

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 17 30 05 -50 - Telefax: +49 89 17 30 05 -56
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 06/2009

Gestaltungen nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz • Hinweise zur Lohnsteuer: Jahreswagen, Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten, Kurzarbeitergeld • Voraussetzungen für steuerliche Teilwertabschreibungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Finanzverwaltung hat Anwendungsschreiben zur neuen Rechtslage bei der Schenkung- und Erbschaftsteuer herausgegeben. Auf Basis dieser Äußerungen können nun im Einzelfall Gestaltungsmöglichkeiten geprüft und umgesetzt werden. Auf verschiedene Gestaltungsansätze insbesondere bei der Übertragung von Immobilien und von Unternehmensvermögen gehen wir ein.

Hinzuweisen ist aber auch auf einige grundlegende Urteile zu Gunsten der Steuerbürger. So hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass auch Grenzgänger, die in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, von der Riester-Rente profitieren müssen. Auch die Regelung, dass bei einem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, also beispielsweise bei einem Wegzug aus Deutschland, die Altersvorsorgezulage wieder zurückzuzahlen sei, ist nicht EU-rechtskonform. Der deutsche Gesetzgeber muss insoweit nachbessern. Des Weiteren ist zu erwähnen, dass die frühere Eigenheimzulage möglicherweise auch für einen Zweitwohnsitz im EU-Ausland zu gewähren ist und Altfälle hiervon noch profitieren könnten.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
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
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA INTERNATIONAL®
Your Global Advantage

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz
- 2 Kindergeld: Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler als Berufsausbildung
- 3 Bestimmungen zur Riester-Rente verstoßen teilweise gegen EU-Recht
- 4 Umsatzsteuerliche Behandlung der Umweltprämie (Abwrackprämie)
- 5 Keine haushaltsnahe Dienstleistung bei Notrufzentrale
- 6 Abzug der Studiengebühren für Kunsthochschule im Ausland als Sonderausgaben abzugsfähig
- 7 Eigenheimzulage für einen Zweitwohnsitz in Griechenland
- 8 Finanzverwaltungsschreiben zum neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 Lohnsteuerliche Vorteilsbewertung bei Jahreswagen
- 10 Lohnsteuerliche Behandlung von Mahlzeitengestellungen bei Auswärtstätigkeit
- 11 Lohnsteuerliche Behandlung des Kurzarbeitergelds
- 12 Zum Nachteilsausgleich nach Ausscheiden aus der Versorgungsanstalt Bundesländer (VBL) ausgezahlte Versorgungsguthaben sind Arbeitslohn
- 13 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht stets steuerfrei

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Voraussetzungen für eine steuerwirksame Teilwertabschreibung
- 15 Keine Wiederaufnahmeabsicht bei Betriebsverpachtung erforderlich
- 16 Einkommensteuerliche Behandlung von Versicherungen
- 17 Keine Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG auf im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung erworbene Wirtschaftsgüter
- 18 Auflösung eines Rechnungsabgrenzungspostens aus einem Zinszuschuss
- 19 Wahlrechtsausübung zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde
- 20 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen für Unternehmensvermögen - Grenze des Verwaltungsvermögens

Für Personengesellschaften

- 21 Sonderbetriebsausgaben können nur ausnahmsweise nachträglich geltend gemacht werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 22 Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung von faktisch wertlosen Optionsscheinen

Für Hauseigentümer

- 23 Eintragung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch
24 Denkmalschutzabschreibung trotz bautechnischen Neubaus
25 Steuerminderung durch Einkünfteübertragung auf Kinder

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt zu unentgeltlichem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
27 Steuerliche Anerkennung eines Auflösungsverlusts
28 Verpflichtung zur Erklärung eines Verlusts aus einer Anteilsveräußerung (auch gegenüber dem Steuerberater)
29 Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Jahreswechsel 2008/2009
30 Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer
31 Verdeckte Einlage eines Geschäftswerts
32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
33 Auflösung eines bestehenden Arbeitsverhältnisses bei Abschluss eines Geschäftsführer-Vertrags

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Verkündet wurde das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und zugestimmt wurde auch der Details regelnden „Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung“. Danach unterliegen ab 2010 Steuerpflichtige strengeren Mitwirkungs- und Nachweispflichten. Dies gilt für die Fälle, in denen Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten unterhalten, die nicht bereit sind, Auskunftsaustausch in Steuersachen nach dem Standard der OECD zu leisten (sog. Steueroasen). Welche Staaten, Gebiete und Sachverhalte betroffen sind, wird die Bundesregierung noch mitteilen. Wer gegen diese erhöhten Mitwirkungs- und Nachweispflichten verstößt, muss damit rechnen, dass insbesondere der Betriebsausgabenabzug und die Steuerfreistellungen versagt werden.

Hinweis:

Aktuell zeigen sich – nicht zuletzt eben auf Druck der Bundesregierung und auch anderer EU-Staaten – vermehrt Länder bereit, den Auskunftsaustausch in Steuersachen nach dem geforderten OECD-Standard zu gewährleisten. Insofern scheint das Gesetz dann mittelbar dadurch zu greifen, dass die bisherigen „Steueroasen“ an Attraktivität verlieren. Abzuwarten bleibt, welche Staaten letztlich als „Steueroase“ eingestuft werden. Sobald dies bekannt ist, muss im Einzelfall darauf reagiert werden.

2 Kindergeld: Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler als Berufsausbildung

Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge werden bei volljährigen Kindern nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere werden Kinder in einer Schul- oder Berufsausbildung begünstigt. Nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.3.2009 (Aktenzeichen III R 26/06) ist die ernsthafte **Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler** – zumindest ab dem Monat der Anmeldung zur Prüfung – als Berufsausbildung anzusehen.

Der Bundesfinanzhof betont, dass entgegen der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommenssteuergesetzes eine Schulausbildung nicht nur dann anzuerkennen ist, wenn der Schüler in eine schulische Mindestorganisation eingebunden ist, die eine gewisse Lernkontrolle ermöglicht. Vielmehr ist auch die ernsthafte Vorbereitung auf das Abitur für Nichtschüler als Berufsausbildung anzuerkennen. Um zur Prüfung zugelassen zu werden, muss der Bewerber darlegen, dass er sich angemessen auf die Prüfung vorbereitet hat, z.B. durch Selbststudium, durch die Teilnahme an Fernlehrgängen oder an anderen geeigneten Vorbereitungslehrgängen.

Hinweis:

Unerheblich war für das Gericht, was das Kind außer dieser „ernsthaften Vorbereitung“ auf das Abitur ansonsten noch gemacht hat. Des Weiteren grenzt der Bundesfinanzhof von dem Kindergeldausschluss für sog. Au-pairs ab. Ein **Au-pair-Aufenthalt im Ausland** dient zwar dem Erwerb von Sprachkenntnissen, wird aber regelmäßig mangels Teilnahme an einem theoretisch-systematischen Unterricht nicht als Berufsausbildung anerkannt, sodass kein Kindergeld gewährt wird.

3 Bestimmungen zur Riester-Rente verstoßen teilweise gegen EU-Recht

Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (Rechtssache C-269/07) verstoßen die gesetzlichen Bestimmungen zur Riester-Rente teilweise gegen EU-Recht. Insbesondere müssen auch **Grenzgänger** und deren Ehegatten, die in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, von der Zulage profitieren können. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz des EU-Rechts zur Arbeitnehmerfreizügigkeit. Im Einzelnen geht es um Arbeitnehmer, die in Deutschland arbeiten und dort auch in die Sozialversicherung einzahlen, aber nicht in Deutschland wohnen und auf der Basis von Doppelbesteuerungsabkommen ihre Einkommensteuer im Ausland entrichten.

Für unzulässig hält es der Europäische Gerichtshof daneben auch, dass das geförderte Kapital nur zur Anschaffung einer Immobilie in Deutschland verwendet werden darf. Die Regelung, dass bei einem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, also z.B. bei einem **Wegzug aus Deutschland**, die Altersvorsorgezulage wieder zurückzuzahlen sei, ist ebenfalls nicht EU-rechtskonform.

Hinweis:

Der deutsche Gesetzgeber muss nun kurzfristig die gesetzlichen Rahmenbedingungen anpassen. Die höhere Flexibilität gilt bereits für alle bestehenden Riester-Verträge.

4 Umsatzsteuerliche Behandlung der Umweltprämie (Abwrackprämie)

Die Umweltprämie (sog. Abwrackprämie) in Höhe von 2 500 €, welche nach dem Konjunkturpaket II Käufern von Neu- bzw. Jahreswagen bei gleichzeitiger Verschrottung ihres Altfahrzeugs gewährt wurde, hat die Aufwendungen des Käufers für das Neufahrzeug deutlich verringert. Steuerlich ist allerdings zu beachten, dass die Umweltprämie nicht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für das Neufahrzeug mindert. Dies gilt auch dann, wenn der Käufer des Neufahrzeugs den Anspruch auf Auszahlung der Umweltprämie zunächst auf den Autohändler überträgt und dann nur noch den Differenzbetrag an den Autohändler zahlt. Die an den Autohändler direkt gezahlte Umweltprämie ist viel-

mehr als Teil des Gesamtentgelts zu werten, welches über einen abgekürzten Zahlungsweg entrichtet wird.

Beispiel:

Sachverhalt: Erwerb eines Neuwagens für 12 500 € einschließlich Umsatzsteuer. Die Abwrackprämie wird gewährt. Dieser Anspruch wird an den Autohändler abgetreten.

Lösung: An den Autohändler ist ein Betrag in Höhe von 10 000 € zu zahlen. Die Umsatzsteuer auf den Neuwagen beträgt 1 995,80 € (19 % aus 12 500 €). Die Minderung des Zahlbetrages an den Autohändler durch die Abwrackprämie ändert die Umsatzsteuer auf den Neuwagen nicht.

5 Keine haushaltsnahe Dienstleistung bei Notrufzentrale

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 20.1.2009 (Aktenzeichen 3 K 245/08) sind die Grundgebühren für den Anschluss an eine vom Grundstück entfernt untergebrachte Notrufzentrale (so über eine Alarmanlage des Hauses) nicht als haushaltsnahe Dienstleistung steuerlich abzugsfähig. Entscheidend ist, dass die Dienstleistung **im räumlichen Bereich des Grundstücks** des Steuerpflichtigen erbracht werden muss.

Hinweis:

Abzugsfähig sind z.B. die Kosten für einen Fensterputzer, Gärtner, Pflegedienst oder eine entsprechende Dienstleistungsagentur.

Daneben existiert auch eine eigenständige Begünstigung für alle im Haushalt erbrachten Handwerkerleistungen, soweit es sich um Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen handelt. Begünstigt ist allerdings nur der Lohnanteil der Rechnungssumme.

6 Abzug der Studiengebühren für Kunsthochschule im Ausland als Sonderausgaben abzugsfähig

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24.11.2008 (Aktenzeichen 5 K 6417/04) kann die für den Besuch einer niederländischen Kunsthochschule von den Eltern gezahlte Studiengebühr (Kolleggeld) bei den Eltern als Sonderausgabe abziehbar sein. Maßgebend für die Entscheidung des Gerichts war, dass die angebotenen Studiengänge zu allgemein anerkannten Studienabschlüssen führen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, sodass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Dennoch sollte in einschlägigen Fällen mit Bezug zum gesamten EU-Ausland ein Steuerabzug vorsorglich begehrt werden.

7 Eigenheimzulage für einen Zweitwohnsitz in Griechenland

In Anschluss an eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 17.1.2008 (Rechtssache C-152/05 Kommission/Deutschland) stellt das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 23.4.2009 (Aktenzeichen 3 K 3441/08 G) fest, dass die im Eigenheimzulagengesetz enthaltene Beschränkung der Förderung auf im Inland belegene Häuser oder Eigentumswohnungen gemeinschaftsrechtswidrig ist und nicht angewendet werden darf. Dies gilt nach Ansicht des Finanzgerichts auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige (auch) einen Wohnsitz im Inland hat und deshalb unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist. Insoweit hat das Finanzgericht gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden.

Im Urteilsfall hatte ein in Deutschland lebender Arzt in Griechenland eine Immobilie gebaut, welche er als Zweitwohnsitz nutzte. Für diese Immobilie wurde die Eigenheimzulage beantragt, welche das Finanzgericht nun auch bewilligte.

Hinweis:

Offen bleibt, wie der Bundesfinanzhof im Revisionsverfahren entscheidet. Mittlerweile wird keine Eigenheimzulage mehr gewährt, sodass **nur Altfälle (Anschaffung vor dem 1.1.2006)** betroffen sind. Da in

einschlägigen Fällen allerdings die Verjährung einzelner Förderjahre droht, kann empfohlen werden, vorsorglich einen Antrag auf Gewährung von Eigenheimzulage zu stellen.

8 Finanzverwaltungsschreiben zum neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Die Finanzverwaltung hat nun in mehreren umfangreichen Erlassen zur Anwendung des ab 1.1.2009 geltenden neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts Stellung genommen. Wichtige Aspekte dieser Finanzverwaltungsschreiben zur Übertragung von Immobilien werden im Folgenden dargestellt.

a) Erwerb eines Familienheims von Todes wegen

Der Erwerb eines im Inland, in einem EU-Mitgliedsstaat oder in einem EWR-Staat belegenen Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder den überlebenden Lebenspartner ist von der Steuer befreit. Gleiches gilt für den **Erwerb durch Kinder oder Kinder verstorbener Kinder**, wobei dann die Befreiung auf eine Wohnfläche der selbst genutzten Wohnung des Erblassers von **höchstens 200 qm** begrenzt ist.

Hinweis:

Die Berechnung der Wohnfläche erfolgt nach der Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Erblasser E hinterlässt seinen Kindern A und B je zur Hälfte ein bis dahin von ihm selbst genutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 450 000 € und einer Wohnfläche von 300 qm. Beide Kinder nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Lösung: Da auf die Wohnung des Erblassers abzustellen ist, sind insgesamt nur 200 qm Wohnfläche begünstigt (das entspricht 2/3 der Gesamtwohnfläche von 300 qm). Bei jedem Kind sind mithin von dem hälftigen Grundbesitzwert von 225 000 € nur 2/3 (= 150 000 €) steuerfrei übertragbar.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Erblasser E vererbt seiner Ehefrau F und seiner Tochter T je zur Hälfte ein bis dahin selbst genutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 600 000 € und einer Wohnfläche von 300 qm. Beide nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Lösung: Der hälftige Erwerb der F ist in voller Höhe befreit (300 000 €), da insoweit keine Wohnflächenbegrenzung vorgesehen ist. Der hälftige Erwerb der T (300 000 €) ist nur zu 2/3 (200 000 €) befreit, da die Befreiung auf eine Wohnfläche von 200 qm (das entspricht 2/3 der Gesamtfläche von 300 qm) begrenzt ist.

Hinweis:

Wird das Familienheim steuerfrei erworben, so sind damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden und Lasten bei der Berechnung der Erbschaft-/Schenkungssteuer nicht abzugsfähig.

Die Steuerbefreiung wird nur gewährt, wenn der Erbe unverzüglich („ohne schuldhaftes Zögern“) die **Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken** aufnimmt. Allerdings ist die Steuerbefreiung auch dann zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner oder das Kind aus objektiven Gründen an einer Selbstnutzung gehindert ist. Solche Gründe liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, oder solange das Kind wegen Minderjährigkeit rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbständig zu führen. Kein Grund für eine fehlende Selbstnutzung ist dagegen z.B. eine berufliche Versetzung.

Hinweis:

Die Steuerbefreiung steht unter einem **Nachversteuerungsvorbehalt**. Sie verlangt die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von zehn Jahren. Gibt der Erwerber die Selbstnutzung innerhalb dieses Zeitraums durch Verkauf, Vermietung, längeren Leerstand oder unentgeltliche Überlassung auf, **entfällt die Befreiung vollständig (und nicht nur zeitanteilig!) mit Wirkung für die Vergangenheit**. Der Erwerber ist verpflichtet, den Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen anzuzeigen. Unschädlich ist dies aber, wenn der Erbe innerhalb des Zehnjahreszeitraums aus objektiven Gründen an einer Selbstnutzung gehindert ist.

b) Steuerbefreiung für Wohngrundstücke

Der erbschaftsteuerliche Wert von vermieteten bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen wird **um 10 % gekürzt**, wenn sie zu Wohnzwecken vermietet werden, im Inland oder einem EU/EWR-Land belegen sind und nicht zu einem begünstigten Betriebsvermögen gehören.

Maßgebend hinsichtlich der Einstufung als zu Wohnzwecken vermietete Immobilie sind insoweit die Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. Eine Behaltensverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht.

Hinweis:

Wird ein Familienheim im Sinne der vorstehend unter a) beschriebenen Bedingungen vom Erwerber nach Beendigung der Selbstnutzung innerhalb des zehnjährigen Behaltenszeitraums zu Wohnzwecken vermietet, mit der Folge, dass die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückwirkend entfällt, kann für dieses Grundstück oder diesen Grundstücksteil nicht nachträglich der 10 %ige Bewertungsabschlag in Anspruch genommen werden. Ist abzusehen, dass die **Selbstnutzung des Familienheims nicht über den zehnjährigen Behaltenszeitraum durchgehalten werden kann**, so kann es sinnvoll sein, von vornherein auf die Steuerbefreiung zu verzichten und dafür den 10 %igen Bewertungsabschlag zu nutzen.

Vermietet ist ein Grundstück, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, unabhängig von dessen Höhe, geschuldet wird. Die unentgeltliche Überlassung ist dagegen nicht begünstigt. Ist ein zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmtes Grundstück oder ein dazu bestimmter Teil eines Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet, z.B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung, kann für das Grundstück oder den Grundstücksteil der Befreiungsabschlag in Anspruch genommen werden. Befinden sich in einem Gebäude neben zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücksteilen andere Teile, die z.B. zu eigenen Wohnzwecken oder zu gewerblichen, freiberuflichen oder zu öffentlichen Zwecken genutzt werden, sind diese nicht begünstigt.

Beispiel:

Sachverhalt: Im Nachlass des H befindet sich ein Mietwohngrundstück. Drei Wohnungen sind zu Wohnzwecken vermietet. Außerdem befindet sich in dem Gebäude eine Arztpraxis. Der festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1 200 000 €. Die Summe der Wohnflächen der drei Wohnungen beträgt 300 qm. Die Arztpraxis hat eine Nutzfläche von 100 qm.

Lösung: Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Anteil von $300 \text{ qm} : 400 \text{ qm} = 0,75$. Der begünstigte Teil des Grundbesitzwerts beträgt $1\,200\,000 \text{ €} \times 0,75 = 900\,000 \text{ €}$. Der Befreiungsabschlag beträgt mithin $10\% \text{ von } 900\,000 \text{ €} = 90\,000 \text{ €}$.

Hinweis:

Die Nutzung einer vermieteten Wohnung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist, z.B. durch Nutzung eines **Arbeitszimmers**. Auch eine gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung einer Wohnung ist unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt.

c) Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Immobilienvermögen

Die Übertragung von Immobilienvermögen bereits zu Lebzeiten („vorweggenommene Erbfolge“) stand immer schon im Blickfeld von **schenkungsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten**. Allerdings hat die Erbschaftsteuerreform insoweit ab dem 1.1.2009 deutliche Veränderungen gebracht. So können bestimmte Gestaltungen nicht mehr eingesetzt werden, dafür bieten sich nun aber neue Ansätze. Die wichtigsten Gestaltungsmöglichkeiten stellen wir im Folgenden kurz vor:

- **Nutzung von Freibeträgen:** Deutlich angehoben wurden die persönlichen Freibeträge. Wie nach bisherigem Recht auch, können die persönlichen Freibeträge alle zehn Jahre genutzt werden. So kann es sich bei umfangreichem Grundvermögen anbieten, das Vermögen nicht in einem Zuge, sondern in einzelnen Tranchen mit jeweils zehn Jahren Abstand zu übertragen.
- **Übertragung über „Umwege“:** Eine direkte Übertragung von Immobilien an einen Verwandten kann ggf. durch eine indirekte Schenkung über Verwandte

in gerader Linie günstiger gestaltet werden, da dann höhere Freibeträge genutzt werden können. Will z.B. der Großvater eine Immobilie an den Enkel verschenken, so kann eine Steuerersparnis erzielt werden, wenn der Großvater die Immobilie zunächst auf den Sohn und dieser dann auf den Enkel überträgt.

Hinweis:

Im Einzelfall sind allerdings höhere Kosten der zweifachen Schenkung zu beachten. Auch muss die Erstschenkung ohne Auflagen erfolgen. Damit diese Umweggestaltung steuerlich anerkannt wird, ist zu beachten, dass die Schenkungen nicht in unmittelbarem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang erfolgen. Insoweit ist eine steuerliche Beratung erforderlich.

- **Mittelbare Grundstücksschenkungen:** Da nach früherem Recht Grundstücke deutlich niedriger bewertet wurden als Bargeld, wurde die mittelbare Grundstücksschenkungen als Gestaltungsinstrument eingesetzt. In diesem Fall erhielt der Bedachte kein Grundstück aus dem Eigentum des Schenkers, sondern der Schenker übertrug Bargeld mit der Auflage, damit ein bestimmtes Grundstück zu erwerben. Dies wurde steuerlich wie eine unmittelbare Grundstücksschenkungen behandelt. Der Vorteil der geringeren Bewertung von Grundstücken ist nach dem neuen Recht nicht mehr gegeben, sodass die mittelbare Grundstücksschenkungen grundsätzlich keine Vorteile bietet. Bei der mittelbaren Schenkungen einer Mietwohnimmobilie kann jedoch der Bewertungsabschlag von 10 % genutzt werden, was einen Vorteil gegenüber der Schenkungen von Bargeld bedeutet.
- **Übernahme der Schenkungssteuer:** Fällt Schenkungssteuer an, so hat diese grundsätzlich der Beschenkte zu tragen. Es kommt vor, dass der Beschenkte nicht über entsprechende Mittel verfügt, sodass der Schenker die Schenkungssteuer übernimmt. Dies führt zu einer weiteren steuerpflichtigen Schenkungen, sodass von dieser Möglichkeit steuerlich abzusehen ist. Steuerlich noch ungünstiger ist, wenn der Schenker zusätzlich noch einen Barbetrag in Höhe der anfallenden Schenkungssteuer überträgt. Im Einzelfall sollte in beiden genannten Fällen eine steuerliche Beratung erfolgen, um die Höhe der Schenkungssteuer und etwaige Gestaltungsmöglichkeiten zu ermitteln.
- **Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt:** Bei einer Übertragung von Grundbesitz ist es möglich, durch die Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs dem Beschenkten die Substanz des Grundbesitzes zu übertragen und gleichzeitig weiterhin die Erträge dem bisherigen Eigentümer, also dem Schenker zu belassen. Der Vorteil einer Übertragung von ertragreichem Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt liegt darin, dass Freibeträge mehrfach (alle zehn Jahre) genutzt werden können, nämlich einmal für die Übertragung der Substanz und später ein zweites Mal, wenn die bis zur zweiten Schenkungen oder bis zum Erbfall durch den Schenker erzielten Erträge auf den Beschenkten übertragen werden. Daneben haben Vorbehaltsnießbrauchsvorbehalten den Vorteil, dass der Schenker weiterhin über eine Einkunftsquelle verfügt. Anders als nach bisherigem Recht **mindert** die Nießbrauchsbelastung nun **vollständig den Vermögensanfall** bei dem Beschenkten. Der spätere Verzicht auf einen Vorbehaltsnießbrauch ist als Schenkungen anzusehen. Nach Ablauf von zehn Jahren können somit durch Verzicht auf den Vorbehaltsnießbrauch die Freibeträge abermals genutzt werden.
- **Grundbesitz im Unternehmensvermögen:** Wird Grundbesitz in Unternehmensvermögen gehalten, so ist dessen Übertragung unter bestimmten Bedingungen ganz deutlich begünstigt. Im Einzelfall können sehr große erbschaftsteuerliche Vorteile erlangt werden, welche allerdings nur in einer individuellen Analyse ermittelt werden können.

Hinweis:

In diesem Fall sind nicht nur die engen erbschaftsteuerlichen Bedingungen für die Gewährung der Begünstigung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen zu beachten. Zu bedenken ist auch, dass

das Halten von Immobilien im Privatvermögen Vorteile bringen kann. So erfolgt eine Haftungstrennung zwischen Unternehmens- und Privatvermögen und eine Fokussierung des Unternehmens auf das Kerngeschäft. Des Weiteren ist im Privatvermögen nach Ablauf einer zehnjährigen Haltefrist eine steuerfreie Veräußerung der Immobilie möglich.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 Lohnsteuerliche Vorteilsbewertung bei Jahreswagen

Erwirbt der Arbeitnehmer eines Automobilherstellers vom Arbeitgeber ein Neufahrzeug, so muss der Preisnachlass, der dem Arbeitnehmer gewährt wird, der Lohnsteuer unterworfen werden. Streitig war bisher, wie der Preisvorteil des Arbeitnehmers zu bewerten ist. Das Finanzamt ermittelte den Vergleichswert ausgehend von der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers (Listenpreis), minderte diesen um einen 4 %igen Händlerabschlag (die Hälfte des bei einem Autohaus nachgefragten Preisnachlasses) und zog dann noch den gesetzlich vorgesehenen 4 %igen Bewertungsabschlag ab. Der Arbeitnehmer wandte dagegen ein, dass gar kein Vorteil für ihn gegeben sei, da alle Endverbraucher mittlerweile den Werksrabatten entsprechende Rabatte erhielten.

Der Bundesfinanzhof (17.6.2009, Aktenzeichen VI R 18/07) gab im Ergebnis dem Arbeitnehmer Recht und entschied, dass die **unverbindliche Preisempfehlung eines Automobilherstellers keine geeignete Grundlage** für die Berechnung des lohnsteuerlichen Vorteils darstelle. Abzustellen sei vielmehr auf den üblichen Endpreis des Fahrzeugs im allgemeinen Geschäftsverkehr.

Im Streitfall ergab sich schon ohne Preis- und Vertragsverhandlungen auf eine erste Anfrage des Automobilherstellers und Arbeitgebers bei einem Autohaus, dass auf die unverbindliche Preisempfehlung des Automobilherstellers ein Preisnachlass in Höhe von 8 % gewährt wurde. Angesichts dessen konnte, nach Ansicht des Gerichts, höchstens dieser Preis von 16 483,63 € (Listenpreis 17 916,99 € abzgl. 8 %) angesetzt werden. Schon unter Berücksichtigung dieses Preises ergab sich auf Grundlage des gesetzlich geregelten weiteren Abschlags in Höhe von 4 % und der Berücksichtigung des Freibetrags in Höhe von 1 224 € kein lohnsteuerrechtlich erheblicher Vorteil mehr.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte der übliche Marktpreis mittels konkreter Preisanfragen dokumentiert werden.

10 Lohnsteuerliche Behandlung von Mahlzeitengestellungen bei Auswärtstätigkeit

Erhält ein Arbeitnehmer auf einer auswärtigen Fortbildungsveranstaltung auf Kosten des Arbeitgebers Mahlzeiten, so sind diese Vorteile grundsätzlich der Lohnsteuer zu unterwerfen. Der Vorteil des Arbeitnehmers ist dabei mit den tatsächlichen Werten für die entsprechende Mahlzeit anzusetzen. Wie der **Bundesfinanzhof** mit Beschluss vom 19.11.2008 (Aktenzeichen VI R 80/06) entschieden hat, kommt dabei entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung die Sachbezugsverordnung nicht zur Anwendung. Dies hat für den Arbeitnehmer den Vorteil, dass die **Freigrenze von 44 € pro Kalendermonat** anzuwenden ist, sodass im Ergebnis oftmals keine Besteuerung erfolgt. Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der Prüfung der Freigrenze steuerfreie Bezüge nicht zu berücksichtigen sind. Dies ist im vorliegenden Fall insoweit von Bedeutung, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfrei Reisekosten bis zur Höhe der Verpflegungspauschbeträge zuwenden bzw. erstatten kann. Nur darüber hinausgehende Beträge können generell der Besteuerung unterliegen.

Die **Finanzverwaltung** hat im Schreiben vom 13.7.2009 festgelegt, (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/08/10013, Dok. 2009/0454064), dass diese Entschei-

Grundsätze zwar allgemein anzuwenden sind, es aber nicht zu beanstanden ist, wenn entsprechend der bisherigen Verwaltungsanweisungen in derartigen Fällen weiterhin die Sachbezugswerte angesetzt werden. Der Praxis steht damit ein **Wahlrecht** zu.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitgeber stellt seinen Arbeitnehmern anlässlich einer eintägigen Fortbildungsveranstaltung ein Mittagessen im Wert von 38 € zur Verfügung. Die Abwesenheitsdauer der Arbeitnehmer beträgt zehn Stunden. Daneben erhalten die Arbeitnehmer keine Sachbezüge.

Lösung Bundesfinanzhof: Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung übersteigt nicht die 44 €-Freigrenze. Es ist damit keine Lohnsteuer zu erheben.

Lösung Finanzverwaltung: Da der Wert der Mahlzeit den Betrag von 40 € unterschreitet, kann der amtliche Sachbezugswert von 2,73 € angesetzt werden. Dieser Wert ist zu versteuern. Außerdem kann der Arbeitnehmer den Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen von 6 € als Werbungskosten geltend machen.

Variante: Dagegen wäre die Ansicht der Finanzverwaltung vorteilhaft, wenn die entsprechenden Arbeitnehmer in dem Monat auch andere Sachbezüge beziehen würden (z.B. Tankgutschein) und damit insgesamt die 44 €-Grenze überschritten würde.

Hinweis:

Die Regelung nach den Lohnsteuerrichtlinien der Finanzverwaltung kann Vorteile bieten, wenn der Arbeitnehmer neben der Mahlzeitengestellung weitere geldwerte Vorteile erhält. Die Freigrenze von 44 € bezieht sich nämlich auf alle geldwerten Vorteile eines Monats, während die Bewertung nach der Sachbezugsverordnung in Betracht kommt, wenn der Wert der einzelnen Mahlzeit 40 € nicht übersteigt. Sie bietet ebenfalls Vorteile, wenn der Arbeitnehmer in einem Monat mehrere Mahlzeiten gestellt bekommt, die zwar je Mahlzeit den Betrag von 40 € nicht überschreiten, die aber insgesamt über 44 € liegen.

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs bietet dann einen Vorteil, wenn die insgesamt im Monat gestellten Mahlzeiten den Betrag von 44 € nicht übersteigen.

11 Lohnsteuerliche Behandlung des Kurzarbeitergelds

Kurzarbeitergeld ist wie die übrigen Leistungen nach dem Sozialgesetzbuch III **von der Besteuerung freigestellt**. Anders als beim Arbeitslosengeld, das der Arbeitnehmer von der Arbeitsagentur ausbezahlt erhält, trifft beim Kurzarbeitergeld die unmittelbare Zahlungsverpflichtung den Arbeitgeber. Dem Arbeitgeber wird dann allerdings auf Antrag die für die Zeit der Kurzarbeit verauslagten Leistungsbeträge von der Arbeitsagentur erstattet. Somit ist das Kurzarbeitergeld im Lohnkonto sowie bei Beendigung des Dienstverhältnisses, spätestens nach Ablauf des Kalenderjahres, auf der Steuerkarte anzugeben.

Obwohl das Kurzarbeitergeld nicht der Lohnsteuer unterfällt, unterliegt es dem sog. **Progressionsvorbehalt**. Das bedeutet, dass bei der Berechnung des Steuersatzes das Kurzarbeitergeld im gesamten Jahreseinkommen berücksichtigt wird.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass dann, wenn das gezahlte Kurzarbeitergeld (ggf. zusammen mit anderen dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen) im Jahr die Grenze von 410 € übersteigt, der Arbeitnehmer **zwingend eine Einkommensteuererklärung abgeben muss**.

12 Zum Nachteilsausgleich nach Ausscheiden aus der Versorgungsanstalt Bund-Länder (VBL) ausgezahlte Versorgungsguthaben sind Arbeitslohn

Der Kläger war von seiner früheren Arbeitgeberin bei der VBL versichert worden. Infolge des Übergangs seines Arbeitsverhältnisses auf die nicht an der VBL beteiligte Arbeitgeberin hatte der Kläger bei Eintritt des Versicherungsfalles statt eines Anspruchs auf eine Versorgungsrente nur noch einen Anspruch auf eine niedrigere Versicherungsrente. Zum Ausgleich dieses rentenrechtlichen Nachteils erteilte der neue Arbeitgeber dem Kläger eine Direktzusage und gewährte ihm nach Eintritt des Versicherungsfalles ein Einmalkapital. Das Finanzamt behandelte die Einmalzahlung als steuerpflichtigen Arbeitslohn, was der Bundesfi-

nanzhof mit Urteil vom 7.5.2009 (Aktenzeichen VI R 16/07) nun als rechtmäßig bestätigte.

13 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht stets steuerfrei

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 27.5.2009 (Aktenzeichen VI B 69/08) bestätigt, dass Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nur dann steuerfrei sind, wenn diese Zuschläge für tatsächlich geleistete Arbeit gezahlt werden. Keine Steuerfreiheit besteht dagegen für solche **Zuschläge**, die für tatsächlich nicht geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit **im Mutterschutzlohn enthalten sind**.

Die Klägerin war Flugbegleiterin. Während der Schwangerschaft durfte sie nun nach dem Mutterschutzgesetz keine Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit leisten und war deshalb als Bodenpersonal eingesetzt. Für die dennoch erhaltenen entsprechenden Schichtzulagen wurde die Steuerfreiheit geltend gemacht, was aber nun abgelehnt wurde.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 Voraussetzungen für eine steuerwirksame Teilwertabschreibung

Teilwertabschreibungen, vereinfacht gesagt Abschreibungen auf einen geringeren Verkehrswert, werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Wertminderung **vor aussichtlich dauerhaft** ist. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.4.2009 (Aktenzeichen I R 74/08) bestätigt, dass bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nur solche Wertverluste eine Teilwertabschreibung rechtfertigen, die mindestens während der **Hälfte der Restnutzungsdauer** andauern und bis dahin den fortgeschriebenen Buchwert unterschreiten. Die verbleibende Restnutzungsdauer ist dabei bei Gebäuden nach den gesetzlichen Vorgaben für die Abschreibung, bei anderen abnutzbaren Wirtschaftsgütern nach der amtlichen AfA-Tabelle zu bestimmen. Dies gilt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs auch dann, wenn der Unternehmer beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.

Im Streitfall hatte der Unternehmer ein Betriebsgebäude errichtet, welches sich später allerdings als zu klein erwies. Aus diesem Grund wurde im Jahr 2001 ein weiteres Betriebsgebäude errichtet. Bis zu dessen Fertigstellung wurde das bisherige Gebäude unverändert betrieblich genutzt und dann im Jahr 2005 für 350 000 € einschließlich Grundstück veräußert. Insgesamt waren für das veräußerte Gebäude Herstellungskosten i.H.v. 642 952 € angefallen. Im Jahr 2000 betrug der Teilwert unstreitig 374 648 €. Das Finanzamt ließ eine Teilwertabschreibung im Jahr 2000 nicht zu. Dies hat der Bundesfinanzhof nun bestätigt.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, wie restriktiv die Voraussetzungen für eine steuerliche Teilwertabschreibung sind.

15 Keine Wiederaufnahmeabsicht bei Betriebsverpachtung erforderlich

Wird ein Betrieb aufgegeben, so sind alle stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen. Dies kann im Einzelfall insbesondere dann, wenn betriebliche Grundstücke vorhanden sind, zu erheblichen Steuerbelastungen führen. Die Besteuerung wird zunächst vermieden, wenn eine sog. Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegt. Dies ist dann gegeben, wenn der Unternehmer alle wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen verpachtet und für ihn die Möglichkeit besteht, den Betrieb später fortzuführen.

Insoweit ist nun zu Gunsten der Unternehmer eine Änderung der Rechtsprechung erfolgt. Mit Urteil vom 19.3.2008 (Aktenzeichen IV R 45/06) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass keine Wiederaufnahmeabsicht bestehen muss. Vielmehr ist, solange keine Betriebsaufgabe erklärt worden ist, davon auszugehen, dass der Betrieb weitergeführt wird.

Im Urteilsfall wurde der Betrieb eines Schuhgeschäfts aufgegeben. Das sich über vier Etagen erstreckende Ladenlokal wurde insgesamt an einen Kaufmann verpachtet, der wiederum ein Schuhgeschäft betrieb. Unstreitig lag eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor. Nach Beendigung des Mietvertrags mit dem Schuhgeschäft wurden nun die ersten beiden Etagen an eine Handelskette und die dritte und vierte Etage nach Umbau an einen Arzt vermietet.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs führte auch die **branchenfremde Vermietung nicht zu einer Betriebsaufgabe**. Eine Betriebsaufgabe kann vielmehr nur dann angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige diese „unmissverständlich und eindeutig“ erklärt oder die Fortführung des Gewerbebetriebs nicht mehr möglich ist. Eine darüber hinausgehende Absicht, die durch die Betriebsverpachtung unterbrochene Tätigkeit nach Pachtende wieder aufzunehmen, ist im Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung nicht erforderlich. Der Bundesfinanzhof hebt daneben hervor, dass weder die Dauer der Neuverpachtung, im Urteilsfall zunächst 38 und bei Ausübung einer Verlängerungsoption sogar bis zu 43 Jahre, noch der damit einhergehende Branchenwechsel eine zwangsweise Betriebsaufgabe rechtfertigt.

Hinweis:

Dieses Urteil eröffnet eine deutlich erweiterte Flexibilität in Betriebsverpachtungsfällen. Es ermöglicht damit die Versteuerung vorhandener stiller Reserven langfristig hinauszuschieben.

16 Einkommensteuerliche Behandlung von Versicherungen

Werden betriebliche Risiken durch Versicherungen abgedeckt, wie z.B. mit einer Feuerversicherung für das Betriebsgebäude, sind die Versicherungsbeiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig und eventuelle Versicherungsleistungen sind als Betriebseinnahme zu erfassen. Anders ist dies dagegen dann, wenn ein außerbetriebliches Risiko abgedeckt wird. Dann sind die Versicherungsprämien beim Unternehmer allenfalls als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig.

Die Abgrenzung kann Schwierigkeiten aufwerfen. Dies verdeutlicht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.5.2009 (Aktenzeichen VIII R 6/07). Und zwar ging es um die Frage der Einordnung einer sog. **Praxisausfallversicherung**, durch die im Falle einer krankheits- oder unfallbedingten Arbeitsunfähigkeit des Steuerpflichtigen die fortlaufenden Kosten seines Betriebes ersetzt werden. Der Unternehmer hatte die Versicherungsprämien seit geraumer Zeit als Betriebsausgaben geltend gemacht. Als nun ein Versicherungsfall eintrat und eine Versicherungsleistung erbracht wurde, sollte diese dagegen nicht als Betriebseinnahmen angesetzt werden.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass diese Versicherung zum Bereich der privaten Lebensführung gehört und damit die Versicherungsleistung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen ist. Ob Ansprüche und Verpflichtungen aus einem Versicherungsvertrag zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehören, beurteilt sich nach der Art des versicherten Risikos:

- Bezieht sich die Versicherung auf ein **betriebliches Risiko**, führt sie zu Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen;
- ist dagegen ein **außerbetriebliches Risiko** versichert, können die Versicherungsprämien allenfalls als Sonderausgaben berücksichtigt werden, während eventuelle Versicherungsleistungen steuerlich nicht erfasst werden.

Dabei stellen Gefahren, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, wie etwa das allgemeine Lebensrisiko, das Risiko zu erkranken oder Opfer ei-

nes Unfalls zu werden, grundsätzlich außerbetriebliche Risiken dar. Eine Ausnahme kommt nur in Betracht, wenn die Versicherung der Absicherung spezieller berufs- oder betriebsspezifischer Gefahren (Berufskrankheiten, Arbeitsunfälle) dient.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof betont, dass aus einem Betriebsausgabenabzug der Versicherungsprämien kein Rückschluss auf die Einordnung der Versicherung als betriebliche und nicht private Versicherung gezogen werden kann. Wird der betriebliche Charakter der Versicherung verneint und sind demnach etwaige Versicherungsleistungen nicht steuerbar, so sind korrespondierend allerdings auch die Versicherungsprämien nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

17 Keine Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG auf im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung erworbene Wirtschaftsgüter

Werden langfristig unternehmerisch genutzte Grundstücke veräußert, so können die dabei entstehenden Gewinne auf neu erworbene Grundstücke übertragen werden. Dies führt dazu, dass die Versteuerung der realisierten Gewinne – oftmals langfristig – hinausgeschoben wird. Gedacht ist diese Regelung insbesondere für den Fall der Betriebsverlegung, wenn z.B. ein mittlerweile wertvoller Standort in einer Stadtlage aufgegeben wird zu Gunsten eines Standorts am Stadtrand, z.B. in einem Gewerbegebiet. Erfolgt der Erwerb des neuen Grundstücks nicht unmittelbar, sondern erst in späteren Jahren, so kann der Veräußerungsgewinn zunächst ohne Versteuerung in eine Rücklage eingestellt und dann innerhalb von bestimmten Fristen auf das neu erworbene Grundstück übertragen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Der Unternehmer (hier ein Landwirt) erhielt von seinem Vater einen erheblichen Geldbetrag zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks (sog. mittelbare Grundstücksschenkung). Daneben bestanden noch übertragbare Rücklagen in erheblichem Umfang. Diese Rücklagen sollten nun auf die vom Unternehmer erworbenen Grundstücke übertragen werden. Der Bundesfinanzhof verneinte mit Urteil vom 23.4.2009 (Aktenzeichen IV R 9/06) die Übertragbarkeit der Rücklage auf die neu erworbene Immobilie. Dies wurde damit begründet, dass eine Rücklagenübertragung nur auf **selbst entgeltlich erworbene Immobilien** möglich ist. Im vorliegenden Fall wurde die Immobilie im Ergebnis aber unentgeltlich erworben.

Hinweis:

Die Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf neu erworbene Grundstücke ist steuerlich sehr attraktiv. Zu beachten sind die Voraussetzungen, die im Detail bestehen. Der Bundesfinanzhof zeigt aber auch Gestaltungsgrenzen auf: Eine Übertragung ist nicht auf im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung erworbene Wirtschaftsgüter möglich. Im Einzelfall sollte dann nach anderen Gestaltungswegen gesucht werden.

18 Auflösung eines Rechnungsabgrenzungspostens aus einem Zinszuschuss

Im Urteilsfall erhielt ein bilanzierender Landwirt für die Finanzierung einer größeren Investition einen kapitalisiert ausgezahlten Zinszuschuss. Dieser Zuschuss ist in der Bilanz zunächst als Passivposten (**passiver Rechnungsabgrenzungsposten**) einzustellen und dann über die Laufzeit des Darlehens verteilt aufzulösen und als Einnahme zu zeigen. Sinn dieser bilanziellen Vorgehensweise ist es, den Vorteil aus dem Zinszuschuss, der als Einmalbetrag ausgezahlt wird, ertragswirksam in den Jahren zu versteuern, in dem die korrespondierenden Aufwendungen (Zinsen aus dem Darlehen) anfallen.

Die ertragswirksame Auflösung des Passivpostens hat nach folgenden Grundsätzen zu erfolgen:

- Ist das Darlehen als **Tilgungs- oder Abzahlungsdarlehen** ausgestaltet, nimmt der Zinsaufwand infolge der laufenden Tilgung über die Darlehenslauf-

zeit kontinuierlich ab. Dementsprechend ist der Passivposten degressiv nach der Zinsstaffelmethode gewinnwirksam aufzulösen.

- Bei der Vereinbarung eines **Endfälligkeitsdarlehens** bleibt der Zinsaufwand über die Darlehenslaufzeit konstant, sodass der Passivposten linear aufzulösen ist.

Im Urteilsfall lag nun die Besonderheit darin, dass in größerem Umfang **Sondertilgungen auf das Darlehen** erfolgten. Hierzu hat der Bundesfinanzhof entschieden (24.6.2009, Aktenzeichen IV R 26/06), dass im Fall einer Sondertilgung der passive Rechnungsabgrenzungsposten entsprechend dem prozentualen Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtdarlehensbetrag ertragswirksam aufzulösen ist.

19 Wahlrechtsausübung zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde

Es besteht für Unternehmer die Möglichkeit, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch an Dritte mit einem Steuersatz von 30 % pauschal zu übernehmen und abzuführen. Mit dieser Pauschalierung der Einkommensteuer ist die Besteuerung beim Empfänger der Sachzuwendungen abgegolten, d.h. dieser braucht die erhaltene Sachzuwendung nicht in seiner Steuererklärung anzugeben. Zuwendungsempfänger können zum einen Arbeitnehmer des Zuwendenden sein und zum anderen auch jeder beliebige Dritte. Dazu zählen Kunden oder Zulieferer, Aufsichtsräte, Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige oder Arbeitnehmer von Dritten. Die Pauschalsteuer ist mit der Lohnsteueranmeldung anzumelden und abzuführen.

Hinweis:

Vorteilhaft ist diese Pauschalierungsmöglichkeit zum einen bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, wenn beabsichtigt ist, dass der Arbeitgeber die Besteuerung der Sachzuwendung übernehmen soll. Daneben bietet sich die Pauschalierung bei Zuwendungen an Dritte, wie Geschäftspartner, deren Familienangehörige oder Arbeitnehmer Dritter an, da in diesen Fällen eine Besteuerung beim Empfänger vom Zuwendenden regelmäßig ausgeschlossen werden soll.

Die Finanzverwaltung stellt nun klar, dass das **Wahlrecht** zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde ausgeübt werden kann, solange die Lohnsteuer-Anmeldung für den letzten Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum des entsprechenden Jahres verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Insoweit ist eine Wahlrechtsausübung zu Gunsten der Einkommenssteuer-Pauschalierung auch durch Abgabe einer geänderten Lohnsteuer-Anmeldung möglich.

Hinweis:

Der weite zeitliche Rahmen der Pauschalierungsmöglichkeit sollte genutzt werden, um auch für bereits vergangene Jahre zu prüfen, ob die Pauschalversteuerung nicht Vorteile bringt. Ist das Pauschalierungswahlrecht ausgeübt, so ist diese Entscheidung endgültig getroffen.

20 Erbschaftsteuerliche Begünstigungen für Unternehmensvermögen – Grenze des Verwaltungsvermögens

a) Bedeutung der Verwaltungsvermögensquote

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Unternehmensvermögen werden nach dem ab dem 1.1.2009 in Kraft getretenen neuen Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht umfangreiche Begünstigungen gewährt. Im günstigsten Fall wird das übergehende Unternehmensvermögen gar nicht der Erbschaftsteuer unterworfen und selbst bei der „Regelverschönerung“ wird das Vermögen zu 85 % von der Steuer freigestellt.

Zu beachten ist allerdings, dass diese Vergünstigungen nur unter bestimmten Bedingungen gewährt werden. Hinzuweisen ist besonders auf die gesetzlich festgelegte **Maximalquote des sog. Verwaltungsvermögens**. Diese Bedingung ist ausnahmslos zu erfüllen. Wenn die Quote auch nur geringfügig überschritten wird, wird die Vergünstigung für Betriebsvermögen insgesamt nicht gewährt. Von besonderer Bedeutung ist es nicht zuletzt deshalb, weil bei mittelständischen Unternehmen der Zeitpunkt des Unternehmensübergangs oftmals nur bedingt geplant werden kann. Insoweit ist eine frühzeitige, zumindest überschlägige Ermittlung der aktuellen Verwaltungsvermögensquote und die Auslotung noch bestehenden Gestaltungspotenzials von besonderer Bedeutung. Vor diesem Hintergrund hat sich nun die Finanzverwaltung mit einem umfangreichen Anwendungsschreiben geäußert.

Im Gesetz ist festgelegt, dass die Vergünstigungen für Betriebsvermögen nur dann gewährt werden, wenn eine bestimmte Maximalquote beim Verwaltungsvermögen nicht überschritten wird. Bei der Regelverschonung, also einer Freistellung des Vermögens von 85 % des Werts darf das Verwaltungsvermögen die Quote von 50 % nicht übersteigen. Bei Inanspruchnahme der Optionsverschonung mit einer vollständigen Steuerfreistellung des Vermögens gilt eine Quote von 10 %.

Insoweit sind zwei Fragen von zentraler Bedeutung. Zum einen die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens und zum zweiten die Berechnung der Verwaltungsvermögensquote.

b) Abgrenzung des Verwaltungsvermögens

Steuerlich kann der Unternehmer in weitem Umfang auch eigentlich der privaten Vermögensverwaltung zugehöriges Vermögen dem Unternehmen zuordnen. So können z.B. **im Unternehmen umfangreiches Kapitalvermögen oder vermietete Wohnimmobilien gehalten werden**. Ob dies betriebswirtschaftlich und steuerlich sinnvoll ist, ist eine Frage, die nur individuell beantwortet werden kann. Jedenfalls war es bei der Reform der Erbschaftsteuer Ziel des Gesetzgebers, solches Vermögen nicht unter die umfangreichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen fallen zu lassen. Dies wurde nun mit der gesetzlich festgelegten maximalen Verwaltungsvermögensquote gelöst.

Das Verwaltungsvermögen, das „schädliche“ Vermögen, ist im Gesetz definiert. Danach gehören zum Verwaltungsvermögen:

- **Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke:** Hierzu zählen alle vermieteten oder verpachteten Grundstücke. Die Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken oder zu gewerblichen Zwecken ist nicht relevant.

Hinweis:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist es unerheblich, ob die Grundstücksüberlassung entgeltlich oder ganz bzw. teilweise unentgeltlich erfolgt. Dies bedeutet, dass es bei einer vorweggenommenen Erbfolge ggf. günstiger sein kann, wenn Grundstücke gar nicht vermietet werden und damit eben nicht zum Verwaltungsvermögen zählen.

Wichtig sind aber die **Ausnahmen:** Begünstigt sind Grundstücke, die von einem Gesellschafter an seine Personengesellschaft für deren Gewerbebetrieb vermietet/verpachtet werden sowie Grundstücke, die im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung verpachtet werden. Weiterhin begünstigt sind die Unternehmensverpachtung im Ganzen sowie bestimmte Grundstücksüberlassungen in Konzernstrukturen. Diese Fälle sind im Einzelnen zu prüfen.

Auch begünstigt sind Wohnungsunternehmen. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der überwiegende Teil der Immobilien (bestimmt nach den bewertungsrechtlichen Werten) zu Wohnzwecken überlassen wird. Ist diese Bedingung erfüllt, so sind auch die Immobilien begünstigt, die für gewerbliche, land- und forstwirtschaftliche oder freiberufliche Zwecke überlassen werden.

- **Anteile an Kapitalgesellschaften** gehören dann zum Verwaltungsvermögen, wenn die Beteiligungsquote 25 % oder weniger beträgt oder aber wenn die Tochtergesellschaft ihrerseits zu mehr als 50 % des Unternehmenswerts aus Verwaltungsvermögen besteht.
- **Anteile an Personengesellschaften** gehören dann zum Verwaltungsvermögen, wenn die Personengesellschaft ihrerseits zu mehr als 50 % des Unternehmenswerts aus Verwaltungsvermögen besteht.

Hinweis:

Dieser Ausschluss ist in der Praxis bei Beteiligungen mit geringer Anteilsquote oftmals schwierig zu prüfen, da die erforderlichen detaillierten Kenntnisse über das Vermögen und die Werte der Tochtergesellschaft oftmals nicht bekannt sind.

- **Wertpapiere und vergleichbare Forderungen**, wozu nach Auffassung der Finanzverwaltung zählen: Pfandbriefe, Schuldbuchforderungen, Geldmarktfonds, Festgeldfonds und Wechsel im internationalen Warenverkehr.

Dagegen sind **unschädlich**: Bargeld, Sichteinlagen, Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Forderungen gegen verbundene Unternehmen.

Hinweis:

Dies bedeutet, dass **Sichteinlagen oder Festgeldeinlagen in eine GmbH oder ein gewerbliches Unternehmen in beliebigem Umfang eingebracht werden** und dieses anschließend steuergünstig übertragen werden kann. In diesem Fall ist allerdings zu beachten, dass dieses Vermögen dann sieben bzw. zehn Jahre im Unternehmen gebunden ist, wobei nach der Übertragung beliebige Umschichtungen des Vermögens im Unternehmen erfolgen können. Kann über diesen mittelfristigen Zeitraum geplant werden, so ist diese Gestaltung aus schenkungsteuerlicher Sicht äußerst attraktiv.

- Zum Verwaltungsvermögen zählen grundsätzlich **Kunstgegenstände**, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive sowie Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, soweit mit ihnen nicht gehandelt wird oder deren Verarbeitung Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

Hinweis:

Ist das Verwaltungsvermögen fremdfinanziert, so wird das Fremdkapital bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nicht mindernd berücksichtigt. Diese nachteilige Sichtweise des Gesetzgebers muss bei Planungsrechnungen beachtet werden.

c) Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote

Ist das Verwaltungsvermögen im Unternehmen identifiziert, so muss in einem zweiten Schritt die Verwaltungsvermögensquote ermittelt werden. Hierzu ist der bewertungsrechtliche Wert des Verwaltungsvermögens zum bewertungsrechtlichen Wert des Gesamtbetriebsvermögens ins Verhältnis zu setzen. Dies zeigt, dass für diesen Schritt zumindest eine überschlägige Unternehmensbewertung nach bewertungsrechtlichen Maßstäben notwendig ist, welche regelmäßig erhebliche Ermittlungen erfordern.

Hinweis:

Die Verwaltungsvermögensquote kann regelmäßig nicht aus der Bilanz abgelesen werden. Auch bei einem hohen Anteil des Verwaltungsvermögens an der Bilanzsumme kann die Verwaltungsvermögensquote im erbschaftsteuerlichen Sinne niedrig sein und umgekehrt. Insofern ist dringend eine Proberechnung anzuraten, was steuerlicher Beratung bedarf.

Die kritische Verwaltungsvermögensquote ist für jede begünstigte Einheit separat zu prüfen. Wichtig ist, dass dabei **ausschließlich die Verhältnisse im Übertragungszeitpunkt maßgebend** sind. Spätere Veränderungen des Bestands am Verwaltungsvermögen oder auch des Werts des Betriebs sind für die Quotenberechnung unmaßgeblich. Insofern brauchen Gestaltungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensquote nur auf den Übertragungstichtag bezogen zu sein.

Hinweis:

Dies eröffnet aber auch Gestaltungsmöglichkeiten: So können umfangreiche Barmittel (kein Verwaltungsvermögen) begünstigt übertragen und mit diesen dann nach der Übertragung vermietetes Immobilienvermögen erworben werden, welches im Übertragungszeitpunkt schädliches Vermögen wäre. Insoweit ist allerdings eine sorgfältige steuerliche Planung anzuraten, damit von der Finanzverwaltung kein Gestaltungsmissbrauch gesehen wird.

Für Personengesellschaften

21 Sonderbetriebsausgaben können nur ausnahmsweise nachträglich geltend gemacht werden

Trägt der Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen, die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehen, so können diese bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses aus der Personengesellschaft geltend gemacht werden. Als Beispiele können genannt werden die Kosten im Zusammenhang mit der Gesellschafterversammlung, Kosten für eine Rechts- oder Steuerberatung im Zusammenhang mit der Beteiligung oder Zinsen auf Darlehen, welche zum Erwerb der Beteiligung aufgenommen wurden. Diese Kosten werden steuerlich als Sonderbetriebsausgaben bezeichnet.

Nun gilt, dass die Art, die Höhe und die Verteilung der Einkünfte aus der Personengesellschaft bei dieser selbst endgültig ermittelt werden und nicht etwa auf Ebene der Gesellschafter, wo die Besteuerung der (anteiligen) Ergebnisse aus der Personengesellschaft erfolgt. Aus diesem Grunde muss für die Gesellschaft eine sog. gesonderte und einheitliche Feststellungserklärung abgegeben werden. Vom Finanzamt werden dann Feststellungsbescheide erlassen und an den Empfangsbevollmächtigten der Personengesellschaft bekanntgegeben. **Sonderbetriebsausgaben können nur in der Feststellungserklärung der Personengesellschaft geltend gemacht werden.** In der Einkommensteuererklärung der Gesellschafter geht das nicht mehr, auch wenn die Ergebnisse aus der Beteiligung an der Personengesellschaft erst bei den Gesellschaftern selbst besteuert werden.

Hinweis:

Aus diesem Grunde ist es wichtig, dass bei Erstellung der Feststellungserklärung der Personengesellschaft das Vorliegen etwaiger Sonderbetriebsausgaben bei den Gesellschaftern abgefragt wird und diese dann in die Erklärung mit aufgenommen werden.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 26.2.2009 (Aktenzeichen 11 K 3579/06 F) entschieden, dass durch einen **Ergänzungsbescheid** Sonderbetriebsausgaben ausnahmsweise dann nachträglich festgestellt werden können, wenn weder die Feststellungserklärung noch der Feststellungsbescheid Angaben hierzu enthalten.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Aus diesem Grund sollte nur im Notfall hierauf zurückgegriffen werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

22 Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung von faktisch wertlosen Optionsscheinen

Die Veräußerung von vor dem 1.1.2009 erworbenen Optionsscheinen ist als „Spekulationsgeschäft“ steuerpflichtig, soweit die Veräußerung innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb erfolgt. Nun hat die wechselhafte Entwicklung der Fi-

nanzmärkte nicht selten dazu geführt, dass erworbene Optionsscheine wertlos geworden sind. Oftmals werden diese dann mit Werten von nahe 0,- € notiert, was insbesondere dann gilt, wenn die Scheine als bald verfallen. Wirtschaftlich macht die Veräußerung solcher quasi wertloser Optionsscheine regelmäßig keinen Sinn. Steuerlich ist dies allerdings anders. Werden diese Optionsscheine veräußert, so werden steuerlich relevante Verluste realisiert, die – unter bestimmten Voraussetzungen – mit anderen Kapitalerträgen verrechnet werden können. Anders ist dies dann, wenn der Optionsschein schlicht verfällt. Dann kann der erlittene Verlust steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Aus diesem Grund haben Anleger quasi wertlose Optionsscheine oftmals am letzten Handelstag veräußert und die entstandenen Verluste dann steuerlich geltend gemacht. Die Oberfinanzdirektion Münster weist nun darauf hin, dass in diesen Fällen zu prüfen ist, ob ein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch vorliegt und damit der Veräußerungsverlust nicht anerkannt wird. Die Finanzverwaltung will grundsätzlich von einem Gestaltungsmissbrauch ausgehen. Dies wird damit begründet, dass wirtschaftlich zwischen der Veräußerung zu einem Preis nahe 0,- € und dem Verfall des Optionsrechts mit Ende der Laufzeit der Option kein Unterschied besteht. Nach der Börsenordnung muss für Optionsscheine während der Handelszeit zwingend ein Markt aufrecht erhalten werden. Dadurch können im Zweifel wertlose Papiere angeboten werden, für die es ansonsten keinen Markt mehr gäbe.

Hinweis:

Ob diese Ansicht der Finanzverwaltung von den Finanzgerichten bestätigt wird, ist fraglich. Dennoch muss insoweit ein deutliches steuerliches Risiko gesehen werden, dass die realisierten Verluste steuerlich nicht anerkannt werden. Die Aussichten, dass die steuerlichen Verluste aus der Veräußerung der Optionsscheine anerkannt werden, steigen deutlich, wenn die Veräußerung deutlich vor dem letzten Handelstag, und noch zu einem merklichen Preis, der mindestens die Veräußerungskosten deutlich übersteigt, erfolgt.

Für Hauseigentümer

23 Eintragung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Grundbuch

Mittlerweile entspricht es der gefestigten Rechtsprechung, dass eine nach außen hin tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) teilweise rechtsfähig ist; sie kann also durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründen. Dies betrifft insbesondere Grundstücksgesellschaften. Für die Gesellschaft hat diese Sichtweise insbesondere den Vorteil, dass ein Wechsel im Gesellschafterbestand keine Auswirkungen auf bestehende Rechtsverhältnisse, wie z.B. Mietverträge, hat.

Höchstrichterlich geklärt wurde auch die Frage, ob eine GbR als Grundstückseigentümer in das Grundbuch eingetragen werden kann. Dies hat der Bundesgerichtshof mit Beschluss vom 4.12.2008 (Aktenzeichen V ZB 74/08) bejaht. In diesem Beschluss hat das Gericht auch festgestellt, dass die GbR unter der Bezeichnung in das Grundbuch eingetragen werden kann, die ihre Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag für sie vorgesehen haben.

Diese Rechtsprechung warf eine Fülle an Zweifelsfragen auf. Nunmehr wurde das „Gesetz zur Einführung des elektronischen Rechtsverkehrs und der elektronischen Akte im Grundbuchverfahren“ beschlossen. Das Gesetz bestimmt für **Grundstücke einer GbR**, dass **stets auch die Gesellschafter im Grundbuch einzutragen sind** und diese Eintragung Gutgläubensschutz vermittelt. Hinsichtlich des Einsatzes der GbR als Grundstücksgesellschaft ist somit wieder Rechtssicherheit eingetreten.

Hinweis:

Des Weiteren sieht dieses Gesetz die elektronische Kommunikation zwischen den Verfahrensbeteiligten und dem Grundbuchamt vor. Dies ändert allerdings nichts an den erforderlichen notariellen Beurkundungen und Beglaubigungen.

24 Denkmalschutzabschreibung trotz bautechnischen Neubaus

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.6.2009 (Aktenzeichen X R 8/08) erneut bestätigt, dass Sonderabschreibungen bei Baudenkmalern in sehr weitem Umfang vorgenommen werden können. Der Kläger hatte an einem später zu eigenen Wohnzwecken genutzten, denkmalgeschützten Gebäude umfangreiche Umbaumaßnahmen vorgenommen. Das Gebäude wurde u.a. entkernt, wesentliche tragfähige Bauteile wurden erneuert, verstärkt und neu gegründet, sodass unstreitig in steuerlicher Sicht von einem bautechnischen Neubau auszugehen war. Die nach den einschlägigen Bescheinigungsrichtlinien erstellte Bescheinigung der Denkmalbehörde enthielt keinen Hinweis darauf, dass allein die Finanzbehörde die nach steuerrechtlichen Vorschriften zu erfüllenden Voraussetzungen zu prüfen habe.

Der Bundesfinanzhof bestätigte nun, dass der Bauherr die Denkmalschutz-AfA in Anspruch nehmen kann, soweit eine entsprechende Bescheinigung vorliegt und eine vorherige Abstimmung der Baumaßnahme mit der Denkmalbehörde stattgefunden hat. Der Zweck der Denkmalschutzabschreibung, kulturhistorisch wertvolle Gebäude zu erhalten und zu modernisieren, rechtfertigt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs die Auslegung, dass diese Sonderabschreibung auch möglich ist, wenn nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen von einem Neubau in bautechnischer Sicht auszugehen ist. Der Begriff des Neubaus im Sinne der Baudenkmal-Abschreibung ist vielmehr einzuschränken. Er umfasse nur den Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes, nicht jedoch einen steuerrechtlichen Neubau im bautechnischen Sinn.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass der Bescheinigung der Denkmalbehörde eine entscheidende Bedeutung zukommt.

25 Steuerminderung durch Einkünfteübertragung auf Kinder

Aus steuerlichen Gründen kann es vielfach sinnvoll sein, Vermögen frühzeitig auf Kinder zu übertragen. Vorteilhaft ist dies deshalb, weil dann Einkunftsteile bei den Kindern regelmäßig einer geringeren Einkommensteuer unterliegen, weil der steuerfrei bleibende Grundfreibetrag und der niedrige Eingangsteuersatz des Tarifs genutzt werden können. Auch kann eine Minderung der Erbschaftsteuer erzielt werden, da diese Erträge nun unmittelbar bei den Kindern anfallen und nicht zunächst bei den Eltern und dann später bei einem Versterben der Eltern mit Erbschaftsteuer belastet (soweit die Freibeträge ausgeschöpft sind) übergehen.

Hinweis:

Zu beachten ist allerdings, dass die steuerliche Anerkennung der Einkommenszurechnung bei den Kindern u.a. voraussetzt, dass diese auch tatsächlich die endgültige Verfügung über das Vermögen erlangen. Insoweit muss eben bedacht werden, dass das Vermögen regelmäßig endgültig auf die Kinder übertragen wird.

Das bei solchen Gestaltungen einerseits bestimmte Regeln beachtet werden müssen, andererseits aber auch Spielräume gegeben sind, zeigt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2008 (Aktenzeichen VIII R 83/05). Diesem lag – verkürzt – folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Eheleute hatten eine Familien-Vermögensverwaltungs-GbR gegründet, an der sie zunächst jeweils zu 50 % beteiligt waren. In diese Gesellschaft wurde Kapital- und Immobilienvermögen eingebracht. Anschließend schenkten die Eheleute ihren drei Kindern je 24 % der Anteile an dieser GbR. Die Eheleute hielten sich die Möglichkeit einer Nieß-

brauchsoption vor, welche allerdings nicht in Anspruch genommen wurde. Eines der Kinder war minderjährig. Allerdings hatte das Vormundschaftsgericht auskunftsgemäß die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers nicht für notwendig gehalten. Diese Beurteilung wurde später allerdings revidiert und nachträglich ein Ergänzungspfleger bestellt, der den Vertrag genehmigte.

Etwa ein Jahr später brachten auch die Kinder eigenes geerbtes Kapital- und Immobilienvermögen in die GbR ein. Zur Erhaltung der Beteiligungsverhältnisse leisteten die Eltern Bareinlagen.

Der GbR-Vertrag sah u.a. vor, dass der Vater die Geschäfte der GbR bzw. nach seinem Tod die Mutter führt. Gesellschafterbeschlüsse waren grundsätzlich mit einfacher Mehrheit zu fassen, wobei die beiden Elternteile sich ein Vetorecht vorbehielten. Entnahmen waren für Steuerzahlungen zulässig, darüber hinaus nur nach Beschluss der Gesellschafterversammlung.

Das Finanzamt wollte den Kindern nun die gesellschaftsvertraglich zustehenden Anteile an den Kapital- und Vermieteinkünften nicht zurechnen. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Dieser entschied, dass die gewählte Gestaltung steuerlich anzuerkennen ist. Nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs genügt es für die Zurechnung der Einkünfte, dass den Gesellschaftern das wirtschaftliche Ergebnis der Aktivitäten der GbR entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugute kommt und sie eine Dispositionsbefugnis hinsichtlich der zur Nutzung überlassenen Vermögensgegenstände haben.

Hinweis:

Derartige Gestaltungen können steuerlich sehr sinnvoll sein. Allerdings erfordert die steuerliche Anerkennung die Beachtung bestimmter Grundregeln. Insbesondere sind bei der Beteiligung minderjähriger Kinder die Eltern von der Vertretung des Kindes oftmals ausgeschlossen, sodass ein Ergänzungspfleger zu bestellen ist, der für das Kind handelt. Des Weiteren müssen die Kinder übliche Rechte erhalten. Umgekehrt formuliert dürfen die Rechte nur begrenzt eingeschränkt werden. Insoweit sollte die Vertragsgestaltung steuerlich sehr sorgfältig überprüft werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt zu unentgeltlichem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Wertveränderungen bei solchen GmbH-Anteilen, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden, werden bei Veräußerung dieser Anteile dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war (sog. qualifizierte oder wesentliche Beteiligung). Dies gilt i.Ü. unverändert auch noch nach Einführung der sog. Abgeltungsteuer zum 1.1.2009. Die steuerliche Erfassung umfasst sowohl etwaige Veräußerungsgewinne als auch etwaige Veräußerungsverluste. Nach den gesetzlichen Vorgaben gilt dies selbst dann, wenn zwar nicht der Veräußerer selbst, wohl aber dessen Rechtsvorgänger entsprechend beteiligt war und der Veräußerer die veräußerten Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hat.

Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob auch solche GmbH-Anteile steuerlich erfasst werden, die der Veräußerer im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zugeteilt bekommen hat.

Diese Frage hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.2.2009 (Aktenzeichen IX R 26/08, BStBl I 2009, 658) bejaht. Im Urteilsfall war umstritten, ob auch junge Aktien, die der Veräußerer erst nach einem unentgeltlichen Erwerb durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erhalten hatte, als entsprechend unentgeltlich von einem Rechtsvorgänger erworbene Anteile anzusehen sind. Der Kläger, der die ursprüngliche Beteiligung geschenkt bekommen hatte, begehrt die richterliche Feststellung, dass der Gewinn aus der Veräußerung sol-

cher Anteile, die aus zwei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln entstanden waren, nicht erfasst wird.

Zu dieser Frage vertritt der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass eine solche Kapitalerhöhung gerade nicht zu einem eigenständigen Erwerbsvorgang führt. Denn mit einer solchen Kapitalerhöhung ändere sich nicht die Höhe, sondern nur die Zusammensetzung des Eigenkapitals. Es liege nur eine Substanzabspaltung der jungen Aktien aus den alten Aktien und damit kein originärer Erwerbsvorgang vor. Die jungen Aktien werden daher im Ergebnis vom unentgeltlichen Erwerb der alten Aktien erfasst („infiziert“) und damit der Besteuerung unterworfen.

Hinweis:

Diese Entscheidung überrascht im Ergebnis nicht, da es für die Zwecke der Besteuerung nicht darauf ankommen kann, ob und wie viele Anteile ein Gesellschafter von seiner alten Beteiligung (z.B. seinen alten Aktien) abspaltet.

27 Steuerliche Anerkennung eines Auflösungsverlusts

Wertverluste bei solchen GmbH-Anteilen, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden, werden einkommensteuerlich nicht nur (wie in Abschnitt 1 „Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln führt zu unentgeltlichem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft“ dargestellt) bei Veräußerung dieser Anteile, sondern auch bei Auflösung der Gesellschaft dann steuerlich erfasst, wenn der Gesellschafter zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert, d. h. zu mindestens 1 % beteiligt war.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob auch dann Verluste geltend gemacht werden können, wenn der Gesellschafter eine qualifizierte Beteiligung erworben hat, die Beteiligung aber innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Gesellschaft im Zuge von Kapitalerhöhungen, an denen der Gesellschafter nicht teilgenommen hat, auf einen Prozentsatz von unter 1 % absinken. Gegen eine solche Verlustnutzung könnte sprechen, dass das Einkommensteuergesetz eine besondere Verlustausgleichsbeschränkung vorsieht, nach der die Anteile „innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer“ qualifizierten Beteiligung gehört haben müssen.

Zur Reichweite dieser Verlustausgleichsbeschränkung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.4.2009 (Aktenzeichen IX R 31/08, DStZ 2009, 627) eine grundlegende Entscheidung getroffen. Er hat zu Gunsten der Steuerpflichtigen festgestellt, dass die Vorschrift – mit der möglichen Folge einer vollen Verlustberücksichtigung – nach ihrem Wortlaut auszulegen ist. Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest,

- dass einerseits ein Auflösungsverlust dann nicht zu berücksichtigen ist, soweit Anteile betroffen sind, die entgeltlich erworben wurden und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer qualifizierten Beteiligung gehört haben,
- dass dies andererseits jedoch nicht gilt, soweit Anteile betroffen sind, deren Erwerb zur Begründung einer qualifizierten Beteiligung geführt hat.

Der Bundesfinanzhof leitet aus dem Wortlaut dieser Vorschrift und auch aus ihrem Zweck, nämlich der Vermeidung von Missbrauchsgestaltungen, ab, dass eine Verlustberücksichtigung immer dann auch möglich ist, wenn der Gesellschafter von vorneherein eine qualifizierte Beteiligung erworben hat. Dies gilt selbst für den Fall, dass diese Beteiligung (wie im Streitfall) dann durch Kapitalerhöhungen auf einen Prozentsatz unterhalb der Relevanzschwelle abgesenkt wird.

Hinweis:

Mit diesem Urteil unterstreicht der Bundesfinanzhof, dass die vom Gesetzgeber bezweckte Vermeidung von Missbrauchsgestaltungen lediglich auf solche Fälle abzielen kann, in denen ein Gesellschafter mit einer nicht qualifizierten Beteiligung erkennt, dass diese Beteiligung zu Verlusten führen wird, und nun diese Verluste dadurch abziehbar machen möchte, dass er weitere Anteile hinzuerwirbt. So könnte es sich z.B. verhalten, wenn der Gesellschafter eine verlustträchtige 0,9 %-Beteiligung hält. Es soll dann verhindert werden, dass der Gesellschafter durch den Erwerb weiterer 0,1 %-Punkte den gesamten Verlust geltend machen kann. Daher würde die genannte Verlustausgleichsbeschränkung den Verlustabzug im Beispielfall auf die 0,1 % der Anteile beschränken, welche zur Überschreitung der 1%-Marke angeschafft worden sind.

28 Verpflichtung zur Erklärung eines Verlusts aus einer Anteilsveräußerung (auch gegenüber dem Steuerberater)

Wertzuwächse wie auch Wertverluste werden bei im steuerlichen Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % steuerlich erfasst. Hat ein Gesellschafter nun Verluste aus einer Veräußerung von solchen GmbH-Anteilen erlitten, so muss er diese im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angeben. Unterlässt er diese Angabe, so handelt er grob schuldhaft und muss damit rechnen, dass das Finanzamt einen Steuerbescheid, der einen solchen Veräußerungsverlust fälschlicherweise nicht berücksichtigt, nicht mehr ändern kann.

Dies hat das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 22.4.2009 (Aktenzeichen 3 K 117/08) entschieden und dabei dem Kläger die Verrechnung eines solchen Veräußerungsverlusts (i.H.v. über 76 000 €) mit anderen positiven Einkünften untersagt.

Im Streitfall hatte der Kläger diesen Verlust nicht erklärt. Das Finanzamt erließ in der Folge einen Steuerbescheid, der auch bestandskräftig wurde und dessen nachträgliche Änderung der Kläger begehrte. Der Einspruch war nicht (mehr) möglich. Und eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung auf anderer Grundlage kam (nach Auffassung des Finanzamts wie auch des Finanzgerichts) auf Grund des groben Verschuldens des Klägers nicht in Betracht. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass der Kläger einen Steuerberater beauftragt hatte, diesen aber in der Folge über den erlittenen Veräußerungsverlust in Unkenntnis ließ.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht wieder einmal die besondere Bedeutung und das Gewicht der verfahrensrechtlichen Vorschriften. So genügt es nicht, materiell-rechtlich einen Anspruch (vorliegend: auf eine Verlustverrechnung) zu haben. Dieser Anspruch muss auch richtig und rechtzeitig geltend gemacht werden.

29 Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Jahreswechsel 2008/2009

Wenn GmbH-Anteile im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden, dann werden die Gewinnausschüttungen der GmbH bei den Gesellschaftern als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt. Im Zuge der jüngsten gesetzlichen Änderungen bei der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, nach denen die Einkünfte von Privatanlegern ab dem 1.1.2009 der sog. Abgeltungsteuer unterliegen, ist ein generelles Werbungskostenabzugsverbot eingeführt worden.

Daher stellt sich unmittelbar die Frage, wie nach dem Jahreswechsel 2008/2009 abgeflossene Werbungskosten, die noch dem Jahr 2008 zuzuordnen sind, steuerlich zu behandeln sind. Zu dieser Frage hat die Oberfinanzdirektion Münster am 16.6.2009 mit einer sog. Kurzinformation wie folgt Stellung genommen:

- Im Grundsatz sind nur solche regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben noch dem Jahr 2008 zuzurechnen, die kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs geleistet werden (d.h. innerhalb von zehn Tagen).

- Abweichend davon verlängert die Finanzverwaltung zu Gunsten der Stpfl. diesen Zehntagezeitraum bis zum 31.1.2009, damit entsprechende Aufwendungen noch dem Jahr 2008 zugerechnet werden können – und nicht schon unter das ab 2009 geltende Abzugsverbot fallen.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion Münster nimmt zudem zu zwei Gestaltungsüberlegungen Stellung: Werbungskostenvorauszahlungen (noch in 2008) für 2009 werden nur dann anerkannt, wenn dafür „wirtschaftlich triftige Gründe“ vorliegen.

Umwidmungen von Darlehen (z.B. die Umschuldung bestehender Kredite von Kapitalvermögen auf Vermietungsobjekte), mit dem Ziel der Geltendmachung der Zinsaufwendungen, werden nur dann anerkannt, wenn die ursprünglich vorgenommene Darlehenszuordnung eindeutig beendet wurde, wenn also z.B. ein fremdfinanziertes Wertpapier veräußert wurde, um ein Mietgrundstück zu erwerben (die Darlegungslast trifft insoweit den Stpfl.).

30 Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuer

Bis Einführung des klassischen Körperschaftsteuersystems in Deutschland im Jahre 2000/2001 (das bedeutet, dass die Belastung mit Körperschaftsteuer auf der Ebene der GmbH definitiv ist) galt das sog. Anrechnungsverfahren, nachdem sich – verkürzt dargestellt – der eine Gewinnausschüttung empfangende Gesellschafter regelmäßig auch noch einen Teil der von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf seine Einkommensteuerbelastung anrechnen lassen konnte.

Der Europäische Gerichtshof hat zu diesem mittlerweile abgeschafften Anrechnungsverfahren auf Vorlage des 2. Senats des Finanzgerichts Köln mit Urteil vom 6.3.2007 (Rs. C-292/04, HFR 2007, 510) entschieden, dass die früheren Regelungen zur grenzüberschreitenden Anrechnung nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit (also dem EU-Recht) vereinbar waren bzw. sind.

Aktuell hat nun 2. Senat des Finanzgerichts Köln ein weiteres Verfahren beim Europäischen Gerichtshof angestoßen, in dem es um die Höhe des Anrechnungsguthabens und das Erfordernis einer Körperschaftsteuer-Bescheinigung geht. Zu dieser Problematik teilt die Oberfinanzdirektion Hannover mit Verfügung vom 15.7.2009 mit, dass im Hinblick auf dieses neue Verfahren Einsprüche in vergleichbaren Fällen ruhen sollen.

Hinweis:

Derzeit noch anhängige (also „offene“) Verfahren in vergleichbaren Fällen ruhen daher „automatisch“, eine Zustimmung des Stpfl. ist insoweit nicht erforderlich. Die entsprechenden Verfahren werden dann nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs fortgesetzt.

31 Verdeckte Einlage eines Geschäftswerts

Gesellschafter einer GmbH können ihrer Gesellschaft Vermögen nicht nur offen, d.h. im Zuge einer förmlichen Kapitalerhöhung, sondern auch verdeckt zuwenden (sog. verdeckte Einlage). Die steuerliche Berücksichtigung solcher verdeckter Einlagen ist materiell deshalb besonders bedeutsam, weil der damit verbundene Vermögenszuwachs bei der GmbH keinen Gewinn darstellt und daher auch nicht der Besteuerung unterworfen werden sollte. Zugleich erhöhen sie für den Anteilseigner die Anschaffungskosten für seinen Gesellschaftsanteil.

In dem Streitfall, über den der Bundesfinanzhof mit dem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 2.9.2008 (Aktenzeichen X R 32/05, BStBl II 2009, 634) entschieden hat, war die Höhe des Gewinns aus einer Unternehmensaufgabe zu bestimmen. Der Stpfl. machte gewinnmindernd nachträgliche Anschaffungskosten auf eine GmbH-Beteiligung geltend. Er war der Auffassung, dass die verdeckte Einlage eines Geschäftswerts (Firmenwerts) in das Vermögen dieser GmbH seine Anschaffungskosten erhöht hatte. Der Bundesfinanzhof verneinte hingegen das Vorliegen einer verdeckten Einlage und unterwarf damit einen vergleichsweise erhöhten Betrag der Besteuerung.

Der Bundesfinanzhof stellt zu den Voraussetzungen des Übergangs eines Firmenwerts fest, dass es darauf ankomme, ob die geschäftswertbildenden materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter beim bisherigen Unternehmen verbleiben oder aber auf die neue Gesellschaft übergehen. Es genügt also für den Übergang der geschäftswertbildenden Faktoren und des Geschäftswerts nicht die faktische Verlagerung von betrieblichen Gewinnchancen des einen Unternehmens auf das andere Unternehmen (z.B. durch Übertragung langjähriger Kundenbeziehungen), vielmehr müssen auch die geschäftswertbildenden Wirtschaftsgüter (z.B. das Immobilienvermögen)

- auf vertraglicher Grundlage auf Dauer (zur Gewinnerzielung und letztlich zum Verbrauch) überlassen werden;
- zudem darf gegen das nutzende Unternehmen kein Anspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter bestehen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bejaht den Übergang des Geschäftswerts, wenn die geschäftswertbildenden Faktoren zu einem unter ihrem Verkehrswert liegenden Preis (z.B. zum Buchwert) an die aufnehmende GmbH veräußert werden. Dann gilt der Geschäftswert als entnommen, unentgeltlich übertragen und verdeckt eingelegt.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) vGA durch Übertragung eigener Anteile an GmbH-Gesellschafter

Kaufverträge zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern stehen seit jeher unter dem Aspekt der vGA im Fokus der steuerlichen Betrachtung. Dabei gilt die Grundregel, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern unter deren Verkehrswert an einen Gesellschafter zur Annahme einer vGA führt. Fraglich ist vor diesem Hintergrund, ob auch die Veräußerung eigener Anteile durch die GmbH zum Nennwert eine vGA darstellt. Diese Frage hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 3.3.2009 (Aktenzeichen I B 51/08, DStZ 2009, 627) bejaht.

Im Streitfall hatte die GmbH zwei Gesellschafter, die je 45 % der Anteile hielten; die übrigen beiden Geschäftsanteile i.H.v. insgesamt 10 % hielt die GmbH in ihrem Vermögen als sog. eigene Anteile. Im Streitjahr übertrug nun die GmbH diese beiden Geschäftsanteile auf die zwei Gesellschafter und aktivierte entsprechende Forderungen in Höhe des Nennwerts. Die Gesellschafter veräußerten diese Anteile anschließend mit Gewinn an eine weitere Gesellschaft. Sowohl das Finanzgericht als auch der Bundesfinanzhof qualifizierten die Veräußerung an die Altgesellschafter als vGA, und zwar in Höhe der Differenz zwischen dem (später erzielten) Kaufpreis und dem Nominalwert.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof greift im Rahmen seiner Begründung auf die Überlegung zurück, wie denn „ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer“ gehandelt hätte. Und ein solcher hätte nach Auffassung des Gerichts vorliegend die eigenen Anteile der GmbH „gewinnbringend an Dritte“ veräußert.

b) vGA zwischen Schwestergesellschaften bei Fehlen von klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann eine vGA auch dann angenommen werden, wenn eine GmbH eine Leistung an eine ihrem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat diese Rechtsprechung mit seinem erst jetzt veröffentlichten Urteil vom 10.1.2006 (Aktenzeichen 10 K 1044/03 E, DStZ 2009, 665) fortgeführt und hervorgehoben, dass eine dem Gesellschafter zuzurechnende vGA auch dann vorliegt, wenn der Gesellschafter aus der Zuwendung zwar selbst keinen unmittelbaren Vorteil gezogen hat, der Vorteil ihm aber

mittelbar in der Weise zugerechnet wird, dass eine ihm nahestehende Person (z.B. eine Schwestergesellschaft) aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

Im Urteilsfall hatte – verkürzt dargestellt – die Pächter-GmbH von der Verpächter-GmbH ein Schwimmbad (Kurthermen) gepachtet; dieselbe Person war bei beiden Gesellschaften alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer. Da bereits vor Abschluss des Pachtvertrags Eintrittskarten durch die Verpächter-GmbH verkauft worden waren, deren Einlösung aber noch ausstand, berechnete die Pächter-GmbH der Verpächter-GmbH für die Übernahme der Verpflichtung zur Einlösung der noch im Umlauf befindlichen Eintrittskarten einen Zahlbetrag, auf den die Verpächter-GmbH zunächst einen Teilbetrag i.H.v. 855 TDM an die Pächter-GmbH leistete. Diese Zahlung qualifizierte das Finanzgericht als vGA an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer und setzte bei diesem Einkünfte aus Kapitalvermögen in entsprechender Höhe an.

Zur Begründung verweist das Finanzgericht darauf, dass bei beherrschenden Gesellschaftern die Besonderheit zu beachten sei, dass eine vGA auch dann vorliegen kann, wenn der Leistung an die nahestehende Person eben keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liege, und dass es an einer solchen Vereinbarung im Streitfall fehle, weil der Pachtvertrag gerade keine Zahlungsverpflichtung für die Übernahme der Einlöseverpflichtung vorsah. Der Hinweis des Geschäftsführers, er habe diese Verpflichtung bereits vorab durch eine mündliche Vereinbarung begründet, überzeugte das Finanzgericht nicht.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht neuerlich, dass die Rechtsprechung gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern sehr hohe Anforderungen stellt. Daher ist von – wie vorliegend – mündlichen Vereinbarungen abzuraten, vielmehr sollten alle Vereinbarungen von vornherein getroffen und dann auch sorgfältig dokumentiert werden.

c) vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch Firmenmitgliedschaft in einem Business-Club

vGA werden immer dann angenommen, wenn eine GmbH Aufwendungen trägt, die (auch) dem privaten Interesse eines Gesellschafters dienen. So lag der Sachverhalt, über den das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 21.4.2009 (Aktenzeichen 2 K 8/07, DStZ 2009, 628) entschieden hat.

Im Streitfall war eine GmbH Firmenmitglied in einem privaten sog. Business-Club nach englischem Vorbild, der als Treffpunkt für Unternehmer dienen sollte; nutzungsberechtigtes Mitglied war ein Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Mitgliedschaft in der Lounge berechtigte ihn im Allgemeinen zur Nutzung der Räumlichkeiten für private Zwecke wie auch im Besonderen zur Teilnahme an Fest- und Kulturveranstaltungen.

Das Finanzgericht wertete die Übernahme der Mitgliedsbeiträge als vGA, und zwar mit der Begründung, dass diese Übernahme im eigenen Interesse des Geschäftsführers erfolgte, weil mit der Nutzungsmöglichkeit zahlreiche Annehmlichkeiten verbunden waren, gegenüber denen „fachliche“ Vortragsveranstaltungen deutlich in den Hintergrund traten.

Hinweis:

Die GmbH konnte im Rahmen des Gerichtsverfahrens i.Ü. auch nicht belegen, dass sie ein eigenes Interesse an der Mitgliedschaft hatte, das sich z.B. in der Akquisition von Kunden oder in konkreten Geschäftsabschlüssen niedergeschlagen hätte. Bei solchen und ähnlichen Mitgliedschaften ist also frühzeitig drauf zu achten, dass das betriebliche Interesse dokumentiert und belegt werden kann, z.B. indem der Zusammenhang mit Akquisitionen festgehalten wird.

33 Auflösung eines bestehenden Arbeitsverhältnisses bei Abschluss eines Geschäftsführer-Vertrags

In der betrieblichen Praxis ist es nicht unüblich, dass ein zunächst angestellter (leitender) Mitarbeiter im Zeitablauf zum GmbH-Geschäftsführer bestellt wird. Damit untrennbar verbunden ist – gerade unter Kündigungsschutzaspekten – die Frage, ob damit das ursprüngliche Arbeitsverhältnis beendet ist oder aber nur ruht. Zu dieser Frage hat nun das Bundesarbeitsgericht mit Urteil vom 3.2.2009 (Aktenzeichen 5 AZB 100/08, DB 2009, 907) entschieden, dass der Arbeitnehmer bei Abschluss eines schriftlichen Geschäftsführer-Dienstvertrags seinen bisherigen Status aufgibt. Ein Wiederaufleben des Arbeitsverhältnisses kommt dann nicht in Betracht, es sei denn, das Ruhen des ursprünglichen Arbeitsverhältnisses wird ausdrücklich vereinbart.

Hinweis:

Nach dieser Rechtsprechung sollte in einschlägigen Fällen vom angehenden Geschäftsführer die Frage geprüft werden, ob er nicht im Rahmen des neuen Geschäftsführer-Dienstvertrags eine „Rückfahrkarte“ zum ursprünglichen Arbeitsvertrag ausdrücklich vereinbaren sollte.

Mit freundlichen Grüßen