu vermeiden, indem die Immobilien über eine GmbH erworben und dann veräußert werden. Dies kann sich z.B. dann anbieten, wenn die Person bereits drei Objekte veräußert hat und die Veräußerung eines vierten Objekts dazu führen würde, dass insgesamt ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Wird das vierte Objekt über eine GmbH erworben und wieder veräußert, verhindert die GmbH im Grundsatz die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels.

Insofern ist allerdings Vorsicht geboten. Die **Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft** wird von der Rechtsprechung dann verneint, wenn der Einsatz der Kapitalgesellschaft missbräuchlich ist. Ein Missbrauch wird angenommen, wenn für den Einsatz der GmbH keine außersteuerlichen Gründe angeführt werden können. Liegt ein solcher Missbrauch vor, werden die über die GmbH veräußerten Objekte den Gesellschaftern zugerechnet und gehen bei diesen in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze ein.

Diese Sichtweise wurde durch das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.7.2007 (Aktenzeichen 14 K 519/03) bestätigt. Im Urteilsfall stritten die Beteiligten über die Zurechnung der Veräußerung von mehr als 100 Wohnungen durch eine GmbH. Diese GmbH war personenidentisch mit einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die ein mit einem Motel bebautes Grundstück für 1,85 Mio. DM erworben hatte. Aus dem Motel sollte ein Alten- und Pflegeheim entstehen. Am 31.12.1995 teilten die Gesellschafter der GbR das Objekt in 136 Wohneinheiten und veräußerten das im Bau befindliche Heim für 6,5 Mio. DM an eine personenidentische GmbH. Diese GmbH stellte das Heim fertig und veräußerte anschließend über einen Zeitraum von drei Jahren über 100 Wohneinheiten. Sowohl das beklagte Finanzamt als auch das Finanzgericht werteten die Veräußerung des Objekts an die GmbH als rechtsmissbräuchlich und nahmen insoweit einen gewerblichen Grundstückshandel an.

Hinweis:

Der gewerbliche Grundstückshandel bringt eine **Vielzahl an Fallstricken** mit sich. In einschlägigen Fällen kann nur geraten werden, Gestaltungen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats vorzunehmen. Insbesondere sind regelmäßig rechtzeitige Planungen notwendig.

26 Höhe der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksveräußerungen mit Solaranlagen

Grundstückserwerbe unterliegen der Grunderwerbsteuer, welche in der Regel 3,5 % des Kaufpreises beträgt. Schon bei üblichen Einfamilienhäusern können sich hohe Steuerbelastungen ergeben. Aus diesem Grund sollten Überlegungen angestellt werden, wie die **Grunderwerbsteuerbelastung gesenkt werden kann**. Insoweit ist von Bedeutung, dass in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nur Gebäudebestandteile, nicht aber Betriebsvorrichtungen oder andere mitverkaufte Gegenstände einzubeziehen sind. So sind beispielsweise Kaufpreisbestandteile für eine miterworbene Einbauküche, Einbauschränke und Ähnliches regelmäßig nicht mit Grunderwerbsteuer zu belasten. Im Zweifel sollte im **Notarvertrag** ausdrücklich eine entsprechende Kaufpreisaufteilung erfolgen.

Etwas schwieriger ist die Abgrenzung, wenn die Immobilie mit einer **Solaranlage** erworben wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung (Thüringer Landesfinanzdirektion vom 14.4.2008, Aktenzeichen S 4521 A – 24 – A 3.14) ist wie folgt zu differenzieren:

- **Thermische Solaranlagen** zur Unterstützung der Raumheizung und zur Erwärmung von Brauchwasser sind wie die Heizungsanlage als Gebäudebestandteil einzustufen und der hierauf entfallende Kaufpreis damit der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.
- **Photovoltaikanlagen**, die ausschließlich der Energieerzeugung und Einspeisung in öffentliche Energienetze dienen, sind als Betriebsvorrichtung einzustufen und ein hierauf entfallender Kaufpreisbestandteil unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.
- **Photovoltaikanlagen**, die ausschließlich der Deckung des Eigenbedarfs des Grundstücks dienen, sind dagegen als Bestandteil oder Zubehör des Grundstücks einzustufen und ein hierauf entfallender Kaufpreisbestandteil unterliegt der Grunderwerbsteuer.
- Ebenso einzustufen sind **Photovoltaikmodule**, die an Stelle von Dachziegeln oder an Stelle von Fassadenelementen verwendet werden.

27 Abgrenzung der anschaffungsnahen Aufwendungen

Bei vermieteten Immobilien ist aus steuerlicher Sicht abzugrenzen zwischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einerseits und Erhaltungsaufwendungen andererseits. Erstere wirken sich steuerlich nur über die Abschreibung aus, Letztere können dagegen grundsätzlich sofort steuerlich geltend gemacht werden. Als Besonderheit ist insofern zu beachten, dass nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. In diesem Fall wird von **anschaffungsnahen Aufwendungen** gesprochen.

Ausdrücklich ausgenommen werden von den anschaffungsnahen Aufwendungen allerdings solche Aufwendungen für **Erhaltungsarbeiten**, die jährlich üblicherweise anfallen. Bislang ist höchstrichterlich noch nicht geklärt, wie diese Kosten von den anschaffungsnahen Aufwendungen abzugrenzen sind. Ausführ-

lich hat sich das Finanzgericht Baden-Württemberg in dem Urteil vom 14.4.2008 (Aktenzeichen 10 K 120/07) mit dieser Frage beschäftigt.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass zu den Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, **laufende Wartungsarbeiten** wie das Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume sowie das Anfärben der Fassade ohne die gänzliche Erneuerung des Außenputzes gehören. Dazu zählen auch **Reparaturen**, selbst wenn sie nicht regelmäßig jährlich anfallen, sich insgesamt quantitativ in etwa aber in einem jährlich gleich bleibenden Ausmaß bewegen. Ebenso seien Aufwendungen für die auf Grund von höherer Gewalt erforderliche Erneuerung von Gebäudeteilen als üblich anfallende Kosten anzusehen.

Damit seien aus der 15 %-Grenze insbesondere Aufwendungen für **übliche Schönheitsreparaturen** (z.B. Tapezieren, Anstreichen von Wänden und Decken sowie sonstiger kleinerer Reparaturaufwand) auszunehmen, obwohl diese Maßnahmen nicht jährlich üblicherweise anfallen.

Hinweis:

Im Einzelnen ist die Abgrenzung steuerlich sehr bedeutsam, allerdings ohne Zweifel auch schwierig. Notwendig ist insbesondere eine vorausschauende Planung.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

28 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) beschlossen

Der Deutsche **Bundestag** hat am 26.6.2008 das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)“ in zweiter und dritter Lesung **verabschiedet**. Die zweite Beratung im Bundesrat wird nach Mitteilung seiner Pressestelle voraussichtlich am 19.9.2008 erfolgen. Mit einem Inkrafttreten des MoMiG ist zum 1.11.2008 oder 1.12.2008 zu rechnen. Der Bundestag hat vielfältige Anregungen des Bundesrats aufgegriffen, so dass die nun beschlossene Gesetzesfassung teilweise deutlich von dem ursprünglichen Regierungsentwurf vom 23.5.2007 abweicht. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

- **Mindeststammkapital:** Die Höhe des Mindeststammkapitals der „klassischen“ GmbH wird nun doch nicht herabgesetzt, sondern verbleibt bei 25 000 €. Allerdings muss künftig jeder Geschäftsanteil nur noch auf einen Betrag von mindestens 1 € lauten (derzeit 100 €). Vorhandene Geschäftsanteile können künftig leichter gestückelt werden.
- **Unternehmergesellschaft:** Eingeführt wird die sog. Unternehmergesellschaft, welche insbesondere für Gründungsvorhaben gedacht ist. Diese ist wie die klassische GmbH haftungsbeschränkt, kann jedoch bereits mit einem Stammkapital von 1 € gegründet werden. Allerdings sind in der Folge besondere Anforderungen an die Kapitalerhaltung zu beachten. Insbesondere darf diese GmbH ihre Gewinne nicht voll ausschütten, um das Mindeststammkapital der „normalen“ GmbH nach und nach anzusparen.
- **Genehmigtes Kapital auch bei der GmbH:** In Anlehnung an das Aktienrecht wird auch für die GmbH die Möglichkeit einer Kapitalerhöhung in Form des genehmigten Kapitals geschaffen. Dies vereinfacht und beschleunigt die Durchführung einer Kapitalerhöhung.
- **Verdeckte Sacheinlage:** Von einer verdeckten Sacheinlage wird gesprochen, wenn zwar formell eine Geldeinlage vereinbart und geleistet wird, diese aber bei wirtschaftlicher Betrachtung und auf Grund einer im Zusammenhang mit der Übernahme der Geldeinlage getroffenen Abrede als Sacheinlage zu bewerten ist. In diesen Fällen gilt künftig, dass der Wert der verdeckten Sacheinlage auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht des Gesellschafters angerechnet wird. Dabei trägt der Gesellschafter die Beweislast für die Wert-

haltigkeit der Sacheinlage. Die Anrechnung der Sacheinlage auf die Geldeinlage erfolgt jedoch nicht vor Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister, so dass das Registergericht eine Werthaltigkeitsprüfung der Sacheinlage vornehmen bzw. die Eintragung der GmbH ablehnen kann.

- **Eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung:** Wird einer GmbH von einem Gesellschafter ein Gegenstand zur Nutzung überlassen, treten im Insolvenzfall besondere Schutzregeln ein: Der Gesellschafter darf während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens jedoch für eine Zeit von einem Jahr ab dessen Eröffnung, seinen Anspruch auf Aussonderung des Gegenstands nicht geltend machen. Der Gesellschafter erhält hierfür einen finanziellen Ausgleich.
- **Verschärfung der Bestellungshindernisse für Geschäftsführer:** Der Katalog der Straftaten, an die ein Bestellungshindernis für Geschäftsführer geknüpft ist, wurde nochmals erweitert und zwar um den Grundtatbestand des Betrugs sowie die Sondertatbestände des Computer-, Subventions- und Kapitalanlagebetrugs. Weiterhin haften zukünftig Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer Person, die nicht Geschäftsführer sein kann, die Führung der Geschäfte überlassen. Sie haften der Gesellschaft gegenüber solidarisch für den Schaden, der dadurch entsteht, dass diese Person der Gesellschaft gegenüber ihre Pflichten verletzt.
- **Musterprotokoll statt Mustergesellschaftsvertrag:** Für Standardgründungen (u.a. ein Geschäftsführer, höchstens drei Gesellschafter) wird ein beurkundungspflichtiges Musterprotokoll als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung gestellt. Durch die Verwendung des Musterprotokolls soll die GmbH-Gründung vereinfacht werden. Bei der Unternehmergesellschaft mit geringem Stammkapital soll die Gründung unter Verwendung eines Musterprotokolls zu einer Kosteneinsparung führen.

Hinweis:

Sobald ein Inkrafttreten des Gesetzes kurzfristig bevorsteht, werden wir Sie ausführlich über die Neuregelungen und den bestehenden Handlungsbedarf informieren.

29 Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Bürgschaftsübernahme für mittelbare Beteiligung

Bei Veräußerungen von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, die zum steuerlichen **Privatvermögen** zählen, ist häufig die Höhe der Anschaffungskosten des Veräußerers strittig, wenn dieser „seiner“ Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Vorteile wirtschaftlicher Art zugewendet hat. In solchen Fällen werden nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung angenommen, welche den Veräußerungsgewinn mindern.

Im **Sachverhalt** war der Steuerpflichtige als Gesellschafter der T-GmbH mittelbar an der E-GmbH beteiligt. Zu Gunsten dieser „Enkel“-GmbH hatte er Höchstbetragsbürgschaften übernommen, aus denen er in der Folge mit rund 145 000 DM in Anspruch genommen wurde. In 1999 veräußerte der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der T-GmbH und machte die Aufwendungen für seine Inanspruchnahme als nachträgliche Anschaffungskosten geltend, so dass sich der Veräußerungsgewinn entsprechend minderte. Das Finanzgericht Köln folgte dieser Auffassung.

Der Bundesfinanzhof hat hingegen mit Urteil vom 4.3.2008 (Aktenzeichen IX R 78/06, DB 2008, 1129) gegen den Steuerpflichtigen entschieden, dass die Bürgschaftsübernahme zu Gunsten einer mittelbaren Beteiligung (hier die E-GmbH) gerade nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten einer unmittelbaren Beteiligung (hier die T-GmbH) führen kann. Dies hatte zur Folge, dass ein höherer Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterworfen wurde. Zur Begründung führte der Bundesfinanzhof aus, dass zu den nachträglichen Anschaffungskosten neben (**verdeckten**) **Einlagen** auch solche **nachträglichen Aufwendun-**

gen auf die Beteiligung zählen, die durch das **Gesellschaftsverhältnis veranlasst** und weder Werbungskosten noch Veräußerungskosten sind.

Sowohl die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis als auch die Voraussetzungen für eine verdeckte Einlage verneinte der Bundesfinanzhof für den vorliegenden Sachverhalt. Zwar könne die Bürgschaftsübernahme **eigenkapitalersetzenden Charakter** – und zwar auch hinsichtlich eines mittelbar beteiligten Gesellschafters – haben, eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahmen bei einer mittelbaren Beteiligung seien jedoch nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mit der unmittelbaren Beteiligungsgesellschaft veranlasst. Insoweit ist die **abschirmende Wirkung** der Zwischen-GmbH zu beachten, die eine Verknüpfung des Veräußerungsgewinns bezüglich der T-GmbH mit der eigenkapitalersetzenden Bürgschaftsübernahme zu Gunsten der „Enkel“-GmbH verhindere (sog. Trennungsprinzip).

Das Vorliegen von **verdeckten mittelbaren Einlagen** verneinte der Bundesfinanzhof unter Hinweis darauf, dass Gegenstand einer verdeckten Einlage nur eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils sein kann, die nicht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht. Im Streitfall werde das bilanzierungsfähige Vermögen der „Enkel“-GmbH weder durch die Übernahme der Bürgschaft noch durch die Leistung des Bürgen an den Gläubiger vermehrt; auch der Ausfall der Regressforderung aus einer eigenkapitalersetzenden Bürgschaft führe nicht zu einer verdeckten Einlage.

Hinweis:

Diese Entscheidung verdeutlicht, dass Bürgschaftsübernahmen in der Praxis sorgfältig zu prüfen sind. In Fällen wie dem vorliegenden wären andere Maßnahmen zur Stärkung der Finanzkraft der Enkel-Gesellschaft bzw. des unternehmerischen Engagements, wie etwa Finanzierungsabreden, vorteilhafter gewesen.

30 Nichtgeltendmachung eines Aufwendungsersatzanspruchs in der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten (darlehensähnliche Kreditierung)

Wie in der Rubrik „Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer“ unter der Überschrift „Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Bürgschaftsübernahme für mittelbare Beteiligung“ bereits dargestellt, ist bei Veräußerungen von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, die zum steuerlichen **Privatvermögen** zählen, die Höhe der Anschaffungskosten des Veräußerers häufig dann strittig, wenn der Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Vorteile wirtschaftlicher Art zugewendet hat. Eine Möglichkeit einer solchen Vorteilsgewährung kann darin bestehen, dass der Gesellschafter einen **Ersatzanspruch gegenüber der Gesellschaft** nicht geltend macht. Über einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof ebenfalls mit Urteil vom 4.3.2008 (Aktenzeichen IX R 80/06, DB 2008, 1127) zu entscheiden.

Im **Streitfall** war der Steuerpflichtige als Gesellschafter an einer Wohnbau-GmbH unmittelbar zu 50 % beteiligt. Um im Interesse der GmbH ein für diese günstiges Geschäft (Verkauf von nur schwer absetzbaren Wohnungen) zu ermöglichen, übernahm der Gesellschafter in 1993 für den Käufer K eine Bürgschaft gegenüber einer Bank (zu einem Teilbetrag von 129 000 DM). Als K seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkam, wurde der Gesellschafter in 1996 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen; über das Vermögen des K wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Die GmbH wurde in 1998 aufgelöst und die Liquidation in 2000 beendet; dabei kam es nicht zur Auskehrung von Vermögen an die Gesellschafter. Für das Jahr 2000 machte der Gesellschafter daher einen Veräußerungsverlust geltend und bezog darin seine Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme ein. Gegen die Auffassung des Finanzamts erkannte das Finanzgericht Baden-Württemberg diese Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten an.

Der Bundesfinanzhof bestätigte dieses Ergebnis. Nachträgliche Anschaffungskosten umfassen auch Finanzierungshilfen (Bürgschaften etc.), wenn sie **eigenkapitalersetzenden Charakter** haben. Übertragen auf den Streitfall folgerte der Bundesfinanzhof daraus, dass zwar die Finanzierungshilfe K – und nicht etwa der GmbH – zugute kam, dass aber eine dem eigenkapitalersetzenden Darlehen ähnliche Kreditierung vorlag, die wie eine Mittelzuführung (**verdeckte Einlage**) zu behandeln ist. Denn der Gesellschafter erlange mit der Bürgschaftsübernahme einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber der GmbH, der sich mit der Inanspruchnahme in 1996 konkretisiert habe. Da der Gesellschafter seine Forderung gegenüber der GmbH nicht geltend machte (und die GmbH sich bereits in 1996 in der Krise befand), führte dies zu einer verdeckten Einlage – und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten, die mit dem Nennwert zu bewerten sind.

Hinweis:

Aus dieser Entscheidung ist nicht nur abzuleiten, dass Bürgschaftsübernahmen stets kritisch zu prüfen sind. Vielmehr wird gerade durch das Abstellen des Bundesfinanzhofs auf den Zeitpunkt des Eintritts der Krise deutlich, dass eine sorgfältige Dokumentation und eine fachlich fundierte Argumentation entscheidend dazu beitragen können, etwaige Verluste steuerlich geltend zu machen.

31 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

a) Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen – verdeckte Gewinnausschüttung bei inländischer Betriebsstätte

Die möglichen **Höchstgrenzen der finanziellen Ausstattung** der Geschäftsführer stehen oftmals im Zentrum der Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung; dies gilt auch für ausländische Kapitalgesellschaften mit ihren inländischen Betriebsstätten.

Im Streitfall, der vom Bundesfinanzhof (zunächst allerdings nur hinsichtlich der Frage der Aussetzung der Vollziehung) mit Datum vom 5.3.2008 (Aktenzeichen I B 171/07, DB 2008, 1017) entschieden wurde, unterhielt eine niederländische Kapitalgesellschaft eine inländische **Betriebsstätte**. Diese Kapitalgesellschaft schloss mit ihren beiden „Großmutter-Gesellschaften“ in den Niederlanden (A-BV und B-BV), die über eine zwischengeschaltete Mutter-Gesellschaft (C-BV) über alle Anteile verfügten, Managementvereinbarungen ab. Diese sahen vor, dass die Geschäftsführer der „Großmutter-Gesellschaften“ zugleich auch die Geschäfte der Enkelgesellschaft leiten sollten. Als Entgelt wurde für drei Wirtschaftsjahre und für jeden Geschäftsführer (!) ein Leistungsumfang von 9 300 Stunden bei Stundensätzen von 200 bzw. 240 DM vereinbart. Die Finanzverwaltung sah in diesen Vergütungen zumindest zum Teil **verdeckte Gewinnausschüttungen**.

Der Bundesfinanzhof stellte dazu fest, dass bei summarischer Betrachtung die Zahlungen der Antragstellerin an die A-BV und die B-BV zu Recht teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt wurden. Denn grundsätzlich unterlägen die Betriebsstätteneinkünfte der deutschen Besteuerung – und insoweit seien auch die geleisteten Managementvergütungen an dem **Maßstab** zu messen, der für die Überprüfung von Geschäftsführerbezügen gilt.

Unter Würdigung vorliegender **Gehaltsstrukturuntersuchungen** kam der Bundesfinanzhof dann im Rahmen des **Fremdvergleichs** zu dem Ergebnis, dass ein Gehaltsaufwand von jährlich rund 1 Mio. DM bei einer „kleinen“ GmbH mit einem Gesamtumsatz von weniger als 10 Mio. DM „bei Weitem überhöht“ und damit als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei.

Hinweis:

Die erneute entscheidungserhebliche Berücksichtigung der Gehaltsstrukturuntersuchungen untermauert deren Bedeutung und stärkt die Argumentationsposition der Steuerpflichtigen und Berater, die sich bei der Bemessung der Bezüge an diesen Untersuchungen orientieren. Dabei ist im Übrigen die Orientierung an den Obergrenzen nicht steuerschädlich.

b) Zusage einer sofort unverfallbaren Altersrente: Kapitalabfindungsrecht des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH bei Fortführung des Dienstverhältnisses

Gesellschafter-Geschäftsführer erhalten in der Praxis regelmäßig neben ihren laufenden Bezügen auch Pensionszusagen. Dabei kann vereinbart werden, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kapitalwahlrecht zusteht.

Im **Streitfall**, über den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5.3.2008 (Aktenzeichen I R 12/07, DStR 2008, 1037) zu entscheiden hatte, war zwischen einer GmbH und ihrem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer der Eintritt des Versorgungsfalls mit dem Erreichen des 65. Lebensjahrs vereinbart worden. Zudem stand dem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer ein Kapitalwahlrecht zu, das er auch mit dem Erreichen des 65. Lebensjahrs ausübte. Die GmbH zahlte eine Kapitalabfindung von rund 590 000 DM; zugleich wurde das Dienstverhältnis des Geschäftsführers fortgeführt. Die Finanzverwaltung qualifizierte die Kapitalabfindung als verdeckte Gewinnausschüttung, das Finanzgericht Nürnberg teilte diese Auffassung (zu Gunsten des Gesellschafters) dagegen nicht.

Der Bundesfinanzhof hat nun allerdings die Vorentscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurückverwiesen. Dabei stellte er folgende **grundsätzliche Aspekte** heraus:

- Ein **Kapitalwahlrecht** für sich **allein** ist im Rahmen der allgemeinen Vertragsfreiheit **zulässig**, ebenso eine Weiterführung des Dienstverhältnisses nach Ausübung dieses Wahlrechts. Unter **Fremdvergleichsmaßstäben** hätte nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für den vorliegenden (Kombinations-)Fall allerdings verlangt, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung anzurechnen. Denn die Versorgungsleistung soll in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen und somit regelmäßig erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen.
- Zur weiteren Begründung stellte der Bundesfinanzhof den **innerbetrieblichen Fremdvergleich** heraus, der zeigt, dass bei anderen Angestellten der GmbH die Erbringung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung von dem Ausscheiden aus dem Betrieb abhängig gemacht worden ist. Dieser innerbetriebliche Fremdvergleich sei „von besonderer Bedeutung“.
- Abschließend hob der Bundesfinanzhof seine ständige Rechtsprechung betreffend die Voraussetzung der mindestens **10-jährigen Erdienensdauer** hervor. Diese war im vorliegenden Fall zwar nicht erfüllt (Rechtsfolge wäre somit eigentlich eine verdeckte Gewinnausschüttung in vollem Umfang), seitens der Finanzverwaltung sollte dies jedoch explizit nicht gegen den Gesellschafter geltend gemacht werden.

Aus diesen Überlegungen folgt, dass der Bundesfinanzhof zu Gunsten der beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zwei Gestaltungen für zulässig erklärt hat:

- Aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn eine GmbH ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Anwartschaft auf eine Altersversorgung zusagt und ihm dabei das Recht einräumt, an Stelle der Altersrente eine bei Eintritt des Versorgungsfalls fällige, einmalige Kapitalabfindung in Höhe des **Barwerts der Rentenverpflichtung** zu fordern. Dabei ist auch nicht zu beanstanden, wenn die Zusage der Altersversorgung nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht wird.
- Die Zusage **sofort unverfallbarer**, zeitanteilig bemessener Rentenansprüche kann **steuerlich anerkannt** werden. Diese darf sich wegen des für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer geltenden Nachzahlungsverbots nur

auf den Zeitraum zwischen Erteilung der Versorgungszusage und der gesamten tatsächlich erreichbaren Dienstzeit erstrecken, nicht jedoch unter Berücksichtigung des Dienst Eintritts.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht einmal mehr, dass im Rahmen der Vertragsgestaltung gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht nur der externe Fremdvergleich (z.B. in Gestalt von Gehaltsstrukturuntersuchungen), sondern auch der interne Fremdvergleich sorgfältig zu beachten ist.

c) Verdeckte Gewinnausschüttung durch verdeckte Kaufpreiszahlung

In dem **Streitfall**, den das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.1.2008 (Aktenzeichen 12 K 8354/03 B, EFG 2008, 719) entschieden hat, waren zwei einander nicht nahe stehende Personen (R und J) als Gesellschafter-Geschäftsführer zu je 50 % an einer GmbH beteiligt. In 1996 veräußerte J seine Anteile an R zum Nominalwert und erhielt zusätzlich von der GmbH „für die **Aufgabe der Geschäftsführerfunktion**“ eine „Abfindung“ in Höhe von 265 000 DM. Diese **Abfindungszahlung** wurde von der Betriebsprüfung (teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet, da darin eine verdeckte Kaufpreiszahlung für die Kapitalanteile zu sehen war.

Das Finanzgericht bestätigte diese Auffassung mit folgenden **grundsätzlichen Überlegungen**:

- Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist dann zu bejahen, wenn bei einer Kapitalgesellschaft eine **Vermögensminderung** eintritt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Eine solche Veranlassung wird von der Rechtsprechung unterstellt, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.
- Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nach ständiger Rechtsprechung insbesondere auch dann zu bejahen, wenn – wie vorliegend – der Leistung an einen **beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** keine klare und im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung zu Grunde liegt. Die Beherrschung ergibt sich daraus, dass die beiden zu je 50 % beteiligten Gesellschafter zusammen alle Anteile an der GmbH besaßen und bezüglich der Geschäftsführerverträge gleichgerichtete Interessen verfolgten.
- Die Abfindungszahlung ist nach Auffassung des Finanzgerichts zumindest teilweise als **Umgehungsgeschäft** zu qualifizieren, da die GmbH verdeckt den Kaufpreis für die vom Gesellschafter J an den Gesellschafter R veräußerten Kapitalanteile gezahlt hat. Diese Gestaltung ist als unangemessen anzusehen, weil die Vertragsgegenstände, nämlich der Anteilserwerb einerseits und die Aufgabe der Geschäftsführerposition andererseits, nicht mit den zwischen fremden Dritten üblichen Werten abgegolten wurden. Vielmehr wurde stattdessen der Wert der übertragenen Anteile willkürlich vermindert.
- Hinsichtlich der Abfindungszahlung lag zudem keine **im Vorhinein getroffene klare Vereinbarung** vor, so dass auch schon unter diesem Aspekt eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bejahen war.

Hinweis:

Auch aus diesem Urteil lassen sich wichtige gestaltungsrelevante Eckpunkte im Verhältnis Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer ableiten: Auch ein nur zu 50 % beteiligter Gesellschafter kann als beherrschend anzusehen sein – für diesen Fall muss es bei einem Leistungsaustausch immer klare Vereinbarungen im Vorhinein geben.

Mit freundlichen Grüßen