

MAYER-RENTZ

Sozietät Meyer-Rentz, StB, vBp, RA, Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ
DIPLOM-HANDELSLEHRER
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER
DIRK MEYER-RENTZ
STEUERBERATER
RECHTSANWALT

HAUSADRESSE:
MÖRKENSTRASSE 9
22767 HAMBURG
TELEFON 040/30 68 98-0
TELEFAX 040/30 68 98-11
steuerberater@meyer-rentz.de

Mandanten-Rundschreiben 06/2010

Steuererstattungszinsen • Bundesverfassungsgericht zur Rückwirkung im Steuerrecht • Berufsbetreuer keine Gewerbetreibende • Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt des vorliegenden Mandanten-Rundschreibens stehen vor allem grundlegende Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Rückwirkung im Steuerrecht. Der Gesetzgeber hat in den vergangenen Jahren teilweise einschneidende Steuerverschärfungen vorgenommen. Hiervon wurden die Steuerpflichtigen oftmals „überrascht“, da die Verschärfungen auch bereits getroffene Dispositionen erfassten. Das BVerfG hat nun in Beschlüssen vom 7.7.2010 durchweg zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Bei den Verfahren ging es um die Verlängerung der Frist für die steuerliche Erfassung von privaten Grundstücksveräußerungen von zwei auf zehn Jahre, die deutliche Reduzierung der Steuersatzvergünstigung bei Entlassungsentschädigungen und die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze bei der steuerlichen Erfassung im Privatvermögen gehaltener GmbH-Beteiligungen. Teilweise betreffen diese Beschlüsse auch zukünftige Vorgänge, da das BVerfG dem Gesetzgeber deutliche Einschränkungen für zukünftige Gesetzesänderungen vorgegeben hat.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Keine Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen
 - 2 Kein Kindergeld bei nur geringfügiger Überschreitung der Einkunftsgrenze
 - 3 Unterhaltsleistungen im Realsplitting auch dann steuerpflichtig, wenn sie sich beim Geber nicht steuermindernd auswirken
 - 4 Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung
 - 5 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht an das Kindergeld gekoppelt
 - 6 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flut-Katastrophe Ende Juli 2010 in Pakistan
 - 7 Abzug von Unterhaltsaufwendungen an im Ausland lebende Angehörige
 - 8 Erhöhter Abzug für Handwerkerleistungen bereits im Jahr 2008?
-

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 Kürzung der steuerlichen Entlastung von Entschädigungen teilweise verfassungswidrig
 - 10 Stellungnahme der Finanzverwaltung zur geänderten Rechtsprechung zum häuslichen Arbeitszimmer
 - 11 Verpflegungsmehraufwand bei Leiharbeitnehmern
 - 12 Anscheinsbeweis für private Dienst-Pkw-Mitbenutzung
 - 13 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Dienst-Pkw
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Rückwirkung der Absenkung der Beteiligungsgrenze für die Steuerpflicht von GmbH-Beteiligungen in § 17 EStG ist verfassungswidrig
 - 15 Berufsbetreuer erzielen keine gewerblichen Einkünfte
 - 16 Kfz-Steuer und Rechnungsabgrenzungsposten
 - 17 Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten bei Geringfügigkeit
 - 18 Rückstellung für Aufwendungen zur Anpassung der EDV für Datenzugriff der Betriebsprüfung
 - 19 Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen
 - 20 Keine Aktivierung streitiger Forderungen
 - 21 Risikolebensversicherung einer Freiberufler-Sozietät
 - 22 Erträge aus Investmentfonds im Betriebsvermögen teilweise steuerfrei
 - 23 Aufbewahrung und Archivierung eines elektronischen Kontoauszugs im Onlinebanking-Verfahren
-

Für Personengesellschaften

- 24 Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Gesellschafterwechsel
-

Für Hauseigentümer

- 25 Besteuerung von Grundstücksverkäufen teilweise verfassungswidrig
 - 26 Abbruchabsicht bei Erwerb einer Immobilie
 - 27 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen
 - 28 Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand und Dreijahresfrist
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 29 Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG teilweise verfassungswidrig
- 30 Nachträgliche Schuldzinsen bei wesentlicher Beteiligung abziehbar
- 31 Entnahme einer GmbH-Beteiligung führt nur bei Versteuerung der stillen Reserven zu erhöhten Anschaffungskosten
- 32 Keine steuerliche Anerkennung einer zwischen Ehegatten formunwirksam vereinbarten Unterbeteiligung
- 33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 34 Pflichtverletzung des Geschäftsführers einer insolventen GmbH bei fehlender Einwirkung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter

Für alle Steuerpflichtigen

1 Keine Steuerpflicht von Steuererstattungszinsen

Steuerzahlungen bzw. Steuererstattungen werden verzinst, soweit die Steuerfestsetzung später als 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, wirksam wird (bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 21 Monate). Die Verzinsung wird mit einem Jahreszins von 6 % vorgenommen. Die Verzinsung erfolgt nicht taggenau, sondern für jeden vollen Monat. Insoweit sollen Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auf Seiten der Steuerpflichtigen bzw. des Fiskus abgeschöpft werden.

Beispiel:

Sachverhalt: Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird im Oktober 2010 geändert. Es kommt zu einer Nachzahlung in Höhe von 1 000 €.

Lösung: Diese Nachzahlung ist zu verzinsen. Die Steuer ist im Jahr 2008 entstanden, die Verzinsung beginnt also 15 Monate nach Ablauf des Jahres 2008, also am 1.4.2010. Zu verzinsen sind damit im vorliegenden Fall 1 000 € für 6 Monate. Die Nachzahlungszinsen belaufen sich auf $1\ 000\ € * 6\ % * 6/12 = 30\ €$.

Steuererstattungszinsen, also Zinsen, die der Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung erhält, müssen nach bisherigem Verständnis als Zinseinkünfte versteuert werden. Steuernachzahlungszinsen können dagegen nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nicht steuermindernd geltend gemacht werden.

Dieses Ungleichgewicht wurde nun vom Bundesfinanzhof überprüft. Mit Urteil vom 15.6.2010 (Aktenzeichen VIII R 33/07) hat der Bundesfinanzhof **zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden**, dass Zinsen, die das Finanzamt an den Steuerpflichtigen zahlt (**Erstattungszinsen**) **nicht der Besteuerung unterliegen**, soweit sie auf Steuern entfallen, die als Ausgaben nicht abziehbar sind. Das Urteil betraf Steuererstattungszinsen zur Einkommensteuer.

Hinweis:

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil bleibt abzuwarten. Zudem ist die Behandlung von Steuererstattungszinsen zur Körperschaftsteuer noch nicht geklärt. Noch mit Urteil vom 6.10.2009 (Aktenzeichen I R 39/09) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die fehlende Abzugsfähigkeit von Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer verfassungsgemäß sei. Gestützt wurde dies auf die Gleichbehandlung mit der Verfahrensweise bei Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer und damit auf die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Da der Bundesfinanzhof nun seine Rechtsprechung zur Behandlung von Steuerzinsen bei der Einkommensteuer aber geändert hat, dürfte auch die Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer nicht aufrechterhalten werden können. Dies bleibt aber abzuwarten.

Insoweit sollten Steuererstattungszinsen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens offen herausgerechnet werden.

2 Kein Kindergeld bei nur geringfügiger Überschreitung der Einkunftsgrenze

Bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, wird Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag nur dann gewährt, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Besteitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, im Kalenderjahr die Grenze von 8 004 € nicht überschreiten. Dies ist eine Freigrenze, d.h. auch bei einer nur geringfügigen Überschreitung wird gar kein Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag gewährt.

Mit Nichtannahmebeschluss vom 27.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 2122/09) hat das Bundesverfassungsgericht bestätigt, dass die **Nichtgewährung von Kindergeld bei nur geringfügigem Überschreiten der Einkunftsgrenze** (im Streiffall 4,34 €) nicht gegen das Grundgesetz verstößt.

Hinweis:

Dies zeigt, wie wichtig eine vorausschauende Überwachung dieser Einkunftsgrenze ist. Vielfach kann bei einer drohenden geringfügigen Überschreitung der Grenze durch Gestaltungen die weitere Zahlung des Kindergelds bzw. die Erhaltung der Kinderfreibeträge erreicht werden.

Zu berücksichtigen sind hierfür **alle Einkünfte im steuerlichen Sinne**. Einzubeziehen sind zudem auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Darunter fallen Ausbildungshilfen, wie z.B. Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (nicht dagegen BAföG-Darlehen), welche

zum Lebensunterhalt zur Verfügung stehen. Auch Kapitaleinkünfte, die ab 2009 der Abgeltungsteuer unterliegen, werden als Einkünfte berücksichtigt. Zu beachten ist, dass Lohneinkünfte wenigstens um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € gemindert werden. Höhere Werbungskosten können abgezogen werden, soweit sie angefallen und nachgewiesen sind. Der Arbeitslohn des Kindes ist auch um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**.

Hier ist auch auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.6.2010 (Aktenzeichen III R 59/09) hinzuweisen. Danach sind Beiträge des Kindes zur tarifvertraglich vorgesehenen Pflichtversicherung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (**VBL-Pflichtversicherung**) bei der Grenzbetragsprüfung nicht von dessen Einkünften bzw. Bezügen abzuziehen, wenn das Kind gesetzlich rentenversicherungspflichtig ist. Bereits mit Urteil vom 26.9.2007 (Aktenzeichen III R 4/07) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Beiträge eines gesetzlich rentenversicherten Kindes zu privaten Rentenversicherungen nicht von den Einkünften abzuziehen seien. Diese Argumentation übertrug der Bundesfinanzhof nun auf die Beiträge zur VBL, da auch hier keine gesetzliche Verpflichtung bestehe. Die Versicherungspflicht beruhe vielmehr auf Tarifvereinbarungen, die im Interesse der Beschäftigten ausgehandelt werden und die sich die Beschäftigten zurechnen lassen müssen.

Hinweis:

Auf Grund der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes sollte im Einzelfall rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden. Droht eine geringfügige Überschreitung des Grenzbetrags, was bei Ausbildungsverhältnissen oftmals der Fall sein kann, so muss sorgfältig überlegt werden, welche Maßnahmen ergriffen werden, um die für die Grenzbetrachtung maßgebliche Größe abzusenken. Der Abschluss freiwilliger Zusatzversicherungen ist jedenfalls regelmäßig nicht hilfreich. Im Einzelfall sollte dies sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

3 Unterhaltsleistungen im Realsplitting auch dann steuerpflichtig, wenn sie sich beim Geber nicht steuermindernd auswirken

Realsplitting bezeichnet die Möglichkeit, Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bis zu einem Höchstbetrag von 13 805 € als Sonderausgaben abzusetzen. Dieser Betrag erhöht sich ab 2010 um den Betrag, der für die Absicherung der Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung des dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten tatsächlich aufgewendet wurde. Der Unterhaltsempfänger hat im Gegenzug die Unterhaltszahlungen als sonstige Einkünfte zu versteuern. Voraussetzung für das Realsplitting sind der Antrag des Unterhaltsleistenden und die Zustimmung des Unterhaltsempfängers. Wie der Splittingtarif bei der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten dient das Realsplitting dazu, die gemeinsame Steuerbelastung der (früheren) Ehegatten zu mindern. Der Antrag ist wegen der unterschiedlichen steuerlichen Progression sinnvoll, wenn der steuerliche Vorteil, der sich durch den Sonderausgabenabzug beim Unterhaltsleistenden ergibt, größer ist als der Nachteil, der durch die Besteuerung des Unterhalts beim Empfänger eintritt.

Streitig war nun, ob die Besteuerung der Unterhaltsleistungen im Rahmen des Realsplittings davon abhängig ist, dass sich die Zahlungen beim Verpflichteten auch tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.12.2009 (Aktenzeichen X R 49/07) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, wonach eine Besteuerung beim Empfänger auch dann zu erfolgen hat, wenn sich der Sonderausgabenabzug beim Zahlenden steuerlich nicht auswirkt.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass eine Antragstellung auf Anwendung des Realsplitting auch nachteilig sein kann. Insoweit sollte ein Antrag also steuerlich sorgfältig geprüft werden.

4 Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung

Bei Grundstücken werden für steuerliche Zwecke sog. **Einheitswerte** festgestellt. Diese bilden dann insbesondere die **Bemessungsgrundlage der Grundsteuer**. Diese Einheitswerte beruhen für die alten Bundesländer auf der letzten Hauptfeststellung zum 1.1.1964. Im Beitrittsgebiet sind sogar die Wertverhältnisse auf den 1.1.1935 festgeschrieben. Fortschreibungen erfolgen nur zu bestimmten Anlässen, so z.B. bei Bebauung eines Grundstücks oder bei wesentlichen Änderungen.

Der Bundesfinanzhof stellt nun in Urteilen vom 30.6.2010 (Aktenzeichen II R 12/09 und II R 60/08) hierzu fest, dass die Einheitswerte trotz der verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus dem lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt (1.1.1964) und darauf beruhenden Wertverzerrungen ergeben, jedenfalls noch für Stichtage bis zum 1.1.2007 als verfassungsgemäß beurteilt werden. Das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer sei jedoch mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, vor allem mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar. Die Festschreibung der Wertverhältnisse auf den Hauptfeststellungszeitpunkt sei nur sachgerecht und aus verfassungsrechtlicher Sicht hinnehmbar, wenn der Hauptfeststellungszeitraum eine angemessene Dauer nicht überschreite. Daran fehle es bei der seit mehr als vier Jahrzehnte unveränderten Einheitsbewertung des Grundbesitzes nach Maßgabe des Hauptfeststellungszeitpunkts auf den 1.1.1964. Den Anforderungen an eine realitätsgerechte Bewertung werde daraus nicht genügt.

Hinweis:

Welche Folgen sich aus diesem Urteil ergeben, ist noch nicht klar. Über kurz oder lang sind jedenfalls Gesetzgeber und Verwaltung gehalten, flächendeckend eine neue Einheitswertfeststellung durchzuführen. Dies ist allerdings ein äußerst aufwendiges Verfahren.

5 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht an das Kindergeld gekoppelt

Alleinerziehende können einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1 308 € im Jahr steuermindernd gelten machen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht. Allerdings erhält nur eines der Elternteile den Entlastungsbetrag.

Fraglich ist nun, wer den Entlastungsbetrag geltend machen kann, wenn das Kind sowohl zum Haushalt des Vaters als auch der Mutter gehört. In diesen Fällen vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass der Entlastungsbetrag demjenigen zu gewähren ist, der das Kindergeld erhält.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.4.2010 (Aktenzeichen III R 79/08) anders gesehen. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige mit seiner seit 2002 von ihm geschiedenen Ehefrau eine im Streitjahr 2005 neun Jahre alte Tochter. Die Tochter ist bei beiden Elternteilen gemeldet und hält sich die Woche über jeweils in annähernd gleichem Umfang beim Vater und bei der Mutter auf. Beide Elternteile leben im gleichen Ort. Das Kindergeld für die Tochter bezieht einvernehmlich die Mutter. Aus diesem Grund hat das Finanzamt dem Vater die Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende versagt. Der Bundesfinanzhof entschied anders und beließ es in diesen Fällen **im Ermessen von Vater und Mutter, von wem der Entlastungsbetrag in Anspruch genommen werden kann**; dies sei **unabhängig davon, wer das Kindergeld ausgezahlt bekommt**.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof schränkt allerdings ein: Eine freie Bestimmung im Veranlagungsverfahren besteht nur dann, wenn nicht einer der beiden Berechtigten bereits über den Entlastungsbetrag verfügt hat. Dies kann z.B. dadurch geschehen sein, wenn dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte mit der Lohnsteuerklasse II vorgelegt wird. Bei der Lohnsteuerklasse II wird der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende mindernd bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Es ist also bei Arbeitnehmern unter Umständen notwendig, dass die beiden alleinerziehenden Elternteile sich bereits vor Beginn des Veranlagungszeitraums darüber verständigen, bei wem von beiden sich der steuerlich größere Vorteil aus der Inanspruchnahme des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende ergibt.

6 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flut-Katastrophe Ende Juli 2010 in Pakistan

Deutsche Bürger und Unternehmen haben seit Ende Juli 2010 161 Mio. € für die Opfer der Flutkatastrophe in Pakistan gespendet. Diese Unterstützung kann steuerlich in verschiedenen Konstellationen geltend gemacht werden. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 25.8.2010 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0015 :004) **für die steuerliche Geltendmachung von Unterstützungsmaßnahmen Vereinfachungsregeln veröffentlicht**. Diese sind für die Zeit vom 30.7.2010 bis zum 31.12.2010 befristet.

a) Zuwendungen aus einem Unternehmen (Betriebsvermögen)

Aufwendungen eines Unternehmers sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Ausgaben als **Sponsoring** eingestuft werden. Dies ist dann gegeben, wenn der sponsernde Unternehmer wirtschaftliche Vorteile, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind u.a. dadurch erreichbar, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z.B. durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Wendet der Unternehmer seinen **durch die Flut geschädigten Geschäftspartnern** zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen unentgeltlich Leistungen aus seinem Betriebsvermögen zu, sind die Aufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar. Die ansonsten geltenden Abzugsbeschränkungen wendet die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht an.

In anderen Fällen lässt die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen einen Betriebsausgabenabzug zu, wenn Wirtschaftsgüter oder sonstige betriebliche Nutzungen und Leistungen, nicht hingegen Geld, an durch die Flut geschädigte Unternehmen zugewandt werden.

b) Lohnsteuer

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können steuerfrei sein, wenn die Unterstützungen dem Anlass nach gerechtfertigt sind. Die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr steuerfrei. Der 600 € übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei den von der Flut betroffenen Arbeitnehmern von einem besonderen Notfall ausgegangen werden.

Hinweis:

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Dabei ist auch zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch die Flut zu Schaden gekommen ist.

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens

- zu Gunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an von der Flut betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder
- zu Gunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung,

so bleiben diese Lohnteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsauflage erfüllt und dies dokumentiert.

Hinweis:

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben.

Die steuerfrei belassenen Lohnteile dürfen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung **nicht als Spende** berücksichtigt werden.

c) Spenden

Für alle **Sonderkonten**, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege eingerichtet wurden, gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der **vereinfachte Zuwendungsnachweis**. Danach genügt in diesen Fällen als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking. Soweit bis zum 23.8.2010 im Hinblick auf ergangene Verwaltungsanweisungen Zuwendungen nicht auf ein Sonderkonto, sondern auf ein Konto der oben angeführten Spendenempfänger geleistet wurden, gilt auch hier der vereinfachte Zuwendungsnachweis.

Aus Solidarität mit den Opfern der Flut haben auch nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten eingerichtet und zu Spenden aufgerufen. Diese Zuwendungen sind steuerlich abziehbar, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt wird und die Zuwendungen

anschließend entweder an eine gemeinnützige Körperschaft oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle weitergeleitet werden. Zur Erstellung von Zuwendungsbestätigungen muss dem Zuwendungsempfänger auch eine Liste mit den einzelnen Spendern und dem jeweiligen Anteil an der Gesamtsumme übergeben werden.

d) Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften für durch die Flut geschädigte Personen

Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert. Ruft eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine hier in Betracht kommende Zwecke – u.a. mildtätige Zwecke – verfolgt (z.B. Sportverein, Bildungsverein, Kleingartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden zur Hilfe der Flutopfer auf und kann sie die Spenden nicht zu Zwecken verwenden, die sie nach ihrer Satzung fördert, verfährt die Finanzverwaltung nach folgenden Grundsätzen: Es ist unschädlich für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine z.B. mildtätigen Zwecke fördert oder regional gebunden ist, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Hilfe für Opfer der Flut erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet. Hierzu reicht es aus, wenn die Spenden entweder an eine gemeinnützige Körperschaft, die z.B. mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungsbestätigungen für Spenden, die sie für die Hilfe für Opfer der Flut erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

7 Abzug von Unterhaltsaufwendungen an im Ausland lebende Angehörige

Mit Urteilen vom 5.5.2010 (Aktenzeichen VI R 5/09 und VI R 29/09) hat der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Verwandte/Ehegatten modifiziert.

Unterhaltsaufwendungen sind nur dann als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abziehbar, wenn die unterhaltene Person gegenüber dem Steuerpflichtigen gesetzlich unterhaltsberechtigt ist. Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind die Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach dem Zivilrecht unterhaltsverpflichtet ist. Dies sind u.a. Verwandte in gerader Linie, also Kinder, Enkel, Eltern. Allerdings setzt die Unterhaltsberechtigung insoweit zivilrechtlich die Unterhaltsbedürftigkeit der unterhaltenen Person voraus. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs konnte im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise die Bedürftigkeit der unterstützten Person dem Grunde nach unterstellt werden (sog. abstrakte Betrachtungsweise).

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof in Bezug auf unterhaltsberechtigte verwandte Personen nun aufgegeben. Vielmehr wurde entschieden, dass **die Bedürftigkeit der unterhaltenen Person jeweils konkret zu bestimmen ist und nicht unterstellt werden kann**. Bei der danach erforderlichen konkreten Betrachtungsweise sei auch zu berücksichtigen, dass für volljährige Kinder eine generelle Erwerbsobliegenheit bestehe. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit könnten deshalb der Bedürftigkeit entgegenstehen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar sei. Im Streitfall ging es um den Abzug von Unterhaltsaufwendungen an in der Türkei lebende erwachsene Kinder des Steuerpflichtigen.

Auch wurde entschieden, dass bei als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Unterhaltszahlungen an die **im Ausland lebende Ehefrau** weder die Bedürftigkeit noch die Erwerbsobliegenheit der Ehefrau zu prüfen sei. Anders als der Verwandtenunterhalt werde der Ehegattenunterhalt zivilrechtlich auch jenseits der Bedürftigkeit geschuldet. Der haushaltführende Ehegatte sei nicht verpflichtet, zunächst seine Arbeitskraft zu verwerten. In diesem Fall unterstützte der Steuerpflichtige seine nicht berufstätige Ehefrau, die mit den in Ausbildung befindlichen Kindern in Bosnien-Herzegowina lebte.

8 Erhöhter Abzug für Handwerkerleistungen bereits im Jahr 2008?

Der von der Steuer abziehbare Höchstbetrag für steuerlich geförderte Handwerkerleistungen lautete früher auf 600 €. Mit einer im Jahre 2008 durchgeführten Gesetzesänderung wurde dieser Höchstbetrag für die Jahre **ab 2009 auf 1 200 €** verdoppelt. Streitig ist, ob die Gesetzesfassung bzw. die Anwendungsvorschriften auch so verstanden werden können, dass der erhöhte Betrag von 1 200 € bereits für das Jahr 2008 gewährt werden muss. Nun ist insoweit ein Verfahren unter dem Aktenzeichen VI R 65/10 vor dem Bundesfinanzhof anhängig.

Hinweis:

Betroffene Steuerzahler sollten nach Möglichkeit gegen den Steuerbescheid für 2008 Einspruch einlegen und einen Antrag auf Ruhen des Verfahrens stellen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 Kürzung der steuerlichen Entlastung von Entschädigungen teilweise verfassungswidrig

Entlassungsentschädigungen werden unter bestimmten Bedingungen bei der Einkommensteuer begünstigt. Bis 1998 lag die Begünstigung darin, dass auf diese Entschädigungszahlungen nur die Hälfte des sich ansonsten ergebenden durchschnittlichen Steuersatzes angewandt wurde. Seit 1999 ist die steuerliche Begünstigung sehr viel geringer. Nunmehr wird die Entschädigung bei der Berechnung des Einkommensteuersatzes fiktiv auf fünf Jahre verteilt (sog. **Fünftelregelung**). Dies hat den Effekt, dass die Einkommensteuerprogression durch den Zufluss der Entschädigung gemindert wird. Erreicht der Steuerpflichtige allerdings mit den übrigen Einkünften bereits den Einkommensteuerspitzenatz, so ergibt sich nach der derzeitigen Regelung – im Gegensatz zu früher – keine Begünstigung mehr.

Streitig war nun die **erstmalige Anwendung der Neuregelung**. Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschlüssen vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06) entschieden, dass der Wegfall des „halben“ Steuersatzes zu Gunsten der sog. Fünftelregelung ab dem Jahr 1999 unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes zu verfassungswidriger sog. unechter Rückwirkung führte. **Verfassungswidrig** ist die vom Gesetzgeber vorgesehene Übergangsvorschrift, soweit die Neuregelung ab dem Jahr 1999 galt und Entschädigungen einbezog, die bereits vor der Verkündung der Neuregelung vereinbart worden sind. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts ist die Nichtanwendung des halben Steuersatzes jedenfalls dann verfassungswidrig, wenn die Entschädigungen noch vor der Verkündung der damaligen Gesetzesänderung am 31.3.1999 zugeflossen sind. Bei späterem Zufluss ist das Vertrauen der Steuerbürger nicht mehr geschützt, wenn die Entschädigungen nach Einbringung der Neuregelung in den Bundestag am 9.11.1998 vereinbart wurden oder aber die Vereinbarung schon sehr lange zurücklag (etwa in 1997 schon getroffen worden ist).

Hinweis:

Derartige Fälle sind derzeit vielfach noch streitig. Dazu können nun Entscheidungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen gefällt werden.

Herauszustellen ist, dass das Bundesverfassungsgericht mit diesem Beschluss grundsätzliche Ausführungen zum **Vertrauensschutz bei Gesetzesänderungen** gemacht hat. Geschützt sind danach Dispositionen bis zum Zeitpunkt der Einbringung einer gesetzlichen Neuregelung in den Bundestag und auch spätere Vereinbarungen, die bis zum Inkrafttreten der Neuregelung umgesetzt werden. Das Gericht gesteht den Steuerpflichtigen ausdrücklich das Recht auf Dispositionen im Hinblick auf drohende verbösernde Gesetzesänderungen zu. Wo die Grenzziehung zwischen dem Vertrauensschutz unterliegenden Dispositionen und nicht mehr schützenswerten liegt, ist allerdings noch nicht eindeutig. Jedenfalls wird diese Rechtsprechung auch bei zukünftigen Gesetzesänderungen zu beachten sein.

10 Stellungnahme der Finanzverwaltung zur geänderten Rechtsprechung zum häuslichen Arbeitszimmer

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 6.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvL 13/09) entschieden, dass die ab dem Jahr 2007 geltende Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verfassungswidrig ist, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasst, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der **Gesetzgeber wurde verpflichtet**, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend auf den 1.1.2007 zu beseitigen.

Die **Finanzverwaltung** hat nun mit Schreiben vom 12.8.2010 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0338/07/10010-03, Dok. 2010/0628006) bekannt gegeben, wie bis zur gesetzlichen Neuregelung zu verfahren ist. Danach wird in dieser **Übergangsphase** im Wesentlichen wie folgt verfahren:

- Vorläufig ergangene Bescheide bleiben grds. bis zum Ergehen der gesetzlichen Neuregelung bestehen.
- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und ist die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers und die Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, können **auf Antrag** Aufwendungen bis zu 1 250 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden. Der Bescheid ergeht aber vorläufig, da noch nicht bekannt ist, wie die gesetzliche Neuregelung aussieht.
- Wird der Bescheid aus anderen Gründen geändert, werden nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zu 1 250 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Auch dieser Änderungsbescheid ergeht vorläufig.
- Ruhende Einspruchsverfahren ruhen weiter bis zum Ergehen einer gesetzlichen Neuregelung.
- Bei erstmaliger Veranlagung werden nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zu 1 250 € als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Bescheid ergeht vorläufig.

Hinweis:

Es ist damit zu rechnen, dass die gesetzliche Neuregelung zeitnah beschlossen wird. In einschlägigen Fällen kann aber – wie dargestellt – **auf Antrag bereits jetzt eine Berücksichtigung der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers** erreicht werden.

11 Verpflegungsmehraufwand bei Leiharbeitnehmern

Zur Frage der steuerlichen Geltendmachung von Reisekosten ist eine sorgfältige Abgrenzung zwischen der Tätigkeit **innerhalb** und **außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte** besonders wichtig. Erfolgt die Tätigkeit außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte, so können Fahrtkosten zum Tätigkeitsort nach den Reisekostenregelungen geltend gemacht werden. Bei Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte dagegen nur im Rahmen der Entfernungspauschale. Dies wirkt sich ganz deutlich aus, denn Reisekosten können in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten bzw. bei Benutzung des eigenen Kfz pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden können, wohingegen im Rahmen der Entfernungspauschale nur 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden können. Des Weiteren können bei einer Auswärtstätigkeit erwerbsbedingte Verpflegungsmehraufwendungen anhand der Pauschalbeträge geltend gemacht werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Der Arbeitnehmer war als **Leiharbeitnehmer** in einem Hafengebiet bei einem Unternehmen beschäftigt, das seine Bediensteten verschiedenen anderen Betrieben im Hafengebiet jeweils kurzfristig entsprechend deren Bedarf überlassen hat. Die verschiedenen Einsatzorte lagen bis zu 5 km auseinander. Der Bundesfinanzhof hat in diesem Fall eine Auswärtstätigkeit bejaht, die grundsätzlich zum Abzug erwerbsbedingter Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt, da der Leiharbeitnehmer regelmäßig keine feste Arbeitsstätte hat; auf die Entfernung der einzelnen Arbeitsorte kommt es somit nicht an.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat ausdrücklich offen gelassen, ob etwas anderes gelten kann, wenn ein Leiharbeitnehmer vom Verleiher für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses dem Entleiher überlassen wird. Denn im Streitfall war der Kläger jeweils nur kurzfristig für diverse Kunden seines Arbeitgebers tätig, so dass jedenfalls kein solcher Sonderfall vorgelegen hat.

Die Finanzverwaltung hat bereits mit Schreiben vom 21.12.2009 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10010, Dok. 2009/0829172) zu diesen Fragen bei Leiharbeitnehmern im Allgemeinen Stellung genommen. Danach gilt zunächst der Grundsatz, dass betriebliche Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßigen Arbeitsstätten seiner Arbeitnehmer sind und zwar **unabhängig von der Dauer der dortigen Tätigkeit**.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Ein bei einer Zeitarbeitsfirma (Arbeitgeber) unbefristet beschäftigter Hochbauingenieur wird in regelmäßigm Wechsel verschiedenen Entleihfirmen (Kunden) überlassen und auf deren Baustellen eingesetzt. Er wird befristet für einen Zeitraum von zwei Jahren an eine Baufirma überlassen und von dieser während des gesamten Zeitraums auf ein- und derselben Großbaustelle eingesetzt.

Lösung: Die Großbaustelle stellt nicht die regelmäßige Arbeitsstätte des Ingenieurs dar.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Ein unbefristet beschäftigter Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma einem Kunden als kaufmännischer Mitarbeiter überlassen. Der Überlassungsvertrag enthält keine zeitliche Befristung („bis auf Weiteres“).

Lösung: Auch in diesem Fall wird bei dem Kunden keine regelmäßige Arbeitsstätte des kaufmännischen Mitarbeiters begründet. An der bislang anders lautenden Auffassung der Finanzverwaltung wird nicht mehr festgehalten.

Etwas anderes soll nach Auffassung der Finanzverwaltung gelten, wenn ein Arbeitnehmer von einem Arbeitnehmerverleiher (Arbeitgeber) für die gesamte Dauer seines Arbeitsverhältnisses zum Verleiher

- dem Entleiher (zur Tätigkeit in dessen betrieblicher Einrichtung) überlassen oder
- mit dem Ziel der späteren Anstellung beim Entleiher (Kunden) eingestellt wird.

12 Anscheinsbeweis für private Dienst-Pkw-Mitbenutzung

Wird einem Mitarbeiter ein Betriebsfahrzeug zur Verfügung gestellt, so geht die Finanzverwaltung davon aus, dass dieses auch für Privatfahrten genutzt wird (Anscheinsbeweis). Soweit kein Fahrtenbuch geführt wird, ist der private Nutzungsvorteil mittels der 1 %-Methode zu berechnen und der Lohnsteuer zu unterwerfen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.4.2010 (Aktenzeichen VI R 46/08) diesen Anscheinsbeweis deutlich eingeschränkt.

Der Bundesfinanzhof stellt nun klar, dass der **Anscheinsbeweis nicht die Fälle erfasst**, in denen dem Arbeitnehmer der Dienstwagen nicht für private Fahrten überlassen wird. Der Arbeitgeber kann dies durch eine ernsthafte Vereinbarung darlegen, die eine private Nutzung des Dienstwagens ausdrücklich untersagt. In diesem Fall muss, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird, von der Finanzverwaltung unter Ausschöpfung aller zulässigen Beweismittel festgestellt werden, ob eine Privatnutzung stattfindet; ansonsten kann die 1 %-Regelung nicht angewendet werden.

Hinweis:

Im Zweifel sollte der Arbeitnehmer **Beweismittel** beibringen können, die den Anscheinsbeweis entkräften. Geeignet ist z.B. der Nachweis, dass die Pkw-Schlüssel im Betrieb aufbewahrt werden oder dass dem Arbeitnehmer für Privatfahrten ein gleichwertiges Privatfahrzeug zur Verfügung steht.

13 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Dienst-Pkw

Soweit kein Fahrtenbuch geführt wird, ist der Nutzungsvorteil hinsichtlich der **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** pauschal monatlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises anzusetzen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt dies **unabhängig von der tatsächlichen Nutzung**. Der **Bundesfinanzhof hatte dagegen entschieden**, dass dann, wenn das Fahrzeug nachweislich nicht oder nur für eine Teilstrecke genutzt wird, auch nur ein entsprechend geringerer Betrag als Nutzungsanteil zu versteuern ist. Diese Rechtsprechung wendet die Finanzverwaltung allerdings über den entschiedenen Fall hinaus nicht an.

Das Hessische Finanzgericht hat mit dem nun veröffentlichten Urteil vom 16.3.2009 (Aktenzeichen 11 K 3700/05) wiederum zu Gunsten des Steuerpflichtigen (und entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung) entschieden, dass für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht der Pauschalzuschlag bei Anwendung der 1 %-Regelung, also 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer, anzusetzen ist, sondern – wie bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung – je Entfernungskilometer 0,002 % des Listenpreises für die tatsächlich durchgeführten Fahrten, wenn der Dienstwagen an erheblich weniger als 15 Tagen im Monat für solche Fahrten genutzt wird. Der Nachweis der tatsächlichen Fahrten ist i.d.R. durch ein Fahrtenbuch zu führen.

Hinweis:

Deutlich wird, dass es erfolgversprechend ist, wenn gegen die Ansicht der Finanzverwaltung vorgegangen wird. Materiell kann sich dies erheblich auswirken. Betroffen sind z.B. Außendienstmitarbeiter, die weit weg von dem Betrieb wohnen, die meiste Zeit zu Kundenbesuchen fahren und nur vereinzelt Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte durchführen.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 Rückwirkung der Absenkung der Beteiligungsgrenze für die Steuerpflicht von GmbH-Beteiligungen in § 17 EStG ist verfassungswidrig

Die Veräußerung von GmbH-Beteiligungen wird besonders behandelt, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu irgendeinem – ggf. auch nur kurzem – Zeitpunkt eine bestimmte **Beteiligungsgrenze** überschreitet. Diese Grenze lag bis 1998 bei 25 %, wurde zunächst auf 10 % und dann schließlich auf 1 % abgesenkt. Die abgesenkten Beteiligungsgrenzen galten nach dem Willen des Gesetzgebers ab einem bestimmten Stichtag. Dies bedeutete, wenn der Gesellschafter im Veräußerungszeitpunkt die dann geltende Beteiligungsgrenze zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre überschritt, war der Veräußerungsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen. Dies sollte auch für die Gewinne gelten, die zu Zeiten der noch höheren Beteiligungsgrenze nicht der Besteuerung unterlegen hätten.

Diese Regelung war streitig. In den zur Entscheidung anstehenden Rechtsfällen hielten die Gesellschafter jeweils Beteiligungen an einer GmbH unterhalb der alten, aber oberhalb der seinerzeit neuen Wesentlichkeitsgrenze, wobei eine Beschwerdeführerin noch im Jahr 1998 einen Teil im Hinblick auf die zu erwartende Rechtsänderung ihrem Ehemann übertrug und dadurch ihre Beteiligung entscheidend verringerte. Im Übrigen veräußerten die Beschwerdeführer ihre Anteile teilweise vor der Verkündung der Neuregelung, teilweise aber auch erst danach. Das Finanzamt wandte in allen Fällen die abgesenkte Wesentlichkeitsgrenze an und rechnete die Veräußerungsgewinne dem zu versteuernden Einkommen zu.

Das **Bundesverfassungsgericht entschied** dagegen mit Beschlüssen vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05) **zu Gunsten der Steuerpflichtigen**. War ein Gesellschafter im Zeitpunkt der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, mit dem die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % erfolgte, zu nicht mehr als 25 % (und damit nach dem damaligen Rechtsstand nicht wesentlich i.S.d. § 17 EStG) an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, verstößt die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 % für Veräußerungen ab dem Jahr 1999 gegen das Grundgesetz, soweit stille Reserven besteuert werden, die bis dahin nicht der Besteuerung unterlegen hätten. In jenem Fall, in dem die Veräußerung bereits bis zur Einbringung des Änderungsgesetzes in den Deutschen Bundestag stattfand, darf infolgedessen überhaupt keine Besteuerung erfolgen.

Hinweis:

Dieser Beschluss des Bundesverfassungsgerichts hat weitreichende **Auswirkungen auch für zukünftige Veräußerungen von GmbH-Anteilen**. In allen Veräußerungsfällen nach 1998 sind die Wertsteigerungen zu eliminieren, die in der Zeit bis zum 31.3.1999 (Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002) eingetreten sind und nach der damaligen Rechtslage nicht der Besteuerung unterlegen hätten. So ist in einschlägigen Fällen im Hinblick auf spätere Veräußerungen anzuraten, die Entwicklung der Beteiligungsquoten und auch die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren, um bei späteren

Veräußerungen den nicht der Besteuerung unterliegenden Teil des Veräußerungsgewinns nachweisen zu können.

15 Berufsbetreuer erzielen keine gewerblichen Einkünfte

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.6.2010 (Aktenzeichen VIII R 10/09) erzielt eine Sozietät von Rechtsanwälten, die neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuer tätig sind, aus der **Berufsbetreuung Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit und keine gewerblichen Einkünfte**.

Bislang wurde die Tätigkeit der Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger von der Rechtsprechung als gewerbliche Tätigkeit eingestuft, mit der Folge, dass die erzielten Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterlagen. Der Bundesfinanzhof stuft diese Tätigkeiten nunmehr generell als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ein. Maßgeblich war die Gruppenähnlichkeit zu den im Gesetz als selbständige Tätigkeiten ausdrücklich genannten Tätigkeiten des Testamentsvollstreckers, Vermögensverwalters und Aufsichtsratsmitglieds. Die Tätigkeit der Berufsbetreuer weise nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ebenso wie diese drei Regelbeispiele deren gemeinsames Leitbild der Fremdnützigkeit, der Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis und der weitestgehenden selbständigen Ausübung auf.

Hinweis:

Soweit Veranlagungen der Vergangenheit noch änderbar sind, sollten Änderungsanträge gestellt werden, um die Einkünfte als solche aus selbständiger Tätigkeit einzustufen und damit die Gewerbesteuer zu vermeiden.

16 Kfz-Steuer und Rechnungsabgrenzungsposten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.5.2010 (Aktenzeichen I R 65/09) die bisherige Auffassung der Bilanzierungspraxis bestätigt, wonach für Kfz-Steuerzahlungen, die auf den Zeitraum nach dem Bilanzstichtag entfallen, ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist und damit der Kfz-Steueraufwand verursachungsgerecht zwischen dem ablaufenden und dem kommenden Wirtschaftsjahr aufzuteilen ist. Dies hatte das Thüringer Finanzgericht in Frage gestellt.

17 Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten bei Geringfügigkeit

Fraglich war, ob ein Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringfügigen Beträgen gebildet werden muss. Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 18.3.2010 (Aktenzeichen X R 20/09) darf auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nach Maßgabe des Grundsatzes der Wesentlichkeit verzichtet werden, wenn die abzugrenzenden Beträge nur von untergeordneter Bedeutung sind und eine unterlassene Abgrenzung das Jahresergebnis nur unwesentlich beeinflussen würde. Hinsichtlich der Geringfügigkeitsgrenze verweist der Bundesfinanzhof auf die jeweils gültige Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von zurzeit 410 €.

18 Rückstellung für Aufwendungen zur Anpassung der EDV für Datenzugriff der Betriebsprüfung

Die Finanzverwaltung hat bei Betriebsprüfungen das Recht, die steuerrelevanten Daten der Unternehmenssoftware digital zu nutzen, um diese Daten EDV-technisch auswerten zu können. Dem Betriebsprüfer ist entweder ein Zugang zur Unternehmens-EDV zu verschaffen oder die Daten sind in einem bestimmten Format an die Finanzverwaltung zu übergeben. Die Finanzverwaltung fordert regelmäßig die Daten auf einem Datenträger an, um diese dann in der eigenen EDV auswerten zu können.

Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Anforderungen des elektronischen Datenzugriffs erfordert nun bestimmte Vorkehrungen. Entsprechende Datenschnittstellen müssen geschaffen werden. Entstehen in Zukunft solche Aufwendungen, so sind hierfür **Rückstellungen zu bilden**, da es sich um eine gesetzliche Verpflichtung zur Anpassung der EDV handelt. Dies bestätigt die Oberfinanzdirektion Münster in der Kurzinformation Einkommensteuer vom 15.4.2010.

Hinweis:

Allerdings will die Finanzverwaltung Rückstellungen erstmals in nach dem 24.12.2008 endenden Wirtschaftsjahren zulassen, da erst ab diesem Zeitpunkt diese Vorschrift sanktionsbewährt ist.

19 Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen

Wird der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, so müssen Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung und – soweit keine Steuerbilanz aufgestellt wird – die Überleitungsrechnung zum steuerlichen Gewinn mit der Steuererklärung dem Finanzamt eingereicht werden. Derzeit werden diese Rechenwerke in Papierform eingereicht und es existieren keine besonderen inhaltlichen Vorgaben. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, regelmäßig also für den **Jahresabschluss zum 31.12.2011**, sind diese Rechenwerke dagegen nach bestimmten inhaltlichen Vorgaben **elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln**. Der Mindestumfang der zu übermittelnden Daten wird von der Finanzverwaltung bestimmt.

Die Finanzverwaltung hat nun einen Entwurf zu einer Verwaltungsanweisung veröffentlicht, in welcher der zu ermittelnde Datenumfang dargestellt wird.

Hinweis:

Auch wenn es sich insoweit nur um einen Entwurf handelt, gibt dieser doch bereits wichtige Hinweise, wie mit dieser Thematik umzugehen ist. Die Aktualität liegt darin, dass in die elektronisch zu übermittelnde Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2011 die Buchführung ab dem 1.1.2011 und ggf. auch die Vorjahreszahlen eingehen. Dies bedeutet, dass **bereits zum jetzigen Zeitpunkt** Überlegungen angestellt werden müssen, ob die vorhandene Buchhaltungssoftware geeignet ist, die notwendigen Informationen bereitzustellen. Ggf. muss auch der Kontenplan an die neuen Anforderungen angepasst werden, um später aufwendige Ermittlungen zu vermeiden. Oftmals dürften diese Anforderungen an die Buchhaltungssoftware den Anlass geben, die Einführung einer neuen Software in Erwägung zu ziehen.

Bereits mit Schreiben der Finanzverwaltung vom 19.1.2010 wurde für die Übermittlung des entsprechenden Datensatzes XBRL (eXtensible Business Reporting Language) als Übermittlungsformat einheitlich festgelegt. Der Inhalt der zu übermittelnden Daten wird durch das Datenschema der **Taxonomie** festgelegt. Die für die Übermittlung verbindlichen Taxonomiedateien, eine Visualisierung der Taxonomie sowie Hilfestellungen und Dokumentationen zur Taxonomie stehen unter www.eSteuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Dabei werden verschiedene Datenmodule genutzt. Neben dem Stammdaten-Modul („GCD“-Modul) sind aus dem Jahresabschluss-Modul („GAAP“-Modul) vor allem die Berichtsbestandteile

- Bilanz,
 - Gewinn- und Verlustrechnung,
 - Ergebnisverwendung,
 - Kapitalkontenentwicklung (nur für Personenhandelsgesellschaften),
 - steuerliche Gewinnermittlung,
 - steuerliche Modifikationen (z.B. Umgliederung/Überleitungsrechnung)
- zu übermitteln.

Hinweis:

Ein erster Blick in die Taxonomie zeigt, dass die Daten in einer großen Detailtiefe übermittelt werden müssen. Dies wird zunächst bei den Bilanzierenden ganz erhebliche Umstellungsaufwendungen verursachen. Des Weiteren dürfte auch jetzt bereits klar sein, dass die **Finanzverwaltung anhand dieser Daten umfangreiche Prüfroutinen vorsehen kann**, welche Besonderheiten und Auffälligkeiten offenbaren, die aus den jetzigen Rechenwerken bisher nicht deutlich werden.

20 Keine Aktivierung streitiger Forderungen

Streitige Forderungen dürfen nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip nicht aktiviert werden. Damit unterbleibt dann zunächst auch ein Gewinnausweis. Eine Aktivierung kommt erst dann in Betracht, wenn am Bilanzstichtag eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder eine Einigung mit dem Schuldner vorliegt. Das gilt auch für **Steueransprüche**, so dass diese nicht aktiviert werden dürfen, solange weder ein Steuerbescheid vorliegt noch das Finanzamt den

Anspruch ausdrücklich bestätigt hat. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 30.6.2010 (Aktenzeichen 15 K 4281/08 E, G, Zerl) entschieden, dass diese Anforderungen selbst dann zu stellen sind, wenn sich der Steuererstattungsanspruch dem Grunde nach aus einer vor dem Bilanzstichtag ergangenen höchstrichterlichen Entscheidung ergibt.

Im Urteilsfall ging es um die Aktivierung von Umsatzsteuererstattungsansprüchen, welche sich erhöhend auf den Gewinn ausgewirkt hätten.

21 Risikolebensversicherung einer Freiberufler-Sozietät

Bei Zusammenschlüssen von Freiberuflern, wie einer Sozietät von Rechtsanwälten oder einem Zusammenschluss von Ärzten, ist das Fortbestehen der Gesellschaft sehr eng mit den Berufsträgern verknüpft. Die Berufsunfähigkeit oder gar der Tod eines dieser Personen kann den Bestand der Gesellschaft gefährden. Aus diesem Grund werden von der Gesellschaft nicht selten **Risikolebensversicherungen auf das Leben ihrer Partner** abgeschlossen, um beim Tode eines Partners die Praxisweiterführung finanziell sicherzustellen. Fraglich ist, ob die Versicherungsprämien abzugsfähige Betriebsausgaben sind.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte über einen solchen Fall bei einer Rechtsanwalts-Sozietät zu entscheiden. Es lehnte die Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien mit Urteil vom 13.7.2009 (Aktenzeichen 9 K 289/06) mit der Begründung ab, dass Versicherungen, mit denen persönliche Risiken des Unternehmers abgedeckt werden, zwingend zum Privatvermögen zählen und Versicherungsprämien daher auch nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Hinweis:

Diese Beurteilung des Finanzgerichts entspricht der herrschenden Ansicht. Versicherungen über Risiken, die in der Person des Betriebsinhabers begründet sind, sind nach der finanzgerichtlichen Auffassung nur ausnahmsweise dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluss des Versicherungsvertrags entscheidend der Abdeckung dieses Risikos dient. Im Ergebnis ist die Entscheidung des Finanzgerichts im besprochenen Urteilsfall unbefriedigend, da die berufliche Tätigkeit der Partner im Vordergrund steht. Beiträge zu einer Unfallversicherung, einer Krankenversicherung und eine Versicherung zur Absicherung eines Kredits sind hingegen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen. Das Finanzgericht hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung die nun auch anhängige Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen, so dass diese Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

22 Erträge aus Investmentfonds im Betriebsvermögen teilweise steuerfrei

Werden im Betriebsvermögen Anteile an Investmentfonds („Wertpapiersondervermögen“) gehalten, so sind die Erträge hieraus insoweit (teilweise) steuerbefreit, als diese auf **Erträge aus Aktien** entfallen. Werden die Anteile im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft gehalten, so erfolgt eine **40 %ige Steuerfreistellung (Teileinkünfteverfahren)**, bei Anteilen, die von einer Kapitalgesellschaft gehalten werden, im Ergebnis eine 95 %ige Steuerfreistellung.

Allerdings stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.3.2010 (Aktenzeichen I R 109/08) heraus, dass diese Erträge trotzdem regelmäßig der Gewerbesteuer unterliegen.

Hinweis:

Welcher Teil der Erträge auf Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus Aktien entfällt, ergibt sich aus dem Rechenschaftsbericht bzw. der Bescheinigung der Investmentfondsgesellschaft.

23 Aufbewahrung und Archivierung eines elektronischen Kontoauszugs im Onlinebanking-Verfahren

Wird das sog. Homebanking- oder **Onlinebanking-Verfahren** genutzt und soll auf die Aufbewahrung der Kontoauszüge in Papierform verzichtet werden, so sind die steuerlichen Aufbewahrungsregeln zu beachten. Hierauf weist das Bayerische Landesamt für Steuern mit der Verfügung vom 28.7.2010 (Aktenzeichen S 0317.1.1-3/1 St42) hin.

Der am Homebanking-Verfahren teilnehmende Bankkunde erhält vom Kreditinstitut einen Kontoauszug in digitaler Form übermittelt. Lediglich mit dem Ausdruck dieses elektronischen

Kontoauszugs genügt der Buchführungspflichtige den bestehenden Aufbewahrungspflichten nicht, da es sich beim elektronisch übermittelten Auszug um das originär digitale Dokument handelt. Für die steuerliche Anerkennung des elektronischen Kontoauszugs ist es daher erforderlich, diese Datei auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zu archivieren.

Dabei sind sowohl die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung als auch die Grundsätze datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme zu beachten. Die Übermittlung und Speicherung lediglich einer Datei im pdf-Format genügt diesen Grundsätzen nicht, da bei diesem Dateiformat eine leichte und nicht mehr nachvollziehbare Änderung möglich wäre.

Vermehrt bieten Kreditinstitute weitere Alternativen zur Aufbewahrung an. Dies kann beispielsweise durch die Übermittlung und Speicherung eines **digital signierten elektronischen Kontoauszugs** geschehen. Auch die Vorhaltung des Auszugs beim Kreditinstitut und die jederzeitige Zugriffsmöglichkeit während der Aufbewahrungsfrist stellt eine denkbare Lösung dar. Ferner akzeptiert die Finanzverwaltung die Übersendung und Aufbewahrung sog. Monatssammelkontoauszüge in Papierform.

Für Personengesellschaften

24 Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Gesellschafterwechsel

Entsteht bei einer Personengesellschaft ein Verlust, so kann dieser von den Gesellschaftern bei der Ermittlung der Einkommensteuer regelmäßig geltend gemacht werden. Bei beschränkt haftenden Gesellschaftern, also vor allem Kommanditisten einer KG, gilt dies allerdings nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage bzw. einer höheren im Handelsregister eingetragenen Haftsumme.

Bei der **Gewerbesteuer** kann ein **Verlust der Personengesellschaft** dagegen nur von dieser selbst in späteren Jahren im Wege des Verlustvortrags geltend gemacht werden. Dennoch ist zu beachten, dass als Mitunternehmer die Gesellschafter selber angesehen werden und damit der Verlustvortrag beteiligungsquotal an den Gesellschafter gebunden ist. Dementsprechend geht beim **Ausscheiden von Gesellschaftern** aus einer Personengesellschaft der anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfallende Fehlbetrag am Verlustabzug verloren. Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Gesellschafterwechsel entgeltlich (z.B. Veräußerung oder Austritt gegen Abfindung) oder unentgeltlich (Erbfall oder vorweggenommene Erbfolge) erfolgt.

Hinweis:

Der (anteilige) Wegfall eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags führt zwar bei der Personengesellschaft in Zukunft zu höheren Gewerbesteuerzahlungen, diese werden durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer der Gesellschafter aber teilweise wieder ausgeglichen. Bei hohen Gewerbesteuer-Hebesätzen (ab 400 %) kann dennoch eine erhebliche Belastung verbleiben.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 3.2.2010 (Aktenzeichen IV R 59/07) über den **Gesellschafterwechsel bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft** zu entscheiden. Im Urteilsfall waren die Gesellschafter zunächst an einer Personengesellschaft beteiligt (sog. Obergesellschaft), welche wiederum an einer weiteren Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt war, bei der gewerbesteuerliche Verlustvorträge bestanden. Fraglich war, ob eine Änderung im Gesellschafterbestand bei der Obergesellschaft Auswirkungen auf den Fortbestand des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei der Untergesellschaft hat. Dies hat der Bundesfinanzhof verneint.

Hinweis:

Generell gilt es bei Gesellschafterwechsel oder Umstrukturierungen von Personengesellschaften bzw. Personengesellschaftsgruppen sorgfältig zu prüfen, ob bestehende gewerbesteuerliche Verlustvorträge gefährdet sind. Dieses Urteil verdeutlicht aber auch die Vorteile einer doppelstöckigen Struktur, wodurch ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft Verlustvorträge bei der Untergesellschaft unberührt lässt.

Für Hauseigentümer

25 Besteuerung von Grundstücksverkäufen teilweise verfassungswidrig

Die Veräußerung von Immobilien im Privatvermögen wird im Grundsatz steuerlich nicht erfasst. Dies gilt auch für fremdvermietete Immobilien. Eine steuerliche Erfassung als „**privates Veräußerungsgeschäft**“ erfolgt allerdings dann, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung ein **Zeitraum von weniger als zehn Jahren** liegt (Ausnahme bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien). Bis zum Jahr 1998 lag diese „Spekulationsfrist“ noch bei zwei Jahren und wurde dann mit dem sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 auf zehn Jahre verlängert.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte diese verlängerte Veräußerungsfrist bereits für alle Veräußerungsgeschäfte ab dem 1.1.1999 gelten. Dem widersprach nun das Bundesverfassungsgericht. Es entschied mit Beschluss vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04 und 2 BvL 13/05), dass entgegen der gesetzlichen Regelung bei Anwendung der neuen Zehnjahresfrist **nur solche Wertsteigerungen erfasst werden dürfen**, die seit dem 31.3.1999 (Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes) entstanden sind, wenn zuvor die ursprünglich geltende Zweijahresfrist bereits abgelaufen war.

Dies hat folgende Konsequenzen:

- **Grundstücksveräußerungen bis zum 31.3.1999**, bei denen die zweijährige Haltefrist bereits abgelaufen war, dürfen gar nicht besteuert werden.
- Bei Grundstücken, die bis zum 30.3.1997 erworben wurden und die innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist, aber nach Ablauf von zwei Jahren nach der Anschaffung veräußert worden sind, dürfen nur die Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die nach dem 31.3.1999 entstanden sind. Insoweit muss nachträglich der Verkehrswert auf den 31.3.1999 festgestellt werden. Betroffen können also nur **Grundstücksveräußerungen** sein, die **bis zum 30.3.2007** getätigten wurden.

Hinweis:

Bei in den vergangenen Jahren getätigten Veräußerungsgeschäften sollte geprüft werden, ob diese von der für die Steuerpflichtigen günstigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erfasst werden und ob insoweit eine Änderung der erfolgten Steuerfestsetzung noch möglich ist.

26 Abbruchabsicht bei Erwerb einer Immobilie

Im Urteilsfall wurde ein Haus kurz nach dem Erwerb zum Teil abgerissen und das Grundstück neu bebaut. Der Steuerpflichtige begehrte nun, die Aufwendungen für den Erwerb des abgebrochenen Teils und die Kosten des Abbruchs unmittelbar als Werbungskosten geltend zu machen. Das Finanzamt rechnete dagegen diese Ausgaben den Anschaffungskosten für das neu errichtete Haus zu, so dass sich diese nur über die Abschreibung steuerlich auswirkten.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen IX R 16/09) die Ansicht der Finanzverwaltung. Es bestätigte die Grundsätze der bisherigen Rechtsprechung wie folgt:

- Der Erwerber eines objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäudes kann, wenn er dieses nach dem Erwerb abreißt, Sonderabschreibungen vornehmen und die Abbruchkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, sofern er das Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben hat.
- Hat er es hingegen in der Absicht erworben, es (teilweise) abzubrechen und anschließend grundlegend umzubauen, sind der anteilige Restwert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten keine sofort abziehbaren Werbungskosten, sondern Teil der Herstellungskosten des neu gestalteten (umgebauten) Gebäudes.
- Eine Abbruchabsicht in diesem Sinne ist auch dann zu bejahen, wenn der Erwerber beim Erwerb des Gebäudes für den Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen hat.

- Bei (Teil-)Abbruch des Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung spricht ein Beweis des ersten Anscheins für eine Abbruchabsicht. Den für eine Abbruchabsicht sprechenden Beweis des ersten Anscheins kann der Steuerpflichtige durch einen Gegenbeweis entkräften, z.B. der Art, dass es zu dem Abbruch erst auf Grund eines ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablaufs gekommen ist.

Hinweis:

In diesen Fällen ist steuerlicher Rat sinnvoll, damit **entsprechende Dokumentationen angefertigt werden** können bzw. die steuerliche Behandlung der Erwerbskosten von vorneherein richtig eingestuft wird. Für die Planung der zu erwartenden steuerlichen Belastung (bzw. Entlastung) ist das von großer Bedeutung.

27 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen

Wird eine Photovoltaikanlage nicht mittels eines Traggestells auf das Dach montiert (Aufdachanlage), sondern anstelle der Dachhaut eingesetzt, so z.B. in Form von Dachziegeln mit integrierten Photovoltaikmodulen, so wird von einer **dachintegrierten Photovoltaikanlage** gesprochen. Diese erfüllt gleichzeitig zwei Funktionen, indem sie einerseits das Gebäude vor Witterungseinflüssen schützt und andererseits unmittelbar der Stromerzeugung dient (Gewerbebetrieb).

Steuerlich wird eine solche dachintegrierte Anlage nach dem Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 5.8.2010 nicht als unselbständiger Bestandteil des Gebäudes, sondern als selbständiges, vom Gebäude losgelöstes bewegliches Wirtschaftsgut behandelt. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind daher im Ergebnis ertragsteuerlich mit den sog. Aufdachanlagen gleich zu behandeln, so dass sich folgende steuerliche Konsequenzen ergeben:

- Die **Aufwendungen für die dachintegrierte Photovoltaikanlage**, bei Solardachziegeln nur die Aufwendungen für das Photovoltaikmodul, sind Anschaffungs-/Herstellungskosten für ein eigenes, abnutzbares und bewegliches Wirtschaftsgut, das als notwendiges Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ zuzurechnen ist. Es ist dort auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (20 Jahre) abzuschreiben. Die Behandlung als selbständiges Wirtschaftsgut gilt unabhängig davon, ob die Anlage im Zuge der Neuerrichtung eines Gebäudes oder im Zuge einer Dachsanierung angeschafft bzw. hergestellt wird. Nicht zur Photovoltaikanlage, sondern zum Gebäude gehört dagegen die Dachkonstruktion. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind daher dem Gebäude entweder als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen zuzurechnen.
- Für die geplante Anschaffung der Anlage kann ein **Investitionsabzugsbetrag** gebildet werden, wenn die übrigen Anspruchsvoraussetzungen vorliegen, so vor allem die verbindliche Bestellung bei Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Jahr vor der Inbetriebnahme.
- **Sonderabschreibungen** sind für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage ebenso möglich wie degressive Abschreibung.

28 Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand und Dreijahresfrist

Nicht sofort als Werbungskosten, sondern lediglich über die Abschreibungen abziehbar sind Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (**anschaffungsnaher Herstellungskosten**). Bei der Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten ist, werden Erweiterungsaufwendungen nicht mit einbezogen, da diese schon zu den nicht sofort abziehbaren Herstellungskosten gehören, ohne „anschaffungsnah“ zu sein. Weiterhin bei der 15 %-Prüfung nicht berücksichtigt werden üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen.

Nach der Mitteilung der Finanzverwaltung (Bayerisches Landesamt für Steuern v. 6.8.2010) sind hinsichtlich der Abgrenzung der Maßnahmen, die in den Dreijahreszeitraum fallen, auch solche **Maßnahmen** zu berücksichtigen, **die innerhalb des Dreijahreszeitraums begonnen wurden, aber noch nicht abgeschlossen worden sind**. Diese Maßnahmen sind vielmehr insoweit zu berücksichtigen, als sie auf innerhalb des Dreijahreszeitraums getätigte Leistungen entfallen. Die Baumaßnahmen müssen zum Ende des Dreijahreszeitraums weder abgeschlossen, abgerechnet

noch bezahlt sein. Hierdurch soll die Umgehung dieser Dreijahresfrist durch Hinauszögern des Abschlusses von Baumaßnahmen, verspätete Abnahme von Werkleistungen oder verspätete Bezahlung verhindert werden.

Hinweis:

Die steuerlichen Auswirkungen dieser Sonderregelung sind erheblich. Daher ist bei größeren Sanierungen nach dem Erwerb dringend eine Planung unter Einbezug der steuerlichen Gesichtspunkte geboten. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

29 Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG teilweise verfassungswidrig

Das Ergebnis der Veräußerung solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, wird nach § 17 EStG aktuell nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft (sog. Wesentlichkeitsgrenze) unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Bis einschließlich zum 31.12.2001 (je nach Wirtschaftsjahr der GmbH und für Auslandsbeteiligungen bereits nach dem 31.12.2000) lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber die Grenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % abgesenkt. Dies hatte in Ermangelung einer Bestandsschutzregelung zur Konsequenz, dass auch solche Veräußerungssachverhalte erfasst wurden, bei denen Gesellschafter zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mindestens 10 % beteiligt waren und damit auch solche Wertveränderungen steuerlich erfasst wurden, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren.

Zu dieser Problematik (und weiteren Fragen der sog. „Rückwirkung“ von Gesetzesänderungen) hat das BVerfG in mehreren viel beachteten Beschlüssen vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, DStR 2010, 1733) Stellung genommen. Danach bestehen gegen die Absenkung der Beteiligungsgrenze grundsätzlich keine Bedenken.

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen allerdings gegen die Besteuerung solcher stillen Reserven, die nach der vor 1999 geltenden Rechtslage überhaupt nicht der Besteuerung unterlegen hätten. Genau in diesem Punkt verstößt die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 % für Veräußerungen ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nach Auffassung des BVerfG gegen das Grundgesetz.

Zur Begründung weist das BVerfG u.a. auf die (nicht zu rechtfertigende) Ungleichbehandlung hin, die hinsichtlich der Besteuerung von Wertsteigerungen offensichtlich vorliegt, je nachdem, ob ein Stpfl. noch in 1998 seine Beteiligung (dann steuerlich unbelastet) oder erst nach dem 31.3.1999 veräußert hat (dann umfassende steuerliche Belastung aller in der Vergangenheit erzielten Wertsteigerungen).

Hinweis:

Aus Sicht der Stpfl. sind nach dieser für sie günstigen Entscheidung drei Fallgruppen zu unterscheiden, die alle darauf abzielen, dass bei der Besteuerung eines nach 1998 erzielten Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG diejenigen Wertsteigerungen zu eliminieren sind, die in der Zeit bis zum 31.3.1999 (Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002) eingetreten sind und nach der damaligen Rechtslage nicht der Besteuerung unterlegen hätten:

1. Bereits erfolgte Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 10 % bis zu 25 %: Sind bei derartigen Veräußerungen sämtliche stillen Reserven besteuert worden, so ist der Veräußerungsgewinn zu mindern um die Wertsteigerungen, die bis zum 31.3.1999 eingetreten sind. Eine Korrektur setzt allerdings voraus, dass die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch berichtigungsfähig sind; dies ist in jedem einschlägigen Einzelfall zu prüfen.
2. Bereits erfolgte Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 1 % bis mindestens 10 %: Der Beschluss des BVerfG strahlt auch aus auf Veräußerungen, die erst auf Grund der abermaligen Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % steuerlich erfasst werden;

hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Einschränkungen gelten die vorgenannten Überlegungen entsprechend.

3. Zukünftige Veräußerungen: In einschlägigen Fällen, wenn also früher die relevante Beteiligungsgrenze nicht überschritten wurde, ist im Hinblick auf spätere Veräußerungen anzuraten, die Entwicklung der Beteiligungsquoten und ebenso die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren.

30 Nachträgliche Schuldzinsen bei wesentlicher Beteiligung abziehbar

§ 17 EStG erfasst Gewinne und Verluste insbesondere aus Veräußerungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn diese Anteile zum steuerlichen Privatvermögen zählen. Schuldzinsen für die Anschaffung derartiger Beteiligungen sind ab dem Veranlagungszeitraum 1999 auch dann als Werbungskosten bei Kapitaleinkünften abziehbar, wenn die Schuldzinsen auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder nach Auflösung der Kapitalgesellschaft entfallen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Veräußerungspreis den fremdfinanzierten Kaufpreis nicht deckt, also noch Verbindlichkeiten verbleiben.

Dies hat der BFH in Änderung seiner Rechtsprechung mit Urteil vom 16.3.2010 (Aktenzeichen VIII R 20/08, BStBl II 2010, 787) entschieden. Bislang hatte der BFH den Abzug nachträglicher Schuldzinsen auch nach Veräußerung oder Aufgabe einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung für die ab 1999 geltenden Gesetzesfassungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen verneint, weil er keinen Veranlassungszusammenhang zwischen Einkünftezielung und Werbungskostenabzug sah und daher die Finanzierungsaufwendungen der nicht steuerbaren privaten Vermögensebene zuordnete.

Zur Begründung der Änderung seiner Rechtsprechung führt der BFH insbesondere an, dass der Gesetzgeber durch die stufenweise Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG auf 10 % und weiter auf 1 % „einen Paradigmenwechsel“ betreffend die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen auf der privaten Vermögensebene eingeleitet habe. Nach diesem Paradigmenwechsel seien auch nachträgliche Schuldzinsen als durch die früheren Einkünfte aus Kapitalvermögen veranlasst anzusehen und damit abzugsfähig.

Im Streitfall hatte ein Stpfl. Anteile an einer GmbH in 1997 darlehensfinanziert erworben, diese Anteile in 2000 veräußert und in 2001 noch Schuldzinsen aus dem Darlehen i.H.v. über 9 000 DM als Werbungskosten geltend gemacht. Finanzverwaltung und Finanzgericht hatten den Werbungskostenabzug abgelehnt, der BFH hingegen folgt dieser Auffassung nicht, sondern lässt den Werbungskostenabzug zu.

Hinweis:

Diese Entscheidung erging zur Rechtslage vor Einführung der sog. Abgeltungsteuer, so dass die Tragweite auf den ersten Blick auf die vergangenen Jahre begrenzt erscheint, weil aktuell der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten und damit auch der Abzug entsprechender Schuldzinsen untersagt ist.

Im Rahmen der Einführung der Abgeltungsteuer auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde ein Abzug von tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen (sog. Werbungskostenabzugsverbot). Stattdessen wird bei der Ermittlung der Einkünfte ein Betrag von 801 € zw. 1 602 € als Werbungskosten abgezogen (sog. Sparer-Pauschbetrag). Dies gilt auch dann, wenn die tatsächlichen Werbungskosten den Betrag von 801 € bzw. 1 602 € übersteigen.

Gegen den Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten war ein Klageverfahren vor dem Finanzgericht Münster (Aktenzeichen 6 K 1847/10 E) anhängig.

Dieses Verfahren wurde aus anderen Gründen in der Hauptsache für erledigt erklärt.

31 Entnahme einer GmbH-Beteiligung führt nur bei Versteuerung der stillen Reserven zu erhöhten Anschaffungskosten

Von der Besteuerung nach § 17 EStG wird bei Veräußerung von GmbH-Beteiligungen nur die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (abzüglich der Veräußerungskosten) und den Anschaffungskosten erfasst. Fraglich war bislang, in welcher Höhe die Anschaffungskosten anzusetzen sind, wenn die Beteiligung zunächst im Betriebsvermögen gehalten und dann ins Privatvermögen überführt wurde (sog. Entnahme).

In dem Rechtsstreit, über den der BFH mit Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen IX R 22/09, BStBl II 2010, 790) zu entscheiden hatte, hatte ein i.S.d. § 17 EStG beteiligter Gesellschafter Anteile an einer GmbH aus dem Betriebsvermögen in sein Privatvermögen überführt, ohne dass

die Differenz zwischen den historischen Anschaffungskosten (14 000 DM) und dem Entnahmewert (rd. 2,4 Mio. DM) steuerlich erfasst wurde. Noch im Jahr der Entnahme wurde die Beteiligung für 3 Mio. DM veräußert, so dass in Frage stand, ob die historischen Anschaffungskosten oder der Entnahmewert für die Berechnung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG entscheidend sind.

Dazu hat nun der BFH entschieden, dass der Entnahmewert (Teilwert oder gemeiner Wert) nur dann an die Stelle der historischen Anschaffungskosten tritt, wenn durch die Entnahme die stillen Reserven tatsächlich aufgedeckt und bis zur Höhe des Teilwerts oder gemeinen Werts steuerrechtlich erfasst worden sind oder noch erfasst werden können. Daher musste im Streitfall die ungeminderte Differenz zwischen Veräußerungspreis und historischen Anschaffungskosten der Besteuerung unterworfen werden.

Hinweis:

Dieses Urteil rückt zwei Besteuerungsaspekte in den Mittelpunkt: Zum einen fehlt es zwar bei einer Entnahme an einem Anschaffungsvorgang, da kein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Gleichwohl findet eine Besteuerung etwaiger stiller Reserven in den Anteilen statt, weil die Entnahme als anschaffungähnlicher Vorgang gilt. Entnahmen sollten daher im Einzelfall sorgfältig geplant werden, weil (anders als bei einer Veräußerung) dem steuerlichen Ergebnis kein Mittelzufluss gegenübersteht.

Zum anderen soll aber auch keine Besteuerungslücke dadurch eintreten können, dass die stillen Reserven bei der Entnahme tatsächlich nicht erfasst wurden; in diesen Fällen wird – verkürzt dargestellt – die Entnahme bei der späteren Veräußerung „mit“-besteuert.

32 Keine steuerliche Anerkennung einer zwischen Ehegatten formunwirksam vereinbarten Unterbeteiligung

§ 17 EStG erfasst Veräußerungen solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft beteiligt war (Wesentlichkeitsgrenze; bis einschließlich 31.12.2000/2001 „mindestens 10 %“, zuvor bis 31.12.1998 „mehr als 25 %“).

Vor diesem Hintergrund hatten in 1994 Eheleute mit einem jeweiligen GmbH-Beteiligungsanteil von 49,7 % untereinander schriftlich einen als „Treuhandvertrag“ bezeichneten Vertrag geschlossen. Danach sollte die Ehefrau die Hälfte ihrer Anteile nur treuhänderisch für den Ehemann halten. Die steuerliche Anerkennung dieses Vertrags hätte zur Folge gehabt, dass die Ehefrau mit den ihr zuzurechnenden Anteilen (24,85 %) unter der Wesentlichkeitsgrenze („mehr als 25 %“) gelegen hätte; ein auf die Ehefrau entfallender Veräußerungsgewinn (oder Liquidationserlös, im konkreten Streitfall insgesamt über 500 000 DM) wäre dann steuerlich unbelastet vereinnahmt worden.

Diese Gestaltung ist aber vom BFH mit Urteil vom 11.5.2010 (Aktenzeichen IX R 19/09, DStR 2010, 1514) abgelehnt worden. Entscheidendes Argument gegen die Anerkennung war, dass der sog. Treuhandvertrag, der im Streitfall als Unterbeteiligungsvertrag auszulegen ist, mangels notarieller Beurkundung nicht wirksam geworden ist. Daher ist das wirtschaftliche Eigentum an der Hälfte der Anteile auch nicht auf den Ehemann übergegangen. Für den „Scheincharakter“ der Vereinbarung spricht dabei nach Auffassung der Richter zudem, dass von den Eheleuten am gleichen Tag auch ein Treuhandvertrag über GmbH-Anteile mit einer KG geschlossen wurde; der war allerdings notariell beurkundet.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht wieder einmal die Bedeutung der Formerfordernisse insbesondere bei Vereinbarungen zwischen Eheleuten auf Grund der – so der BFH – „innerhalb eines Familienverbundes typischerweise fehlenden Interessengegensätze“. Nach § 15 Abs. 3 und 4 GmbHG bedürfen sowohl das dingliche Geschäft über die Abtretung oder Verfügung über den Geschäftsanteil als auch die schuldrechtliche Verpflichtung zur Abtretung der notariellen Beurkundung. Insoweit sind bei der GmbH die im Vergleich zu Personengesellschaften deutlich strengeren Formerfordernisse zu beachten.

33 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) VGA bei Erteilung einer Pensionszusage ohne ausreichende Erprobung

Die Zusage von Pensionsleistungen gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zählt zum gängigen Instrumentarium der steuerlichen Gestaltung, da in den Wirtschaftsjahren der Ansammlung der Rückstellung eine steuermindernde Wirkung eintritt. Regelmäßig umstritten ist dabei einerseits die Begründung der Zusage im Gesellschaftsverhältnis, andererseits aber auch die Höhe, in der die Pensionsrückstellung steuerlich anzuerkennen ist.

Zur Begründetheit und zur Höhe einer solchen Pensionsrückstellung hat der BFH mit Beschluss vom 17.3.2010 (Aktenzeichen I R 19/09, BFH/NV 2010, 1310) Stellung genommen. Im Streitfall war der Ehefrau des zu 99 % beteiligen GmbH-Gesellschafters knapp sechs Wochen nach ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin eine Pensionszusage erteilt worden.

Finanzverwaltung, FG und BFH erkannten die gebildete Rückstellung nicht an, weil von einem ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftleiter eine Pension ohne Erprobung des Geschäftsführers nicht zugesagt werden würde. Die Tatsache, dass die Ehefrau zuvor schon bei der GmbH als weisungsgebundene Büroangestellte – und nicht etwa in leitender Position – gearbeitet habe, änderte nichts am Erfordernis einer Probezeit.

Hinweis:

Die Modalitäten der Erteilung einer Pensionszusage sind also im jeweiligen Einzelfall genau zu prüfen; im Zweifelsfall ist fachlicher Rat einzuholen. In der Regel wird eine Probezeit unverzichtbar sein. Nur in Ausnahmefällen ist sie verzichtbar, z.B. bei einem sog. Management-Buy-out.

b) Pensionszusage an den „Noch-Nicht-Gesellschafter“

Mit Beschluss vom 29.1.2010 (Aktenzeichen I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Veranlassung von Pensionszusagen durch das Gesellschaftsverhältnis (und damit zum Vorliegen von vGA) fortgeführt.

Im Streitfall war einem Geschäftsführer, der zunächst mit einem auf drei Jahre befristeten Vertrag angestellt worden war, nach Bestellung zum Geschäftsführer ohne Probezeit eine unverfallbare Pensionszusage erteilt worden. Nach Ablauf des befristeten Anstellungsverhältnisses erwarb er eine 25 %-ige Beteiligung an der GmbH. In der Pensionszusage wurde eine vGA (in Gestalt der Dotierung einer brancheneigenen Unterstützungskasse) gesehen.

Im Rahmen seiner Begründung führt der BFH aus, dass auch der Gesichtspunkt der Zuwendung an einen späteren Gesellschafter („Noch-Nicht-Gesellschafter“) den Ansatz einer vGA begründen könne, und dass ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftleiter eine unmittelbar unverfallbare Versorgungszusage nicht erteilt hätte.

Hinweis:

Die Anerkennung einer Versorgungszusage setzt nach dem Beschluss des BFH selbst dann die Berücksichtigung einer Probezeit voraus, wenn der zusagenden GmbH die Qualifikation des Geschäftsführers schon deshalb bekannt ist, weil dieser bisher in einem von den Gesellschaftern der GmbH betriebenen Unternehmen tätig war.

c) Keine vGA bei unverzinslichem Darlehen einer GmbH an eine gemeinsam mit dem Alleingesellschafter gehaltene Tochtergesellschaft

In dem vom FG Nürnberg mit Urteil vom 25.3.2010 (Aktenzeichen 4 K 857/2009, EFG 2010, 1524) entschiedenen Streitfall war ein Stpfl. alleiniger Gesellschafter der Mutter-GmbH und zudem Minderheitsbeteiligter (49 %) der Tochter-GmbH; die übrigen 51 % an der Tochter-GmbH hielt die Mutter-GmbH. Die Tochter-GmbH produziert Strom und Wärme durch die Verfeuerung von Holzabfällen, die sie von der Mutter-GmbH ankaufte. Diese benötigt ihrerseits die von der Tochter-GmbH gelieferte Wärme für ihre eigenen Produktionsvorgänge; daher war auch die Tochter-GmbH zu diesem Zweck der Wärmelieferung an die Mutter-GmbH (von dieser und dem Gesellschafter) gegründet worden.

Die Mutter-GmbH gewährte nun der Tochter-GmbH ein zunächst tilgungsfreies und in den ersten Jahren auch zinsloses Darlehen zur Errichtung eines Biomasseheizkraftwerks. Das Finanzamt wertete diese Vorgänge als vGA der Mutter-GmbH an den Gesellschafter und erhöhte dessen Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend.

Dazu hat das FG entschieden, dass im vorliegenden Sachverhalt eine vGA ausscheidet, weil nicht genügend Anzeichen dafür vorlagen, dass das ausschlaggebende Motiv für die Gewährung des Darlehens als unverzinsliches Darlehen ein gesellschaftliches war. Fest stehe hingegen, dass die Mutter-GmbH dieses Darlehen auch aus eigenbetrieblichen Interessen als unverzinsliches Darlehen ausgestaltet habe. Schließlich sei es im Wirtschaftsleben nicht unüblich, Geschäftspartnern, deren wirtschaftlicher Erfolg eine Rückwirkung auf den eigenen Geschäftserfolg hat, mit vergünstigten Konditionen „unter die Arme zu greifen“. Gründe könnten z.B. darin liegen, die Belieferung eigener Produktionsprozesse zu sichern oder das Fortbestehen eines wichtigen Abnehmers zu gewährleisten.

Hinweis:

Leistungsbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften bedürfen unter dem Aspekt der vGA immer einer besonders sorgfältigen Betrachtung. Anders kann der Fall allerdings im Mutter-Tochter-Verhältnis sein. Das vorgenannte Urteil bestätigt aber, dass solche Leistungsbeziehungen unproblematisch sind, wenn sie dem im Wirtschaftsleben „Üblichen“ entsprechen.

d) VGA durch Veräußerung eigenen Grundbesitzes unter dem Verkehrswert an einen Gesellschafter

Der Erwerb eines Grundstücks einer GmbH durch ihren Gesellschafter zu einer unter dem Verkehrswert liegenden Gegenleistung führt zu einer vGA, da bei der GmbH insoweit eine im Gesellschaftsrecht begründete verhinderte Vermögensvermehrung vorliegt. Dies hat der BFH mit Beschluss vom 16.12.2009 (Aktenzeichen I B 76/09, BFH/NV 2010, 1135) bestätigt.

An dieser Würdigung änderte im Streitfall auch die Tatsache nichts, dass die Veräußerung an einen ausscheidenden Gesellschafter erfolgte. Der notarielle Grundstückskaufvertrag wurde am 28.12. geschlossen, der ausscheidende Gesellschafter trat seine Anteile am 30.12. ab und der Übergang von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr sowie die Verkehrssicherungspflicht hinsichtlich des Grundstücks erfolgte erst am 31.12. desselben Jahres. Nach Auffassung des BFH kommt es allein auf den schuldrechtlichen Vertrag an, der die GmbH zur Grundstücksübertragung ohne ausreichende Gegenleistung verpflichtet, nicht aber auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Vorteils beim Gesellschafter.

34 Pflichtverletzung des Geschäftsführers einer insolventen GmbH bei fehlender Einwirkung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter

Mit einer besonderen Frage der Haftung von GmbH-Geschäftsführern hat sich der BFH in dem nicht veröffentlichten Beschluss vom 19.2.2010 (Aktenzeichen VII B 190/09, BFH/NV 2010, 1120) mit der Frage befasst, welche rechtlichen Schritte ein Geschäftsführer einer insolventen GmbH in zumutbarer Weise unternehmen muss, um gegen einen vorläufigen Insolvenzverwalter vorzugehen, der in den Zahlungsverkehr der GmbH eingreift.

Im Streitfall hatte der alleinige Geschäftsführer einer GmbH, die Komplementärin einer GmbH & Co. KG war, die Lohnsteueranmeldungen für September bis Dezember 2005 fristgerecht eingereicht, die fälligen Beträge wurden auf Grund einer bestehenden Lastschrifteinzugsermächtigung vom Finanzamt fristgerecht eingezogen. Nachdem im Januar 2006 Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt wurde, widerrief der vorläufige Insolvenzverwalter sämtliche Daueraufträge, Lastschrift-, Einzugs- und Abbuchungsermächtigungen für die Zukunft und – soweit zulässig – auch für die Vergangenheit. Daraufhin veranlasste die Bank in Bezug auf die abgebuchte Lohnsteuer für die Voranmeldungszeiträume September bis Dezember 2005 entsprechende Rücklastschriften. In der Folge nahm das Finanzamt den Geschäftsführer für die Lohnsteuer für die genannten Monate als Haftungsschuldner in Anspruch.

Das Finanzamt begründet seine Auffassung damit, dass der Geschäftsführer nach Durchsicht der Kontoauszüge eine erneute Zahlung der Steuerbeträge (durch ein Einwirken auf den vorläufigen Insolvenzverwalter) hätte veranlassen müssen; stattdessen habe er sich zurückgezogen und um nichts gekümmert.

Das FG und dieses bestätigend der BFH weisen diese Auffassung zurück. Grundsätzlich komme es danach auf den konkreten Einzelfall an, vorliegend handele es sich jedenfalls nicht um eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers, so dass eine Haftung ausscheide.

Allerdings bestätigt der BFH auch die Feststellung des Finanzgerichts, dass die steuerliche Pflichtenstellung des Geschäftsführers auch das Einwirken auf den vorläufigen Insolvenzverwalter für den Fall umfasse, dass er als steuerlich verpflichtete und verantwortliche Person nicht allein handeln könne. Der Geschäftsführer müsse zudem nach der Rechtsprechung des BFH auch dann einwirken, wenn das Verhalten des Insolvenzverwalters offensichtlich geltendem Recht widerspreche und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt zu rechtfertigen wäre.

Hinweis:

Der Beschluss verdeutlicht, dass gerade in Krisenzeiten und erst recht in der Insolvenz eine steuerliche Begleitung unverzichtbar ist. Im Einzelfall genügt es auch aus steuerlicher Sicht nicht, wenn sich der Geschäftsführer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zurückzieht und alles Weitere dem Insolvenzverwalter überlässt.

Mit freundlichen Grüßen