

## Ihre Mandanteninformationen 1. Quartal 2013

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. Innergemeinschaftliches Verbringen: Vereinfachung nur noch bei Antrag
2. Fragebogen zu Photovoltaikanlagen
3. Kein organschaftlicher Ausgleichsposten bei verrechenbaren Verlusten
4. Neue Steuerberatervergütungsverordnung tritt in Kraft
5. Wie wird Zahlungsunfähigkeit einer GmbH ermittelt?
6. Löst niedrige Geschäftsführer-Vergütung eines Komplementärs Schenkungsteuer aus?
7. Uneinigkeit hinsichtlich der Verfassungskonformität der Gewerbesteuer
8. Höheres Entgelt für Pfändungsschutzkonten?
9. Verfassungskonformität der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung
10. Arbeitgeber darf am 1. Krankheitstag ohne Grund ein Attest fordern
11. Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte
12. Frühstück jetzt doch zu 7 %?
13. Verpflichtender Rückstellungsansatz bei geltend gemachter Klage
14. Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung
15. Dacherneuerung als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand?
16. Eigener Hausstand auch bei Mehrgenerationenhaushalt?
17. Können Rabatte von dritter Seite Arbeitslohn darstellen?
18. Schärfere Regelung für Probezeit vor Pensionszusage
19. Neue Steuerberatervergütungsverordnung in Kraft getreten
20. Verrechnungspreise: Keine formale verdeckte Gewinnausschüttung in DBA-Fällen
21. Säumniszuschläge trotz gewährter Fristverlängerung?
22. Vorab-Werbungskosten bei dreijährigem Stipendium im Ausland
23. Vorsteuervergütung: Zur fristgemäßen Einreichung von Belegen
24. Anlegern einer Publikums-KG kann Auskunftsanspruch zustehen
25. Aktienkauf: wann ist eine Rückübertragungsklausel nichtig?
26. Werbungskostenabzug trotz beabsichtigter Eigennutzung bei tatsächlicher Vermietung
27. Steuerbegünstigte Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
28. Absenkung der Beteiligungsquote von 10 % auf 1 % ist verfassungskonform
29. Wann sind Pachteinahmen aus Hotelgutscheinen zugeflossen?
30. Grunderwerbsteuer bei Übertragung einer KG-Beteiligung von einer GmbH auf deren Schwester-KG?
31. Bei Grunderwerbsteuer ist Erbengemeinschaft selbstständiger Rechtsträger
32. Arbeitslohnqualität von Arbeitgeberleistungen
33. Häusliches Arbeitszimmer: Kein Aufteilungsverbot
34. Wann dürfen Rückstellungen für hinterzogene Steuern gebildet werden?
35. Ab dem 1.3.2013 wird der Grundfreibetrag erhöht
36. Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei nur kurzfristigem Ausscheiden aus Personengesellschaft
37. Auslegung der Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen des § 17 EStG
38. Erleichterungen bei Bilanzierungs- und Offenlegungspflichten für Kleinunternehmen

## 1. **Inneregemeinschaftliches Verbringen: Vereinfachung nur noch bei Antrag**

### **Kernaussage**

Verbringen Unternehmer Gegenstände ihres Unternehmens zur eigenen Verfügung von einem in einen anderen Mitgliedstaat, so handelt es sich um ein innergemeinschaftliches Verbringen. Dieses wird behandelt wie eine innergemeinschaftliche Lieferung. Entsprechend muss der Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsstaat deklarieren.

### **Sachverhalt**

Befördert der Unternehmer Ware selbst in einen anderen Mitgliedstaat, so gilt dies als innergemeinschaftliche Lieferung, wenn zu Beginn der Beförderung der Empfänger feststeht und direkt an diesen ausgeliefert wird. Zu dieser Grundregel lässt die Verwaltung jedoch eine Ausnahme zu. Unter bestimmten Voraussetzungen konnte bisher statt einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden. Insbesondere für Großhändler im grenznahen Raum stellte dies eine Vereinfachung dar. Diese müssen dann einen innergemeinschaftlichen Erwerb und den Verkauf der Ware im Bestimmungsstaat versteuern.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat nun die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vereinfachungsregel verschärft. Zum einen gilt sie nun ausdrücklich nur noch für Beförderungen durch den Lieferanten, so dass Fälle der Versendung durch den Lieferanten sowie der Abholung durch den Abnehmer ausgeschlossen sind. Zum anderen setzt die Vereinfachungsregelung zukünftig zwingend einen Antrag und die Zustimmung der beteiligten Finanzbehörden in beiden Staaten voraus.

### **Konsequenz**

Zu beachten ist, dass die Regelung nur für bestimmte Unternehmen eine Vereinfachung darstellt, da sie eine Registrierung und Deklaration der Umsatzsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erfordert. Ein Antrag ist ab dem 1.1.2013 erforderlich. Bis zum 31.3.2013 kann dann bei Zustimmung des Finanzamts die Vereinfachungsregelung noch in Versendungs- und Abholfällen beansprucht werden. Wer zukünftig die Neuregelung ohne Antrag anwendet, muss mit folgenden Konsequenzen rechnen:

Der gesamte Vorgang wird rückgängig gemacht. Dies betrifft zum einen die Besteuerung im Ankunftsstaat. Zum anderen wird im Herkunftsstaat aus dem innergemeinschaftlichen Verbringen, das als innergemeinschaftliche Lieferung gilt, eine "reine" innergemeinschaftliche Lieferung. Beide sind zwar steuerbefreit, doch das Problem besteht darin, dass die Steuerbefreiung der "normalen" innergemeinschaftlichen Lieferung etliche Nachweise erfordert. Diese werden dann i. d. R. nicht vorliegen, so dass das Risiko einer Umsatzsteuernachzahlung besteht.

## 2. **Fragebogen zu Photovoltaikanlagen**

### **Kernaussage**

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen ist nicht einfach. Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung waren und sind nicht selten und enden häufig vor den Finanzgerichten. Zuletzt hatte der Bundesfinanzhof (BFH) u. a. grundlegend Stellung zum Vorsteuerabzug aus der Renovierung von Dächern anlässlich der Aufbringung einer Photovoltaikanlage bezogen. Wer nichts falsch machen möchte, sollte sich daher vor der Investition gründlich informieren und gegebenenfalls steuerlichen Rat einholen.

### **Neues Formular**

Das bayerische Landesamt für Steuern hat nun ein Formular entwickelt und im Internet bereitgestellt, das die wichtigsten Parameter abfragt, die umsatzsteuerlich von Bedeutung sind.

### **Konsequenzen**

Das Formular ist nicht nur aus Sicht des Finanzamtes von Interesse. Vielmehr kann es Unternehmern, die eine Photovoltaikanlage errichten wollen, als Orientierung dienen, was alles im Hinblick auf die Umsatzsteuer wichtig ist und entsprechend von der Finanzverwaltung voraussichtlich abgefragt werden wird. Weiterhin ermöglicht es das Formular auch aktiv, die Besteuerung in die richtigen Bahnen zu lenken. So wird u. a. abgefragt, ob die Photovoltaikanlage dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird. Dies ist von Bedeutung, wenn der produzierte Strom auch für private Zwecke genutzt wird. Unterbleibt eine rechtzeitige Zuordnung, z. B. durch Verwendung des Formulars, so ist ein Vorsteuerabzug nicht mehr möglich.

### 3. **Kein organschaftlicher Ausgleichsposten bei verrechenbaren Verlusten**

#### **Kernproblem**

Das dem Organträger für Zwecke der Besteuerung zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft kann von dem handelsrechtlich abzuführenden Ergebnis abweichen. Für die hieraus resultierenden handelsrechtlichen Minderabführungen (bzw. Mehrabführungen) ist ein aktiver (bzw. passiver) Ausgleichsposten beim Organträger zu bilden. Dieser Posten ist aufzulösen, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert wird. Hierdurch soll eine zweifache Gewinnbesteuerung (bzw. Verlustberücksichtigung) verhindert werden. Strittig war nunmehr, ob ein passiver Ausgleichsposten auch zu bilden ist, wenn die Abweichung zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und dem Steuerbilanzgewinn durch eine außerbilanzielle Zurechnung nicht abziehbarer Verluste aus einer KG-Beteiligung neutralisiert wird.

#### **Sachverhalt**

Die klagende GmbH ist 100 %ige Muttergesellschaft und Organträgerin einer weiteren GmbH (Organgesellschaft), welche wiederum Kommanditistin einer KG ist. Die KG erzielte im Streitjahr 2003 erhebliche Verluste, die zu steuerbilanziellen Verlusten bei der Organgesellschaft führten (sog. Spiegelbildmethode). Es handelte sich indes nur um verrechenbare Verluste, die bei der Organgesellschaft außerbilanziell wieder hinzuzurechnen waren. Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen wurde insoweit also nicht gemindert. Ungeachtet dessen vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz beim Organträger ein passiver Ausgleichsposten zu bilden sei. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage beim Finanzgericht Hamburg war erfolgreich.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigt die Auffassung des Finanzgerichts. Die Abweichung zwischen dem Steuerbilanzgewinn und der handelsrechtliche Gewinnabführung rechtfertigt vorliegend nicht die Bildung eines passiven Ausgleichspostens, da die Abweichung auf verrechenbaren Verlusten aus einer KG beruhe und außerbilanziell korrigiert werde. Eine doppelte Verlustberücksichtigung sei somit ausgeschlossen, so dass es der Korrektur mittels eines passiven Ausgleichspostens nicht bedürfe.

#### **Konsequenz**

Die Ablehnung der Auffassung der Finanzverwaltung durch den BFH steht in Einklang mit der herrschenden Meinung im Schrifttum und ist zu begrüßen. Hinzuweisen ist zudem auf einen zweiten Aspekt des Streitfalls: Der BFH stellt klar, dass der Ausgleichsposten weder als eigenständiges Wirtschaftsgut noch als Korrekturposten zum Beteiligungsansatz anzusehen ist. Vielmehr sei dieser als steuerliche Bilanzierungshilfe außerhalb (!) der Steuerbilanz festzuhalten.

### 4. **Neue Steuerberatervergütungsverordnung tritt in Kraft**

#### **Kernaussage**

In Kürze wird eine neue Gebührenverordnung für Steuerberater in Kraft treten, die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV). Der Bundesrat stimmte der Gesetzesänderung am 23.11.2012 zu. Noch im Dezember 2012 soll die neue Steuerberatervergütungsverordnung in Kraft treten. Durch die neue Steuerberatervergütungsverordnung wird die bisherige Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV) ersetzt. Die letzte Novelle erfolgte vor 14 Jahren im Jahr 1998.

#### **Anhebung der bestehenden Gebühren**

Mit der jetzigen Neuregelung soll unter anderem eine Anpassung an die gestiegenen Preis- und Kostenverhältnisse erfolgen. So wurden alle Tabellen der Steuerberatervergütungsverordnung linear um 5 % erhöht. Die Zeitgebühr wurde von 19 - 46 Euro auf 30 - 70 Euro je angefangene halbe Stunde sowie die Mittelgebühr auf 50 Euro erhöht. Weiter wurden die Gebühren für die Lohnbuchhaltung und die Mindestgegenstandswerte bei verschiedenen Steuererklärungen sowie der Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten angehoben.

#### **Schaffung neuer Gebührentatbestände**

Neben der Änderung der bestehenden Gebührentatbestände wurden neue Tatbestände aufgenommen, für die bislang keine Abrechnungsgrundlage vorhanden war. Dies betrifft beispielsweise die Abrechnung für die Überwachung der Lohnsumme, die Thesaurierungsrücklage und die Zusammenfassende Meldung. Im Rahmen der weiteren Änderungen und Anpassungen ist hervorzuheben, dass bei Selbstanzeigen ein Mindestgegenstandswert von 8.000 EUR eingeführt wurde.

### **Konsequenz**

Insgesamt wird das Vergütungsrecht der steuerberatenden Berufe wieder auf ein solideres Fundament gestellt.

## **5. Wie wird Zahlungsunfähigkeit einer GmbH ermittelt?**

### **Kernaussage**

Das GmbH-Gesetz bestimmt, dass eine GmbH im Falle der finanziellen Krise keine Zahlungen an ihre Gesellschafter ausführen darf, wenn dies zur Zahlungsunfähigkeit und damit zur Insolvenzreife der GmbH führt. Hierzu hat der Bundesgerichtshof (BGH) aktuell entschieden, dass eine Zahlungsunfähigkeit der GmbH durch eine Zahlung an einen Gesellschafter dann nicht im Sinne des Gesetzes als verursacht gilt, wenn die GmbH bereits zahlungsunfähig war.

### **Sachverhalt**

Der Kläger und seine mittlerweile von ihm geschiedene Ehefrau, die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der beklagten GmbH ist, gewährten dieser 1995 ein Darlehen über rd. 179.000 EUR. Die GmbH verpflichtete sich, das Darlehen bis spätestens Ende 2005 zurückzuzahlen, tat dies aber nicht. Der Kläger verlangt nun Hinterlegung des Darlehensbetrags nebst Zinsen zu seinen Gunsten und zu Gunsten seiner früheren Ehefrau. Die GmbH verweigert die Rückerstattung des Darlehens mit der Begründung, die Rückzahlung führe zu ihrer Zahlungsunfähigkeit, so dass sie diese von Gesetzes wegen verweigern könne. Der Kläger unterlag vor dem Oberlandesgericht (OLG); der BGH hob das Urteil jedoch auf und verwies die Sache zurück. Nach Ansicht der BGH-Richter durfte die GmbH die Rückerstattung nicht zurückhalten.

### **Entscheidung**

Die Zahlungsunfähigkeit einer GmbH wird durch eine Zahlung an den Gesellschafter nicht verursacht, wenn die Gesellschaft bereits zahlungsunfähig ist. Das Gesetz verlangt, dass die konkrete Zahlung zur Zahlungsunfähigkeit führen musste. Bei der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit ist eine fällige Forderung des Gesellschafters in der Liquiditätsbilanz zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des BGH ist eine GmbH zahlungsunfähig, wenn unter Berücksichtigung fälliger, d. h. ernsthaft eingeforderter Gesellschafterforderungen bereits eine Deckungslücke von 10 % oder mehr besteht. In diesem Fall wird die Zahlungsunfähigkeit nicht durch die Zahlung an den

Gesellschafter herbeigeführt. Das Gesetz verlangt die Verursachung der Zahlungsunfähigkeit und stellt nicht auch auf die Vertiefung einer bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit ab. Das OLG muss jetzt noch anhand einer aufzustellenden Liquiditätsbilanz feststellen, ob die Darlehensrückzahlung die Zahlungsunfähigkeit tatsächlich erst verursachen würde. Nur dann kann die GmbH die Rückzahlung verweigern.

### **Konsequenz**

Das gesetzliche "(Rück)zahlungsverbot" für die GmbH korrespondiert mit der Haftung des Geschäftsführers. Zahlt er im Namen der GmbH verbotswidrig Beträge an die Gesellschafter aus und führt dies zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH, haftet der Geschäftsführer gegenüber der GmbH für die Zahlungen. Er sollte daher Zahlungsflüsse in der Krise immer genau dokumentieren, um sich im Ernstfall entlasten zu können.

## **6. Löst niedrige Geschäftsführer-Vergütung eines Komplementärs Schenkungsteuer aus?**

### **Kernfrage**

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz unterwirft jede freigiebige Zuwendung unter Lebenden, die durch eine Leistung des einen Teils bewirkt wird und beim anderen Teil zu einer Bereicherung führt, der Schenkungsteuer. Von dieser Definition sind auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Bereicherungen bei anderen Gesellschaftern erfasst, die auf einer Leistung eines anderen Gesellschafters beruhen. Das Finanzgericht Niedersachsen hatte nun darüber zu entscheiden, ob auch eine zu geringe Tätigkeitsvergütung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft zu einer Bereicherung der übrigen Gesellschafter führen kann.

### **Sachverhalt**

Bei einer Kommanditgesellschaft erhielt der persönlich haftende Gesellschafter über Jahre hinweg ein und dasselbe "Gehalt". Gesellschaftsvertraglich hatte er Anspruch auf eine angemessene Vergütung für seine Geschäftsführungstätigkeit. In den Jahren des gleich bleibenden Gehalts erweiterte die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit erheblichen Gewinnsteigerungen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt die Unangemessenheit der geringen Tätigkeitsvergütung fest, veranschlagte ein angemessenes Vergleichsgehalt und unterwarf die Differenz bei den übrigen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung an der



Gesellschaft über die betreffenden Jahre hinweg der Schenkungsteuer. Hiergegen klagten die Gesellschafter.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Niedersachsen gab den Klagen statt, ohne die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen. Unabhängig davon, dass es auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Schenkungen geben könne, fehle es hier an einer Leistung des persönlich haftenden Gesellschafters. Denn die Tätigkeitsvergütung, die er erhalte, basiere alleine auf der gesellschaftsrechtliche Stellung als persönlich haftender Gesellschafter, nicht aber auf einem entgeltspflichtigen Dienstleistungsvertrag.

#### **Konsequenz**

Jedenfalls bei einer zu geringen Tätigkeitsvergütung für den persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft kommt es nicht zu einer Schenkung an die Mitgesellschafter. Anders kann es - jedenfalls nach der Begründung des Gerichts - sein, wenn ein von der Geschäftsführung gesetzlich ausgeschlossener Kommanditist, der auf anstellungsvertraglicher Basis tätig wird, eine zu geringe Vergütung trotz Anpassungsanspruchs erhält.

### **7. Uneinigkeit hinsichtlich der Verfassungskonformität der Gewerbesteuer**

#### **Kernproblem**

Die Bedeutung der Gewerbesteuer hat insbesondere durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % sowie der Versagung der Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (jeweils in 2008) im Unternehmenssteuerbereich nochmals deutlich zugenommen. Umso spannender ist daher die seit der Einführung der Steuer geführte und derzeit wieder hochaktuelle Diskussion hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit dieser Steuer. Ob die Gewerbesteuer insgesamt oder zumindest in einzelnen Teilen verfassungswidrig sein könnte, war nunmehr (abermals) Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

#### **Sachverhalt**

Der Streitfall betraf eine GmbH, die ein Hotel betreibt und daraus Verluste erwirtschaftete. Sie wandte Schuldentgelte von rd. 50.000 EUR, Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter von rd. 9,4 Mio. EUR und für unbewegliche Wirtschaftsgüter von rd. 56 Mio. EUR sowie Lizenzgebühren von rd. 87.000 EUR auf. Diese Aufwendungen führten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu Hinzurechnungen zum Gewinn in

Höhe von insgesamt 9,6 Mio. EUR und zu einem Gewerbesteuermessbetrag von rd. 62.000 EUR. Die klagende GmbH hielt die vorstehenden Hinzurechnungen für verfassungswidrig. Die GmbH berief sich dabei auf einen Vorlagebeschluss des Finanzgerichts (FG) Hamburg von Anfang 2012, der die Frage der Verfassungsmäßigkeit dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorgelegt hat. Die GmbH verlangte bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eine Aussetzung der Vollziehung. Diese wurde ihr weder vom Finanzamt noch erstinstanzlich vom FG Köln gewährt.

#### **Entscheidung**

Auch der Bundesfinanzhof (BFH) hat keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen und Finanzierungsanteilen, wie sie z. B. in Mieten und Pachten enthalten sind. Folgerichtig hat er die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt und keine Aussetzung der Vollziehung gewährt. Die Richter sind somit anderer Auffassung als das FG Hamburg, das die Hinzurechnungsnorm für verfassungswidrig hält und daher die Norm dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt hat.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung über die Verfassungskonformität der Gewerbesteuer obliegt allein dem Bundesverfassungsgericht, das aufgrund des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg hierüber entscheiden wird. Der im Streitfall zuständige Senat des BFH räumt diesem Verfahren allerdings keine Erfolgsaussichten ein. Dabei widerspricht er einem anderen Senat des BFH, der in einem jüngst verhandelten Fall den Vorlagebeschluss des FG Hamburg für nicht aussichtslos hält und entsprechend die bei ihm anhängige Revision bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausgesetzt hat.

### **8. Höheres Entgelt für Pfändungsschutzkonten?**

#### **Kernaussage**

Seit Juli 2010 hat ein Schuldner einen gesetzlichen Anspruch auf besonderen Pfändungsschutz für Lohn- und Gehaltskonten bei Kreditinstituten. Bei Lohnpfändungen sichert die Bank dabei das monatliche Existenzminimum des Schuldners und gibt nur die über die Pfändungsgrenze hinaus gehenden Beträge frei. Für diese sogenannten Pfändungsschutzkonten (P-Konten) dürfen zukünftig die Gebühren nicht höher sein als für ein vergleichbares Girokonto.

### **Sachverhalt**

In den vorliegenden Verfahren machten Verbraucherschutzvereinigungen gegen 2 Sparkassen die Unwirksamkeit ihrer jeweiligen Preis- und Leistungsverzeichnisse geltend. Die Verzeichnisse beinhalteten Klauseln, wonach der Kunde höhere Kontoführungsgebühren für ein P-Konto als für ein bestehendes bzw. ein neu errichtetes Girokonto zahlen musste. Die eine Sparkasse verlangte für die P-Kontenführung 10 EUR. Dagegen kostete ein einfaches Girokonto nur 3 EUR. Im Fall der anderen Sparkasse war im ungünstigsten Fall eine Zusatzgebühr von 3,50 EUR zu zahlen. Die Klage hatte in allen Instanzen Erfolg.

### **Entscheidung**

Der Bundesgerichtshof (BGH) entschied, dass die Klauseln als Preisnebenabreden der Inhaltskontrolle von Allgemeinen Geschäftsbedingungen unterliegen und nicht als kontrollfreie Preishauptabrede einzuordnen sind. Die mit der Funktion des P-Kontos verbundenen Tätigkeiten des Kreditinstituts sind Nebenleistungen zu der Hauptleistung, der Führung des Girokontos und der Ausführung der Zahlungsvorgänge. Durch die streitigen Klauseln wälzen die Beklagten lediglich Kosten für Tätigkeiten ab, zu deren Erbringung sie gesetzlich verpflichtet sind. Beim Fehlen einer wirksamen Preisnebenabrede tritt an deren Stelle die fortgeltende Preishauptabrede. Das bedeutet, dass der Preis Geltung erlangt, den das betreffende Kreditinstitut für ein herkömmliches Girokonto mit vergleichbarem Leistungsinhalt anbietet.

### **Konsequenz**

Mit den vorliegenden Urteilen hat der BGH in Übereinstimmung mit der nahezu einheitlichen Rechtsprechung und Literatur ein Grundsatzurteil ausgesprochen. Betroffene Kunden können unter Bezugnahme auf die Urteile zu viel gezahlte Gebühren zurückverlangen.

## **9. Verfassungskonformität der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung**

### **Kernproblem**

Gewerbsteuerliche Verluste können im Gegensatz zu einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Verlusten lediglich vor-, nicht aber zurückgetragen werden. Die Verrechnung der vortragsfähigen Gewerbeverluste ist durch die so genannte "Mindestbesteuerung" beschränkt. Demnach können gewerbsteuerliche Verluste nur bis zu einem Betrag von 1 Mio. EUR unbeschränkt, darüber hinaus nur mit 60 %

des Gewerbeertrags verrechnet werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte nunmehr erneut darüber zu entscheiden, ob er diese zeitliche Streckung des Verlustvortrags für verfassungsrechtlich unbedenklich hält.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren einzige Geschäftstätigkeit in den Jahren 1994 bis 2004 die Vermietung eines Flugzeugs an eine Fluggesellschaft war. Zum 31.12.2003 wurde für die Gesellschaft ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt. Aufgrund der Veräußerung des Flugzeugs erzielte die Klägerin in 2004 einen Gewerbeertrag von mehr als 1 Mio. EUR. Die Klägerin begehrte einen vollständigen Abzug des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags mit dem Gewerbeertrag, während das Finanzamt aufgrund der Mindestbesteuerung nur eine beschränkte Abziehbarkeit anerkannte. Letztere stellt nach Auffassung der Klägerin einen Verstoß gegen das Verfassungsrecht dar. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht (FG) München blieben erfolglos.

### **Entscheidung**

Der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz. Die Richter hielten es nicht für ernstlich zweifelhaft, dass die Mindestbesteuerung mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Der BFH hält die Mindestbesteuerung auch dann für verfassungsgemäß, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist. Besonderen Härten, die in solchen Fällen durch die Mindestbesteuerung entstehen könnten, sei gegebenenfalls durch Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung zu begegnen.

### **Konsequenz**

Das Urteil des BFH steht weitestgehend in Einklang mit einer jüngst ergangenen Entscheidung eines anderen Senats des BFH. Dieser hatte ebenfalls keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Mindestbesteuerung geäußert. Im Gegensatz zum vorliegenden Fall hatte es der damals zuständige Senat indes offen gelassen, ob er die Verfassungskonformität der Mindestbesteuerung auch im Fall eines endgültigen Verlustuntergangs bejahen würde. Diesbezüglich könnte das letzte Wort noch nicht gesprochen sein.

## 10. Arbeitgeber darf am 1. Krankheitstag ohne Grund ein Attest fordern

### Kernfrage

Erkrankt ein Arbeitnehmer, ist er nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz verpflichtet, dem Arbeitgeber eine ärztliche Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vorzulegen, wenn die Krankheit länger als 3 Tage andauert. Diese gesetzliche Vorschrift führte faktisch dazu, dass bei Kurzerkrankungen keine Atteste vorgelegt wurden. Allerdings lässt es der Gesetzeswortlaut zu, dass der Arbeitgeber auch schon früher eine ärztliche Bescheinigung verlangen kann. Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hatte nunmehr abschließend darüber zu befinden, ob es Arbeitgebern gestattet ist, ab dem ersten Tag der Erkrankung eine ärztliche Bescheinigung zu verlangen.

### Sachverhalt

Geklagt hatte ein Redakteur des WDR, der von seinem Arbeitgeber die Weisung erhalten hatte, zukünftig ärztliche Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen bereits am und für den ersten Tag einer Erkrankung vorzulegen. Hintergrund war, dass der Arbeitnehmer an dem Tag, an dem er eine Dienstreise unternehmen wollte, die ihm nicht genehmigt worden war, krank wurde.

### Entscheidung

Das Gericht nahm - entgegen der Auffassung des Klägers - an, dass die gesetzliche Ermächtigung, auch vor dem dritten Krankheitstag ein ärztliches Attest einfordern zu können, dem Arbeitgeber ein freies Ermessen einräume. Der Arbeitgeber könne damit von einzelnen Arbeitnehmern die "vorzeitige" Vorlage von Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen verlangen und im Wege des Weisungsrechts geltend machen. Weitere Voraussetzungen müssten hierfür nicht vorliegen. Insbesondere bedürfe es keiner Verdachtsmomente gegen den aufgeforderten Arbeitnehmer.

### Konsequenz

Mit seiner Entscheidung stärkt das BAG das Weisungsrecht des Arbeitgebers, der hiervon Gebrauch machen kann. Nach Ansicht der Richter kann das Weisungsrecht gegenüber einzelnen Arbeitnehmern auch unterschiedlich gehandhabt werden, es empfiehlt sich aber dennoch eine einheitliche Vorgehensweise.

## 11. Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte

### Kernproblem

Aufgrund jüngst erfolgter umfangreicher Änderungen des Steuerberatungsgesetzes und der Wirtschaftsprüferordnung dürfen Steuerberatungs- bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nunmehr auch in der Rechtsform der GmbH & Co. KG firmieren. Die Gesellschaftsstruktur bietet den Vorteil, dass die bislang persönlich haftenden Berufsträger in die Rechtsstellung eines Kommanditisten wechseln können, wodurch ihre Haftung begrenzt wird. Höchststrichlerlich ungeklärt war bislang die Frage, ob eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte erzielt.

### Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft, die ihre Tätigkeit bis einschließlich 2007 in der Rechtsform einer aus 3 Komplementären und 9 Kommanditisten bestehenden Kommanditgesellschaft (KG) ausübte. Sie erzielte hieraus unstreitig Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit. Nachdem durch die Gesetzesänderung die rechtlichen Voraussetzungen hierfür geschaffen worden waren, firmierte die Klägerin ab 2008 in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Die bislang persönlich haftenden Gesellschafter wechselten in die Rechtsstellung von Kommanditisten, während die X-GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 EUR als persönlich haftende Gesellschafterin ohne Kapitalanteil eintrat. Zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft waren nur die Kommanditisten berechtigt und verpflichtet; die X-GmbH war von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Die Finanzverwaltung stufte die Tätigkeit der Gesellschaft als gewerblich ein. Die hiergegen gerichtete Klage der Gesellschaft blieb erfolglos.

### Entscheidung

Nach Auffassung der Richter erzielt eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gewerbliche und somit nicht freiberufliche Einkünfte. Letzteres setze nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass sämtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Erfülle auch nur einer

der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter gewerbliche Einkünfte. Da vorliegend aber eine GmbH mitunternehmerisch beteiligt sei und dies der Beteiligung eines Berufsfremden gleichzustellen sei, könne keine freiberufliche Tätigkeit mehr vorliegen.

#### **Konsequenz**

Wenngleich auch teilweise andere Auffassungen im Schrifttum vertreten wurden, ist der Urteilstenor nicht wirklich überraschend. Die Beratungspraxis hat sich hierauf nunmehr einzustellen.

### **12. Frühstück jetzt doch zu 7 %?**

#### **Kernaussage**

Mit Wirkung vom 1.1.2010 wurde der Steuersatz für Übernachtungen in Hotels auf 7 % abgesenkt, nicht jedoch für Verpflegungsleistungen. Diese, auf Druck der FDP zustande gekommene Regelung findet steuersystematisch keine Begründung und fällt wohl eher unter die Rubrik "Steuergeschenke". In der Praxis zieht eine solche Ausnahme regelmäßig Abgrenzungsprobleme nach sich, so dass von Vereinfachung kaum die Rede sein kann. Das Finanzgericht (FG) München hatte nun zu entscheiden, ob nicht nur die Übernachtung, sondern auch die Verpflegung begünstigt ist.

#### **Sachverhalt**

Ein Hotel bot neben Übernachtungen auch Verpflegungsleistungen an (Halb-, Vollpension sowie "All-inklusiv"). Das Finanzamt lehnte es nicht nur ab, die Verpflegungsleistungen ermäßigt zu besteuern, sondern versagte auch die im Rahmen des Einspruchsverfahrens vom Kläger beantragte Aussetzung der Vollziehung. Hiergegen wehrte sich der Kläger.

#### **Entscheidung**

Das FG München hatte erhebliche Zweifel, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zutreffend ist. So spricht z. B. die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) dafür, dass die Verpflegung als Nebenleistung zur Übernachtung zu qualifizieren ist und somit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Entsprechend ließ das FG aufgrund der uneinheitlichen Rechtsprechung der Finanzgerichte sowie des Fehlens eines grundlegenden Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) die Aussetzung der Vollziehung zu.

#### **Konsequenz**

Das FG hatte nur die Frage zu klären, ob die Aussetzung der Vollziehung zu gewähren ist. Hierfür reichen Zweifel an der Auffassung der Finanzverwaltung aus. Eine endgültige Entscheidung ist dies daher nicht. Diese ist wohl erst zu erwarten, wenn der BFH oder der EuGH sich mit dieser Thematik befassen. Betroffene Unternehmen sollten daher entsprechende Verfahren offen halten. Ob es sinnvoll ist, wie im vorliegenden Fall, die Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, ist zu prüfen. Soweit die Entscheidung ungünstig ausfällt, ergeben sich zusätzlich zur Nachzahlung auch noch Zinsen.

### **13. Verpflichtender Rückstellungsansatz bei geltend gemachter Klage**

#### **Kernproblem**

Rückstellungen sind in Handels- und Steuerbilanz für Verbindlichkeiten zu bilden, die wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sind und die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind. Die Inanspruchnahme durch einen Dritten muss dabei wahrscheinlich sein, was nach ständiger Rechtsprechung der Fall ist, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. Vorliegend bestand zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung Uneinigkeit dahingehend, ob eine gegen den Steuerpflichtigen anhängige Klage stets und unabhängig von den Erfolgsaussichten der Klage zur Passivierung einer Rückstellung führt.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine Partnerschaftsgesellschaft, die zum 1.1.2004 durch Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (AG) entstanden ist. Im Jahr 2003 war gegen die AG eine Klage anhängig, für die im darauffolgenden Jahr auch ein Prozessvergleich i. H. v. 50 % der eingeklagten Summe vereinbart wurde. Eine Rückstellung in der Bilanz auf den 31.12.2003 bildete die AG indes nicht. Vielmehr machte die Klägerin den gezahlten Schadenersatz in 2004 als laufende Betriebsausgabe geltend. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wäre hingegen bereits in der Bilanz der AG auf den 31.12.2003 eine entsprechende Rückstellung zu bilden gewesen. Hiergegen klagte die Partnerschaftsgesellschaft vor dem Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein und verlor.



### **Entscheidung**

Eine Rückstellung ist nach Ansicht der Richter im Fall eines im Klagewege gegen den Kaufmann geltend gemachten Anspruchs grundsätzlich immer zu bilden und zwar unabhängig von der Prüfung der Erfolgsaussichten. Dies gebiete das dem Handelsgesetzbuch (HGB) zugrunde liegende Vorsichtsprinzip, wonach der Kaufmann grundsätzlich damit rechnen muss, dass ein für ihn ungünstiges Urteil ergeht, er also den Prozess verliert. Eine Ausnahme gelte lediglich für den Fall, dass die Klage dem Grund und/oder der Höhe nach offensichtlich willkürlich angestrengt worden ist.

### **Konsequenz**

Der Streitfall ist offensichtlich besonders gelagert, ist es doch zumeist der Steuerpflichtige, der gewinnmindernd die Passivierung einer Rückstellung begehrt. Vorliegend konnte der Steuerpflichtige aus der Rückstellungsbildung indes keinen steuerlichen "Vorteil" erzielen, da dieser lediglich zur Erhöhung des (steuerlich irrelevanten) Übergangsverlusts im Rahmen der Umwandlung geführt hätte. Zu beachten ist abschließend, dass das Urteil nicht rechtskräftig ist und die Revision zum Bundesfinanzhof wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen wurde.

## **14. Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung**

### **Kernproblem**

Die konzerninterne Vergabe zinsloser Darlehen an Tochter- oder Schwestergesellschaften ist nicht nur ein betriebswirtschaftliches Mittel zur Krisenbewältigung, sondern zuweilen auch ein gern genutztes steuerliches Gestaltungsinstrument (z. B. durch "Aufrocknen" steuerlicher Verlustvträge). Die steuerbilanzielle Behandlung beim Darlehensnehmer ist unstrittig: Die Verbindlichkeit ist in Abhängigkeit von der Darlehenslaufzeit und mit einem Zinssatz von 5,5 % gewinnerhöhend abzuzinsen. Beim Darlehensgeber besteht hingegen Uneinigkeit: Die Forderung ist zunächst unstrittig zu Anschaffungskosten bzw. zum Nominalwert zu aktivieren. Es stellt sich bei Aufstellung des Jahresabschlusses jedoch die Frage, ob die für eine steuerbilanzielle Abschreibung zwingend notwendige "voraussichtlich dauernde Wertminderung" aufgrund der Unverzinslichkeit gegeben ist.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihrer Tochtergesellschaft (ebenfalls GmbH) im Jahr 2003 Darlehen in Höhe von insgesamt 1,8 Mio. EUR ausreichte. Die Darlehen waren unverzinslich und hatten eine Laufzeit von 9 Jahren. Die Klägerin nahm in der Handels- und Steuerbilanz eine Abschreibung auf 1,1 Mio. EUR vor, die unter Berücksichtigung der Darlehenslaufzeit und einem Zinssatz von 5,5 % dem abgezinsten Wert der Forderung entsprach. Die Finanzverwaltung lehnte eine Abschreibung ab und begründete dies mit der nur vorübergehenden Wertminderung der Forderung. Die Klage gegen die entsprechend geänderten Steuerbescheide blieb in allen Instanzen erfolglos.

### **Entscheidung**

Die Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Darlehensforderung alleine rechtfertigt nach Auffassung der Richter keine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung, so dass eine Abschreibung auf den unstrittig niedrigeren Teilwert unzulässig ist. Die Bestimmung des Tatbestandsmerkmals "voraussichtlich dauernd" habe unter Berücksichtigung der Eigenart des jeweils in Rede stehenden Wirtschaftsguts zu erfolgen. Im Fall der Darlehensforderung erfolge jedoch spätestens im Fälligkeitszeitpunkt eine Rückzahlung zum Nominalwert, so dass von einer nur vorübergehenden Wertminderung auszugehen sei.

### **Konsequenz**

Wenngleich die Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht frei von Zweifeln ist, überrascht die Entscheidung keineswegs. Sie steht in Einklang mit einer jüngst ergangenen Entscheidung, wonach auch der gesunkene Wechselkurs von festverzinslichen Wertpapieren keine Dauerhaftigkeit der Wertminderung begründet, da am Ende der Laufzeit des Wertpapiers der Inhaber den Nominalwert vergütet bekommt. Ungeachtet dessen ist die zwischenzeitliche Gesetzesänderung zu beachten, wonach Abschreibungen auf im Betriebsvermögen einer GmbH gehaltene Darlehensforderungen gegen andere Konzerngesellschaften regelmäßig steuerlich nicht (mehr) geltend gemacht werden können.

## 15. Dacherneuerung als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand?

### Kernproblem

Die Frage, ob vom Steuerpflichtigen getätigte Aufwendungen als Herstellungskosten oder als (sofort abzugsfähige) Erhaltungsaufwendungen zu behandeln sind, führt häufig zu Streitigkeiten mit dem Finanzamt. Zu den Herstellungskosten zählen einerseits Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die erstmalige Herstellung eines Vermögensgegenstandes anfallen. Andererseits qualifizieren aber auch Kosten, die aufgrund von Erweiterungen oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen, als Herstellungskosten. Ob eine Erweiterung auch angenommen werden kann, wenn der "Mehrraum" tatsächlich nicht nutzbar ist und lediglich aus praktischen Zwängen verursacht wurde, war Gegenstand eines Verfahrens vor dem Finanzgericht (FG) München.

### Sachverhalt

Die Kläger sind Eheleute, deren vermietetes Einfamilienhaus ein undichtes Flachdach hatte. Im Zuge von Sanierungs- und Wärmedämmungsmaßnahmen im Streitjahr 2006 wurde schließlich ein Satteldach installiert. Im diesem Zusammenhang wurde auch ein Kniestock von 1,3 m Höhe errichtet. Das (weder verputzte noch ausgebaut) Dachgeschoss konnte nur durch eine Zugleiter in der Garage erreicht werden, zudem war aufgrund von Sicherheitsbestimmungen die Nutzung als Wohn- und Aufenthaltsraum untersagt. Die Kläger machten die angefallenen Aufwendungen als Erhaltungsaufwendungen bei den Vermietungseinkünften geltend. Im Anschluss an eine Ortsbesichtigung durch das FA behandelte diese die angefallenen Aufwendungen jedoch als Herstellungskosten. Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

### Entscheidung

Die Richter teilten die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach durch die Baumaßnahme sowohl eine Erweiterung als auch eine wesentliche Verbesserung eingetreten sei. Ausreichend hierfür sei bereits, dass der Dachboden trotz der statischen Unwägbarkeiten zumindest als Abstellraum genutzt werden könne; insoweit sei somit eine Nutzungserweiterung eingetreten. Als irrelevant betrachteten die Richter die Frage, ob für die Nutzung zu Wohnzwecken weitere Baumaßnahmen erforderlich sind.

### Konsequenz

Steuerpflichtige sollten beachten, dass für die Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen eine Berücksichtigung von Begleitumständen wie praktische Zwänge nicht in Betracht kommt. Ausschließliches Abgrenzungsmerkmal ist, ob aus der Maßnahme eine Nutzungserweiterung resultiert. Die Nutzungserweiterung muss dabei nicht zwingend die Nutzung zu Wohnzwecken sein.

## 16. Eigener Hausstand auch bei Mehrgenerationenhaushalt?

### Kernproblem

Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind Werbungskosten. Das gilt unabhängig vom Familienstand. Wohnen jedoch Alleinstehende im Haus der Eltern, bezweifelt das Finanzamt häufig das Vorliegen eines eigenen Haushalts. Wenn der Finanzbeamte stutzig wird und nach den Kosten im "Hotel Mama" fragt, fehlen nicht selten die Argumente oder noch besser Belege einer Kostenübernahme. Dabei gibt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Anlass zur Hoffnung.

### Sachverhalt

Der in den Streitjahren 31-jährige nichtselbstständige Sohn unterhielt einen Haushalt im elterlichen Mehrgenerationenhaus. Das Haus verfügte über 5 Wohn- bzw. Schlafzimmer, 2 Badezimmer und eine Küche. Davon waren 2 Zimmer und ein Bad in den über einen separaten Eingang erreichbaren Kellerräumen belegen, in denen der Sohn lebte. In dem im Keller gelegenen Bad befand sich die einzige Waschmaschine des Hauses, die die Eltern mitbenutzten. Dagegen nutzte der Sohn die Küche und den einzigen Telefonanschluss im Reich der Eltern mit. Eine Miete wurde nicht bezahlt. Es war jedoch vereinbart, dass der Sohn neben der Erledigung schwerer körperlicher Arbeiten im Garten die Kosten für Versicherungen, Reparaturen sowie Grundsteuer tragen sollte, während die Eltern alle Betriebskosten (Strom, Heizung, Wasser) übernahmen. Das Finanzamt sah hierin keinen eigenen Haushalt und lehnte den beantragten Werbungskostenabzug - ebenso wie das Finanzgericht - ab.

### Entscheidung

Der BFH wies den Fall an das Finanzgericht zurück mit der Begründung, dass ein eigener Hausstand auch im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts (mit den Eltern)

geführt werden könne. Zwar sei die Entgeltlichkeit ein gewichtiges Indiz, aber keine unerlässliche Voraussetzung für das Vorliegen eines eigenen Haushalts. So könne sich der kleinfamilientypische Haushalt der Eltern im Laufe der Zeit zu einem wohngemeinschaftsähnlichen, gemeinsamen und mitbestimmten Mehrgenerationenhaushalt oder gar zum Haushalt des erwachsenen Kindes wandeln, in den die Eltern (z. B. wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit) aufgenommen sind.

#### **Konsequenz**

Für die weitere Beurteilung kommt es dem BFH insbesondere auf Größe und Ausstattung der zur Verfügung stehenden Räume mit eigenen Möbeln und Haushaltsgegenständen sowie die Art und Weise der Haushaltsführung im Mehrgenerationenhaushalt an. Dagegen sieht es der BFH als unerheblich an, ob die überlassenen Räume den bewertungsrechtlichen Anforderungen genügen, etwa weil man sich ein Bad oder die Küche teilen muss.

### **17. Können Rabatte von dritter Seite Arbeitslohn darstellen?**

#### **Kernproblem**

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die im Rahmen des Dienstverhältnisses gewährt werden. Dabei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder unter welcher Bezeichnung oder Form sie gewährt werden. Arbeitslohn kann ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie Entgelt des Arbeitnehmers für eine Leistung im Rahmen des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber darstellt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich jüngst mit der Frage des Arbeitslohns von dritter Seite bei Rabattgewährung beschäftigt.

#### **Sachverhalt**

Der Lieferant eines Krankenhauses räumte den etwa 750 Krankenhaus-Mitarbeitern Vorteile beim Erwerb von Apothekenartikeln ein. Die Mitarbeiter erhielten bei der Bestellung von ihrem Arbeitsplatz aus einen Nachlass auf den üblichen Apothekenendpreis. Die Bezahlung erfolgte durch die Arbeitnehmer. Weil das Krankenhaus jedoch die Bekanntmachung des Mitarbeiter-Vorteilsprogramms und die Lieferung am Arbeitsplatz duldet, gelangte das Finanzamt anlässlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass Arbeitslohn von dritter Seite vorläge. Die Klage

des Krankenhauses gegen den Haftungsbescheid sah das Finanzgericht als begründet an, weil nach dessen Überzeugung das eigene Interesse des Lieferanten an einer Kundengewinnung und Gewinnmaximierung durch Synergieeffekte Anlass der Vorteilsgewährung war. Die Finanzverwaltung zog weiter zum BFH.

#### **Entscheidung**

Der BFH wies die Revision zurück. Arbeitslohn liege nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt werde. Hierbei sei das vom Finanzgericht gewürdigte eigene Interesse des Lieferanten naheliegend. Allein der Umstand, dass der Preisnachlass nicht auch Arbeitnehmern anderer (nicht beliefeter) Krankenhäuser gewährt werde, könne den Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung nicht begründen. Davon sei erst auszugehen, wenn der Arbeitgeber z. B. einen ihm zustehenden Vorteil an seine Mitarbeiter weitergebe. Zwar könne die Mitwirkung des Arbeitgebers an der Rabattgewährung für Arbeitslohn sprechen; zwingend sei das jedoch nicht. Allein die Informationsgestaltung (Schwarzes Brett) und Duldung der Auslieferung ließe kein aktives Mitwirken erkennen.

#### **Konsequenz**

Nach der Verwaltungsauffassung reicht das Mitwirken des Arbeitgebers für Arbeitslohn aus. Hieran kann nach dieser Entscheidung nicht mehr festgehalten werden.

### **18. Schärfere Regelung für Probezeit vor Pensionszusage**

#### **Rechtslage**

Für Pensionszusagen gilt allgemein, dass dafür Rückstellungen in der Steuerbilanz gebildet werden können. Die Bildung ist nur dann wirksam, wenn eine zivilrechtlich wirksame Zusage erteilt wurde, die den formellen Voraussetzungen der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen entspricht und die Zusage in einer Gesamtbetrachtung nicht zu einer Überversorgung führt. Finanzverwaltung und Rechtsprechung fordern weitere spezielle Voraussetzungen, damit eine Versorgungszusage steuerlich nicht am Prinzip der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) scheitert. Es soll verhindert werden, dass Gewinnverwendungen und Vermögensvorteile der Gesellschaft unangemessenerweise in steuerwirksame Betriebsausgaben transferiert werden (vGA).

Zu erfüllende Kriterien sind: Erdienbarkeit der Zusage, anerkennungsrechtliche Probezeit, Angemessenheit der Bezüge, Finanzierbarkeit, Finanzierungsendalter, Üblichkeit und besondere Unverfallbarkeitsvoraussetzungen. Hier spielt insbesondere die Länge der Probezeit eine besondere Rolle. Erst nach deren Ablauf gilt die Pensionszusage als durch das Anstellungsverhältnis veranlasst. Jetzt hat das Bundesfinanzministerium (BMF) detailliert zu der Frage der Probezeit bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften Stellung genommen.

#### **Neue Verwaltungsanweisung**

Das BMF unterscheidet zunächst zwischen zusage- und versorgungsfreier Zeit: Als Probezeit ist der Zeitraum zwischen Dienstbeginn und erstmaliger Vereinbarung einer schriftlichen Pensionszusage (zusagefreie Zeit) zu verstehen. Der Zeitraum zwischen Erteilung und erstmaliger Anspruchsberechtigung (versorgungsfreie Zeit) zählt nicht zur Probezeit. Grundsätzlich ist eine Probezeit von 2-3 Jahren einzuhalten. Bei einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft muss diese zuvor allerdings ihre künftige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zuverlässig abschätzen können, die frühestens nach 5 Jahren möglich sein soll. Bei früherer Erteilung wird eine vGA unterstellt. Eine kürzere Probezeit als 5 Jahre ist möglich, wenn das Unternehmen in anderer Rechtsform seit Jahren tätig war und z. B. durch Betriebsaufspaltung oder Umwandlung die neue Rechtsform erhalten hat. Bei so genannten Management-Buy-Outs soll eine Probezeit von 1 Jahr genügen. Auch die Konsequenzen eines Verstoßes gegen die Probezeitregelung wurden verschärft: Wird die Pensionszusage noch während der Probezeit vereinbart, sind sämtliche Rückstellungen als vGA zu behandeln, auch solche, die erst nach Ende der Probezeit zu bilden sind. Damit ist auch das Haftungsrisiko für die Beratung im Zusammenhang mit der Erteilung einer Pensionszusage erheblich gestiegen.

#### **Konsequenz**

Das BMF schließt sich mit der Verwaltungsanweisung der strengen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2010 an. Die Anweisungen gelten für alle nach dem 29.7.2010 (dem Veröffentlichungsdatum des BFH-Urteils) erteilten Pensionszusagen. Für solche Zusagen, die danach erteilt wurden, ist daher unbedingt zu prüfen, ob sie den strengeren Anforderungen genügen. Gegebenenfalls

muss eine bestehende aufgehoben und eine neue erteilt werden; eventuell kann eine Klärung durch Einholen einer verbindlichen Auskunft angezeigt sein.

### **19. Neue Steuerberatervergütungsverordnung in Kraft getreten**

#### **Kernaussage**

Nach der Zustimmung des Bundesrates zur Novellierung der Steuerberatergebühren ist die neue Verordnung am 20.12.2012 in Kraft getreten. In Anlehnung an das Gebührenrecht der Rechtsanwälte lautet die Bezeichnung zukünftig "Vergütungsverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften (Steuerberatervergütungsverordnung - StBVV)". Die Novelle berücksichtigt die gestiegene Preis- und Kostenentwicklung bei den Steuerberaterpraxen seit der letzten Anpassung im Jahr 1998. Der Preisindex ist in diesen 14 Jahre um mehr als 22 %, die Lohnkosten sind um mehr als 20 % gestiegen. Die Aktualisierung der Steuerberatervergütungsverordnung beinhaltet z. B. die Schaffung neuer Gebührentatbestände, für die bislang keine Abrechnungsgrundlage bestand. Dies betrifft konkret die Abrechnung für die Überwachung der Lohnsumme oder die Thesaurierungsrücklage oder die Zusammenfassende Meldung.

#### **Änderungen der bestehenden Steuerberatervergütungsverordnung**

Folgende Vergütungssätze für Steuerberater wurden angehoben: die Gebührentabellen A bis E wurden linear um 5 % erhöht. Die Zeitgebühr wurde auf 30 - 70 EUR je angefangene halbe Stunde angehoben; der Höchstgebührensatz für ein erstes Beratungsgespräch beträgt nun 190 EUR. Die Betragsrahmengebühren im Bereich der Lohnabrechnung wurden durchschnittlich um 80 % erhöht. Verschiedene Mindestgegenstandswerte bei der Anfertigung von Steuererklärungen wurden ebenfalls angehoben, z. B.: Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der Einzeleinkünfte von 6.000 EUR auf 8.000 EUR, Körperschaftsteuererklärung von 12.500 EUR auf 16.000 EUR, Gewerbesteuererklärung von 6.000 EUR auf 8.000 EUR, Erbschaftsteuererklärung von 12.500 EUR auf 16.000 EUR. Die Vorschrift für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten wurde erweitert und eröffnet nun für Vorarbeiten, die über das übliche Maß erheblich hinausgehen eine zusätzliche Abrechnung nach Zeitgebühr. Darüber hinaus kann der Steuerberater die Abrechnung einer Selbstanzeige



bei Steuerhinterziehung künftig nach den Gegenstandswert vornehmen, der sich nach der Summe der berichtigten ergänzten und nachgeholten Angaben bemisst. Der Mindestgegenstandswert beträgt hier 8.000 EUR. Der Gebührenrahmen für Zwischenabschlüsse wurde auf 10/10 bis 40/10 angehoben und entspricht nun dem Maß des normalen Jahresabschlusses.

#### **Schaffung zusätzlicher Gebührentatbestände**

Die Aktualisierung der Steuerberatervergütungsverordnung beinhaltet daneben auch die Schaffung neuer Gebührentatbestände, für die bislang keine Abrechnungsgrundlage bestand. Dies betrifft konkret die Abrechnung für die Überwachung der Lohnsumme oder die Thesaurierungsrücklage oder die Zusammenfassende Meldung. Regelungen, die durch die Novelle überflüssig wurden, sind entfallen, wie z. B. die Abrechnungsgrundlage für die Eigenheimzulage.

### **20. Verrechnungspreise: Keine formale verdeckte Gewinnausschüttung in DBA-Fällen**

#### **Kernfrage**

International aufgestellte Unternehmensgruppen, in denen die einzelnen rechtlichen Einheiten grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen unterhalten, stehen seit Jahren unter verstärkter Beobachtung durch den Fiskus. Weil durch Gestaltung der Verrechnungspreise Besteuerungssubstrat zwischen einzelnen Ländern verlagert werden kann, muss die Preisgestaltung einem Fremdvergleich standhalten, um steuerlich anerkannt zu werden. Die Ermittlung des "richtigen" Verrechnungspreises ist dabei eine komplexe Herausforderung. Darüber hinaus drohte bisher weiteres Ungemach durch formale Anforderungen.

#### **Sachverhalt**

Eine deutsche GmbH erhielt von ihrer 100%igen Muttergesellschaft, einer niederländischen Kapitalgesellschaft (BV), mit Datum vom 31.12.2004 eine Rechnung über Verwaltungskosten in Höhe von 70.000 EUR. Dieser Rechnung lag ein Vertrag über die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen gegen Kostenumlage zugrunde. Der Vertrag war Ende des Jahres 2003 mündlich geschlossen worden und ist am 29.12.2004 rückwirkend zum 1.1.2004 schriftlich fixiert worden. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Kostenumlage mangels wirksamer vorheriger Vereinbarung in voller Höhe als ver-

deckte Gewinnausschüttung (vGA) zu behandeln und das Einkommen der GmbH daher um 70.000 EUR zu erhöhen sei.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof (BFH) haben entschieden, dass im vorliegenden Fall nicht nur nach innerstaatlichen Vorschriften das Vorliegen einer vGA zu prüfen ist, sondern darüber hinaus noch die Vorschriften des zwischen Deutschland und den Niederlanden abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zu berücksichtigen sind. Das DBA Niederlande bestimmt, dass Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu den Bedingungen durchgeführt und mit den Preisen (Verrechnungspreisen) abzurechnen sind, die voneinander unabhängige Personen für vergleichbare Leistungen vereinbaren würden. Dieser Fremdvergleichsgrundsatz lässt nach Ansicht der BFH-Richter keinen Raum für zusätzliche Sondervorschriften, wie sie im reinen Inlandsfall im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter bestehen. Da die berechnete Kostenumlage der Höhe nach fremdüblich war, lag im entschiedenen Fall keine vGA vor.

#### **Konsequenz**

Das Urteil ist für international aufgestellte Unternehmensgruppen eine gute Nachricht. Nunmehr ist sichergestellt, dass sich die steuerliche Anerkennung von Verrechnungspreisen für derartige Leistungen allein nach dem materiellen Fremdvergleich richtet, also danach, ob das vereinbarte Entgelt angemessen und fremdüblich ist. Da die Vorschrift des DBA Niederlande inhaltlich dem Musterabkommen der OECD entspricht, gelten die Grundsätze für alle Fälle, in denen der konzerninterne Vertragspartner der deutschen Gesellschaft eine Gesellschaft im DBA-Ausland ist.

### **21. Säumniszuschläge trotz gewährter Fristverlängerung?**

#### **Kernaussage**

Säumniszuschläge sind zusätzliche Abgaben, die für den Fall der verspäteten Steuerzahlung erhoben werden. Für jeden angefangenen Monat der Säumnis ist ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu entrichten. Die Entstehung des Säumniszuschlags ist gesetzlich vorgeschrieben, er wird nicht festgesetzt. Die Erhebung verwirkter Säumniszuschläge kann jedoch aus sachlichen oder persönlichen Gründen unbillig sein und damit die Möglichkeit zu einem Erlass der

Zuschläge darstellen. Mit den Gründen für einen Erlass hatte sich im vergangenen Jahr das Finanzgericht Sachsen-Anhalt zu befassen.

#### **Sachverhalt**

Die Klägerin konnte ihre Umsatzsteuervoranmeldung nicht fristgerecht bis zum 10. des Monats beim Finanzamt einreichen und hatte deshalb telefonisch eine stillschweigende Einzelfristverlängerung um einen Monat beantragt. Die Frist wurde bewilligt. Sodann gab die Klägerin die Voranmeldung vorsorglich bereits am 5. des Folgemonats ab; die Steuer überwies sie am 9. des Folgemonats und war erstaunt, dass sie Säumniszuschläge zahlen musste. Die Klägerin beantragte den Erlass der Säumniszuschläge mit dem Argument, die Frist sei doch um einen Monat verlängert worden. Sie unterlag vor dem Finanzgericht.

#### **Entscheidung**

Eine Einzelfristverlängerung für die Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung beinhaltet nicht zugleich auch eine Verlängerung der Frist für die Entrichtung der Umsatzsteuer. Die Fälligkeit richtet sich nach dem tatsächlichen Abgabezeitpunkt der Voranmeldung, auch wenn diese vor Ablauf der Fristverlängerung abgegeben wird. Die Vorauszahlung hätte im Streitfall unter Berücksichtigung der gesetzlichen Schonfrist von 3 Tagen schon am 8. des Folgemonats beim Finanzamt eingehen müssen. Folglich war die Klägerin säumig, denn die Zahlung erfolgte erst am 9. des Folgemonats. Allerdings wurde nach Ansicht der Richter der Erlass der Säumniszuschläge mit unzutreffender Begründung abgelehnt; das Finanzamt hätte z. B. die Möglichkeit erwägen müssen, die Entrichtung der Steuer zu stunden, weil sich die Klägerin korrekt verhalten und die Frist nicht ausgereizt habe. Das Finanzgericht schlug daher vor, den bisher mit 1 % festgesetzten Säumniszuschlag auf 0,5 % zu ermäßigen.

#### **Konsequenz**

Es wird offen bleiben, wie der Bundesfinanzhof den Fall entschieden hätte; die Revision wurde nicht zugelassen. Das Urteil stellt klar, dass in ähnlichen Fällen bei Zahlung nach Fälligkeit ein zumindest teilweiser Erlass von Säumniszuschlägen aus Billigkeitsgründen ermessensgerecht ist. Zu empfehlen ist in der Praxis, bei einer Beantragung einer Einzelfristverlängerung immer auch gleichzeitig eine Verlängerung der Zahlungsfrist zu beantragen, um Unklarheiten von vornherein zu vermeiden.

## **22. Vorab-Werbungskosten bei dreijährigem Stipendium im Ausland**

#### **Kernproblem**

Aufwendungen sind als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in einem hinreichend konkreten und objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen. Das gilt auch für die Kosten berufsbezogener Bildungsmaßnahmen. Fallen die Aufwendungen bei einem Stipendium im Ausland an, gesellt sich aus steuerlicher Sicht die Problematik des Abzugsverbots solcher Ausgaben hinzu, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Das Finanzgericht Köln hat hierzu im Fall einer promovierten Diplom-Biologin ein rechtskräftiges Urteil gefällt.

#### **Sachverhalt**

Die Biologin war bereits während ihrer Promotionszeit mit der Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der Universität betraut und hatte sich aufgrund ihrer wissenschaftlichen Veröffentlichungen einen Namen gemacht. Sie bewarb sich im Jahr 2008 um eine Forschungsstelle an einer renommierten Universität in Kanada. Den dort lehrenden Forschungsdirektor traf sie auf einem Kongress, wo er ihr die Zusage erteilte. Im Anschluss an einen Vortrag an der kanadischen Universität wurde der Biologin ein dreijähriges Stipendium angeboten, das sie im Jahr 2009 antrat. Der ihr gewährte Unterhaltszuschuss betrug monatlich 1.057 EUR und war in Kanada steuerfrei. In der Steuererklärung 2008 beantragte die Biologin den Abzug der Kongresskosten, der Reisekosten zur Vortragsveranstaltung nach Kanada sowie der Einlagerungskosten ihrer Möbel in Deutschland. Das Finanzamt verwehrte den Abzug wegen des Zusammenhangs mit den ausländischen (steuerfreien) Einkünften. Die Biologin dagegen argumentierte mit der Aussicht auf eine gehobene Stelle an einer inländischen Universität im Anschluss an das Stipendium. Mangels außergerichtlicher Einigung ging es zum Finanzgericht.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht (FG) Köln ließ den Abzug als vorweggenommene Werbungskosten zu. Nach Überzeugung der Richter waren die getätigten Aufwendungen im entscheidendem Maße dadurch veranlasst, auf Grundlage der Forschungstätigkeit die Hochschulkarriere in Deutschland nachhaltig zu fördern und damit inländische Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Hochschul-lehrerin und Spitzenforscherin zu erzielen.

Dagegen war das Bestreben nach einem steuerfreien Stipendium nach Auffassung des Gerichts eindeutig zurückgetreten. Zudem begründe die Möglichkeit späterer Einnahmeerzielung im Ausland noch keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Berufsausbildungskosten und später tatsächlich erzielten Auslandseinkünften.

#### **Konsequenz**

Beim Lesen der Urteilsbegründung entsteht der Eindruck, dass es sich bei der Klägerin um eine wissenschaftliche Koryphäe gehandelt haben muss, so dass dem Gericht die Entscheidung offensichtlich leicht fiel. Aber auch anderen Berufsgruppen sollte die Entscheidung Mut machen, denn das Finanzgericht hat Teile seiner Begründung der BFH-Rechtsprechung zu Berufsausbildungskosten von Piloten entnommen.

### **23. Vorsteuervergütung: Zur fristgemäßen Einreichung von Belegen**

#### **Kernaussage**

Ausländische Unternehmer können sich unter bestimmten Voraussetzungen deutsche Vorsteuer vergüten lassen, sofern sie nicht dem allgemeinen Besteuerungsverfahren unterliegen. Hinsichtlich der Formvorschriften wird dabei zwischen Unternehmern aus der EU und aus Drittländern unterschieden.

#### **Sachverhalt**

Während früher ein schriftlicher Antrag auf Vergütung der Vorsteuer an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bis zum 30.6. des Folgejahres zu richten war, gilt dies mittlerweile nur noch für Unternehmen aus Drittländern. Unternehmer aus der EU haben ihre Anträge elektronisch an eine Behörde ihres Herkunftslandes zu stellen, welche den Antrag an das BZSt weiterleitet. Weitere Vereinfachungen ergeben sich für Unternehmen aus der EU durch eine verlängerte Antragsfrist (30.9. des Folgejahres) und hinsichtlich der Einreichung der Originalbelege. Diese müssen nur dann in eingescannter Form dem Antrag beigefügt werden, wenn das Entgelt mindestens 1.000 EUR beträgt, bzw. bei Kraftstoffen mindestens 250 EUR.

#### **Pressemitteilung des BZSt**

Das BZSt hat nun darauf hingewiesen, dass die Pflicht besteht, die Belege bis zum 30.9. des Folgejahres elektronisch zu übermitteln (Ausschlussfrist). Sofern Belege später übermittelt werden, bleiben diese bei Ermittlung der Vorsteuervergütung unberücksichtigt.

#### **Konsequenz**

Unternehmer aus der EU müssen die Vorgaben des BZSt beachten. Um die Frist nicht zu versäumen, sollte der Antrag nicht auf den letzten Drücker gestellt werden. Eine frühzeitige Antragstellung lässt ggf. auch noch spätere Korrekturen vor Ablauf der Frist zu. Fraglich ist allerdings, ob die betroffenen Unternehmer aus der EU überhaupt die Forderungen des BZSt zur Kenntnis nehmen, da sie ihren Antrag in ihrem Herkunftsland stellen. Problematisch ist zudem, dass die Einreichung der Belege in der EU nicht einheitlich geregelt ist. Manche EU-Staaten verzichten komplett auf die Übermittlung der Belege. Verlassen sich Unternehmen aus diesen Ländern darauf, dass dies in Deutschland auch so ist, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn eine Korrektur zeitlich nicht mehr möglich ist. Deutsche Unternehmen hingegen, die sich Vorsteuer in der übrigen EU vergüten lassen wollen, sollten sich ebenfalls rechtzeitig mit den dortigen Vorgaben befassen.

### **24. Anlegern einer Publikums-KG kann Auskunftsanspruch zustehen**

#### **Kernaussage**

Anleger, die sich als Treugeber über einen Treuhandgesellschafter an einem Filmfonds in der Form einer Publikums-KG beteiligt haben, können Auskunft über Namen und Anschriften der übrigen an der Gesellschaft beteiligten Anleger verlangen, wenn ihnen im Innenverhältnis die Stellung eines unmittelbaren Gesellschafters eingeräumt wurde.

#### **Sachverhalt**

In den Verfahren stritten Anleger von Publikums-Gesellschaften in der Form von Kommanditgesellschaften (KGs) mit den Gesellschaftern darüber, ob sie ein Recht auf Auskunftserteilung über Namen, Anschriften und (in einem Fall) Beteiligungshöhe der übrigen Anleger haben. An den Publikums-KGs konnten sich die Anleger entweder direkt als Kommanditist oder indirekt über eine Treuhänderin beteiligen. Bei der direkten Beteiligung als Kommanditist wurden Name, Anschrift und Haftsumme der Anleger in das Handelsregister eingetragen. Bei der indirekten Beteiligung wurde nur die Treuhänderin im Handelsregister eingetragen, nicht jedoch die dahinter stehenden Anleger. Die Namen, Anschriften und Beteiligungshöhen waren bei der indirekten Beteiligung nur der Treuhänderin oder der Publikums-KG bekannt. Die Beteiligungs- und Treuhandverträge enthalten Regelungen, wonach die Anleger keinen Anspruch darauf haben, dass ihnen

vom Treuhänder oder der Publikums-KG die dort bekannten Daten der anderen Anleger mitgeteilt werden.

### **Entscheidung**

Das Oberlandesgericht München gab den Klagen statt, so dass die Informationen über die Anlegeridentität herausgegeben werden mussten. Die hiergegen gerichteten Revisionen zum Bundesgerichtshof (BGH) blieben erfolglos. Zur Begründung führte der BGH aus, dass die indirekt beteiligten Anleger im Innenverhältnis durch die vertragliche Ausgestaltung den direkt beteiligten Anlegern, die eine Kommanditistenstellung innehaben, gleichgestellt sind. Da die Kommanditisten als Gesellschafter aus ihrem Mitgliedschaftsrecht heraus ein Recht darauf haben, die Identität ihres Vertragspartner zu kennen, haben dieses Recht auch die den Kommanditisten gleichgestellten Anleger, die über die Treuhandkonstruktion indirekt beteiligt sind. Ein Ausschluss dieses Rechts in den Beteiligungs- und Treuhandverträgen ist nicht möglich. Anhaltspunkte für die Gefahr eines Missbrauchs der Daten wurden nicht vorgebracht.

### **Konsequenz**

Die Anleger in Publikums-KGs müssen sich darauf einstellen, dass nun nicht mehr die Möglichkeit besteht, durch eine Treuhandkonstruktion anonym zu bleiben.

## **25. Aktienkauf: wann ist eine Rückübertragungsklausel nichtig?**

### **Kernaussage**

Ein schuldrechtlicher Vertrag zwischen einer Aktiengesellschaft (AG) und einem Aktionär, wonach der Aktionär seine Aktien auf die AG unentgeltlich zu übertragen hat, wenn der Vertrag beendet wird, ist nichtig, wenn der Aktionär die Aktien zuvor entgeltlich erworben hat.

### **Sachverhalt**

Die klagende AG betreibt ein Verbundsystem für Versicherungsmakler. Die Beklagte ist selbstständige Versicherungsmaklerin. In einem Vertrag aus dem Jahr 2001, der auch die Zusammenarbeit zwischen der Beklagten und der AG regelte, verpflichtete sich die Beklagte gegenüber der AG, von dieser 25 vinkulierte Namensaktien zu erwerben. Der Vertrag konnte von beiden Seiten mit einer dreimonatigen Frist gekündigt werden. Eine Vertragsklausel sah vor, dass bei einer Kündigung die 25 Aktien unentgeltlich auf die AG zurückübertragen werden müssen. Im September 2007 kün-

digte die AG den Vertrag zum Jahresende und klagte anschließend auf Rückübertragung der Aktien.

### **Entscheidung**

Der Bundesgerichtshof (BGH) entschied als letzte Instanz, dass die Vertragsklausel, wonach die Aktien unentgeltlich zurück auf die AG zu übertragen seien, insgesamt nichtig ist, da sie gegen die guten Sitten verstößt. Zwar können Aktionäre aufgrund der allgemeinen Vertragsfreiheit schuldrechtliche Nebenabreden treffen, die in der Satzung einer AG nicht zulässig wären. Hier wurde jedoch eine sittenwidrige Abrede zwischen einem Aktionär und der AG getroffen. Die Sittenwidrigkeit ergibt sich daraus, dass entschädigungslos in die vermögensmäßige und durch das im deutschen Grundgesetz verankerte Recht auf Eigentum geschützte Rechtsposition des Aktionärs eingegriffen wird. Denn nach der Klausel musste die Beklagte als Aktionärin nach der Kündigung durch die AG ohne Entschädigung die Aktien an die AG zurückgeben. Die Klausel ist insgesamt nichtig, da grundsätzlich sittenwidrige Regelungen nicht auf ein noch so eben zulässiges Maß reduziert werden können und nicht erkennbar ist, was die Parteien gewollt hätten, wenn sie die Nichtigkeit gekannt hätten.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung des BGH ist zu begrüßen. Sie zeigt, dass der Vertragsfreiheit dort Grenzen gesetzt sind, wo einer Partei aufgrund einer schwachen Position entschädigungslos ihre Vermögensposition genommen wird. Zudem wird deutlich, dass aufgrund der gänzlichen Nichtigkeit der Klausel die Verwendung solcher sittenwidriger Regelungen riskant ist.

## **26. Werbungskostenabzug trotz beabsichtigter Eigennutzung bei tatsächlicher Vermietung**

### **Kernproblem**

Wird eine eigene Immobilie zunächst selbstgenutzt und soll später vermietet werden, kommt es für den Abzug der Werbungskosten entscheidend auf den Zeitpunkt der Vermietungsabsicht an. Anders herum scheidet bei einem Wechsel der Absicht von der Vermietung zur Selbstnutzung oder steuerfreien Veräußerung ein Werbungskostenabzug in aller Regel aus. Werden Aufwendungen für eine im Bau befindliche Wohnung zu einer Zeit getätigt, in der der Entschluss zur Einkünfteerzielung noch nicht aufgegeben wurde, so bleibt es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs



(BFH) auch dann noch bei einem Werbungskostenabzug, wenn diese Absicht später wegfällt. Umgekehrt sollte man meinen, dass die Aufwendungen bei zunächst beabsichtigter Selbstnutzung steuerlich verloren sind. Hier überrascht jedoch das Finanzgericht (FG) Köln mit einer Entscheidung.

#### **Sachverhalt**

Eine Hausbesitzerin hatte 2 vorher vermietete Mehrfamilienhäuser umfangreich zu einem Gebäude umgebaut und bei Abgabe der Steuererklärungen 2007 und 2008 angegeben, dass später 2 Wohnungen selbstgenutzt werden sollten. So wurde in dem im Februar 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 ein Anteil von ca. 85 % als Werbungskosten berücksichtigt. Im Mai 2010 beantragte die Hausbesitzerin die Änderung des Steuerbescheids 2008 mit der Begründung, sie sei nicht wie geplant in die beiden Wohnungen eingezogen, sondern habe sie vermietet. Nachdem der Bescheid zunächst antragsgemäß unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten geändert wurde, strich das Finanzamt nach einer Außenprüfung den anteiligen Verlust, weil die Absicht zur Selbstnutzung erst im Jahr 2010 aufgegeben worden sei. Hiergegen ist die Klage beim FG Köln anhängig geworden.

#### **Entscheidung**

Im Aussetzungsverfahren hat das FG Köln zugunsten der Vermieterin entschieden. Denn für das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht komme es entscheidend auf den Zeitpunkt an, in dem zum ersten Mal Einkünfte erzielt werden können. Eine vorher geäußerte gegenteilige Absicht sei jedenfalls dann unschädlich, wenn durch diese die spätere Erzielung von Einkünften nicht erschwert werde. Durchaus logisch erklären die Richter ihre Ansicht mit der umgekehrten Sachverhaltsgestaltung: Werde eine Wohnung umgebaut und anschließend selbstgenutzt, gewährten die Finanzbehörden keinen Werbungskostenabzug, weil die spätere tatsächliche Eigenutzung ein Indiz für die geplante Selbstnutzung darstelle. Eine vorher geäußerte Vermietungsabsicht würde dann ins Leere laufen.

#### **Konsequenz**

Ob die Entscheidung im Hauptverfahren und ggf. höchstrichterlich Bestand haben wird, bleibt abzuwarten. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem anderen Fall die Absichtserklärung bei vor Bezugsfertigkeit entstandenen Werbungskosten als entscheidendes Kriterium angesehen. Dies wollte das FG Köln hier aber nicht gleichermaßen anwenden, weil im BFH-Fall die Wohnung nicht vermietet, sondern unmittelbar nach Fertigstellung veräußert wurde.

### **27. Steuerbegünstigte Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**

#### **Kernproblem**

Das Lohnsteuerrecht macht es Arbeitnehmern nicht einfach, die eigene Steuerlast zu drücken. Entweder sind die entlastenden Regelungen für eine Vielzahl der Arbeitnehmer nicht anwendbar (wie die Steuerfreiheit für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Belegschaftsrabatte und Kindergartenbeiträge), oder auf geringe Beträge eingeschränkt (z. B. mtl. 40 EUR für Aufmerksamkeiten oder 44 EUR für Sachbezüge). Versucht dann mal ein Arbeitgeber (auch aus Eigeninteresse zur Verminderung von Sozialabgaben), Steuerbefreiungen oder Pauschalierungsmöglichkeiten zu nutzen, so läuft er bei Beanstandungen von Finanzamt oder Rentenversicherung Gefahr, selbst in Haftung zu geraten. Nichtsdestotrotz gibt es Schlupflöcher für Zusatzleistungen, die zu Steuervorteilen führen können. Aber Vorsicht ist geboten, denn diese müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden.

#### **Sachverhalt**

Eine Steuerberatungsgesellschaft hatte bei einigen Arbeitnehmern die Gehaltsstruktur geändert und Teilbeträge des vorher geschuldeten Gehalts als steuerfreie oder pauschal zu versteuernde Sachbezüge und Leistungen gewährt. Soweit persönliche oder rechtliche Voraussetzungen für Zusatzleistungen entfallen sollten, hatte der Arbeitgeber wiederum entsprechende Zahlungen zu erbringen. Als Zusatzleistungen standen den Arbeitnehmern u. a. monatlich die Überlassung einer Tankkarte (44 EUR), eine Internetpauschale (50 EUR), Kindergartenzuschüsse (100/102 EUR), Zuschüsse für Telekommunikation/Handy (bis 20 EUR), betriebliche Altersvorsorge (25 EUR) und

jährlich bis zu 600 EUR für Krankheitskostenzuschüsse zur Wahl. Das Finanzamt verneinte die Voraussetzungen der Steuerfreiheit oder Pauschalierung für Zuschüsse zum Tanken, Internet, Kindergarten und Krankheitskosten. Vor dem Finanzgericht bekamen die Steuerberater nur die Steuerfreiheit der Tankkarte durch und zogen vor den Bundesfinanzhof (BFH).

#### **Entscheidung**

Die Steuerberater scheiterten mit ihrer Revision, denn die Zusatzleistungen wurden nicht "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" gezahlt. Der lohnsteuerlich ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist der arbeitsrechtlich geschuldete Lohn, auf den im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht. Damit konnten "zusätzlich" nur freiwillige Arbeitgeberleistungen erbracht werden. Diesen Anforderungen genügte die Barlohnumwandlung von regulär zu besteuertem Arbeitslohn in steuerfreie oder pauschalierte Zuschüsse nicht.

#### **Konsequenz**

Das Urteil gibt Veranlassung zur Überprüfung der eigenen Arbeitsverträge und Lohnbuchhaltung. Das in allen o. g. Fällen vom Gesetz genannte Tatbestandsmerkmal des "zusätzlich geschuldeten Arbeitslohns" ist auch als solches zu erfüllen, um Haftungsrisiken zu vermeiden.

### **28. Absenkung der Beteiligungsquote von 10 % auf 1 % ist verfassungskonform**

#### **Kernaussage**

Die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ist nach dem Einkommensteuergesetz steuerpflichtig, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. Diese Schwelle wurde zuletzt durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 von 10 % auf 1 % herabgesetzt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat aktuell seine Rechtsprechung hierzu bestätigt und verfassungsrechtliche Bedenken gegen die 1 %-Grenze verworfen.

#### **Sachverhalt**

Der Kläger ist Gründungsgesellschafter einer im Jahr 1993 errichteten, zwischenzeitlich in eine AG umgewandelten GmbH. Seine Beteiligung bewegte sich im Jahr der Anteilsveräußerung (2003) zwischen 4,9 % und 7 %. Aus der Veräußerung erzielte der Kläger einen Veräußerungsgewinn, den

das Finanzamt dem Halbeinkünfteverfahren insoweit unterwarf, als er auf den Zeitraum beginnend mit den Tag der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes entfiel. Hiergegen richtet sich die Klage.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht die 1 %-Grenze als verfassungsgemäß an und wies die Klage ab. Insbesondere verstößt die 1 %-Grenze nicht gegen den Gleichheitssatz im Zusammenhang mit der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes steht dem Gesetzgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu. Grenzen bilden das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit. Diese Grenzen werden jedoch nicht überschritten. Der Gesetzgeber trifft mit der Einführung der 1 %-Grenze eine politische Entscheidung zur Erschließung von Steuerquellen, die von der Gestaltungsfreiheit und Typisierungsbefugnis umfasst ist. Nicht zu beanstanden ist zudem die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen von der Gesetzesverkündung bis zum Inkrafttreten der 1 %-Grenze.

#### **Konsequenz**

Durch die verfassungsgemäße Senkung der Beteiligungsgrenze auf 1 % wachsen zahlreiche Beteiligungen in die Steuerverstrickung hinein. Zulässigerweise kommt es insoweit in zahlreichen weiteren Fällen zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

### **29 Wann sind Pachteinnahmen aus Hotelgutscheinen zugeflossen?**

#### **Kernproblem**

Die steuerliche Behandlung der Ausgabe von Gutscheinen hat die Gerichte in den letzten Jahren häufiger beschäftigt. Gerade im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung sind dabei erfreuliche Entscheidungen getroffen worden, die eine praktikablere Nutzung des kleinen Rabattdreibetrags von 44 EUR ermöglichen, z. B. bei der Ausgabe von Tank- oder anderen Warengutscheinen. Während hierbei die Frage des Zeitpunkts des Zuflusses geklärt scheint, kann sich bei anderen Einkunftsarten durchaus noch Klärungsbedarf ergeben. Der folgende, vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedene Fall betraf die steuerliche Behandlung von Hotelgutscheinen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

### **Sachverhalt**

Der Eigentümer eines Hotelgrundstücks (Immobilienfonds) hatte sich im Pachtvertrag mit dem Hotelbetreiber das Recht ausbedungen, jährlich Hotelgutscheine an seine Gesellschafter von 698.000 EUR auszuhändigen. Die Gutscheine waren frei übertragbar, wobei ein Hotelmeldesystem die jeweilige Zuordnung auf den Gesellschafter bei der Einlösung gewährleistete. Während der Immobilienfonds seine Pachteinnahmen in der Steuererklärung um den Nominalwert der tatsächlich eingelösten Hotelgutscheine bzw. bei Veräußerung um den (geringeren) Verkaufspreis erhöhte, setzte das Finanzamt die Einnahmen in Höhe des Nominalwerts der Gutscheine bei Ausgabe an. Diese Rechtsauffassung wurde vom Finanzgericht (FG) gestützt, das in dem Gutschein ein scheckähnliches Zahlungsmittel sah. Weil jedoch die bisherige Rechtsprechung nicht eindeutig war, nahm der Fonds die vom FG zugelassene Revision vor dem BFH wahr.

### **Entscheidung**

Der BFH entschied anders und sah den Zufluss der Pachteinnahmen erst bei Verwertung des Rechts durch Einlösung oder der Veräußerung als gegeben an. Hierbei werteten die Richter den Gutschein als Sachbezug, weil der Inhaber hieraus nur eine Sachleistung, und kein Geld verlangen konnte. Folglich war der Zufluss erst im Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs möglich. Das im Lohnsteuerrecht anwendbare 3-Personen-Verhältnis (Zufluss beim Arbeitnehmer mit Hingabe des Gutscheins, wenn der Anspruch gegenüber einem Dritten besteht) sah der BFH als nicht vergleichbar an, weil im Streitfall nur dieselben beiden Parteien beteiligt waren. Zum anderen bewertete er den Verkauf der Gutscheine mit dem tatsächlich erzielten Veräußerungspreis.

### **Konsequenz**

Ist der Gutschein bei einem Dritten einzulösen, bedeutet das Zufluss bei Ausgabe. Sind dagegen beim Deckungsverhältnis dieselben Personen beteiligt wie am Valutaverhältnis, kommt es erst bei Einlösung zum Zufluss. Der Verkauf des Gutscheins unterliegt mit dem Verkaufspreis den im Einkommensteuergesetz genannten Einkünften aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen.

## **30. Grunderwerbsteuer bei Übertragung einer KG-Beteiligung von einer GmbH auf deren Schwester-KG?**

### **Kernaussage**

Die für Personengesellschaften geschaffene Befreiung von der Grunderwerbsteuer greift nur bei Beteiligungsidentität. Auch insoweit hat eine Kapitalgesellschaft abschirmende Wirkung und ist nicht transparent. Sind also dieselben Personen mittelbar an der Grundstücksverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, greift die Befreiungsvorschrift nur, wenn keine Kapitalgesellschaft die Beteiligung vermittelt.

### **Sachverhalt**

Die klagende Kommanditgesellschaft (KG) wurde vom Finanzamt mit einem Grunderwerbsteuerbescheid bedacht, weil ihre bisherige Gesellschafterin - eine GmbH - ihre Beteiligung auf eine andere Personengesellschaft übertrug. Hiergegen legte die KG Einspruch ein und führte aus, an der GmbH und der neuen Gesellschafterin seien dieselben Personen beteiligt. Daher müsse die für beteiligungsidentische Personengesellschaften geltende steuerliche Befreiungsvorschrift auch hier Anwendung finden. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Münster wies die gegen den Bescheid gerichtete Klage ab. Das Grunderwerbsteuergesetz geht davon aus, dass durch einen Wechsel des Gesellschafters eigentlich eine Übertragung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft stattfindet. Soweit an dieser neuen Personengesellschaft dieselben Gesellschafter beteiligt sind, ist der Vorgang steuerfrei. War aber bisher eine Kapitalgesellschaft - und damit eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit - beteiligt, so ist die Übertragung auf eine andere Gesellschaft nicht steuerbefreit. Es ist insoweit unbeachtlich, dass an der GmbH und an der anderen Gesellschaft dieselbe natürliche Person beteiligt ist.

### **Konsequenz**

Die besondere Steuerbefreiung für Übertragungen zwischen Personengesellschaften, an denen mittelbar dieselben Personen beteiligt sind, findet ihre Grenze, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft vermittelt wird. Diese Kapitalgesellschaft hat eine eigene Rechtspersönlichkeit und schirmt damit die mittelbare Beteiligung ab.

### 31. Bei Grunderwerbsteuer ist Erbengemeinschaft selbstständiger Rechtsträger

#### Kernaussage

Eine Erbengemeinschaft ist als Einheit und damit als Erwerberin im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen. Sie kann daher auch bei einem steuerschädlichen Anteilserwerb von 95 % zur Tragung von Grunderwerbsteuer verpflichtet sein.

#### Sachverhalt

Die Kläger sind in Erbengemeinschaft Miterben des im Jahr 2007 verstorbenen Erblassers. Dieser war mit 85 % an einer GmbH beteiligt, die restlichen 15 % hielt eine weitere Person. Auf einer Generalversammlung der GmbH wurde eine Kapitalerhöhung beschlossen, wobei die Gesellschafter im Verhältnis ihrer bisherigen Anteile zur Übernahme zugelassen wurden. Da aber der weitere Gesellschafter eine Übernahmeerklärung nicht abgab und daher nicht an der Kapitalerhöhung teilnahm, erhielt die Erbengemeinschaft alle neuen Anteile. Die Erbengemeinschaft war daher sodann mit 97 % an der GmbH beteiligt. Da zum Gesellschaftsvermögen Grundbesitz gehörte, setzte das Finanzamt für die Erbengemeinschaft Grunderwerbsteuer fest. Hiergegen wandten sich die Erben. Es läge keine Überschreitung der gesetzlichen Erwerbsschwelle von 95 % der Anteile an der GmbH vor. Vielmehr habe jeder Miterbe nur die Hälfte der Anteile. Die Erbengemeinschaft könne als reine Abwicklungsgesellschaft nicht als Einheit angesehen werden.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage ab. Die Miterbengemeinschaft sei in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Erwerberin anzusehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei eine Erbengemeinschaft selbstständiger Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes. Sie sei zwar zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Gleichwohl sei sie aber nach außen auch bürgerlich-rechtlich weit verselbstständigt. Diese Betrachtungsweise entspreche auch dem Zweck des Grunderwerbsteuergesetzes. Mit der dort geregelten Fiktion sollen Rechtshandlungen, die auf die Vereinigung von Anteilen in einer Hand gerichtet seien, dem Grundstückserwerb gleichgestellt werden.

#### Konsequenz

Wenn eine Erbengemeinschaft Anteile an einer Gesellschaft erwirbt, zu deren Aktivvermögen Grundbesitz gehört, kann dies zu Grunderwerbsteuer führen. Entscheidend ist, ob die von der Erbengemeinschaft gehaltenen Anteile 95 % des Gesellschaftsanteils ausmachen. Eine transparente Betrachtung ist nicht möglich. Die Revision ist eingelegt.

### 32. Arbeitslohnqualität von Arbeitgeberleistungen

#### Kernproblem

Zum Arbeitslohn können auch Zukunftssicherungsleistungen gehören, die ein Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer aufwendet. Eine Steuerpflicht hängt davon ab, ob der Arbeitgeber wirtschaftlich betrachtet dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung stellt, die dieser zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer selbst ein unentziehbarer Rechtsanspruch gegen die Versicherung auf die Leistung zusteht (z. B. bei Direktversicherungen). Demgegenüber handelt es sich bei Ausgaben für eine Rückdeckungsversicherung nicht um Arbeitslohn. Wie jedoch Beitragszahlungen des Arbeitgebers zu behandeln sind, nachdem eine Rückdeckungsversicherung an den Arbeitnehmer abgetreten wurde, war Streitgegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

#### Sachverhalt

Ein Geschäftsführer hatte von seiner GmbH eine Alters- und Berufsunfähigkeitsrente zugesagt bekommen, zu deren Sicherung eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde. Der Versicherungsvertrag sah bei Berufsunfähigkeit eine Rente und Beitragsfreistellung vor. Bei einer im Jahr 1990 geschlossenen Vereinbarung über die Beendigung des Arbeitsverhältnisses verpflichtete sich die GmbH zur Weiterzahlung der Versicherungsbeiträge, während dem Geschäftsführer sämtliche Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung abgetreten wurden. Im Jahr 1991 machte der Geschäftsführer eine Berufsunfähigkeit geltend und stritt mit der Versicherung bis zur gerichtlichen Durchsetzung seiner Ansprüche im Jahr 2000. Die GmbH entrichtete während des Rechtsstreits u. a. Versicherungsbeiträge für das Jahr 1992 und unterrichtete das Finanzamt über eine Beitragsleistung von 96.152 DM, die 1997 in einen (nicht verjährten) Lohnsteuer-Nachforderungsbe-



scheid an den Geschäftsführer mündete. Das Finanzgericht gab der eingereichten Klage des Geschäftsführers im Jahr 2011 statt, weil diesem nach Eintritt des Versicherungsfalls kein Vorteil zugewandt worden sei. Die Verwaltung ging in die Revision.

#### **Entscheidung**

Der BFH entschied sich ungeachtet der späteren Entwicklung für eine Steuerpflicht im Streitjahr, weil der Geschäftsführer durch die Abtretung einen eigenen unentziehbaren Rechtsanspruch gegenüber der Versicherung erlangte. Die mit der Abtretung einhergehende Änderung des Versicherungsverhältnisses begründete die Umwandlung der Rückdeckungsversicherung in eine Direktversicherung, so dass nachfolgende Beitragsleistungen des Arbeitgebers damit wie bei einer Direktversicherung nach den allgemeinen Grundsätzen erbracht würden.

#### **Konsequenz**

Die weiteren Folgen für den Geschäftsführer dürften sich steuerlich als unerfreulich erweisen. Zwar wird die von der Versicherung nach dem Zivilrechtsstreit zurückgezahlte Versicherungsprämie im Jahr des Zahlungseingangs bei der mittlerweile insolvent gegangenen GmbH als negative Einnahme des Geschäftsführers gewertet werden. Ob sich ein Verlust steuerlich noch auswirkt, bleibt fraglich.

### **33. Häusliches Arbeitszimmer: Kein Aufteilungsverbot**

#### **Kernaussage**

Soweit ein Arbeitszimmer büromäßig eingerichtet und eine Aufteilung im Schätzungswege möglich ist, sind laut Niedersächsischem Finanzgericht Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Falle einer gemischten Nutzung teilweise als Werbungskosten abziehbar.

#### **Sachverhalt**

Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Klägers abziehbar sind. Der Kläger ist Eigentümer zweier Mietobjekte, in denen sich insgesamt 14 Wohnungen befinden. Dabei machte er Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Zur Begründung führte er aus, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle.

Das Finanzamt ließ den Abzug der Aufwendungen nicht zu, da der Kläger eine ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht nachweisen konnte.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht. Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind entsprechend der Nutzung als Werbungskosten anzusetzen. Zwar setzte eine steuerwirksame Berücksichtigung solcher Kosten nach bisheriger Auffassung voraus, dass das häusliche Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt werde, so dass der Absetzbarkeit das Aufteilungs- und Abzugsverbot entgegen stand. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat diesen Grundsatz aber 2009 aufgegeben. Ein teilweiser Abzug kommt - so nun die niedersächsischen Richter - danach immer dann in Betracht, wenn der Charakter als Arbeitszimmer trotz der privaten Mitbenutzung zu bejahen ist. Hieran ändere auch die private Mitbenutzung nichts. Solange also eine Schätzung anhand sachgerechter Umstände möglich sei, müsse eine Aufteilung vorgenommen werden. Dem Kläger war daher ein anteiliger Werbungskostenabzug zu gewähren.

#### **Konsequenz**

Das Urteil betont, dass das Aufteilungsverbot nach wie vor dort gilt, wo berufliche und private Tätigkeiten so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich ist. Daran ist auch bei der Einrichtung eines Arbeitszimmers zu denken. Ein Werbungskostenabzug ist nur dann möglich, wenn der Raum tatsächlich den Charakter eines Arbeitszimmers hat. Wegen der gegen das finanzgerichtliche Urteil eingelegten Revision zum BFH bleibt abzuwarten, ob die Grundsätze Bestand haben werden. Dennoch sollten in ähnlichen Fällen bis zur Klärung durch den BFH Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer geltend gemacht werden. Ergeht ein ablehnender Bescheid, sollte dieser durch Einspruch und ggf. Klage bis zur Entscheidung durch den BFH offen gehalten werden.

### **34. Wann dürfen Rückstellungen für hinterzogene Steuern gebildet werden?**

#### **Kernproblem**

Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt u. a. eine wirtschaftliche Verursachung bis zum Bilanzstichtag voraus. Bei Betriebsprüfungen des Finanzamts hat es sich in der Praxis fast zur Regel entwickelt, dass die aus den Mehrergebnissen resultierenden Steuerrückstellungen im jeweiligen Prüfungszeitraum Berück-

sichtigung finden und sich damit unmittelbar auf das zu versteuernde Einkommen auswirken. Mit dem Wegfall der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ab

dem Veranlagungsjahr 2008 gilt das allerdings nur noch eingeschränkt, im Wesentlichen für Umsatzsteuernachzahlungen. Wann Rückstellungen für hinterzogene Betriebssteuern zu berücksichtigen sind, war Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

#### **Sachverhalt**

Bei einer als Einzelunternehmen geführten Pizzeria wurde zunächst eine "normale" Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 durchgeführt. Nachdem der Prüfer sehr niedrige Rohgewinnaufschlagsätze, Kalkulationsdifferenzen sowie Fehlbeträge in einer Geldverkehrsrechnung festgestellt hatte, wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Im weiteren Verlauf einigte man sich im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung auf die Hinzuschätzung bestimmter Betriebseinnahmen sowie umsatzsteuerlicher Entgelte für die Jahre 2001 bis 2005. Während das Finanzamt die gesamten Mehrsteuern im Veranlagungsjahr der Einleitung des Strafverfahrens (2005) berücksichtigte, beantragte der Unternehmer den Ansatz im Hinterziehungsjahr und bekam auch vor dem Finanzgericht (FG) Recht. Über die vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision der Finanzverwaltung entschied jetzt der BFH.

#### **Entscheidung**

Der BFH hielt an seiner bereits vor Jahren geäußerten Rechtsprechung fest, die eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern erst zu dem Bilanzstichtag zulässt, in dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnen musste. Zwar seien die aus Straftaten resultierenden Verbindlichkeiten nach zivil- oder öffentlich-rechtlichen Grundsätzen bereits mit Begehung der Tat entstanden; solange der Steuerpflichtige aber davon ausgehen könne, dass die Tat unentdeckt bleibe, stelle die Verbindlichkeit für ihn keine wirtschaftliche Belastung dar. Die Rückstellungsbildung setze eine aufdeckungsorientierte Maßnahme des Prüfers voraus, nach der ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung zu rechnen sei.

#### **Konsequenz**

Die Finanzverwaltung hatte in ihren Verwaltungsanweisungen bereits vorher bestimmt, dass Rückstellungen für Mehrsteuern auf Grund einer Steuerfahndungsprüfung frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer zu bilden sind. Das jetzige Urteil bestätigt dies.

### **35. Ab dem 1.3.2013 wird der Grundfreibetrag erhöht**

#### **Kernaussage**

Der steuerliche Grundfreibetrag stellt sicher, dass das zur Bestreitung des Existenzminimums nötige Einkommen nicht durch Steuern gemindert wird. In Deutschland hat jeder Einkommensteuerpflichtige Anspruch auf einen steuerfreien Grundfreibetrag. Der Grundfreibetrag betrug in 2012 für Alleinstehende 8.004 EUR; für Ehepaare 16.008 EUR. Rückwirkend ab den 1.1.2013 soll der Grundfreibetrag erhöht werden.

#### **Gesetzliche Neuerung**

Am 17.1.2013 hat der Bundestag beschlossen, dass ab dem 1.1.2013 rückwirkend der Grundfreibetrag um 126 EUR auf 8.130 EUR erhöht wird. Ab dem Jahr 2014 erfolgt dann eine weitere Erhöhung um 224 EUR auf 8.354 EUR. Der Eingangssteuersatz bleibt unverändert bei 14 %. Ziel des Gesetzes ist es, die so genannte kalte Progression abzubauen und Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer steuerlich zu entlasten. Als kalte Progression wird der Effekt bezeichnet, dass durch die Anhebung des Einkommens die Einkommensteuer überproportional steigt. Hierzu kommt es durch den progressiv ausgestalteten Einkommensteuertarif. Bei einer Lohnerhöhung, z. B. zum Inflationsausgleich, steigt die Steuerlast, obwohl real nicht mehr verdient wird. Durch die Erhöhung des Grundfreibetrags wird diesem Effekt entgegengewirkt. Auch zukünftig soll alle 2 Jahre durch die Vorlage des Steuerprogressionsberichts an den Bundestag der Effekt der kalten Progression beobachtet und bekämpft werden.

#### **Konsequenz**

Nach der Entscheidung des Bundestags zur Erhöhung des Grundfreibetrags deutet sich eine notwendige Entlastung der Einkommensteuerpflichtigen an. Erforderlich ist nun jedoch, dass auch der Bundesrat dem Gesetzesvorhaben zustimmt.

### 36. Untergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei nur kurzfristigem Ausscheiden aus Personengesellschaft

#### Kernproblem

Die Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei Personengesellschaften setzt sowohl Unternehmens- als auch Unternehmeridentität voraus. Ist auch nur eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, gehen die Verlustvorträge (ggf. nur anteilig) verloren. Unternehmeridentität bedeutet, dass der Steuerpflichtige sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbevortrags Mitunternehmer der Personengesellschaft sein muss. Im Streitfall ging es um die Frage, ob die Unternehmeridentität bereits bei nur kurzfristigem Ausscheiden aus der Personengesellschaft verloren geht.

#### Sachverhalt

Klägerin ist die A-KG, die bis Ende 1997 bestand. Alleiniger Kommanditist war eine natürliche Person, die Komplementär-GmbH war am Vermögen der KG nicht beteiligt. Mit Wirkung zum 31.12.1997 brachte der Kommanditist seine Anteile an der A-KG in die B-KG ein, deren Kommanditanteile ebenfalls vollständig von ihm gehalten wurden. Ebenfalls zum 31.12.1997 wurde das Ausscheiden der Komplementär-GmbH aus der A-KG beschlossen, so dass das Vermögen der A-KG im Wege der Anwachsung auf die B-KG überging. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass der zum 31.12.1997 bestehende Gewerbeverlustvortrag der A-KG untergegangen sei. Ursächlich hierfür sei, dass die B-KG im Zuge der Einbringung - wenn auch nur für eine logische Sekunde - Gesellschafterin der A-KG geworden sei und somit die Unternehmeridentität des Kommanditisten nicht gegeben sei. Klage und Revision der A-KG blieben erfolglos.

#### Entscheidung

Nach Auffassung der Richter setzt das Erfordernis der Unternehmeridentität nicht nur voraus, dass der Steuerpflichtige sowohl im Zeitpunkt der Verlustentstehung als auch im Zeitpunkt der Gewinnerzielung/Verlustnutzung Mitunternehmer der Personengesellschaft ist. Vielmehr muss die Unternehmeridentität ununterbrochen bestanden haben, so dass auch kurzfristige Unterbrechungen zum Wegfall des Verlustabzugs führen können. Dies gelte selbst dann, wenn die Unterbrechung - wie im

Streitfall - nur für eine logische Sekunde erfolgt.

#### Konsequenz

Die steuerlichen Konsequenzen eines nur kurzfristigen Ausscheidens aus einer Mitunternehmerschaft können gravierend sein, so dass in der Praxis stets Vorsicht geboten ist. Im vorliegenden Streitfall hätte sich der Verlustuntergang wohl vermeiden lassen, wenn sowohl der Kommanditist als auch die Komplementär-GmbH ihre Anteile an der A-KG gleichzeitig (!) auf die B-KG übertragen hätten, was ebenfalls einen Anwachsungsvorgang auf die B-KG zur Folge gehabt hätte.

### 37. Auslegung der Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen des § 17 EStG

#### Kernproblem

Gewinne, die aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft entstehen, sind als gewerbliche Einkünfte steuerpflichtig, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der Gesellschaft beteiligt war. Für Veranlagungszeiträume bis 1998 betrug die maßgebende Beteiligungsgrenze indes noch "mehr als ein Viertel", in 1999 und 2000/2001 immerhin noch mindestens 10 %. Ob die Wesentlichkeitsgrenze beim Übergang auf die 10 %-Quote stichtagsbezogen oder veranlagungsbezogen auszulegen ist, ist umstritten. Nunmehr hatte das Finanzgericht (FG) Düsseldorf die Gelegenheit, seine Auffassung zur Streitfrage darzulegen.

#### Sachverhalt

Im vereinfacht dargestellten Streitfall veräußerte der Steuerpflichtige (Kläger) im Jahr 2000 seine Anteile an einer börsennotierten AG. Der Kläger war im Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung nach Maßgabe der seit 1999 geltenden Grenze von "mindestens 10 %" nicht wesentlich beteiligt. In den Jahren zuvor hatte er zwar Beteiligungsquoten von über 10 % erfüllt, nicht aber die bis einschließlich 1998 geltende Wesentlichkeitsgrenze von "mehr als einem Viertel" überschritten. Das Finanzamt behandelte den Veräußerungsgewinn dennoch als steuerpflichtigen Gewinn. Abzustellen sei allein darauf, ob der Steuerpflichtige in den zurückliegenden 5 Jahren zu mindestens 10 % beteiligt war. Die frühere Wesentlichkeitsgrenze sei insoweit irrelevant. Hiergegen klagte der Steuerpflichtige und gewann.

#### Entscheidung

Nach Auffassung des FG Düsseldorf kommt es auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum geltende Wesentlichkeitsgrenze an.

Die Richter stützten ihr Urteil insbesondere auf eine Entscheidungsbegründung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2010, das die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % für zum Teil verfassungswidrig erklärt hatte.

#### **Konsequenz**

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur vorstehenden Streitfrage ist bislang uneinheitlich. So haben sich ein anderer Senat des FG Düsseldorf sowie das FG Niedersachsen der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung angeschlossen, während der Bundesfinanzhof (BFH) in einem einstweiligen Rechtsschutzverfahren ebenfalls den Standpunkt der vorliegenden Entscheidung vertritt. Es sind zwischenzeitlich mehrere Revisionen diesbezüglich anhängig, so dass mit einer zeitnahen Entscheidung gerechnet werden kann.

### **38. Erleichterungen bei Bilanzierungs- und Offenlegungspflichten für Kleinunternehmen**

#### **Ziel des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes**

Mit Beschluss des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) kommen auf Kleinunternehmen Erleichterungen bei Bilanzierungs- und Offenlegungspflichten zu. Der Umfang der Daten, die in den Jahresabschluss einbezogen werden müssen, reduziert sich erheblich. Ziel der Gesetzesänderung ist eine Verminderung des mit der Rechnungslegung verbundenen Verwaltungsaufwands für Unternehmen mit sehr geringen Umsätzen und Vermögenswerten. Bislang mussten auch Kleinstbetriebe in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft ohne eine voll haftende natürliche Person umfangreiche Vorgaben für die Rechnungslegung beachten, was für diese Unternehmen eine deutliche Belastung darstellte.

#### **Neue Schwellenwerte**

Zur Abgrenzung von den kleinen Unternehmen hat der Gesetzgeber neue Schwellenwerte für Kleinunternehmen eingeführt. Ein Kleinunternehmen im Sinne des MicroBilG liegt vor, wenn an 2 aufeinander folgenden Abschlussstichtagen 2 der 3 Schwellenwerte nicht überschritten werden: Umsatzerlöse bis 700.000 EUR, Bilanzsumme bis 350.000 EUR, im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer.

#### **Umfang des Jahresabschlusses bei Kleinunternehmen**

Kleinunternehmen können nach der Neuregelung auf die Erstellung eines Anhangs zur Bilanz vollständig verzichten, wenn bestimmte Angaben (u. a. Haftungsverhältnisse, Organkredite) unter der Bilanz gemacht werden. Darüber hinaus besteht nur noch die Pflicht zur Aufstellung einer Minimalbilanz. Die gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verringerte Darstellungstiefe sieht nur noch einen Ausweis der mit Buchstaben versehenen Posten vor. Die Gewinn- und Verlustrechnung darf ebenfalls verkürzt mit 8 Zeilen dargestellt werden. Hinsichtlich der Erfüllung der Offenlegungspflicht haben Kleinunternehmen künftig ein Wahlrecht zwischen der Veröffentlichung und der Hinterlegung der Bilanz. Eine elektronische Einreichung beim Bundesanzeiger ist jedoch in beiden Fällen erforderlich.

#### **Ausgeschlossene Unternehmen**

Von den Erleichterungen der Neuregelung ausgeschlossen sind Genossenschaften, Banken, Versicherungen sowie kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften. Die Neuregelungen gelten erstmals für Geschäftsjahre mit dem Abschlussstichtag nach dem 31.12.2012.

Mit freundlichen Grüßen