

## Ihre Mandanteninformationen 3. Quartal 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

### Inhalt:

1. BMF: Endlich Infos zur Zusammenfassenden Meldung
2. KSt-Pflicht bei GmbH-Vorgesellschaften ohne spätere HR-Eintragung
3. Disquotale Gesellschaftereinlage
4. ErbSt: Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt
5. Seeling-Modell: Handlungsbedarf bis Ende 2010
6. Fristlose Kündigung im Konzern wg. Verletzung v. Überwachungspflichten
7. Arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften
8. Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen: Gibt das BMF klein bei?
9. Gew. Grundstückshandel: Zwischenschaltung einer GmbH
10. Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte ist verfassungsgemäß
11. Bayern fordert Strafzins für Steuer-Selbstanzeige
12. BFH lehnt Abzug latenter Einkommensteuerlast bei ErbSt ab
13. Sozialvers.pflicht GF-Tätigkeit: FA-Bindung an SV-Trägerentscheidung
14. SolZ auf Abgeltungsteuer und die Frage seiner Verfassungsmäßigkeit
15. Organschaft: Handlungsbedarf durch geänderte Rechtsprechung
16. Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung ist in Kraft getreten
17. Anwendung von § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. auf EU-Auslandsgesellschaften
18. Umsatzsteuerpflicht bei Verkauf von ererbten Unternehmensvermögen
19. Umsatzsteuerpflicht für Haftungsvergütung an Komplementär-GmbH
20. Zu Werbungskosten bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen
21. BAG hebt Kündigung von "Emmely" auf
22. BGH zu Mindestanforderungen an die Prüfung des Jahresabschlusses
23. Keine Schenkungsteuer bei nicht geltend gemachtem Pflichtteilsanspruch
24. Streit im BFH um Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften
25. Herstellungskosten nach BilMoG vorerst unverändert
26. Beteiligungsverluste 2010 noch voll abzugsfähig
27. Entnahmegewinn bei Übertragung von Sonderbetriebsvermögen
28. GmbH-GF: Beratungshonorar als Werbungskosten (BFH)
29. AG dürfen Nutzung priv. Handys während Arbeitszeit verbieten
30. Abgabe von Speisen und Getränken: 7 % oder 19 % ist hier die Frage
31. Lebenslängliche Rente gegen Pflichtteilsverzicht: Nicht steuerbar
32. Erlass der Erbschaftsteuer bei Insolvenz?
33. Ablösung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer
34. Vorsteuerabzug: EuGH zeigt Betriebsprüfern die Grenzen auf
35. Wohnungskosten bei doppelter Haushaltsführung eines Selbstständigen
36. Einigung auf einheitl. Rechtsgrundsätze zu Insolvenzfestigkeit
37. Nachträgliche Werbungskosten bei Verkauf eines GmbH-Anteils
38. BVerfG: Abzugsbeschränkung beim Arbeitszimmer verfassungswidrig

## 1. **BMF: Endlich Infos zur Zusammenfassenden Meldung**

### **Einführung**

Seit dem 1.1.2010 müssen neben innergemeinschaftlichen Lieferungen auch bestimmte innergemeinschaftliche Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) gemeldet werden. Ab dem 1.7.2010 sind hier neue Fristen zu beachten. So ist die ZM zukünftig im Regelfall monatlich abzugeben. Die Abgabe muss bis zum 25. des Folgemonats erfolgen. Die Dauerfristverlängerung für die ZM entfällt insoweit und hat nur noch Bedeutung für die Umsatzsteuervoranmeldungen. Unklar war bisher insbesondere, ob die Frist zur Abgabe der ZM für das II. Quartal 2010 sich schon gemäß der Neuregelung bestimmt oder nicht.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Das BMF hat hinsichtlich der Neuregelung Klarheit geschaffen. Ein aktuelles Schreiben erläutert die Abgabemodalitäten sowie die Fristenregelung.

### **Konsequenz**

Die dringlichste Frage vorweg. Hinsichtlich der Abgabefrist für das II. Quartal 2010 verbleibt es noch bei der bisherigen Regelung. Die Abgabe hat danach, sofern eine Dauerfristverlängerung vorliegt, bis zum 10.8.2010 zu erfolgen, ansonsten bis 10.7.2010. Ab Juli greift die Neuregelung. Hier ist zunächst zu klären, ob die Abgabe monatlich oder quartalsweise erfolgen muss. Zu beachten ist, dass die monatliche Abgabe nur innergemeinschaftliche Lieferungen betrifft, sofern deren Bemessungsgrundlagen für das laufende Quartal oder für eines der 4 vorherigen Quartale jeweils mehr als 100.000 EUR (ab 2012: 50.000 EUR) beträgt. Wird diese Grenze nicht überschritten, kann die ZM quartalsweise abgegeben werden; dies gilt für innergemeinschaftliche Dienstleistungen grundsätzlich. Wer verpflichtet ist, seine innergemeinschaftlichen Lieferungen monatlich zu melden, soll seine innergemeinschaftlichen Dienstleistungen im letzten Monat des Quartals melden. Alternativ hierzu können diese auch im jeweiligen Monat gemeldet werden, was i. d. R. einfacher sein dürfte. Zu berücksichtigen ist ferner, dass mit Überschreiten der Grenze in einem Quartal die monatliche Abgabe schon in diesem Quartal greift, so dass die Entwicklung der Umsätze insofern beachtet werden muss. Da die Nicht-Beachtung der Meldepflichten mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 EUR

geahndet werden kann und zudem regelmäßig Prüfungen der Finanzverwaltung nach sich zieht, sollten die betroffenen Unternehmer das Schreiben aufmerksam studieren.

## 2. **KSt-Pflicht bei GmbH-Vorgesellschaften ohne spätere HR-Eintragung**

### **Kernaussage**

Eine GmbH-Vorgesellschaft, die später nicht als GmbH eingetragen wird, ist nicht körperschaftsteuerpflichtig.

### **Sachverhalt**

Die klagende GmbH schloss 1991 mit weiteren Personen einen notariellen Gesellschaftsvertrag zur Gründung einer neuen GmbH; diese übernahm den Speditions- und Fuhrbetrieb der Klägerin und wurde zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet. Mit der Klägerin wurde ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. 1993 übertrugen die Mitgründer ihre Anteile auf die Klägerin. Die GmbH i. Gr. übertrug ihrerseits den gesamten Geschäftsbetrieb auf eine andere Gesellschaft und stellte die operative Tätigkeit ein. Das Registergericht verlangte später für die Eintragung in das Handelsregister eine Erlaubnis nach dem Güterkraftverkehrsgesetz; daraufhin zog die GmbH i. Gr. ihren Antrag zurück. Das beklagte Finanzamt kam bei einer Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, die GmbH i. Gr. sei eine Personengesellschaft und das Organisationsverhältnis nicht anzuerkennen. 1998 wurde das Eintragungsverfahren wieder aufgenommen, der Geschäftsgegenstand geändert und die GmbH i. Gr. eingetragen. Dennoch hob der Beklagte die ergangenen Körperschaftsteuerbescheide auf und stellte die Einkünfte der GmbH i. Gr. für die Zeit bis zum Ausscheiden der Mitgründer gesondert und einheitlich fest. Einspruch und Klage gegen die Feststellungsbescheide blieben in allen Instanzen erfolglos.

### **Entscheidung**

Die GmbH i. Gr. war als Vorgesellschaft, die später nicht eingetragen wurde, nicht körperschaftsteuerpflichtig. Eine Vorgesellschaft ist als solche in § 1 KStG als körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt nicht genannt. Die Vorschrift setzt darüber hinaus die Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft voraus. Eine Vorgesellschaft ist zwar ein Rechtsgebilde mit eigenen Rechten und Pflichten, aber keine umfassend rechtsfähige juristische Person; diese entsteht erst mit der Eintragung ins Handelsregister. Setzen die Gründer ihre werbende Tätigkeit nach Wegfall der Eintragungsabsicht fort, haften sie von Anfang an wie bei einer Personen-

gesellschaft gesamtschuldnerisch. Das Einkommen der Vorgesellschaft wird unmittelbar durch die Gründer versteuert. Das Ergebnis geht konform mit der bisherigen ständigen BFH-Rechtsprechung, dass die Einkünfte einer Vorgesellschaft als körperschaftsteuerpflichtig angesehen werden, wenn die Eintragung nachfolgt, weil die Vorgesellschaft mit der Eintragung in der GmbH aufgeht.

#### **Fazit**

Selbst die zivilrechtliche Einordnung einer Gesellschaft zur Rechtsform der Kapitalgesellschaft kann keine Körperschaftsteuerpflicht begründen. Das Zivilrecht ist lediglich maßgeblich dafür, ob eine der in § 1 KStG genannten Gesellschaften vorliegt.

### **3. Disquotale Gesellschaftereinlage**

#### **Kernaussage**

Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt keine freigebige Zuwendung des Einbringenden an den anderen Gesellschafter vor. Das gilt auch, wenn bei einer Kapitalerhöhung einer GmbH die neu entstehende Stammeinlage durch eine Sacheinlage erbracht wird und diese mehr wert ist als die übernommene neue Stammeinlage. Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob die disquotale Einlage eines Gesellschafters als "freigebige Zuwendung" Schenkungssteuerpflicht auslöst.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin war - neben ihrem Ehemann und weiteren Personen - mit einem Anteil von 75.000 DM am insgesamt 300.000 DM betragenden Stammkapital einer GmbH beteiligt. 1994 wurde eine Kapitalerhöhung um 100.000 DM beschlossen. Die beiden neuen Stammeinlagen sollten der Ehemann der Klägerin und ein weiterer Gesellschafter übernehmen und durch Einbringung der Geschäftsanteile an einer anderen GmbH, an der bei hälftig beteiligt waren, leisten. Das beklagte Finanzamt meinte, durch die Einbringung der Anteile an der GmbH habe sich der Wert der Beteiligung an der kapitalerhöhenden GmbH um 532 DM je 100 DM des Stammkapitals erhöht. Die daraus resultierende Erhöhung des Wertes der klägerischen Beteiligung an der kapitalerhöhenden GmbH um 399.000 DM beruhe auf einer freigebigen Zuwendung ihres Ehemannes an sie. Der gegen die

festgesetzte Schenkungssteuer eingelegte Einspruch, sowie die anschließende Klage blieben erfolglos. Der BFH gab der Klägerin Recht.

#### **Entscheidung**

Eine freigebige Zuwendung des Ehemannes an die Klägerin lag nicht vor. Schenkungssteuerpflichtig sind solche Vermögensverschiebungen, durch die der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Relevant ist nicht, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vermögen zuzurechnen ist. Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters infolge der Einbringung von Vermögen durch einen anderen Gesellschafter, ohne dass dieser eine Gegenleistung erhält, handelt es sich nicht um eine freigebige Zuwendung. Wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH fehlt es an einer Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung des BFH bringt Rechtssicherheit auch für die Errichtung von Familiengesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft. Bei disquotalen Einlagen muss nun nicht mehr die Gefahr von Schenkungssteuerfolgen befürchtet werden. Vor Umgehungsgestaltungen, wie etwa Vermögensverschiebungen unter nahen Angehörigen über den Umweg einer Kapitalgesellschaft, muss aber nach wie vor gewarnt werden.

### **4. ErbSt: Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Die Übertragung unternehmerischer Beteiligungen an Personengesellschaften ist dann erbschaftsteuerlich privilegiert, wenn der Erwerber nicht nur Betriebsvermögen in Form der Gesellschaftsbeteiligung übertragen erhält, sondern auch Mitunternehmer im Sinne des Ertragsteuerrechts wird. Mit anderen Worten: er muss insbesondere auch unternehmerisches Risiko übernehmen und Mitunternehmerinitiative zeigen können, was regelmäßig dann ausgeschlossen ist, wenn die übertragene Beteiligung mit einem Nießbrauch belastet ist, die auch die Stimmrechtsausübung dem Übertragenden vorbehalten. Der Bundesfinanzhof hatte nun darüber zu entscheiden, ob eine privilegierte Übertragung trotz Nießbrauchs und vorbehaltenen Stimmrechte dann angenommen werden kann, wenn der Erwerber bereits Mitunternehmer gewesen ist.

### **Entscheidung**

Die Klägerin und ihre Mutter waren als Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Die Mutter übertrug ihre Beteiligung schenkweise unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchs an die Klägerin. Außerdem sollten dieser die "Stimm- und sonstigen Verwaltungsrechte" zustehen. Das Finanzamt versagte den Betriebsvermögensfreibetrag nach dem vor dem 1.1.2009 geltenden Erbschaftsteuerrecht und wurde durch den Bundesfinanzhof bestätigt. Den erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensprivilegien sei nur Gültigkeit gegeben, wenn die Mitunternehmerstellung durch den erworbenen Gesellschaftsanteil vermittelt werde. An dieser Beurteilung ändere sich auch nichts, wenn der Erwerber bereits Gesellschafter der Personengesellschaft war und ihm nur deshalb schon eine Mitunternehmerstellung zukomme.

### **Konsequenz**

Zwar ist die Entscheidung zum alten Erbschaftsteuerrecht ergangen, die ihr zugrunde liegende Norm ist aber auch im seit dem 1.1.2009 geltenden Erbschaftsteuerrecht enthalten. Auch nach neuem Recht gilt daher, dass der schenkweise Erwerb eines Kommanditanteils nur dann privilegiert ist, wenn die Mitunternehmerstellung durch den erworbenen Gesellschaftsanteil vermittelt wird; und zwar selbst dann, wenn der Erwerber bereits Mitunternehmer war.

## **5. Seeling-Modell: Handlungsbedarf bis Ende 2010**

### **Einführung**

Immobilien, die zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt werden, können komplett dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Hierdurch kann die gesamte Vorsteuer auf den Erwerb bzw. die Herstellung der Immobilie geltend gemacht werden. Im Gegenzug wird die private Nutzung, über 10 Jahre verteilt, der Umsatzsteuer unterworfen. Diese, als Seeling-Modell bekannte Gestaltung führt regelmäßig zu erheblichen Liquiditätsvorteilen, da die Umsatzsteuer auf den privat genutzten Teil bis zur Rückzahlung zinslos zur Verfügung gestellt wird.

### **Rechtsslage**

Um das Seeling-Modell zu verhindern, wurde die MwStSystRL geändert. Der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb bzw. der Herstellung von Immobilien wird danach zukünftig auf den Teil begrenzt, der unternehmerisch

genutzt wird. Unklar war bisher jedoch, wie die Umsetzung ins nationale UStG ausgestaltet sein wird. Dies galt insbesondere für die Frage, unter welchen Bedingungen Bauvorhaben, die in 2010 begonnen werden, noch vom Seeling-Modell profitieren können.

### **Neuer Gesetzesentwurf**

Im Entwurf des Jahressteuergesetz 2010 setzt ein neuer § 15b UStG die Vorgaben der MwStSystRL um. Demnach können gemischt genutzte Grundstücke zwar weiterhin zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, der Vorsteuerabzug bleibt jedoch auf den unternehmerisch genutzten Teil beschränkt. Die Neuregelung greift für alle Immobilien, die nach dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt werden.

### **Konsequenz**

Wer das Seeling-Modell noch zu seinen Gunsten nutzen möchte, muss bis zum 31.12.2010 die Immobilie anschaffen bzw. herstellen. Danach lautet das Motto: Nichts geht mehr. Bleibt es bei dem Entwurf, so dürfte es ab 2011 allerdings unverändert günstig sein, dass komplette Grundstück dem Unternehmensvermögen zuzuordnen.

Zwar ermöglicht dies nicht mehr den sofortigen Vorsteuerabzug auf den privat genutzten Teil, lässt aber die Option offen, diesen nachträglich geltend zu machen, wenn in nachfolgenden Jahren die unternehmerische Nutzung auf den privaten Teil ausgedehnt wird.

## **6. Fristlose Kündigung im Konzern wg. Verletzung v. Überwachungspflichten**

### **Kernaussage**

Dem Geschäftsführer der Muttergesellschaft obliegt die Überwachung der Tochtergesellschaften. Eine Verletzung dieser Pflicht begründet eine fristlose Kündigung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages.

### **Sachverhalt**

Der Kläger war als Geschäftsführer der Beklagten tätig. Daneben nahm er die Geschäftsführung neben dem weiteren Geschäftsführer Herrn A in den beiden Tochtergesellschaften der Beklagten wahr. An diesen Tochtergesellschaften bestand eine mehrheitliche Beteiligung der Beklagten (über 50 %). Im Rahmen eines von der Beklagten beauftragten unabhängigen Gutachtens konnten Fehl- und Scheinbuchungen bei einer Tochtergesellschaft festgestellt werden. Nach Erhalt des Prüfungsberichts kündigte die Beklagte den Geschäftsführer-

Anstellungsvertrag des Klägers fristlos. Der Kläger begehrt die Feststellung der Unwirksamkeit der fristlosen Kündigung.

#### **Entscheidung**

Die Klage blieb in beiden Instanzen erfolglos. Der Kläger hat seine Pflichten als Geschäftsführer in einer Weise verletzt, die eine außerordentliche Kündigung rechtfertigt. Aufgrund der mehrheitlichen Beteiligung der Beklagten an den Tochtergesellschaften, wird ein sog. faktischer Konzern begründet. Im Konzern obliegt den Geschäftsführern der Muttergesellschaft die Überwachung der Tochtergesellschaften. Der Kläger hätte demnach ein Kontrollsystem zur Unterbindung von Scheinrechnungen einrichten müssen. Des Weiteren besteht bei mehreren Geschäftsführern eine wechselseitige Überwachungspflicht, so zumindest bei grundlegenden Pflichten. Durch Unterlassen hat der Kläger diese Pflichten verletzt. Die Frist des § 626 Abs. 2 BGB beginnt erst mit der Vorlage des vom Gutachter erstellten Prüfungsberichtes zu laufen.

#### **Konsequenz**

Der Geschäftsführer einer Muttergesellschaft muss ein geeignetes Kontrollsystem einrichten um der Konzernüberwachungspflicht zu genügen. Ferner können sich Geschäftsführer hinsichtlich der Erfüllung buchhalterischer und bilanzieller Verpflichtungen nicht auf eine eingeschränkte Resortverantwortung stützen.

### **7. Arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften**

#### **Kernproblem**

Der Gesetzgeber begünstigt Körperschaften, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Fraglich ist, ob durch eine Personalüberlassung ein Zweckbetrieb begründet werden kann.

#### **Sachverhalt**

Eine gemeinnützige GmbH hat mit bei ihr angestellten Mitarbeitern entwicklungsge störte und behinderte Jugendliche, die in 2 Stiftungen untergebracht waren, in Abend- und Nachtdiensten betreut und therapeutisch gefördert. Die GmbH ist eine Tochtergesellschaft der beiden Stiftungen. Bis zur GmbH-Gründung waren die Abend- und Nachtdienste von den beiden Stiftungen selbst wahrgenommen worden.

#### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH liegt kein Betrieb der Wohlfahrtspflege vor. Die GmbH hat ihre Leistungen gegenüber den beiden Stiftungen erbracht und nicht unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen. Es könnte jedoch ein Zweckbetrieb nach der allgemeinen Definition in § 65 AO vorliegen. Zur Entscheidung hierüber reichen die bisherigen Feststellungen der Vorinstanz nicht aus; aus diesem Grund hat der BFH den Sachverhalt an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zu klären wird sein, ob die GmbH ihre Arbeitskräfte den Stiftungen für steuerbegünstigte Zwecke gegen Entgelt zur Verfügung gestellt hat. Insoweit liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Hat die GmbH mit der Tätigkeit zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke verwirklicht, kann ein Zweckbetrieb vorliegen. Die GmbH muss selbstständig und eigenverantwortlich entwicklungsge störte und behinderte Personen betreuen. Die Einbindung auch in die Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke der beiden Stiftungen ist dann nicht schädlich.

#### **Konsequenz**

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist sorgsam darauf zu achten, dass dessen beide Säulen tragfähig sind. Mit einer ordnungsgemäßen Satzung muss auch die sog. tatsächliche Geschäftsführung in Einklang stehen.

### **8. Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen: Gibt das BMF klein bei?**

#### **Einführung**

Inneregemeinschaftliche Lieferungen sind grundsätzlich steuerfrei. Dies gilt jedoch nur, wenn die Unternehmer die nach der UStDV geforderten Nachweise erbringen.

#### **Rechtslage**

Mit Schreiben vom 6.1.2009 hatte das BMF dargestellt, in welcher Form innergemeinschaftliche Lieferungen nachzuweisen sind. Für die Unternehmen waren die Anforderungen des BMF eine Zumutung, da diese in der Praxis kaum oder gar nicht zu erbringen waren. Der BFH hat allerdings noch im Jahr 2009 in 3 Urteilen ausdrücklich erklärt, dass wesentliche Teile dieses BMF-Schreibens nicht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben stehen.

#### **Neues vom BMF**

Das BMF hat nun sein damaliges Schreiben neu aufgelegt. Wiederum werden auf 21 Seiten die Grundzüge der Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen, deren Nachweis und der Gutgläubensschutz dargestellt.

## **Konsequenz**

Allein der unveränderte Umfang des Schreibens lässt ahnen, dass das BMF auch aus der neuesten Rechtsprechung nichts gelernt hat. Das Schreiben entspricht weitestgehend der bisherigen Verlautbarung. Lediglich hinsichtlich der Nachweise, gegen die sich der BFH ausdrücklich ausgesprochen hat, ergeben sich Änderungen. So muss bei Abholung durch einen Bevollmächtigten grundsätzlich nicht die komplette Vollmachtenkette nachgewiesen werden, Passkopien sind im Regelfall auch nicht nötig und die Anforderungen an CMR-Frachtbriefe sind reduziert worden. Allerdings lässt sich das BMF in allen diesen Punkten ein "Hintertürchen" offen. So wird z. B. darauf verwiesen, dass eine schriftliche Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung nicht zu belegen ist, bei konkreten Zweifeln im Einzelfall jedoch von der Finanzverwaltung gefordert werden kann. Wer kein Risiko eingehen möchte, müsste dann unverändert Vollmachten anfordern, obwohl diese eigentlich nicht erforderlich sind. Zum Teil versucht das BMF die Rechtsprechung des BFH auch dadurch auszuhebeln, dass nun die Anforderungen an die Empfangsbestätigung und an die Versicherung, die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu verbringen, ausgeweitet werden. Das Schreiben ist daher in keiner Weise geeignet, der Intention des Binnenmarkts entsprechend, einfache Rahmenbedingungen für Lieferungen innerhalb der EU zu schaffen. Die Unternehmen müssen sich zwingend mit dem Schreiben auseinandersetzen. Wer jedoch vom Fiskus auf Basis dieses Schreibens zur Kasse gebeten wird, sollte prüfen, ob dies im Hinblick auf die vorliegende und zu erwartende Rechtsprechung rechtens ist.

## **9. Gew. Grundstückshandel: Zwischenschaltung einer GmbH**

### **Einleitung**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung der Verkauf von Grundbesitz gegenüber der Nutzung (z. B. durch Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte 3-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - i. d. R. 5 Jahre – zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf

mindestens 4 Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine GbR, deren Zweck die Errichtung und Verwaltung eines bestimmten Objekts ist. Sie erwarb einen mit einem Verwaltungsgebäude sowie diversen Nebengebäuden bebauten Grundbesitz. Das Verwaltungsgebäude wurde saniert und anschließend vermietet. Die Nebengebäude wurden abgerissen. Auf dem frei gewordenen Grundstücksteil plante die Klägerin zunächst die Errichtung eines Gebäudes, das an Dritte vermietet werden sollte. Die Klägerin bemühte sich erfolglos um die Vermietung der geplanten Büros. Daher entschloss sie sich zu einer Umplanung. Es sollten nunmehr 45 Wohnungen errichtet und veräußert werden. Die entsprechende Baugenehmigung wurde der Klägerin erteilt. Zwischenzeitlich hatten die GbR-Gesellschafter eine GmbH gegründet, die die Baumaßnahme durchführen und die Wohnungen vermarkten sollte. Die GmbH kaufte den Grundstücksteil von der GbR, erstellte die 45 Wohnungen und veräußerte diese an diverse Erwerber. Finanzamt und Finanzgericht waren der Auffassung, dass die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe. Es wurde ein Gewinn aus der Grundstücksveräußerung an die GmbH als laufender Gewinn erfasst. Das Finanzgericht begründete seine Entscheidung hinsichtlich der Zwischenschaltung der GmbH mit dem Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs.

### **Entscheidung**

Der BFH entschied, dass die Klägerin nicht gewerblich tätig war, da sie zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs eine Vermietungsabsicht, aber noch keine unbedingte Veräußerungsabsicht hatte. Außerdem liegt im vorliegenden Fall kein Gestaltungsmissbrauch vor, da die GmbH durch die Bebauung des Grundstücks eine eigene Tätigkeit entfaltet hat und somit nicht funktionslos tätig war und die Gestaltung haftungsrechtliche und außersteuerliche Gründe hatte.

## **10. Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte ist verfassungsgemäß**

### **Kernaussage**

Die Gebühr für die verbindliche Auskunft ist sowohl der Sache nach als auch der Höhe nach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

### **Sachverhalt**

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde erstmals die Gebührenpflicht für verbindliche

Auskünfte des Finanzamtes eingeführt. Die Gebühr fällt danach an, wenn die beantragte Auskunft erteilt wird, wenn die Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgelehnt oder der Antrag zurückgenommen wird. Die Höhe der Gebühr richtet sich nach dem Wert, den die Auskunft für den Antragsteller hat. Dieser Gegenstandswert wird ermittelt, indem der Steuerbetrag, der bei Anwendung der Rechtsauffassung des Antragstellers entstehen würde, dem Steuerbetrag gegenübergestellt wird, der entstehen würde, wenn die Finanzbehörde eine abweichende Rechtsauffassung vertritt. Der Kläger wandte sich gegen einen Gebührenbescheid für eine verbindliche Auskunft. Er vertrat die Auffassung, dass der Staat wegen der Komplexität des geltenden Steuerrechts verpflichtet sei, verbindliche Auskünfte gebührenfrei anzubieten. Eine Gebührenpflicht wäre dementsprechend verfassungswidrig.

#### **Entscheidung**

Das FG wies die Klage ab. Die Gebührenerhebung ist mit der Verfassung vereinbar. Durch die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft entsteht zusätzlicher Verwaltungsaufwand. Zudem erlangt der Antragsteller den Vorteil der Rechtssicherheit. Dies rechtfertigt die Gebührenpflicht. Gegen die Gebührenhöhe bestehen gleichfalls keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Wegen grundsätzlicher Bedeutung wurde die Revision zum BFH zugelassen.

#### **Konsequenz**

Der Gegenstandswert beträgt mindestens 5.000 EUR und ist nach oben auf 30 Mio. EUR begrenzt. Entsprechend betragen die Gebühren mindestens 121 EUR und höchstens 91.456 EUR. Ob auch die Höchstgebühr verfassungsgemäß ist, bleibt abzuwarten.

### **11. Bayern fordert Strafzins für Steuer-Selbstanzeige**

Laut Pressemitteilungen soll die bayrische Staatsregierung Ende Juni 2010 in den Bundesrat einen Änderungsvorschlag zu den Rechtsfolgen der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung einbringen. Eine Selbstanzeige soll weiterhin vor der Strafverfolgung schützen. Bisher müssen die Steuersünder die hinterzogenen Steuern nebst Jahreszinsen von 6 % p. a. zahlen. Gemäß dem Änderungsvorschlag soll ein jährlicher Zuschlag von 3 % auf die hinterzogene Summe hinzukommen. Ziel sei, einen "Missbrauch der Selbstanzeige zu verhindern". Vor dem Hintergrund, dass die

Anzahl der Selbstanzeigen von Steuersündern infolge der Debatte um den Ankauf von Steuersünder-Daten bundesweit rasant gestiegen ist, wurde an der strafbefreienden Selbstanzeige stetig Kritik geübt. Insbesondere würde verdeutlicht, dass die Selbstanzeigen nicht aus Reue, sondern aus Angst vor Entdeckung vorgenommen werden. Das sei jedoch nicht Sinn und Zweck des Rechtsinstituts der Selbstanzeige. Bei anderen Straftaten gibt es keine vergleichbare Regelung, so dass krasse "Gerechtigkeitslücken" zu verzeichnen wären. Im Ergebnis würde die Selbstanzeigenregelung sogar die Bereitschaft zur Steuerhinterziehung steigern, so dass bereits über Sinn des Gesetzes dem Grunde nach diskutiert wurde.

### **12. BFH lehnt Abzug latenter Einkommenssteuerlast bei ErbSt ab**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Im Erbschaftsteuerrecht gilt ein strenges Stichtagsprinzip. Danach ist die Abzugsfähigkeit erst nach dem Todestag entstehender, also zukünftiger, Verbindlichkeiten als Nachlassverbindlichkeiten selbst dann ausgeschlossen, wenn diese mit dem Todesfall im Zusammenhang stehen bzw. wegen des Todesfalls erst entstehen. Hierzu gehören insbesondere die sogenannten latenten Einkommensteuern des Erben, die aufgrund des Erwerbs entstehen. Denn diese Steuern sind beim Tod des Erblassers noch nicht absehbar, sondern hängen vom weiteren Einkommen des Erben und seinen sonstigen für die Besteuerung maßgebenden Merkmalen ab. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr nochmals über die Abzugsfähigkeit solcher latenten Steuern zu befinden.

#### **Entscheidung**

Der Kläger erbte festverzinsliche Wertpapiere. Die bis zum Tod des Erblassers angefallenen Zinsen wurden ihm nach dem Tode des Erblassers ausbezahlt und beim Kläger der Einkommensteuer unterworfen. Zusätzlich setzte das Finanzamt bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer neben dem Wert der Wertpapiere auch die Zinsforderung an und ließ die Einkommensteuerschuld des Klägers nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeit zu. Gegen die doppelte Besteuerung der Zinsen klagte der Kläger mit der Begründung, der doppelte Steuerzugriff führe zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung. Die Klage blieb schließlich vor dem BFH erfolglos. Die Richter waren der Ansicht, zur Abwehr einer etwaigen Übermaßbesteuerung sei der Kläger auf einen Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid verwiesen, weil sich die tatsächli-

che Gesamtsteuerbelastung erst mit der späteren Festsetzung der Einkommensteuer offenbare. Daher könne die auf dem geerbten Vermögen lastende latente Einkommensteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer abzugsfähig sein.

#### **Konsequenz**

Die ungünstige Entscheidung des Bundesfinanzhofes hat zeitlich nur beschränkte Bedeutung. Bis einschließlich 1998 war die Doppelbelastung durch ein gesetzliche Regelung abgemildert, die dafür sorgte, dass die Erbschaftsteuerlast bei der späteren Einkommensteuerfestsetzung angerechnet wurde. Diese Regelung hat der Gesetzgeber ab dem Jahr 2009 wieder eingeführt.

### **13. Sozialvers.pflicht GF-Tätigkeit: FA-Bindung an SV-Trägerentscheidung**

#### **Kernaussage**

Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers sind im Besteuerungsverfahren zu beachten, sofern sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin erbrachte für ihren (Minderheits-)Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahren 1997- 2001 Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung. Diese Zahlungen behandelte sie als steuerfrei nach § 3 Nr. 62 EStG und unterwarf sie nicht der Lohnsteuer. Sowohl die Landesversicherungsanstalt als auch die Krankenkasse hatten die Geschäftsführertätigkeit zuvor als selbstständige Tätigkeit und damit als nicht sozialversicherungspflichtig beurteilt. Diese Entscheidungen wurden nicht angefochten. Anlässlich einer Lohnsteuer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Beiträge mangels sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtung der Klägerin steuerpflichtiger Arbeitslohn sind. Das beklagte Finanzamt nahm entsprechend die Klägerin nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG in Haftung. Hiergegen richtet sich die Klage.

#### **Entscheidung**

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies sie ab. Die Zahlungen der Klägerin stellen Arbeitslohn dar, denn es bestand für die Klägerin keine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragserbringung. Die Frage der gesetzlichen Verpflichtung bemisst sich dabei nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften. Die von den Sozialversicherungs-

trägern sodann getroffene Feststellung entfaltet insofern eine Bindungswirkung, als sie ein eigenes Prüfungsrecht der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit ausschließt. Eine Ausnahme von der Bindungswirkung kann nur bei offensichtlicher Rechtswidrigkeit begründet sein. Diese Bindungswirkung ist regelmäßig Folge der Wirksamkeit eines Verwaltungsaktes.

#### **Konsequenz**

Vorliegend stand es der Klägerin frei, gegen die Entscheidung der Krankenkasse Widerspruch einzulegen bzw. den Sozialrechtsweg zu beschreiten, so dass die Rechtsschutzmöglichkeiten nicht vermindert waren. Aufgrund der nunmehr ausdrücklich festgestellten o. g. Bindungswirkung sollten diese Rechtsmittel stets geprüft werden.

### **14. SolZ auf Abgeltungsteuer und die Frage seiner Verfassungsmäßigkeit**

#### **Kernproblem**

Das Finanzgericht Niedersachsen sieht die Erhebung des Solidaritätszuschlags zumindest ab dem Jahr 2007 als verfassungswidrig an und hat die Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt. Als Reaktion der Finanzverwaltung wurden alle Steuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2005, die nach dem 23.12.2009 ergangen sind, hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen. Ein Einspruch ist in diesen Fällen somit nicht erforderlich.

#### **Stellungnahme des BMF**

Vor dem Hintergrund des anhängigen Verfahrens beim Bundesverfassungsgericht hat sich das BMF mit der Problematik des Solidaritätszuschlags auf die Abgeltungsteuer befasst. Mit der Einführung einer einheitlichen Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 unterliegen Kapitalerträge von Privatpersonen einem einheitlichen Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Das BMF stellt klar, dass - sollte das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags bestätigen - auch der einbehaltene Solidaritätszuschlag auf die Abgeltungsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen erstattet wird. Ein Antrag auf Wahlveranlagung, bei dem der Steuerpflichtige unter bestimmten Bedingungen die Berücksichtigung seiner Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung beantragen kann, ist nicht erforderlich. Sofern keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde, z. B. weil der Steuerpflichti-



ge ausschließlich Kapitaleinkünfte erzielt, deren Besteuerung bereits durch die einbehaltene Abgeltungsteuer erfolgt ist, soll der Erstattungsantrag nur innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist von 4 Jahren zulässig sein.

#### **Konsequenz**

Mit dem Schreiben wird nun auch denjenigen Steuerzahlern Rechtsschutz hinsichtlich des Solidaritätszuschlags gewährt, deren Kapitalerträge abgeltend besteuert werden und bei denen der "Soli" somit automatisch einbehalten wird. Da in diesen Fällen kein Steuerbescheid vorliegt, konnte bislang mittels Vorläufigkeitsvermerks zum Solidaritätszuschlag kein automatischer Rechtsschutz erreicht werden.

#### **15. Organschaft: Handlungsbedarf durch geänderte Rechtsprechung**

BFH, Urteil v. 22.4.2010, V R 9/09. Vorinstanz: FG Niedersachsen, Urteil v. 12.2.2009, 16 K 311/07, EFG 2009 S. 792. Bei bestehenden Organschaftsverhältnissen, die keine Vorteile aus der umsatzsteuerlichen Organschaft ziehen, ist zu prüfen, ob diese nicht aufgrund der geänderten Rechtslage beendet werden kann. Denn die Organschaft macht in solchen Fällen nur Sinn für die Finanzverwaltung, da sie in der Insolvenz sowohl auf den Organträger als auch die Organgesellschaft zugreifen kann. Daneben verursacht die Abstimmung der Umsatzsteuer in der Organschaft i. d. R. mehr Aufwand als eine separate Deklaration der Umsatzsteuer durch die einzelnen Unternehmen. Es bleibt abzuwarten wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagiert. Interessant ist insofern, dass der BFH im vorliegenden Fall der KG keinen Vertrauensschutz gewährt, weil sie bisher keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte, da sie die Auffassung vertrat, neben steuerfreien Umsätzen nur nicht steuerbare Innenumsätze zu erbringen. In ähnlichen Konstellationen kann daher nur geraten werden, Umsatzsteuererklärungen abzugeben, auch wenn "Nichts" zu deklarieren ist. Hierdurch bleibt die Chance auf den Vertrauensschutz erhalten, wenn die Finanzverwaltung nach Ergehen des Umsatzsteuerbescheides versucht, diesen zu ändern.

#### **16. Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung ist in Kraft getreten**

##### **Einführung**

Wer innerhalb der EU liefert, muss eine Unmenge an Meldepflichten beachten. Seit dem 1.7.2010 ist eine neue hinzugekommen, die Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung (FzgLiefgMeldV).

#### **Inhalt**

Zu melden sind innergemeinschaftliche Lieferungen von neuen Fahrzeugen an Abnehmer ohne USt-IDNr., z. B. Privatpersonen. Die Meldepflicht betrifft nicht nur Unternehmer, sondern auch andere Fahrzeuglieferer i. S. d. § 2a UStG. Zum letztgenannten Personenkreis zählen Privatpersonen sowie Unternehmer, die die Lieferung nicht im Rahmen ihres Unternehmens ausführen. Die Meldung ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, zu übermitteln. Soweit Unternehmern eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen gewährt wurde, gilt diese auch für die FzgLiefgMeldV.

#### **Konsequenz**

Die neue Meldepflicht ist zu beachten. Ein Verstoß hiergegen kann mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 EUR geahndet werden. Unternehmer müssen die Meldung grundsätzlich elektronisch übermitteln; entweder über das ElsterOnline-Portal oder über das Portal des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt). Die Nutzung der Portale setzt eine vorherige Registrierung voraus. Diese sollte frühzeitig erfolgen, um die Meldung fristgerecht übermitteln zu können. Fahrzeuglieferer i. S. d. § 2a UStG können die Meldung auch in Papierform abgeben. Das BZSt bietet hierzu das Formular zum Ausdruck an. Aufgrund der Ausweitung der Meldepflichten über den "normalen" Unternehmer hinaus, ist jeder zur Meldung verpflichtet, wenn er ein neues Fahrzeug in die EU liefert. Zu beachten ist dabei, dass ein neues Fahrzeug im Sinne des UStG durchaus auch ein Gebrauchtfahrzeug sein kann. Als neu gelten (§ 1b UStG):

- Landfahrzeuge: motorbetrieben, mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, die nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt haben oder deren erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt der Lieferung nicht mehr als 6 Monate zurückliegt.
- Wasserfahrzeuge: mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern, die nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt haben oder deren erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt der Lieferung nicht mehr als 3 Monate zurückliegt.
- Luftfahrzeuge: mit einer Starthöchstmasse von mehr als 1.550 Kilogramm, die nicht länger als 40 Betriebsstunden genutzt worden sind oder deren erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt der Lieferung nicht mehr als 3 Monate zurückliegt.

## 17. Anwendung von § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. auf EU-Auslandsgesellschaften

### Kernaussage

Die vor dem Inkrafttreten der GmbH-Gesetzesnovelle im November 2008 geltende Fassung des § 64 Abs. 2 GmbHG normierte eine Ersatzpflicht der Geschäftsführer gegenüber der GmbH für Zahlungen, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung der GmbH geleistet wurden. Die Genannte Bestimmung findet auch auf Gesellschaften, die nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates gegründet wurden und im Inland eine Zweigniederlassung unterhalten, Anwendung. Die Vorschrift ist als dem Insolvenzrecht zugehörig zu qualifizieren.

### Sachverhalt

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen einer Ltd., die formal in London ansässig ist und eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung in Berlin unterhält. Einer der Beklagten war Director einer weiteren Ltd., die wiederum Director der Schuldnerin war. Der weitere Beklagte war ständiger Vertreter der Schuldnerin mit Einzelvertretungsbefugnis. Dieser tätigte erhebliche Barabhebungen vom Geschäftskonto der Schuldnerin, obwohl sie bereits zahlungsunfähig war. Der Kläger macht Ansprüche gegen die Beklagten wegen dieser Barabhebungen geltend.

### Entscheidung

Das LG gab der Klage aufgrund der Haftung der Beklagten wegen existenzvernichtenden Eingriffs nach § 826 BGB statt. Gegen diese Entscheidung legte der beklagte Director Berufung ein. Das KG bestätigte das Urteil und stützte den Anspruch des Klägers auf § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. Es stellte klar, dass gemäß Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 des Rates vom 29.5.2000 über Insolvenzverfahren (EG-InsolvenzverfahrensVO) § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. Anwendung findet, da das Insolvenzverfahren in Deutschland eröffnet wurde. Die Vorschrift ist als Insolvenzrecht zu qualifizieren, weil sie insolvenzrechtlichen Zwecken dient. Die Regelung ist auch mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG) vereinbar, denn § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. knüpft lediglich bestimmte Rechtsfolgen an ein bestimmtes Organverhalten und stellt keine Voraussetzungen für die Errichtung einer Zweigniederlassung in Deutschland auf. Ferner ist die Anwendung des § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. aus Gründen des Allgemeininteresses zum Schutze der Gläubiger zwingend erforderlich.

### Konsequenz

Mit dieser Entscheidung wird erstmals die Haftung aus § 64 Abs. 2 GmbHG a. F. auf den Director einer Ltd. erstreckt und den unzureichenden Sanktionsmöglichkeiten des englischen Gesellschaftsrechts entgegengetreten. Diese Entscheidung dürfte auch auf § 64 GmbHG n. F. für Haftungsfälle nach Inkrafttreten des MoMiG entsprechende Anwendung finden.

## 18. Umsatzsteuerpflicht bei Verkauf von erbten Unternehmensvermögen

### Einführung

Obwohl wir immer älter werden, schaffen viele Unternehmer es nicht, ihr Unternehmen vor ihrem Ableben an geeignete Nachfolger zu übergeben. Häufig haben die Erben auch kein Interesse an der Weiterführung des Betriebs. Umstritten ist dennoch bisher, ob derart unwillige Erben nicht doch ungewollt Unternehmer werden, und zwar aus Sicht der Umsatzsteuer.

### Sachverhalt

Die Klägerin, eine Erbengemeinschaft, erbt einen Pkw, den der Erblasser seinem Unternehmensvermögen zugeordnet und dementsprechend den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung vorgenommen hatte. Die Klägerin hatte keine Absicht das Unternehmen des Erblassers fortzuführen und veräußerte den Pkw. Das Finanzamt sah hierin einen der Umsatzsteuer unterliegenden Eigenverbrauch. Hiergegen wehrte sich die Klägerin mit dem Argument, dass sie nie Unternehmerin geworden sei und somit auch keine umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte verwirklichen könne. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

### Neues Urteil

Der BFH bestätigt zunächst, dass die Unternehmereigenschaft des Erblassers nicht vererblich ist. Allerdings rückt die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin in die umsatzsteuerlich noch nicht abgewickelten unternehmerischen Rechtsverhältnisse des Erblassers ein. Hierzu gehört auch der Pkw, der nach dem Tod des Erblassers Unternehmensvermögen bleibt. Wird dieses veräußert, müssen sich die Erben daher insoweit als Unternehmer behandeln lassen. Die Veräußerung ist dann als umsatzsteuerpflichtige Lieferung zu qualifizieren.

### Konsequenz

Mit dem Urteil schafft es der BFH, dass entsprechend dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer, ein unversteuerter Letztverbrauch verhindert wird, obwohl die Erben eigentlich nicht unternehmerisch tätig werden. Um zu bestimmen, ob die Veräuße-

rung ererbten Vermögens der Umsatzsteuer unterliegt, ist danach alleine darauf abzustellen, wie diese Veräußerung noch zu Lebzeiten des Erblassers zu behandeln wäre. Die Erben müssen sich insoweit als Unternehmer behandeln lassen, auch wenn sie tatsächlich nicht die Voraussetzungen erfüllen, die das UStG an die Unternehmereigenschaft stellt.

## 19. Umsatzsteuerpflicht für Haftungsvergütung an Komplementär-GmbH

### Einführung

Bei der Rechtsform der GmbH & Co. KG erhält die GmbH als Komplementärin regelmäßig eine Vergütung für die von ihr übernommene Haftung. Daneben kann sie auch anders, z. B. geschäftsführend, für die KG tätig werden. Schwierig wird es, wenn es zu klären gilt, ob diese Tätigkeiten der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

### Rechtslage

Zur Haftungsvergütung hat das BMF seine Sicht der Dinge mehrfach modifiziert. Zuletzt sollte die Haftungsvergütung nur der Umsatzsteuer unterliegen, wenn zudem steuerbare Geschäftsführungsleistungen durch die GmbH an die KG erbracht werden. Die alleinige Vergütung der Übernahme der Haftung hingegen sollte nicht steuerbar sein.

### Neues Urteil

Das FG Niedersachsen hat sich nun gegen die Auffassung des BMF ausgesprochen. Demnach hängt die umsatzsteuerliche Behandlung der Haftungsvergütung von den gleichen Kriterien ab, wie sie für die übrigen Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft herangezogen werden. Soweit für die Haftungsvergütung ein Sonderentgelt gezahlt wird, ist dieses steuerbar und steuerpflichtig. Wird die Haftung hingegen durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten, so ist sie nicht steuerbar. Das FG sieht, entgegen dem BMF, in der Haftungsvergütung eine eigenständige Leistung. Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Haftungsvergütung ist daher vollkommen unabhängig von der Behandlung einer ggf. ebenfalls zu zahlenden Vergütung für die Geschäftsführung.

### Konsequenz

Es spricht einiges dafür, dass das Urteil des FG auch eine mögliche Revision beim BFH bestehen wird. Bis dahin kann unter Berufung auf das Urteil ein Verfahren offen gehalten werden, wenn dies im Einzelfall günstiger ist als die Auffassung des BMF, z. B. um der Komplementär-GmbH den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

## 20. Zu Werbungskosten bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen

### Einführung

Seit Jahrzehnten hatte die Rechtsprechung des BFH aus der Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst waren (sog. gemischte Aufwendungen), hergeleitet. Dies hatte für den Steuerpflichtigen zur Folge, dass auch der Teil der Aufwendungen, der beruflich veranlasst war, steuerlich nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Diese Rechtsauffassung hat der Große Senat des BFH im Jahre 2009 aufgegeben und gemischt veranlasste Aufwendungen nunmehr für grundsätzlich aufteilbar erklärt.

### Sachverhalt

Eine Englischlehrerin beehrte den Abzug der Aufwendungen für eine mehrtägige Fortbildungsreise nach Irland als Werbungskosten. Die Reise, die von einer Englischlehrervereinigung angeboten und durchgeführt wurde und für die die Klägerin Dienstbefreiung von ihrer Schule erhalten hatte, lief nach einem festen Programm ab und beinhaltete kulturelle Vortragsveranstaltungen und Besichtigungstermine. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten den Werbungskostenabzug in vollem Umfang ab, da die Reise nicht ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sei.

### Entscheidung des BFH

Der BFH hob die Entscheidung des FG auf. Das Untergericht hat nunmehr erneut zu prüfen, ob die Kosten der Bildungsreise als beruflich veranlasste Kosten ganz oder teilweise als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind. Die vollständige Versagung des Werbungskostenabzugs aufgrund einer auch privaten Mitveranlassung der Reise sei vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 2009 nicht ohne weiteres statthaft. Nach den vom Großen Senat aufgestellten Grundsätzen sind vielmehr bei einer gemischt veranlassten Reise zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich eindeutig dem beruflichen und privaten Bereich zuordnen lassen. Aufwendungen, die beide Bereiche betreffen, also insbesondere Beförderung, Hotelunterbringung und Verpflegung, sind aufzuteilen. Hierbei kann als sachgerechter Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise herangezogen werden.

## **Konsequenz**

Zwar hat der Große Senat des BFH begrüßenswerter Weise das bislang geltende Aufteilungsverbot sog. gemischter Aufwendungen "gekippt", jedoch sind verschiedene Einschränkungen zu beachten. So muss der Steuerpflichtige unter anderem überprüfbare Nachweise erbringen, an welchen Tagen und in welchem zeitlichen Umfang er während der Reise beruflich tätig war. Die allgemeine Feststellung des Steuerpflichtigen, er sei beruflich tätig geworden, reicht keinesfalls aus.

### **21. BAG hebt Kündigung von "Emmely" auf Kernfrage/Rechtslage**

Bislang galt, dass jede Straftat eines Arbeitnehmers zu Lasten des Arbeitgebers unabhängig von allen Fragen der Verhältnismäßigkeit und Schadenshöhe zur einer in der Regel fristlosen, jedenfalls aber ordentlichen Kündigung des Arbeitgebers berechnete. Eine Bagatellgrenze gab es nicht. So wurde auch der wohl populärste Fall der Kassiererin "Emmely", die Pfandbons im Wert von 1,30 EUR unterschlagen hatte, von den Instanzgerichten entschieden und die Kündigung für zulässig erachtet. Diese bisher unumstößliche Rechtsprechung hat das Bundesarbeitsgericht jetzt gekippt.

#### **Entscheidung**

Die Klägerin war 30 Jahre als Verkäuferin mit Kassentätigkeit bei der Beklagten beschäftigt. 2008 wurden in der Filiale zwei Pfandbons im Wert 1,30 EUR aufgefunden. Der Filialleiter übergab die Bons der Klägerin zur Aufbewahrung, falls sich ein Kunde noch melden sollte. Nach den Feststellungen der Instanzgerichte reichte die Klägerin die beiden Bons bei einem privaten Einkauf zehn Tage später bei der kassierenden Kollegin ein. Diese nahm sie entgegen, obwohl sie, anders als es aufgrund einer Anweisung erforderlich gewesen wäre, vom Filialleiter nicht abgezeichnet worden waren. Die Beklagte kündigte das Arbeitsverhältnis ungeachtet des Widerspruchs des Betriebsrats wegen eines dringenden Tatverdachts fristlos, hilfsweise fristgemäß. Nachdem die Instanzgerichte die Kündigung für wirksam erklärt hatten, urteilte das Bundesarbeitsgericht jetzt zugunsten der Klägerin. Zwar liege ein schwerwiegender Vertragsbruch vor, der den Kernbereich der Arbeitsaufgaben einer Kassiererin berühre und damit trotz des geringen Werts der Pfandbons das Vertrauensverhältnis der Parteien objektiv erheblich belaste. Letzt-

lich würden aber angesichts der mit einer Kündigung verbundenen schwerwiegenden Einbußen die zu Gunsten der Klägerin in die Abwägung einzustellenden Gesichtspunkte überwiegen. Dazu gehört die 30 Jahre ohne rechtlich relevante Störungen verlaufene Beschäftigung, durch die ein hohes Maß an Vertrauen entstanden sei, das durch den in vieler Hinsicht atypischen und einmaligen Kündigungssachverhalt nicht vollständig zerstört werden könne. Außerdem sei auch die nur geringfügige wirtschaftliche Schädigung in die Abwägung mit aufzunehmen, so dass eine Abmahnung als milderer Mittel gegenüber einer Kündigung angemessen und ausreichend gewesen wäre.

#### **Konsequenz**

Mit der Entscheidung hat das Bundesarbeitsgericht eine bisher feste Grenze des Kündigungsrechts aufgeweicht und damit aufgehoben. Zwar soll es dabei bleiben, dass die Straftat die Kündigung rechtfertigt, zukünftig wird aber jede Kündigung aus diesem Grund mit den Argumenten der Unverhältnismäßigkeit angreifbar sein. So stellen sich z. B. die Fragen, ab welcher Dauer der Betriebszugehörigkeit das Interesse des Arbeitnehmers überwiegt, oder ab welcher Wertgrenze sich die Schadenshöhe auswirkt.

### **22. BGH zu Mindestanforderungen an die Prüfung des Jahresabschlusses**

#### **Kernaussage**

Das OLG Stuttgart konkretisierte jetzt erstmals die Mindestanforderungen für die Prüfung eines Jahresabschlusses. Solange die im neuen Urteil genannten Voraussetzungen erfüllt sind, ist ein Jahresabschluss nicht nach den Vorschriften des Aktiengesetzes (§ 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG) nichtig.

#### **Sachverhalt**

Die Kläger sind Aktionäre der beklagten Hugo Boss AG. In der Vorstandssitzung wurde beschlossen, den Jahresabschluss der Beklagten für das Jahr 2007 und den Lagebericht dem Aufsichtsrat vorzulegen. Der Jahresabschluss war noch nicht unterzeichnet. Ebenso sollte der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers im Entwurf vorgelegt werden. Dieser Entwurf wurde vor der Sitzung des Aufsichtsrats vom Abschlussprüfer unterschrieben. Nachdem dem Abschlussprüfer mitgeteilt wurde, dass keine Änderungen mehr vorgenommen worden seien, erklärte dieser den Prüfungsberichtsentswurf für endgültig und sagte zu, für den Jahresabschluss der Beklagten einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen. Daraufhin

beschloss der Aufsichtsrat den Jahresabschluss zu billigen und festzustellen. Der Jahresabschluss wurde sodann von den Mitgliedern des Vorstands der Beklagten unterzeichnet. In der Hauptversammlung der Beklagten wurde der Beschluss über die Verwendung des Bilanzgewinns gefasst. Die Kläger erklärten zu Protokoll Widerspruch und erhoben Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage wegen der Beschlussfassung und gegen den Jahresabschluss. Das OLG wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des OLG hat der BGH zurückgewiesen. Das geltende Gesetz verpflichtet den Vorstand weder, den bereits aufgestellten Jahresabschluss zu unterzeichnen noch verbietet es die Bestimmung des § 321 Abs. 5 HGB dem Abschlussprüfer, einen Entwurf des Prüfungsberichts vorab dem Vorstand zuzuleiten. Ein Jahresabschluss ist erst dann nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG nichtig, wenn seine Prüfung nicht den Mindestanforderungen genügt. Ausreichend ist jedenfalls, wenn dem Aufsichtsrat bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses der unterzeichnete Prüfungsbericht vorliegt, in dem die Erteilung des Bestätigungsvermerks mitgeteilt wird. Der Abschlussprüfer muss zwar einen gesonderten Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss unterzeichnen; dass dieser dem Aufsichtsrat bei der Prüfung des Jahresabschlusses nicht vorliegt, führt jedoch ebenso wenig zur Nichtigkeit wie die fehlende Siegelung nach § 48 Abs. 1 WPO.

### **Konsequenz**

Durch diese - rechtskräftige - höchstrichterliche Vorgabe dürften einige Unklarheiten, die insbesondere im Zusammenhang mit den geänderten Publizitätsvorschriften entstanden sind, beseitigt sein.

## **23. Keine Schenkungsteuer bei nicht geltend gemachtem Pflichtteilsanspruch**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Grundsätzlich gilt, dass die unentgeltliche Überlassung einer Kapitalsumme auf Zeit, durch die sich der Darlehensgeber einer Einnahmemöglichkeit begibt, die verkehrsüblicherweise regelmäßig genutzt wird, der Schenkungsteuer unterliegt. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob dieser Grundsatz auch für den Fall der zinslosen Stundung eines Pflichtteils gilt; wenn also der Wert des Pflichtteils dem Erben gleichsam darlehensweise zur Verfügung gestellt bleibt.

### **Entscheidung**

Der von den Eltern als Schlusserbe eingesetzte Kläger stundete den nach dem Tode des erstverstorbenen Elternteils entstandenen Pflichtteilsanspruch gegenüber dem beim 1. Erbfall alleinerbenenden Elternteil bis zu dessen Tode zinslos. Nach dem Tode des Längstlebenden sah das Finanzamt in der zinslosen Stundung eine freigebige Zuwendung des Klägers an die zuerst alleinerbende Mutter und setzte Schenkungsteuer fest. Mit seiner Klage obsiegte der Kläger vor dem Bundesfinanzhof. Macht der Pflichtteilsberechtigte das (vorübergehende bis zum 2. Todesfall) Nichtgeltendmachen des Pflichtteils nicht von einer Verzinsung abhängig, liege keine freigebige Zuwendung vor, weil die Erbschaftsteuer bei Pflichtteilen erst mit deren Geltendmachung (und nicht mit dem Tod) entsteht. Dieses durch das Gesetz vorgesehene zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerrechtlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs liege im Interesse des Berechtigten und solle ausschließen, dass bei ihm Erbschaftsteuer anfällt, obwohl er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt. Damit korrespondierend kann der Erbe nur geltend gemachte Pflichtteile bei der Erbschaftsteuer abziehen.

### **Konsequenz**

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs bietet die Geltendmachung des Pflichtteils (wenn keine Pflichtteilsstrafklausel im Testament besteht) und dessen zinslose Stundung die Möglichkeit, bei einem Berliner Testament wenigstens in Teilen die steuerlichen Freibeträge in beiden Erbfällen auszunutzen.

## **24. Streit im BFH um Übertragung zwischen Schwester-Personengesellsch. Kernproblem**

In Deutschland sind nach wie vor viele Familienunternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften organisiert. Bei Umstrukturierungen (z. B. bei Verkauf oder im Rahmen der Nachfolgeplanung) werden häufig einzelne Wirtschaftsgüter zwischen den Beteiligten oder verschiedenen Gesellschaften transferiert. Die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven ist dabei regelmäßig nicht gewollt. In einigen gesetzlich geregelten Fallkonstellationen lässt sich diese Aufdeckung durch eine Fortführung der Buchwerte vermeiden. Für den Fall der Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften fehlt allerdings eine solche Regelung im Gesetz. Zu dieser Frage ist nun ein offener Streit zwischen 2 BFH-Senaten entbrannt.

### **Auffassung des I. Senats**

Nachdem die Streitfrage über viele Jahre in der Literatur kontrovers diskutiert worden war, sorgte der I. BFH-Senat Ende 2009 vermeintlich für Klarheit: Nach seiner Auffassung sind bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Es kommt damit zur Aufdeckung und Versteuerung der hierin enthaltenen stillen Reserven. Der Gesetzgeber habe diesen Fall bewusst nicht in den Katalog der begünstigten Übertragungen aufgenommen, der insoweit abschließend sei.

### **Auffassung des IV. Senats**

Die Richter des IV. BFH-Senats sehen das anders als ihre Kollegen. Zumindest in den Fällen, in denen die Beteiligungsverhältnisse bei beiden Gesellschaften identisch sind, hat der IV. Senat erhebliche Zweifel daran, dass es tatsächlich zur Aufdeckung stiller Reserven kommt. Seine Auffassung begründet er mit der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und dem Subjektsteuerprinzip. Wenn der Gesetzgeber schon eine Buchwertfortführung in den Fällen zulasse, in denen stille Reserven auf andere Gesellschafter übergehen, so müsse dies erst recht gelten, wenn die Wirtschaftsgüter weiterhin denselben Gesellschaftern zuzuordnen sind.

### **Konsequenz**

Ein Gericht, 2 Meinungen - und was nun? Ratlos bleiben die Steuerpflichtigen zurück, wie nun zu verfahren ist. Im Normalfall schlichtet der Große Senat des BFH Meinungsverschiedenheiten zwischen 2 Senaten. In diesem Fall ist er nicht angerufen, da der IV. Senat seine Zweifel bisher "nur" in einem Verfahren zum einstweiligen Rechtsschutz äußern durfte. Bleibt zu hoffen, dass auch in der Hauptsache bald eine Entscheidung fällt und der Meinungsstreit beigelegt wird.

## **25 Herstellungskosten nach BilMoG vorerst unverändert**

### **Kernproblem**

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde nicht nur die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuer- für die Handelsbilanz in den Fällen von Sonderabschreibungen und steuerfreien Rücklagen abgeschafft. Die neue Rechtslage erlaubt auch die Ausübung steuerlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz unabhängig vom Vorgehen in der Handelsbilanz. Damit eröffnen sich interessante Gestaltungsmöglichkeiten, die auch von der Finanzverwaltung

anerkannt werden. Allerdings hatte das BMF mit seinem Schreiben zu der Neufassung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach BilMoG auch eine unangenehme Überraschung in Bezug auf den Umfang der Herstellungskosten beschert.

### **Regelung im BMF-Schreiben**

Seit BilMoG müssen handelsrechtlich nicht nur Einzelkosten, sondern auch angemessene Teile der Gemeinkosten (für Material, Fertigung und Abschreibungen) in die Ermittlung der Herstellungskosten einbezogen werden. Für die Steuerbilanz galt diese Einbeziehungspflicht bereits bisher. Allgemein wurde daher angenommen, dass sich durch das BilMoG die Wertuntergrenzen der Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz entsprechen. Die Finanzverwaltung forderte aber zunächst darüber hinaus steuerlich eine zwingende Einbeziehung der Kosten für allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung, für die handelsrechtlich ein Einbeziehungswahlrecht besteht.

### **Kritik und Reaktion**

Die Regelung im BMF-Schreiben sorgte in der Literatur nahezu einhellig für Verwunderung und Kritik. Schließlich stand sie im Widerspruch zu den auch weiterhin gültigen Einkommensteuer-Richtlinien. Die Finanzverwaltung hat auf diese Kritik reagiert und den Frieden - zumindest vorläufig - wieder hergestellt. Nach einer Ergänzung des BMF-Schreibens kann die bisherige Richtlinienregelung, wonach für die Herstellungskostenbestandteile auch steuerlich ein Einbeziehungswahlrecht besteht, weiter angewendet werden.

### **Konsequenz**

Das Zurückrudern des BMF bedeutet für die Unternehmen allerdings nur einen Zeitgewinn, denn mit dem neuen Schreiben wurde gleichzeitig eine geänderte Richtlinienfassung angekündigt, die dann wohl die Auffassung im ursprünglichen BMF-Erlass festschreiben wird. Die Folge wird eine Erhöhung des Vorratsbestandes bei vielen Unternehmen sein, verbunden mit einer steuerlichen Mehrbelastung. Das Versprechen des Gesetzgebers, das BilMoG für die Unternehmen steuerneutral zu gestalten, erfährt damit seinen 1. Bruch.

## 26. **Beteiligungsverluste 2010 noch voll abzugsfähig**

### **Kernproblem**

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter unterliegen - bzw. unterlagen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer - dem so genannten Teileinkünfteverfahren (bis 2008: Halbeinkünfteverfahren). Demzufolge sind diese Ausschüttungen nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) steuerpflichtig. Die Kehrseite ist das Halb- bzw. Teilabzugsverbot: Verluste oder Aufwendungen, die mit den teilweise steuerbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ebenfalls nur zu 60 % (50 %) abgezogen werden (§ 3 c Abs. 2 EStG). Ungeklärt war bisher, ob dies auch dann gilt, wenn tatsächlich keine Einnahmen aus dieser Beteiligung anfallen.

### **Rechtsprechung des BFH**

Der BFH vertritt nunmehr in 2 Entscheidungen die Auffassung, dass die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG nur greife, wenn auch tatsächlich Einnahmen anfallen, die unter das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren fallen. Bei nicht vorhandenen Einnahmen fehle hingegen der wirtschaftliche Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen, so dass eine Abzugsbeschränkung nicht in Betracht komme.

### **Reaktion des BMF**

Nachdem die Finanzverwaltung das 1. BFH-Urteil noch mit einem Nichtanwendungserlass belegt hatte, lenkt sie nach der 2. Entscheidung - zumindest für das Jahr 2010 - ein. Die BFH-Rechtsprechung wird nun von der Verwaltung angewendet. Allerdings soll mit dem Jahressteuergesetz 2010 die bisherige Verwaltungsauffassung ab dem Jahr 2011 gesetzlich festgeschrieben werden. Dann wären Verluste stets nur zu 60 % berücksichtigungsfähig.

### **Konsequenz**

Wenn die Rechnung der Finanzverwaltung aufgeht, dann bleibt nur ein kleines Zeitfenster, um Beteiligungsverluste in voller Höhe steuerlich geltend zu machen. Entsprechende Gestaltungen (Anteilsübertragungen, Einbringungen etc.) sollten aber sorgfältig geplant werden. Insbesondere sind Auswirkungen auf evtl. Verlustvorträge bei den betroffenen Gesellschaften zu prüfen.

## 27. **Entnahmegewinn bei Übertragung von Sonderbetriebsvermögen**

### **Kernproblem**

Wirtschaftsgüter, die ein als Mitunternehmer zu qualifizierender Gesellschafter seiner Personengesellschaft zur Nutzung überlässt, gelten als dessen Sonderbetriebsvermögen. Unentgeltliche Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft konnten dabei nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung bis 1.1.1999 steuerneutral erfolgen. Aufgrund einer Gesetzesänderung waren solche Übertragungen jedoch in dem Zeitraum zwischen 1.1.1999 und 31.12.2000 steuerpflichtig. Eine erneute Gesetzesänderung stellte für diese Übertragungen ab dem 1.1.2001 wieder die (für den Steuerpflichtigen günstige) alte Rechtslage her.

### **Sachverhalt**

An einer gewerblich tätigen KG waren eine Komplementärin sowie deren beide Töchter (Kommanditistinnen) zu jeweils 1/3 beteiligt. Die Komplementärin war Eigentümerin eines Grundstücks, welches der KG zur Nutzung überlassen wurde (Sonderbetriebsvermögen). Mit Vertrag vom 20.12.1999 übertrag die Komplementärin ihr Grundstück unentgeltlich je zur Hälfte auf die beiden Kommanditistinnen. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass der Vorgang nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut steuerpflichtig wäre. Hiergegen klagte die Komplementärin beim Finanzgericht. Sie war der Auffassung, die rückwirkende Geltung der ab 1.1.2001 eingetretenen Gesetzesänderung sei verfassungsrechtlich geboten. Die Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

### **Entscheidung**

Der BFH bestätigte das klageabweisende Urteil der Vorinstanz. Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sei die Übertragung steuerpflichtig. Es sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber für Übertragungen nach dem 31.12.2000 zu den Grundsätzen der Buchwertfortführung bei unentgeltlichen Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen unterschiedlicher Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft zurückgekehrt sei und hierbei von einer rückwirkenden Geltung der Gesetzeskorrektur abgesehen habe.

## **Konsequenz**

Das Urteil hat lediglich Bedeutung für Übertragungen zwischen dem 1.1.1999 und 31.12.2000. Für unentgeltliche Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen unterschiedlicher Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft vor und nach dem genannten Zeitraum gilt weiterhin die für den Steuerpflichtigen günstige Regelung, dass die Übertragung zu Buchwerten und somit steuerneutral erfolgen kann. Diese Regelung kann insbesondere für die Unternehmensnachfolge eine große Erleichterung darstellen.

### **28. GmbH-GF: Beratungshonorar als Werbungskosten (BFH)**

#### **Kernaussage**

Werbungskosten sind Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie liegen nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen ein objektiver Zusammenhang besteht. Die Frage des objektiven Zusammenhangs von Aufwendungen und Einnahmen war wieder einmal Gegenstand einer Entscheidung des BFH.

#### **Sachverhalt**

Ein GmbH-Geschäftsführer, der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt, ließ durch eine von ihm beauftragte Beratungsgesellschaft klären, ob seine Tätigkeit sozialversicherungspflichtig ist. Die ihm hierfür in Rechnung gestellten Beratungshonorare machte er als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Finanzamt und Finanzgericht versagten den Werbungskostenabzug mit der Begründung, dass nur ein loser mittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit der tatsächlichen Einkunftserzielung bestehe. Insoweit lägen keine Werbungskosten vor; die geleisteten Beratungshonorare seien vielmehr steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung.

#### **Entscheidung des BFH**

Der BFH folgte dieser Argumentation nicht und ließ die Beratungshonorare als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu. Nach Auffassung des BFH ziele die Beratung eindeutig auf die Klärung des sozialversicherungsrechtlichen Status des Klägers und damit auf die Art der Beschäftigung. Ob der Kläger sozialversicherungspflichtig beschäftigt ist, betreffe das Arbeitsverhältnis als solches

und damit die Ebene der Einkunftserzielung, insbesondere die Höhe des vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer auszuzahlenden Gehalts. Daher bestehe auch ein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Arbeitsverhältnis. Dieser Veranlassungszusammenhang wird auch nicht dadurch aufgehoben, dass die Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben beschränkt abzugsfähig sind; insbesondere wird der Beratungsaufwand damit nicht zu einer Angelegenheit des Sonderausgabenabzugs.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung des BFH überrascht im Ergebnis nicht. So hat er bereits in einem früheren Fall entschieden, dass auch Kosten der Rechtsverfolgung (Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) Werbungskosten sein können, wenn der Gegenstand des Prozesses mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden.

### **29. AG dürfen Nutzung priv. Handys während Arbeitszeit verbieten**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Im Rahmen seines Weisungsrechts kann der Arbeitgeber "Nebenbestimmungen" zur Art und Weise der konkreten Ausgestaltung der Tätigkeit und der Arbeitsbedingungen einseitig bestimmen, ohne dass dem Arbeitnehmer ein Widerspruch zustünde. Allerdings gilt das Weisungsrecht nur dort, wo Gesetz, Tarifverträge oder der Arbeitsvertrag die konkrete Arbeitsbedingung nicht bereits regeln. Das Landesarbeitsgericht Rheinland-Pfalz hatte nunmehr darüber zu befinden, ob dem Betriebsrat ein Mitspracherecht (Mitbestimmungsrecht) zusteht, wenn der Arbeitgeber im Rahmen seines Direktionsrechts die Nutzung des privaten Handys (nicht: private Nutzung des Diensthandys) verbietet.

#### **Sachverhalt**

Der beklagte Arbeitgeber erließ für die Einrichtung ohne Anhörung bzw. Zustimmung des Betriebsrats eine Dienstanweisung, die die Nutzung von privaten Handys während der Arbeitszeit verbot und hingte an einer Informationstafel entsprechende Mitteilungsblätter aus. Hiergegen klagte der Betriebsrat, weil er in diesem Vorgehen einen Verstoß gegen das Mitbestimmungsrecht sah, da es sich bei der Benutzung privater Mobiltelefone um ein mitbestimmungspflichtiges Ordnungsverhalten handele. Der Betriebsrat unterlag vor dem Landesarbeitsgericht.



## **Entscheidung**

Das LAG führt aus, es sei zwischen mitbestimmungspflichtigem Ordnungsverhalten und mitbestimmungsfreiem Arbeitsverhalten zu unterscheiden. Letzteres betreffe alle Weisungen, die bei der Erbringung der Arbeitsleistung zu beachten seien. Mitbestimmungsfrei seien danach Anordnungen, mit denen die Arbeitspflicht unmittelbar konkretisiert wird. So gehöre es zu den selbstverständlichen Pflichten, dass Arbeitnehmer während der Arbeitszeit von der aktiven und passiven Benutzung des Handys absehen (die Nutzung des Privattelefons außerhalb der Arbeitszeit kann nicht reglementiert werden).

## **Konsequenz**

Nach der Entscheidung des Landesarbeitsgerichts können Arbeitgeber einseitig, ohne Einschaltung des Betriebsrates, ihren Arbeitnehmern die Nutzung ihrer privaten Handys während der Arbeitszeit verbieten; und zwar sowohl das Führen eines Telefons als auch das Angerufenwerden.

## **30. Abgabe von Speisen und Getränken: 7 % oder 19 % ist hier die Frage**

### **Einführung**

Die Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes bei der Abgabe von Speisen und Getränken ist für viele Betroffene zum reinen Glücksspiel mutiert. Was in der Theorie einfach klingt: "die Lieferung von Nahrungsmitteln ist begünstigt, Dienstleistungen in Verbindung hiermit nicht", führt in der Praxis zu endlosen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

### **Rechtslage**

Das BMF hat sich zuletzt noch in 2008 ausführlich zu der Thematik ausgelassen. Dieses Schreiben ist jedoch in wesentlichen Teilen durch die jüngste Rechtsprechung des BFH überholt. Zudem hat der BFH dem EuGH grundlegende Fragen diesbezüglich zur Entscheidung vorgelegt, deren Beantwortung erhebliche Auswirkungen auf die Praxis haben kann. So stellt der BFH u. a. in Frage, ob die Zubereitung von Speisen nicht der Annahme einer begünstigten Lieferung per se widerspricht.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

In Ergänzung zum Schreiben des BMF stellt die OFD Frankfurt a. M. nun die neuesten Rechtsentwicklungen dar, z. B. zum Schulessen, zu Imbisswagen, Cateringunternehmen etc.

### **Konsequenz**

Betroffene Unternehmer sollten sich mit dem Schreiben auseinandersetzen. Allerdings wird dies nicht ausreichen, um Licht

ins Dunkel zu bringen. Hierzu muss die weitere Rechtsprechung, insbesondere die zu erwartenden Urteile des EuGH, beachtet werden. Bis dahin ist zu prüfen, ob Veranlassungen offen zu halten sind oder Rechtsmittel eingelegt werden sollten. Ferner ist zu beachten, ob die derzeitige Thematisierung des Sinns und Unsinn der Anwendung des begünstigten Steuersatzes durch die Politik zu Änderungen führt, wenn auch weniger aus Einsicht denn zum Zwecke der Konsolidierung des Haushaltes.

## **31. Lebenslängliche Rente gegen Pflichtteilsverzicht: Nicht steuerbar**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Wiederkehrende Leistungen, die im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen gezahlt werden, unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuer. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob auch wiederkehrende Leistungen, die für einen Verzicht auf Positionen des Erbrechts (hier insb. Pflichtteil) gezahlt werden, der Einkommensteuer unterliegen können.

### **Sachverhalt**

Der Kläger hatte im Alter von 22 Jahren auf seinen Pflichtteil und Pflichtteilsergänzungsansprüche beim Tod der Eltern verzichtet. Das gesetzliche Erbrecht blieb unberührt. Im Gegenzug erhielt er eine Einmalzahlung von 1 Mio. DM. Außerdem erhielt der gesundheitlich beeinträchtigte Kläger die Zusage zu einer lebenslangen monatlichen Zahlung. Das beklagte Finanzamt setzte für die Einmalzahlung und den Kapitalwert der lebenslangen monatlichen Zahlung Schenkungsteuer fest. Außerdem unterwarf der Beklagte die monatlichen Zahlungen mit einem Ertragsanteil von 65 % der Einkommensteuer. Mit der hiergegen gerichteten Klage obsiegte der Kläger vor dem Bundesfinanzhof.

### **Entscheidung**

Der BFH urteilte, dass die an den Kläger geleisteten monatlichen Zahlungen weder ganz noch mit einem Zins- oder Ertragsanteil der Einkommensteuer unterlagen. Wiederkehrende Zahlungen als Gegenleistung für den Verzicht eines gesetzlichen Erben auf einen potentiellen Erb- und/oder Pflichtteil sind beim Empfänger grundsätzlich nicht als wiederkehrende Bezüge steuerbar. Allein der Umstand, dass eine Leistung nicht in einem Betrag, sondern in wiederkehrenden Zahlungen zu erbringen sei, könne deren Steuerbarkeit nicht begründen. Die an den Kläger geleisteten Zahlungen enthielten auch keinen Ertrag aus Kapitalforderungen.

In dem Verzicht läge kein entgeltlicher Leistungsaustausch und keine Kapitalüberlassung des Kindes an die Eltern. Im Ergebnis handele es sich um einen unentgeltlichen erbrechtlichen Vorgang.

### **Konsequenz**

Soweit es ausschließlich zum Verzicht auf ein gesetzlich eingeräumtes Erbrecht kommt und hierfür eine Gegenleistung gezahlt wird, liegt darin kein entgeltlicher Leistungsaustausch und keine Kapitalüberlassung des Erben an den Erblasser, so dass in der Regel kein einkommensteuerlicher Tatbestand verwirklicht wird.

## **32. Erlass der Erbschaftsteuer bei Insolvenz?**

### **Kernfrage/Rechtsfrage**

Nach altem und neuem Erbschaftssteuerrecht werden die Betriebsvermögensprivilegien nur dann endgültig gewährt, wenn der Unternehmenserwerber das Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum fortführt. Darüber hinaus gilt nach altem und neuem Erbschaftsteuerrecht, dass eine Insolvenz, gleich aus welchem Grund sie auftritt, zur Verletzung dieser Behaltensfrist führt und die Steuer auslöst. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob im Falle der Insolvenz die entstehende Erbschaftsteuer (wenigstens) erlassen werden kann.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin war 2001 Alleinerbin geworden. Zum Nachlass gehörte u. a. ein Anteil an einer Kommanditgesellschaft. Nachdem über das Vermögen der Gesellschaft 2003 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, gab die Klägerin den Betrieb auf. Das beklagte Finanzamt versagte der Klägerin wegen der vorzeitigen Betriebsaufgabe rückwirkend die zunächst eingeräumten Betriebsvermögensprivilegien und setzte eine erhöhte Steuer fest. Die Klägerin beantragte, die auf den Erwerb der Gesellschaft entfallende und bereits bezahlte Erbschaftsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, weil die Betriebsaufgabe durch die Insolvenz erzwungen und sie selbst in der Insolvenz persönlich aus Bürgschaften in Anspruch genommen worden sei. Zuletzt lehnte der Bundesfinanzhof den Erlass ab.

### **Entscheidung**

Ein Erlass komme aus sachlichen Gründen in Betracht, wenn die Einziehung der Steuer unbillig erscheint. Dies sei im Falle der Einziehung der erhöhten Erbschaftsteuer nach Insolvenz eines Unternehmens nicht

der Fall. Der Gesetzgeber schreibe vor, dass die Betriebsvermögensprivilegien nachträglich wegfallen, wenn das Betriebsvermögen innerhalb der Behaltensfrist veräußert werde. Dabei gelte als Veräußerung auch die Aufgabe des Unternehmens. Der Wegfall der Privilegien stehe aber selbst dann mit dem Gesetzeszweck im Einklang, wenn das

Betriebsvermögen krisen- oder insolvenzbedingt aufgegeben wird. Ein atypischer Einzelfall könne hier auch nicht dadurch begründet werden, dass die Klägerin durch die Insolvenz in erheblichem Umfang Privatvermögen verloren habe. Denn auf die individuellen Umstände der Betriebsaufgabe komme es nicht an, zumal der Verlust von Privatvermögen des Unternehmers in der Regel Folge einer Unternehmensinsolvenz sei.

### **Konsequenz**

Mit der Entscheidung des BFH dürfe nunmehr feststehen, dass die Insolvenz des Unternehmens dazu führt, dass der Unternehmer, wenn die Behaltensfrist noch nicht abgelaufen ist, eine erhöhte Erbschaftsteuer zahlen muss.

## **33. Ablösung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer**

### **Kernproblem**

Die Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist insbesondere bei mittelständischen eigentümergeführten GmbHs eine häufig gewählte Gestaltung. Dem mit der Zusage verbundenen Liquiditätsvorteil durch die steuerwirksame Bildung einer Rückstellung stehen zahlreiche gravierende steuerliche Risiken entgegen, die ihre Ursache in der Vielzahl kaum noch überschaubarer BFH-Rechtsprechungen und Verwaltungsanweisungen haben. In einigen bisher ungeklärten Fragen hat der Bundesfinanzhof nun für Rechtssicherheit gesorgt.

### **Keine Überversorgung nach Eintritt des Versorgungsfalls**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und Auffassung der Finanzverwaltung ist von einer steuerschädlichen Überversorgung der Pensionszusage auszugehen, soweit die zugesagte Versorgungsanswartschaft (zusammen mit etwaigen zukünftigen Einnahmen aus der gesetzlichen Rentenversicherung) 75 % der im Zeitpunkt der Pensionszusage bezogenen Einkünfte übersteigt. Nunmehr hat der BFH entschieden, dass keine Überversorgung vorliegt, wenn

der Versorgungsfall bereits eingetreten ist und die tatsächlich gezahlte Pension 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigt.

### **Ermittlung der Aktivbezüge bei einer Betriebsaufspaltung**

Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, so ist für die Prüfung der Überversorgung (75 %-Grenze) lediglich auf die Aktivbezüge abzustellen, die der Gesellschafter-Geschäftsführer von der die Altersversorgung zusagenden Betriebskapitalgesellschaft erhält. Auf etwaige Einkünfte aus der Besitz-Personengesellschaft kommt es nicht an.

### **Überversorgung bei Nur-Pensionszusage**

Eine Nur-Pensionszusage liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer ausschließlich Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge zugesagt werden, ohne dass er gleichzeitig auch laufende Gehaltsansprüche erhält. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH seine frühere Rechtsprechung bestätigt, wonach eine solche Nur-Pensionszusage im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu einer Überversorgung führt, die nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung zu korrigieren ist.

### **"Probezeit" und Gründung einer Kapitalgesellschaft**

In Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung und seiner früheren Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass Pensionszusagen nur dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn der Gesellschafter vor Erteilung der Zusage eine gewisse Zeit im Unternehmen tätig war ("Probezeit"; regelmäßig 2-3 Jahre) und die pensionszusagende Kapitalgesellschaft bereits einige Zeit bestanden hat (regelmäßig 5 Jahre). Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, könne eine vorher zugesagte Anwartschaft auch nicht nach Ablauf der angemessenen Probe- und Karenzzeiten in eine steuerlich anzuerkennende Pensionszusage "hineinwachsen".

### **Ablösung einer Pensionszusage**

Sieht die schriftliche Vereinbarung der Pensionszusage vor, dass die Pensionszusage bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses in Höhe des steuerlichen Teilwerts abgefunden werden darf, so stellt dies einen steuerlich schädlichen Vorbehalt dar, da der steuerliche Teilwert regelmäßig unter dem Barwert der Pensionszusage liegt. Als grundsätzlich unschädlich

sieht es der BFH hingegen an, wenn die Pensionszusage eine Abfindung oder entgeltliche Ablösung der Pensionszusage vorsieht, um dadurch einen Verkauf der GmbH-Geschäftsanteile zu ermöglichen. Dies gilt jedoch nicht für den Teil der Abfindung oder Ablösung, der eine Überversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers darstellt.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung des BFH hat einerseits zu einer Klärung bislang ungeklärter Rechtsfragen beigetragen, gleichzeitig wird aber wieder einmal deutlich, dass eine Vielzahl von formellen und materiellen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage beachtet werden müssen. Die damit einhergehenden steuerlichen Risiken sind immens, da eine spätere "Heilung" der Pensionszusage häufig nicht mehr möglich ist. Aus steuerlicher Sicht kann daher die Einschaltung externer Versorgungsträger anstelle der Direktzusage empfehlenswert sein. Des Weiteren bietet sich ggf. auch die Übertragung bestehender Zusagen auf einen externen Träger an.

## **34. Vorsteuerabzug: EuGH zeigt Betriebsprüfern die Grenzen auf**

### **Einführung**

Der Vorsteuerabzug setzt u. a. das Vorhandensein einer ordnungsgemäßen Rechnung voraus. Häufig wird dies Unternehmern in Betriebsprüfungen zum Verhängnis, da sie zwar Leistungen bezogen haben, aber die hierzu gehörenden Rechnungen formale Mängel aufweisen. Lässt der Unternehmer die Rechnungen berichtigen, so kann er zwar den Vorsteuerabzug erreichen, aber erst im Zeitpunkt der Korrektur. Dies führt dazu, dass die Finanzverwaltung für den Zeitraum zwischen dem ursprünglichen Vorsteuerabzug und der Vorlage der korrigierten Rechnung Zinsen (6 %) kassiert. Sind z. B. in einer fehlerhaften Rechnung 100.000 EUR Vorsteuer ausgewiesen und wird diese 5 Jahre später korrigiert, so ergibt dies eine Zinsnachzahlung in Höhe von 30.000 EUR (5 x 6 %). Ein neues Urteil des EuGH lässt nun mehr als fraglich erscheinen, ob diese gängige Praxis korrekt ist.

### **Sachverhalt**

Einem ungarischen Unternehmer wurde der Vorsteuerabzug aus einer ansonsten sachlich richtigen Rechnung allein aufgrund eines falschen Rechnungsdatums verwehrt. Die Folge war die Rückforderung der Vorsteuer durch die ungarische Finanzverwaltung nebst Erhebung einer Geldbuße sowie eines Verspätungszuschlages.

## Neues Urteil des EuGH

Der EuGH bestätigt zunächst, dass der Vorsteuerabzug das Vorliegen einer fehlerfreien, inhaltlich zutreffenden Rechnung voraussetzt. Allerdings, und das ist neu, lässt er eine rückwirkende Korrektur auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zu. Diese muss jedoch bis zur Entscheidung der Finanzbehörde über die Versagung des Vorsteuerabzuges aus der ursprünglichen Rechnung vorliegen.

### Konsequenz

Das Urteil wird gravierende Auswirkungen auf die Praxis haben. Den Formalisten unter den Betriebsprüfern, die statt den tatsächlichen Steuerhinterziehern den Garaus zu machen, lieber steuerehrlichen Unternehmern das Leben schwer machen, indem sie auf Formalien herumreiten, wird das Urteil wohl ein Ende bereiten. Sollte dem nicht so sein, sollte unter Berufung auf dieses Urteil hiergegen vorgegangen werden. Dies gilt allerdings nur, wenn einwandfrei feststeht, dass die abgerechnete Leistung auch erbracht wurde. Da es nicht immer möglich sein wird, im Nachhinein korrigierte Rechnungen zu erhalten, muss allerdings unverändert darauf geachtet werden, dass die Rechnungen ordnungsgemäß sind.

## 35. Wohnungskosten bei doppelter Haushaltsführung eines Selbstständigen

### Kernproblem

Aufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung fallen überwiegend bei Arbeitnehmern an. In der für Werbungskosten geltenden beispielhaften gesetzlichen Aufzählung finden sich dann auch diese Aufwendungen wieder. Das Gesetz beschränkt den Abzug der typischen Kosten (z. B. für die Wohnung) auf die "notwendigen Mehraufwendungen". Daneben gibt es noch andere Einschränkungen, z. B. für Vermehrungsmehraufwendungen und Familienheimfahrten, die anlässlich des doppelten Haushalts angefallen sind. Während die zuletzt genannten Abzugsbeschränkungen auch in - die Selbstständige betreffende - Aufzählung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben eingegangen sind, findet sich die Einschränkung der typischen Kosten auf das "Notwendige" nicht im Gesetz wieder. Hierauf berief sich ein selbstständiger Rechtsanwalt vor dem BFH, dem die Kosten einer 120 qm großen Wohnung im

Rahmen der ansonsten unstrittig vorliegenden doppelten Haushaltsführung zur Hälfte gekürzt wurden. In der Revision führte er aus, dass die Legaldefinition der Betriebsausgabe diese Einschränkung nicht kenne; lediglich unangemessene Betriebsausgaben seien nicht abzugsfähig.

### Bisherige Rechtsprechung

In ständiger Rechtsprechung sieht der BFH als Obergrenze notwendiger Mehraufwendungen die Kosten an, die sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins je Quadratmeter für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung ergeben. Wenngleich die Rechtsprechung fast ausschließlich nichtselbstständige Einkünfte betrifft, ist keine bewusste Einschränkung auf Überschusseinkünfte ersichtlich.

### Entscheidung des BFH

Der BFH hat die abzugsfähigen Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung des Selbstständigen ebenfalls auf den durchschnittlichen Mietzins für eine 60 qm-Wohnung beschränkt. Nach Auffassung des Gerichts sei auch die für Werbungskosten geltende Einschränkung unmittelbar auf die betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung anwendbar. Eine Anlegung

unterschiedlicher Maßstäbe sei ausgeschlossen. Im Übrigen spräche auch das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dafür, die Abzugsfähigkeit gleichartiger Erwerbsaufwendungen bei den verschiedenen Einkunftsarten wegen fehlender sachlicher Differenzierungsgründe auch nur im gleichen Umfang zuzulassen.

## 36. Einigung auf einheitl. Rechtsgrundsätze zu Insolvenzfestigkeit

### Kernaussage

Nach der Rechtsprechung des BGH mussten Lastschriften vom Unternehmen genehmigt werden, wenn Gläubiger aus Dauer-schuldverhältnissen im Lastschriftverfahren den geschuldeten Betrag vom Konto des Schuldners abbuchten. Der Belastung durfte nur aus berechtigten Gründen widersprochen werden. Der für das Insolvenzrecht zuständige IX. Zivilsenat und der für das Bankrecht zuständige XI. Zivilsenat entwickelten einheitliche Rechtsgrundsätze zur Insolvenzfestigkeit der Einzugsermächtigungslastschrift, wonach der (vorläufige) Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder im Verbraucherinsolvenzverfahren nicht mehr

schematisch allen nicht durch den Schuldner genehmigten Lastschriften widersprechen darf.

### **Sachverhalt 1**

Der IX. Zivilsenat entschied über die Klage einer Wohnungsbaugesellschaft auf Zahlung von 3 Monatsmieten gegen eine Treuhänderin in einem Verbraucherinsolvenzverfahren. Der Schuldner miete von der Klägerin eine Wohnung. Der Mietzins wurde im Einzugsermächtigungsverfahren durch die Klägerin eingezogen. Nachdem die Beklagte zur Treuhänderin bestellt worden war, widersprach sie der Belastung des Schuldnerkontos mit den Mieten, die daraufhin zurückgebucht wurden.

### **Entscheidung 1**

Der BGH hat festgelegt, dass ein schematischer Widerspruch unzulässig sei und vielmehr die Grenzen des pfändungsfreien Schuldnervermögens zu beachten sind. Solange das pfändungsfreie Schonvermögen (§ 850 k ZPO a. F.) betroffen ist, bleibt dem Schuldner allein die Genehmigung vorbehalten. Auch wenn der Freibetrag überschritten ist, muss der Verwalter dem Schuldner Gelegenheit geben zu entscheiden, welche Lastschrift aus dem Schonvermögen bedient sein soll.

### **Sachverhalt 2**

Der XI. Zivilsenat entschied über die Klage eines Insolvenzverwalters gegen eine Bank auf Zahlung eines Betrages, der sich aus einem Widerspruch gegen die noch nicht genehmigten Lastschriften aus Einzugsermächtigungen ergab. Diesem Widerspruch lagen keine sachlichen Einwendungen gegen die eingezogenen Forderungen zugrunde. Die Schuldnerin führte bei der Beklagten ein Girokonto mit monatlichem Rechnungsabschluss. Die Beklagte buchte nach Widerspruch des Klägers vom 9.7.2004 die seit dem 1.6.2004 zu Lasten des Schuldnerkontos ausgeführten Lastschriften zurück, nicht jedoch die streitgegenständlichen vorherigen Lastschriften.

### **Entscheidung 2**

Der BGH hat die Banken aufgrund der Neuregelungen der §§ 675c ff. BGB ermächtigt, ihre AGB künftig so auszugestalten, dass alle Zahlungen aufgrund einer Einzugsermächtigungslastschrift insolvenzfest sind. Als Vorbild solle das SEPA-Lastschriftverfahren dienen, wonach der Zahlungspflichtige mit der dem Gläubiger

erteilten Einzugsermächtigung zugleich auch die Bank autorisiere, die Zahlungen auszuführen. Bis die AGB angepasst sind, muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Schuldner die vorgenommene Belastung stillschweigend genehmigt hat. Dies kann insbesondere bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen und bei Vollkaufleuten der Fall sein.

### **Konsequenz**

Dieses konfliktträchtige und umstrittene Thema dürfte aus Sicht der Vertragspartner der Schuldner weitgehend entschärft worden sein, da das hohe wirtschaftliche Risiko von Lastschriften minimiert wurde.

## **37. Nachträgliche Werbungskosten bei Verkauf eines GmbH-Anteils**

### **Kernproblem**

Bis zur Einführung der Abgeltungssteuer am 1.1.2009 war die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei, sofern dies außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgte. Eine Ausnahme bestand lediglich für den Fall einer wesentlichen Beteiligung, die ab einem vermögensmäßigen Anteil von zuletzt 1 % angenommen wurde (§ 17 EStG). Erwarb ein Steuerpflichtiger eine solche wesentliche Beteiligung und finanzierte die Anschaffung mittels eines Darlehens, so konnte er nach bisheriger Rechtsprechung die darauf entfallenden Schuldzinsen nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten abziehen, sofern diese nach Veräußerung der wesentlichen Kapitalbeteiligung angefallen waren.

### **Sachverhalt**

Im Jahr 2000 veräußerte der zu 100 % an einer GmbH beteiligte Steuerpflichtige insgesamt 49 % seiner Anteile zu einem Preis von 5.000 DM. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die veräußerten Anteile betragen 300.000 DM, die der Steuerpflichtige zum Großteil fremdfinanziert hatte. Da der Verkaufserlös nicht ausreichte, um das Darlehen zu tilgen, bezahlte der Steuerpflichtige weiterhin Schuldzinsen. In seiner Steuererklärung 2001 machte er diese Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Das beklagte Finanzamt verwehrte den Ansatz. Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folgte das Finanzgericht dieser Auffassung. Die Revision des Klägers hatte Erfolg.

## **Änderung der Rechtsprechung des BFH**

In Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH den Abzug von Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten zugelassen. Grund für die Rechtsprechungsänderung sei die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von zunächst 25 % auf mindestens 10 % seit 1999 und auf mindestens 1 % seit 2001, womit der Gesetzgeber die Steuerbarkeit privater Vermögenszuwächse bei wesentlichen Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG erheblich ausgedehnt habe.

### **Konsequenz**

Steuerpflichtige, die ihre wesentliche Beteiligung i. S. d. § 17 EStG fremdfinanziert haben, können die auf das Darlehen entfallenden Schuldzinsen auch nach der Veräußerung der Beteiligung geltend machen, wenn und soweit der Verkaufserlös nicht zur Tilgung des bei Anschaffung der Beteiligung aufgenommen Darlehns ausreicht. Offen bleibt, ob der nunmehr zugelassene Werbungskostenabzug auch unter der ab 1.1.2009 geltenden Abgeltungssteuer möglich ist. Von besonderem Interesse ist die Aussage des BFH, dass die genannten Grundsätze auch für den Werbungskostenabzug nachträglicher Schuldzinsen nach Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen, fremdfinanzierten Immobilie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten könnten.

## **38. BVerfG: Abzugsbeschränkung beim Arbeitszimmer verfassungswidrig**

### **Aktuelle Gesetzeslage**

Ab dem Veranlagungsjahr 2007 dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG) nur noch dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der Gesetzgeber begründete die Streichung der begrenzten Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers damit, dass die Abgrenzung der Kosten für die private Lebensführung von den Erwerbsaufwendungen mangels wirksamer Kontrollmöglichkeiten schwierig sei. Um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, sei der beschränkte Abzug nun zu versagen.

## **Neue Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts**

Das Bundesverfassungsgericht hat nunmehr entschieden, dass die gesetzliche Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Abs. 1 GG) verstößt, weil der steuerliche Abzug von Aufwendungen für ein ausschließlich beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer nicht möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach dem objektiven Nettoprinzip muss dem Grunde nach der beruflich veranlasste Aufwand grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sein. Der Gesetzgeber jetzt verpflichtet, rückwirkend auf den 1.1.2007 die Verfassungswidrigkeit durch Umgestaltung der Rechtslage zu beseitigen. Gerichte und Behörden dürfen die verfassungswidrige Norm nicht mehr anwenden.

### **Konsequenz**

Eine rückwirkende Neuregelung ist sicherlich nicht zu erwarten. Für die Jahre 2007 bis 2009 sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten oder Betriebsausgaben bis maximal 1.250 EUR absetzbar, wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Soweit die berufliche Veranlassung allein durch die Nutzung des Arbeitszimmers von mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit indiziert wird, verstößt die Erweiterung des Abzugsverbots durch das Steueränderungsgesetz 2007 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei einer typisierenden Betrachtung ist der Ausschluss dieser Fallgruppe vertretbar, da der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers allenfalls ein schwaches Indiz für dessen Notwendigkeit ist, soweit dem Steuerpflichtigen von seinem Arbeitgeber ein weiterer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Es fehlt zudem an leicht nachprüfbaren objektiven Anhaltspunkten für die Kontrolle der Angaben des Steuerpflichtigen zum Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers.