

**Ausgabe 01/2014**

Datum 22.01.2014

## Themen dieser Ausgabe

- Koalitionsvertrag
- Rechtsprechung zum Kindergeld
- Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen
- Pauschbeträge für Sachentnahmen
- Auslandsreisekosten

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

zunächst geben wir einen Überblick über die steuerpolitischen Aussagen im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD. Große Reformen sind im steuerlichen Bereich nicht vorgesehen. Ein Schwerpunkt soll in der Vereinfachung und Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts liegen. So soll den Bürgern eine vorausgefüllte Steuererklärung bereitgestellt werden, die bereits alle bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten (z.B. aus Lohnsteuerbescheinigungen, Rentenbezugsmitteilungen, von den Krankenkassen gemeldete Vorsorgeaufwendungen usw.) berücksichtigt.

Zudem bleibt abzuwarten, inwiefern die Bundesregierung auf aktuelle Entwicklungen reagieren muss. Anlass könnte z.B. der für das zweite Quartal 2014 erwartete Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts sein.

Aktuell wird von Seiten der Bundesländer aber auch eine Verschärfung der Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige diskutiert. Danach sollen Steuersünder nur noch dann vor Strafe geschützt werden, wenn für einen deutlich längeren Zeitraum als bisher alle Falschaussagen korrigiert und die Steuern nachgezahlt werden. Im Gespräch sind bis zu zehn Jahre; bisher galten in der Regel fünf Jahre.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Koalitionsvertrag: Steuerpolitische Leitlinien für die aktuelle Legislaturperiode	1
2. Rechtsprechung zum Kindergeld/ Kinderfreibetrag	1
3. Splittingverfahren und andere familienbezogene Vergünstigungen auch bei Ehegatten in der Schweiz	3
4. Kirchensteuerzahlungen in der Eigenschaft als Erbe	3
5. Übernahme der Schenkungsteuer löst nicht zwingend selbst wieder Schenkungsteuer aus	4
6. Neue Muster für steuerliche Spendenbescheinigungen	4
7. Kosten für Hausapotheke keine außergewöhnliche Belastung	4
8. Kettenschenkung zur Nutzung der Freibeträge ist nicht missbräuchlich	4
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>5</b>
1. Beiträge des Arbeitgebers zu einer privaten Pflegezusatzversicherung oder einer Krankentagegeldversicherung des Arbeitnehmers fallen nicht unter die 44 €-Freigrenze	5
2. Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung zu Gunsten des Arbeitgebers nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung	5
3. Unbezahlte Mehrarbeit von Angehörigen führt nicht zur Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses	5
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>6</b>
1. Einschränkung der umgekehrten Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen	6
2. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)	6
3. Aufteilung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu steuernder Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis	7
4. Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung	8
5. Frühstückleistungen an Hotelgäste unterliegen auch bei Pauschalpreis dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 %	8
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>9</b>
1. Sicherung des Betriebsausgabenabzugs in Betriebsaufspaltungsfällen	9
2. Erleichterung der Unternehmensnachfolge durch Aufnahme von Kindern in ein Einzelunternehmen	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN</b>	<b>10</b>
1. Vergleich von Einkommen- und Abgeltungsteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steuerveranlagung?	10
2. Nicht jedes Näheverhältnis schließt günstige Zinsbesteuerung per Abgeltungsteuer aus	10
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Steuerfreiheit der Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten hängt vom Lebensmittelpunkt ab	11
2. „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungsleerstand	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Erbschaftsteuer: Verschärfung des sog. Verwaltungsvermögenstests und der Lohnsummenregelung	12
2. Berücksichtigung von Veräußerungskosten bei Anteilsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften	12
3. Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG	13
4. Steuerlich zu erfassende Wertsteigerungen bei Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG in Bezug auf das Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum	13
5. Zwerganteilsprivileg: Ausgefallene Finanzierungshilfen eines nicht geschäftsführenden, mit 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters sind keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG	14
6. Anerkennung einer Organshaft: Zeitpunkt des Beginns der gewerblichen Betätigung des Organträgers	14
7. Firmenrecht: „Durchnummerierte“ Gesellschaften sind uneingeschränkt zulässig	15
<b>VIII. STEUERLICHE VERPFLEGENGS- UND ÜBERNACHTUNGSPAUSCHALEN BEI AUSLANDSREISEN</b>	<b>15</b>
1. Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen	15
2. Verpflegungskosten	15
3. Übernachtungskosten	16

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Koalitionsvertrag: Steuerpolitische Leitlinien für die aktuelle Legislaturperiode

In dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD sind die politischen Leitlinien für die derzeitige, 18. Legislaturperiode festgelegt worden. Aus steuerlicher Sicht ist auf folgende Aspekte hinzuweisen:

- Im Kern ist festzustellen, dass die neue Regierung dem derzeitigen Besteuerungssystem im Grundsatz ein gutes Zeugnis ausstellt und daher keinen grundlegenden Reformbedarf sieht. Insbesondere soll an der **Gewerbesteuer** und an der **Erbschaftsteuer** festgehalten werden. Bekräftigt wird, dass auch zukünftig eine erbschaftsteuerliche Begünstigung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen erfolgen soll, um die Unternehmensnachfolge durch anfallende Erbschaftsteuern nicht zu gefährden.

#### Hinweis:

In der ersten Jahreshälfte 2014 wird der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts erwartet. Es spricht vieles dafür, dass das Ausmaß der Vergünstigung für die Übertragung von betrieblichem Vermögen – bis hin zu einer vollständigen Freistellung von der Erbschaftsteuer – vom Bundesverfassungsgericht zumindest in diesem Maße nicht gebilligt wird. Hierauf müsste die Politik dann mit einer Gesetzesänderung reagieren.

- Im Übrigen sind nur ganz punktuelle Eingriffe in das Besteuerungsrecht vorgesehen. Vereinfachungen soll es vor allem beim Steuerverfahrensrecht geben. Geplant ist die Einführung einer **vorausgefüllten Steuererklärung** für alle Steuerpflichtigen bis zum Veranlagungszeitraum 2017. Dies bedeutet, dass dem Steuerpflichtigen eine vorbereitete Steuererklärung zur Verfügung gestellt wird, in die bereits alle bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten, wie Daten der Lohnsteuerbescheinigungen, Rentenbezugsmitteilungen, von den Krankenkassen gemeldete Vorsorgeaufwendungen usw. eingetragen sind. Der Steuerpflichtige braucht die Steuererklärung dann nur um die weiteren Daten, wie z.B. Werbungskosten oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, zu ergänzen. Damit soll das Ziel erreicht werden, dass Steuerpflichtige mit vergleichsweise einfachen Fällen ohne großen Aufwand mittels Steuererklärung Werbungskosten, geleistete Spenden o.Ä. geltend machen können. Rentnern und Pensionären ohne weitere Einkünfte soll die vorausgefüllte Steuererklärung mit den bei den Finanzbehörden geführten Daten bereits ab dem Jahr 2015 ermöglicht werden.

- Auch im Übrigen soll im Besteuerungsverfahren mehr auf **elektronische Kommunikation** gesetzt werden. Auf eine verpflichtende Übersendung von Papierbelegen soll weitgehend verzichtet werden. Zudem soll die Bearbeitung von Steuererklärungen durch Einführung „risikoorientierter Parameter“ beschleunigt und gerechter ausgestaltet werden.

- Angestrebt wird eine Weiterentwicklung des Steuerfahrensrechts in Richtung eines **Selbstveranlagungsverfahrens**, beginnend mit der Körperschaftsteuer.

- Mit einer grundlegenden Reform des Investmentsteuerrechts soll die steuerliche **Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz** geprüft werden. Nach der im letzten Jahr erfolgten gesetzlichen Änderung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Streubesitz**dividenden**, also dem Fall, dass eine Kapitalgesellschaft mit weniger als 10 % an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist und hieraus Dividendenzahlungen erhält, scheint nun auch der Weg zur steuerlichen Erfassung von Veräußerungsgewinnen der Anteile aus Streubesitz vorgezeichnet. Die bisherige Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei der Körperschaftsteuer könnte dann auch nur noch bei Beteiligungsquoten von mindestens 10 % gewährt werden.

- Das Ziel einer **Harmonisierung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage** auf EU-Ebene soll weiter verfolgt werden.

- Betont wird auch der Wille zur Einführung einer **Finanztransaktionssteuer**, also der Belastung von Wertpapierverkäufen. Die Ausgestaltung bleibt allerdings offen. Ausgeführt wird, dass die Steuer einerseits möglichst alle Finanzinstrumente umfassen, andererseits aber keine negativen Auswirkungen auf Instrumente der Altersversorgung sowie auf die Kleinanleger und die Realwirtschaft mit sich bringen soll.

#### Hinweis:

In vielen Punkten bleibt unklar, welche konkreten Veränderungen im steuerlichen Bereich angestrebt sind. Wie in den letzten Jahren ist aber wieder mit einer Vielzahl an Detailänderungen zu rechnen.

### 2. Rechtsprechung zum Kindergeld/ Kinderfreibetrag

#### a) Kindergeld für das Kind der Partnerin einer eingetragenen Lebenspartnerschaft

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.8.2013 (Aktenzeichen VI R 76/12) entschieden, dass einer Lebenspartnerin ein Kindergeldanspruch auch für die in den gemeinsamen Haushalt aufgenommenen Kinder ihrer eingetragenen Lebenspartnerin zusteht. Damit wird die für Ehegatten geltende Regelung, nach der im Haushalt lebende Kinder der Ehegatten zusammengezählt werden, auch auf Partner einer **eingetragenen Lebenspartnerschaft** angewandt.

Hintergrund dieses Urteils ist, dass in 2013 im Einkommensteuerrecht gesetzlich eine Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartner mit den Ehegatten verankert wurde. Dies gilt auch für das Kindergeldrecht.

#### Handlungsempfehlung:

Diese Grundsätze sind in allen Fällen anzuwenden, in denen das Kindergeld noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Insoweit ist für den Einzelfall zu prüfen, ob

Kindergeld auch noch für zurückliegende Zeiträume beantragt werden kann.

## b) Verlängerter Bezug von Kindergeld auch für Grundwehr- oder Zivildienstzeit mit gleichzeitiger Berufsausbildung

Volljährige Kinder können beim Kindergeld grundsätzlich höchstens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres berücksichtigt werden. Der Berücksichtigungszeitraum verlängert sich ausnahmsweise dann, wenn das Kind den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hat. In diesen Fällen kann für das Kind, welches sich z.B. in Berufsausbildung befindet, über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus für einen der Dauer des Dienstes entsprechenden Zeitraum Kindergeld gewährt werden. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.9.2013 (Aktenzeichen XI R 12/12) ist ein Kind, das den gesetzlichen **Grundwehr- oder Zivildienst** geleistet hat, über die Vollendung des 25. Lebensjahrs hinaus auch dann zu berücksichtigen, wenn es während der Dienstzeit zugleich für einen Beruf ausgebildet wurde und somit ausnahmsweise auch währenddessen ein Kindergeldanspruch bestand.

Im Urteilsfall leistete das Kind nach dem Abitur im Juni 2004 vom 2.11.2004 bis 31.7.2005 neun Monate Zivildienst. Daneben war das Kind im Wintersemester 2004/2005 vom 1.10.2004 bis 31.3.2005 sechs Monate an einer Universität im Fachbereich Mathematik immatrikuliert und nahm erfolgreich an Übungen und an einer Klausur teil. Im Oktober 2005 begann das Kind mit dem Studium der Physik. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs verlängert sich die Bezugsdauer für das Kindergeld über das Erreichen des 25. Lebensjahres hinaus um die vollen Monate der Ableistung von Grund- oder Zivildienst, auch wenn in dieser Zeit teilweise eine erste Berufsausbildung und damit die Berücksichtigung als Kind vorlag. Es sei nicht darauf abzustellen, ob sich die Ausbildung für einen Beruf durch die Dienstzeit tatsächlich verzögert hat. Zudem sehe das Gesetz keine Beschränkung der Verlängerung auf Dienstmonate vor, in denen kein Kindergeld gewährt wurde.

## c) Verletzung der Mitwirkungspflichten

Gesetzlich ist bestimmt, dass beim Bezug von Kindergeld **Änderungen in den Verhältnissen**, die für die Leistung erheblich oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, **unverzüglich der zuständigen Familienkasse mitzuteilen** sind.

### Hinweis:

Mitteilungen an andere Behörden, wie z.B. an die Gemeindeverwaltung, das Einwohnermeldeamt, das Finanzamt oder eine Stelle in der Agentur für Arbeit genügen nicht.

Die zuständige Familienkasse muss insbesondere unverzüglich benachrichtigt werden, wenn

- eine Beschäftigung im öffentlichen Dienst für voraussichtlich mehr als sechs Monate aufgenommen wird,
- ein anderer Berechtigter bei seinem öffentlich-

rechtlichen Arbeitgeber oder Dienstherrn Kindergeld beantragt,

- vom Kindergeldberechtigten eine Beschäftigung im Ausland aufgenommen wird,
- ein Kindergeldberechtigter von seinem deutschen Arbeitgeber zur Beschäftigung ins Ausland entsandt wird,
- ein Kindergeldberechtigter oder eines seiner Kinder ins Ausland verziehen,
- ein Kindergeldberechtigter für ein Kind eine andere kindbezogene Leistung (z.B. ausländische Familienleistungen) erhält,
- sich die Ehegatten auf Dauer trennen oder geschieden werden,
- der Kindergeldberechtigte oder ein Kind den bisherigen, gemeinsamen Haushalt verlässt,
- ein Kind als vermisst gemeldet wird oder verstorben ist,
- sich die Zahl der Kinder aus sonstigen Gründen vermindert,
- sich die Anschrift oder die Bankverbindung ändert.

Wird für ein volljähriges Kind Kindergeld bezogen, so muss die Familienkasse unverzüglich benachrichtigt werden, wenn das Kind

- bereits eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat und eine Erwerbstätigkeit aufnimmt (dies gilt nicht für Kinder ohne Arbeitsplatz und Kinder mit Behinderung),
- seine Schul- oder Berufsausbildung oder das Studium wechselt, beendet oder unterbricht (das gilt auch, wenn sich ein Kind trotz fortbestehender Immatrikulation vom Studium beurlauben oder von der Belegungspflicht befreien lässt),
- den freiwilligen Wehrdienst antritt,
- bisher arbeitsuchend oder ohne Ausbildungsplatz war und nun eine Schul- oder Berufsausbildung, ein Studium oder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt,
- heiratet oder sich sonst sein Familienstand ändert,
- schwanger ist und die Mutterschutzfrist beginnt.

### Hinweis:

Wenn Veränderungen der Familienkasse verspätet oder gar nicht mitgeteilt werden, muss das zu Unrecht als Steuervergütung erhaltene Kindergeld zurückgezahlt werden. Außerdem muss mit einer Geldbuße oder gar mit strafrechtlicher Verfolgung gerechnet werden.

Wird Kindergeld zu Unrecht bezogen, so kann dies als Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung eingestuft werden. Diese Frage hat nicht nur aus strafrechtlicher Sicht Bedeutung, sondern auch wegen

des Zeitraums, für den ausgezahlt Kindergeld wieder zurückgefordert werden kann.

Das Finanzgericht München betont allerdings in dem Urteil vom 26.9.2013 (Aktenzeichen 5 K 1610/12), dass hinsichtlich der Prüfung, ob Mitteilungspflichten verletzt wurden und hieraus nachteilige Konsequenzen gezogen werden, im Zweifel ein großzügiger Maßstab zu Gunsten des Kindergeldberechtigten anzulegen ist. Im Urteilsfall wechselte das Kind auf eine Schule im Ausland, was von der Mutter der Familienkasse nicht angezeigt wurde. Das Finanzgericht sah insoweit keine vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Mitteilungspflicht. Aus dem mit der Bewilligung des Kindergelds übersandten Merkblatt sei für den Laien keine eindeutige Anzeigepflicht erkennbar gewesen. Es wurde darüber hinaus entschieden, dass ohne weitere Ermittlungen der Familienkasse insbesondere bei Sprachschwierigkeiten der Kindergeldberechtigten nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese durch die weitere Entgegennahme des Kindergelds eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat. Es sei vielmehr anhand der Bildungsstands zu prüfen, ob die Berechtigte überhaupt tatsächlich in der Lage war, eine rechtliche Wertung des Kindergeldanspruchs vorzunehmen.

## Handlungsempfehlung:

Diese Mitteilungspflichten sind dennoch sehr ernst zu nehmen. Besteht Unsicherheit, ob eine Mitteilungspflicht besteht, so sollte im Zweifel ggf. nach vorheriger Einholung steuerlichen Rats eine schriftliche Mitteilung an die zuständige Familienkasse erfolgen. Dies kann formlos geschehen.

## d) Kindergeld für Saisonarbeitnehmer

Der Bundesfinanzhof hatte über die Frage zu entscheiden, ob einem polnischen Saisonarbeitnehmer Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag zustand. Es lag folgender Sachverhalt vor: Der Steuerpflichtige, ein polnischer Staatsangehöriger, war Vater der 1995 und 2000 geborenen Kinder. Er lebte mit seiner Familie in Polen. Vom 30.5. bis 6.7. und vom 16.8. bis 12.10.2007 war der Steuerpflichtige bei einem deutschen Unternehmen im Inland nichtselbstständig beschäftigt. In seinem Heimatland Polen war er als Selbständiger sozialversicherungspflichtig. In der von ihm eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 beantragte er, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden. Er beantragte im März 2008 die Bewilligung von Kindergeld und gab hierbei unter anderem an, dass seine Ehefrau für den Zeitraum September 2006 bis August 2007 polnische Familienleistungen bezogen habe.

Gesetzlich ist geregelt, dass auch derjenige Anspruch auf Kindergeld hat, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Dies betrifft vor allem EU-Ausländer, die in Deutschland Einkünfte beziehen. Der Anspruch besteht nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.5.2013 (Aktenzeichen III R 8/11) grundsätzlich auch dann, wenn ebenfalls eine Berechtigung zum Bezug von Kindergeld im Ausland besteht – wie im Urteilsfall in Polen. Allerdings besteht dann nur für die Monate ein Anspruch auf Kindergeld, in dem im Inland Einkünfte bezogen werden.

Weiterhin ist zu beachten, dass für das Kind in diesem Zeitraum im Ausland bezogenes Kindergeld oder ähnliche Leistungen den in Deutschland bestehenden Kindergeldanspruch in Höhe dieser Leistungen mindern.

## e) Kindergeld für deutsche Grenzgänger

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.7.2013 (Aktenzeichen III R 51/09) im Fall einer mit ihren zwei Kindern in Deutschland lebenden und **in den Niederlanden erwerbstätigen Grenzgängerin** entschieden, dass die Erwerbstätigkeit in den Niederlanden den Kindergeldanspruch nach deutschem Recht nicht ausschließt. In diesem Fall dürfe der im Wohnmitgliedstaat des betreffenden Kindes bestehende Kindergeldanspruch nicht teilweise ausgesetzt werden, wenn zwar ein Anspruch auf Familienleistungen im Beschäftigungsmitgliedstaat besteht, die Familienleistung dort aber faktisch nicht bezogen wird, weil kein entsprechender Antrag gestellt wurde. Unter bestimmten Bedingungen ist der Kindergeldanspruch in Deutschland allerdings um den Anspruch in dem ausländischen Staat zu kürzen und nur noch die Differenz auszuführen, auch wenn tatsächlich in dem ausländischen Staat keine Familienleistung bezogen wurde.

## 3. Splittingverfahren und andere familienbezogene Vergünstigungen auch bei Ehegatten in der Schweiz

Hat ein Ehegatte den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland und ist damit unbeschränkt steuerpflichtig oder wird als Grenzgänger auf Antrag in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt, können die familienbezogenen Vergünstigungen auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der andere Ehegatte im EU-/EWR-Ausland lebt. Insbesondere kann die Anwendung des Splittingverfahrens beantragt werden. Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 28.2.2013 (Rechtssache C-425/11 „Ettwein“) können die Vergünstigungen allerdings auch dann gewährt werden, wenn der andere Ehegatte den Wohnsitz in der Schweiz hat, da zwischen der EU und der Schweiz ein Freizügigkeitsabkommen besteht. Für Zwecke der Besteuerung wird der andere Ehegatte dem in Deutschland zu besteuern den Ehegatten gleichgestellt. Dies hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 16.9.2013 (Aktenzeichen IV C 3 – S 1325/11/10014) bestätigt. Diese günstige Rechtsprechung ist in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anwendbar.

## Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen muss beim Finanzamt die Anwendung der familienbezogenen Vergünstigungen – ggf. auch rückwirkend für alle verfahrensrechtlich noch offenen Veranlagungen – beantragt werden.

## 4. Kirchensteuerzahlungen in der Eigenschaft als Erbe

Das Finanzgericht Hessen hat mit Urteil vom 26.9.2013 (Aktenzeichen 8 K 649/13) bestätigt, dass Kirchensteuerzahlungen, die ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit einer Erbschaft zu erbringen hat, als Sonderausgabe abzugsfähig sind. Das Gericht begründet dies damit, dass der Erbe durch die Zahlungen selbst wirtschaftlich belastet werde. Gegen dieses Ur-

teil ist nun allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig.

## **Handlungsempfehlung:**

In vergleichbaren Fällen sollte für die Kirchensteuerzahlungen der Sonderausgabenabzug begehrt bzw. bei einem ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

### **5. Übernahme der Schenkungsteuer löst nicht zwingend selbst wieder Schenkungsteuer aus**

Übernimmt der Schenker die bei einer Schenkung anfallende Schenkungsteuer, so liegt hierin wiederum eine Schenkung, die ebenfalls Schenkungsteuer auslöst. Die Übernahme von Schenkungsteuer ist aus steuerlicher Sicht also nachteilig.

Dies gilt allerdings nicht uneingeschränkt, wie das Finanzgericht Hessen mit Urteil vom 19.9.2013 (Aktenzeichen 1 K 1072/10) betont. Entschließe sich der Schenker erst nach der Ausführung der Zuwendung zur Steuerübernahme bzw. verzichte er im Falle seiner eigenen Inanspruchnahme auf die Geltendmachung seines Ausgleichsanspruchs gegenüber dem Beschenkten, handele es sich hierbei um eine (zweite) separate Zuwendungsentscheidung, die nicht automatisch Schenkungsteuer auslöse, sondern hinsichtlich ihrer Steuerpflicht gesondert zu prüfen sei. Damit können ggf. Freibeträge erneut in Anspruch genommen werden, wobei hinsichtlich der Berechnung der Freibeträge allerdings alle Erwerbe innerhalb eines Zehn-Jahres-Zeitraums zusammengerechnet werden.

## **Handlungsempfehlung:**

In vergleichbaren Fällen ist zu prüfen, ob gegen Schenkungsteuerbescheide auf Grund einer Übernahme der Schenkungsteuer Einspruch eingelegt werden sollte.

### **6. Neue Muster für steuerliche Spendenbescheinigungen**

Wer in einem Verein als Vorstand oder Vorstandsmitglied Spendenbescheinigungen ausstellt, muss beachten, dass die Finanzverwaltung neue Muster für Spendenbescheinigungen herausgegeben hat. Diese neuen Muster sind zwingend für alle nach dem 31.12.2013 ausgestellten Zuwendungsbestätigungen zu benutzen.

Neu ist insbesondere, dass die Zeile: „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja  Nein “ stets in die Zuwendungsbestätigungen über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen ist. Dies gilt auch für Sammelbestätigungen und in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.

Des Weiteren sind die Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung teilweise neu gefasst worden. Diese Hinweise sind zwingend in die Spendenbescheinigungen aufzunehmen.

## **Hinweis:**

Es ist zu beachten, dass die Ausgestaltung der Zuwendungsbestätigungen von der Finanzverwaltung genau vorgeschrieben ist. Diese Musterbescheinigungen sollten genutzt werden. Insoweit ist zu beachten, dass für fehlerhaft ausgestellte Spendenbescheinigungen eine persönliche Haftung des Vereinsvorstands entstehen kann.

## **Handlungsempfehlung:**

Bestehende Vorlagen für Spendenbescheinigungen sind zu überprüfen und soweit notwendig an die neuen Vorgaben anzupassen.

Die Muster für die steuerlichen Spendenbescheinigungen können auf dem Formularserver des Bundesministeriums der Finanzen ([www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de)) heruntergeladen werden. Gemeinnützige Organisationen können das auf dieser Website bereitgestellte Dokument online bearbeiten und damit unmittelbar Bescheinigungen für ihre Spender erstellen. Die fertige Spendenbescheinigung muss dann nur noch mit der Unterschrift des Vertreters der gemeinnützigen Organisation versehen und dem Spender übermittelt werden.

### **7. Kosten für Hausapotheke keine außergewöhnliche Belastung**

Unter bestimmten Bedingungen können Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt werden. Dies betrifft grds. alle Aufwendungen, die zur Heilung einer Krankheit anfallen, wie z.B. für Medikamente oder Operationen. Nach dem geänderten Gesetzeswortlaut ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen allerdings bspw. durch Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachzuweisen.

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 8.7.2013 (Aktenzeichen 5 K 2157/12) können Aufwendungen für Medikamente der Hausapotheke (im Urteilsfall u.a. Schmerzmittel, Erkältungspräparate) generell nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Voraussetzung für den Abzug sei eine ärztliche Verordnung der Medikamente.

Ebenso werden vom Gericht Aufwendungen für Maßnahmen, die typischerweise lediglich der Vorbeugung oder Erhaltung der Gesundheit dienen, als Kosten der allgemeinen Lebensführung eingestuft und sind damit nicht berücksichtigungsfähig.

## **Hinweis:**

In der Regel werden Kosten für Medikamente nur dann anerkannt, wenn diese ärztlich verschrieben wurden.

### **8. Kettenschenkung zur Nutzung der Freibeträge ist nicht missbräuchlich**

Bei der Schenkungsteuer gelten umfangreiche Freibeträge. So bei der Schenkung an den Ehegatten und den Lebenspartner 500 000 €, bei Schenkungen an Kinder 400 000 € und an Enkelkinder 200 000 €. Um diese Freibeträge optimal auszunutzen, ist es oftmals günstiger, die Schenkung nicht unmittelbar an den endgültig Begünstigten vorzunehmen, sondern in mehreren Schritten. An Enkelkinder kann z.B. unmittelbar

nur eine Schenkung in Höhe von 200 000 € steuerfrei erfolgen, wohingegen jeweils ein Freibetrag von 400 000 € gewährt wird, wenn zunächst das eigene Kind beschenkt wird und dieses dann weiter an sein Kind schenkt.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.7.2013 (Aktenzeichen II R 37/11) nochmals betont, dass bei einer Grundstücksschenkungen an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung an das Schwiegerkind grundsätzlich zwei getrennte aufeinanderfolgende Schenkungen vorliegen. Im Urteilsfall schenkten Eltern ein Grundstück an ihr Kind und mit notarieller Urkunde vom gleichen Tag übertrug das Kind einen hälftigen Anteil des Grundstücks auf seinen Ehegatten. Das Finanzamt ging davon aus, dass die eine Grundstückshälfte von den Eltern unmittelbar an den Ehegatten des Kindes übertragen wurde. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ab.

#### Hinweis:

Entscheidend für die Anerkennung einer solchen Kettschenkungen sei, dass der Beschenkte frei über den Gegenstand verfügen kann. Deshalb dürfe in dem Schenkungsvertrag keine Weitergabeverpflichtung verankert sein. Für die Annahme einer Weitergabeverpflichtung des Bedachten reiche es aber nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand unmittelbar im Anschluss an die Schenkung an einen Dritten weiterschwenkt. Eine nur kurze Verweildauer des Geschenks beim Bedachten spreche für sich allein genommen nicht für eine Weitergabeverpflichtung.

## II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 1. Beiträge des Arbeitgebers zu einer privaten Pflegezusatzversicherung oder einer Krankentagegeldversicherung des Arbeitnehmers fallen nicht unter die 44 €-Freigrenze

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.10.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/13/10001, DOK 2013/0865652) klargestellt, dass auf Beiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers (z.B. private Pflegezusatzversicherung und Krankentagegeldversicherung) die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge nicht anzuwenden ist. Ungeachtet dessen, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer ist, fließe dem Arbeitnehmer Barlohn zu. Auch wenn der Arbeitgeber Versicherungsnehmer ist, stelle sich der Vorgang wirtschaftlich betrachtet so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat.

### 2. Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung zu Gunsten des Arbeitgebers nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung

Mit Urteil vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 38/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass vom Arbeitnehmer veruntreute Beträge nicht zum Arbeitslohn rechnen und dass eine hieraus resultierende Minde-

rung der Festsetzung einer Lohnsteuer-Entrichtungsschuld durch eine Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung auch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen zulässig ist.

Diesen Grundsätzen folgt die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben vom 7.11.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2378/0-07) mitgeteilt wurde. Danach gilt, dass wenn ein Arbeitnehmer unter eigenmächtiger Überschreitung seiner Befugnisse Beträge, die ihm vertraglich nicht zustehen, auf sein Konto überweist, kein Arbeitslohn vorliegt. Hingegen gehören versehentliche Überweisungen des Arbeitgebers auch dann zum Arbeitslohn des Arbeitnehmers, wenn sie der Arbeitgeber zurückfordern kann.

#### Hinweis/Handlungsempfehlung:

Die Finanzverwaltung lässt in Fällen der Veruntreuung eine nachträgliche Änderung der Lohnsteueranmeldung zu, sofern für die veruntreuten Beträge Lohnsteuer einbehalten worden ist. Der Änderungsantrag ist an das Betriebsstättenfinanzamt zu richten und zu begründen.

### 3. Unbezahlte Mehrarbeit von Angehörigen führt nicht zur Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses

In kleineren Unternehmen arbeiten oftmals auch Familienangehörige mit. Eine Entlohnung dieser Tätigkeit ist nicht zuletzt in vielen Fällen aus steuerlicher Sicht vorteilhaft. Daneben kann ein solches Arbeitsverhältnis zu einer günstigen Abdeckung der Krankenversicherungspflicht führen, wenn der monatliche Lohn 450 € übersteigt.

Steuerlich werden Arbeitsverhältnisse zwischen Familienangehörigen allerdings nur dann anerkannt, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten, also die Vereinbarung fremdüblich ist und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird. Dabei werden strenge Maßstäbe angelegt. Die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen ist allerdings auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig. Hätte der Steuerpflichtige im Falle der Nichtbeschäftigung seines Angehörigen einen fremden Dritten einstellen müssen, wird der Fremdvergleich weniger strikt durchgeführt, als wenn der Angehörige für solche Tätigkeiten eingestellt wird, die üblicherweise vom Steuerpflichtigen selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall zu entscheiden. Der Steuerpflichtige betrieb als Einzelunternehmer eine Werbeagentur. Er schloss zunächst mit seinem in Frührente befindlichen Vater, später auch mit seiner Mutter einen Arbeitsvertrag ab. Die Eltern sollten für den Steuerpflichtigen Bürohilfstätigkeiten im Umfang von 10 bzw. 20 Wochenstunden erbringen. Das Finanzamt versagte den Betriebsausgabenabzug mit der Begründung, es seien keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden geführt und die tatsächliche Durchführung der Arbeitsverträge sei nicht nachgewiesen worden. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung jedoch nur im Ergebnis. Das Gericht konnte feststellen, dass beide Elternteile für den Kläger gearbeitet

haben und zwar in einem Umfang, der die wöchentliche Arbeitszeit überstieg. Da sich fremde Arbeitnehmer auf eine solche unbezahlte Mehrarbeit nicht eingelassen hätten, hielten die Arbeitsverträge einem Fremdvergleich nicht stand, sodass der Betriebsausgabenabzug zu versagen sei.

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen mit Urteil vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 31/12), dass das Arbeitsverhältnis anzuerkennen und der Betriebsausgabenabzug zu gewähren ist. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug sei, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vereinbarte Gegenleistung (Arbeitsleistung) tatsächlich erbringt. Dies sei auch dann der Fall, wenn unbezahlte Mehrarbeit geleistet wird. Die freiwillige Mehrarbeit könne aus dem Arbeitsverhältnis abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden, ohne dass sich daraus in Bezug auf die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses Konsequenzen ergeben würden.

#### Hinweis:

Der Steuerpflichtige muss allerdings den Nachweis erbringen, dass der Angehörige für die an ihn gezahlte Vergütung die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung erbracht hat. Dieser Nachweis kann auf verschiedene Weise geführt werden; oftmals bietet sich aber die Führung eines Arbeitszeitnachweises (Aufschreiben der Arbeitsstunden) an.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Einschränkung der umgekehrten Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen

Um zu verhindern, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden vorsätzlich nicht an das Finanzamt entrichtet wird, wird die Steuerschuld bei bestimmten Umsätzen auf den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger verlagert. Der leistende Unternehmer stellt in diesen Fällen eine Nettrechnung aus und der Leistungsempfänger versteuert den Leistungsbezug. Der entsprechende Steuerbetrag ist in seiner Umsatzsteuererklärung anzumelden. Gleichzeitig kann dieser Steuerbetrag – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – als Vorsteuer geltend gemacht werden. Diese Steuerschuldumkehr gilt insbesondere bei Bauleistungen unter folgenden Bedingungen:

- es liegt eine Bauleistung vor,
- die an einen Unternehmer erbracht wird (auch für eine Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers), wenn der Auftraggeber selbst nachhaltig ein Bauleistender ist und
- der einzelne Umsatz bei Reparaturen und Wartungsarbeiten den Wert von 500 € übersteigt.

Der Kreis der Steuerschuldner wird beschränkt auf Unternehmen, die selbst Bauleistungen im Sinne des § 13b UStG erbringen. Bauleistender ist danach ein Unternehmer,

– der im vergangenen oder im laufenden Jahr nachhaltigen Bauleistungen, d.h. mehr als 10 % seiner steuerbaren Umsätze durch Bauleistungen erbracht hat (nicht: erbringen wird) oder

– der eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG zu umsatzsteuerlichen Zwecken vorlegt.

Die Abgrenzung erfolgt nach bisherigem Verständnis also unabhängig vom Verwendungszweck der konkret bezogenen Leistung. Diese – auch von der Finanzverwaltung vertretene – Ansicht ist allerdings falsch, wie nun der Bundesfinanzhof in dem **Grundsatzurteil** vom 22.8.2013 (Aktenzeichen V R 37/10) herausstellt. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner sei, wenn er konkret die empfangene Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Es sei unmaßgeblich, welche Tätigkeit der Leistungsempfänger im Übrigen ausübt. Deshalb sei auch die von der Finanzverwaltung praktizierte 10 %-Grenze irrelevant.

Der Bundesfinanzhof hatte über die umsatzsteuerliche Behandlung eines **Bauträgers** zu entscheiden. Im Streitfall erstellte der Kläger auf eigenem Grundstück ein Wohnhaus mit sechs Wohnungen und hatte damit einen Generalunternehmer beauftragt. Weil der Kläger mit der empfangenen Leistung seinerseits keine Bauleistungen erbrachte, war er nach dem Verständnis des Gerichts nicht Steuerschuldner, unabhängig davon, wie er sich im Übrigen betätigte. Daraus folgt nach der Auslegung des Bundesfinanzhofs, dass Bauträger nicht mehr als Steuerschuldner nach § 13b UStG in Betracht kommen, da Bauträger ihrerseits keine Bauleistung im Sinne der Vorschrift erbringen, sondern bebaute Grundstücke liefern. Dies unterscheidet sie vom sogenannten Generalunternehmer, der an seinen Auftraggeber Bauleistungen erbringt und deshalb die Steuer (auch) für die von ihm in einer Leistungskette (von Subunternehmern) bezogenen Bauleistungen nach § 13b UStG schuldet.

#### Hinweis:

Abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert. Es ist zu vermuten, dass die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung zur Anwendung dieser neuen Rechtsprechung herausgeben wird.

#### 2. Pauschalbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Steuerpflichtige aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Die Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönli-



cher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.

– Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

– Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 16.12.2013 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-01, DOK 2013/1137127) die für das Jahr 2014 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die für ertragssteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen sind:

Gewerbe­zweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 176 €	397 €	1 573 €
Fleischerei	912 €	820 €	1 732 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 150 €	965 €	2 115 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 586 €	1 731 €	3 317 €
Getränke­einzelhandel	93 €	291 €	384 €
Café und Konditorei	1 137 €	635 €	1 772 €
Milch, Milchzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	635 €	67 €	702 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 295 €	740 €	2 035 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	291 €	212 €	503 €

### Handlungsempfehlung:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen übernommen. Ab Januar 2014 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. der Buchungsbetrag anzupassen.

### 3. Aufteilung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu besteuender Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis

Das Umsatzsteuerrecht kennt den Regelsteuersatz von 19 % und den ermäßigten Steuersatz von 7 %. Werden mit einer Rechnung sowohl Leistungen, die nach dem Regelsteuersatz, als auch solche, die nach dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, abgerechnet, so ist in der Rechnung bei den einzelnen Leistungen zu kennzeichnen, welchem Steuersatz die jeweilige Leistung unterliegt. Zudem sind die Bemessungsgrundlage sowie die Steuer der dem ermäßigten und der dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen auszuweisen. Eine besondere Problematik ergibt sich dann, wenn unterschiedlich zu besteuerte Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis abgegeben werden. Anwendungsbeispiele sind:

- Abgabe eines „Sparmenüs“ durch ein Schnellrestaurant, welches sowohl Speisen (ermäßigter Umsatzsteuersatz) als auch Getränke (Regelsteuersatz) umfasst;
- Abgabe einer Zeitschrift (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit einem beigelegten Spielzeug (Regelsteuersatz);
- Abgabe von Blumen (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit einer wertigen Blumenvase oder Übertopf (Regelsteuersatz);
- Abgabe von Gebäck (ermäßigter Umsatzsteuersatz) in einer wertigen Dose (Regelsteuersatz);
- Übernachtung (ermäßigter Umsatzsteuersatz) mit Frühstück (Regelsteuersatz) zu einem Pauschalpreis.

### Hinweis:

Eine Aufteilungsproblematik stellt sich immer dann nicht, wenn dem beigelegten Artikel kein eigener Nutzen zukommt, so z.B. bei Gebäck in einer Blechdose, welche lediglich als Verpackung angesehen werden kann. In diesem Fall liegt nur eine Leistung vor. Der anzuwendende Steuersatz ist nach der Hauptleistung zu bestimmen.

Muss eine Trennung der Entgelte bei der Vereinbarung eines pauschalen Gesamtkaufpreises erfolgen, so kann der Gesamtkaufpreis unter oder über der Summe der Einzelveräußerungspreise liegen. Mit dem Beschluss vom 3.4.2013 (Aktenzeichen V B 125/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Aufteilung eines Gesamtverkaufspreises nach der „einfachstmöglichen“ Aufteilungsmethode zu erfolgen hat. Liefert der Unternehmer die im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises veräußerten Gegenstände einzeln, sei der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen.

Hierzu hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28.11.2013 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7200/13/10004, DOK 2013/1093635) ergänzend mitgeteilt, dass neben der genannten vorrangig anzuwendenden Aufteilungsmethode anhand der Einzelveräußerungspreise auch andere Methoden in Betracht kommen, wie z.B. das Verhältnis des Wareneinsatzes, sofern diese Me-

thoden gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach nicht zulässig. Führt die vom Unternehmer gewählte Berechnungs- oder Bewertungsmethode nicht zu einem sachgerechten Aufteilungsergebnis, kommt eine Schätzung in Frage.

#### Handlungsempfehlung:

Die gewählte Aufteilungsmethode sollte vom Unternehmer sorgfältig dokumentiert werden.

#### 4. Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung

Leistungen von Unternehmern im umsatzsteuerlichen Sinne unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Eine Ausnahme gilt für sog. Kleinunternehmer. Haben die Umsätze im vergangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überschritten und werden im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigen, so kann ein Unternehmer sich als Kleinunternehmer behandeln lassen, was bedeutet, dass keine Umsatzsteuer abzuführen und andererseits aber auch kein Vorsteuerabzug möglich ist. Zu beachten ist, dass bestimmte steuerfreie Leistungen, wie beispielsweise Vermietungsleistungen, in die Berechnung der Umsatzgrenzen nicht einzubeziehen sind.

Vorteilhaft ist die Kleinunternehmerregelung vor allem dann, wenn die Leistungen an Endverbraucher erbracht werden und keine hohen Vorsteuern anfallen.

#### Hinweis:

Kleinunternehmer dürfen allerdings in Rechnungen keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen, vielmehr ist ein Hinweis auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung in die Rechnungen aufzunehmen. Erfolgt dennoch ein Steuerausweis, so schuldet der Kleinunternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt.

Nachteilig ist die Kleinunternehmerregelung dann, wenn Vorsteuern in größerem Maße anfallen und die Leistungen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erbracht werden, denen die Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung gestellt werden kann. Aus diesem Grunde ist es möglich, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten (sog. Option zur Regelbesteuerung). Der **Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung** ist an keine besondere Form gebunden. Möglich ist eine ausdrückliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt. Ausreichend ist aber auch die Einreichung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, in denen steuerpflichtige Umsätze erklärt werden. Wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.7.2013 (Aktenzeichen XI R 14/11) herausstellte, ist eine Option zur Regelbesteuerung auch darin zu sehen, dass ein Kleinunternehmer in einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes berechnet. In Zweifelsfällen muss das Finanzamt den Kleinunternehmer fragen, ob er seine Umsätze der Umsatzsteuer unterwerfen will. Verbleiben letztendlich Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden.

#### Hinweis:

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass auch ein Kleinunternehmer eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben muss. Anhand der Angaben in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung wird überprüft, ob die Kleinunternehmerregelung zu Recht in Anspruch genommen wurde.

Mit Urteil vom 24.7.2013 (Aktenzeichen XI R 31/12) hat der Bundesfinanzhof aber auch entschieden, dass ein Kleinunternehmer mit einer nur für einen Unternehmensteil erstellten Umsatzsteuererklärung nicht rechtswirksam auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten kann. Eine Option zur Regelbesteuerung ist vielmehr nur für alle unternehmerischen Aktivitäten einheitlich möglich.

#### 5. Frühstückleistungen an Hotelgäste unterliegen auch bei Pauschalpreis dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 %

Seit dem 1.1.2010 unterliegt die Hotelübernachtung selbst dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, alle übrigen mit der Übernachtung zusammenhängenden Leistungen unterliegen dagegen dem Regelsteuersatz von 19 %. Konkret gilt der ermäßigte Steuersatz lediglich für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.4.2013 (Aktenzeichen XI R 3/11) die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt, wonach bei Übernachtungen in einem Hotel nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Frühstückleistungen an die Hotelgäste gehören nicht dazu. Diese seien vielmehr mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gelte auch dann, wenn der Hotelier „Übernachtung mit Frühstück“ zu einem Pauschalpreis anbietet.

Der Bundesfinanzhof hebt hervor, dass die Frühstückleistung nicht etwa unmittelbar der Vermietung dient. Das Angebot eines Frühstücks stehe vielmehr neben der reinen Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistung. Insbesondere Hotelzimmer könnten auch ohne Frühstück bewohnt werden, was in der Praxis auch so geschehe. Dass Frühstückleistungen üblicherweise ergänzend zu Beherbergungsleistungen (insbesondere im Hotelgewerbe) erbracht werden und dass der Hotelier im Urteilsfall ausschließlich die Kombination „Übernachtung mit Frühstück“ angeboten hat, ändere an dieser Beurteilung nichts. Es handele sich hierbei nicht um eine einheitliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne, bei der die Frühstücksgestellung als unselbstständige Nebenleistung an der Steuerermäßigung der Vermietungsleistung teilhat. Es lägen vielmehr zwei getrennt voneinander zu beurteilende Leistungen vor.

**Hinweis:**

Auch bei der Buchung der Übernachtung mit Frühstück zu einem Pauschalpreis unterliegt daher nur die Übernachtung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und die Frühstücksleistung dem Regelsteuersatz. Im Einzelfall ist das Gesamtentgelt mittels Schätzung aufzuteilen und der Hotelier muss die einzelnen umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen, die Steuersätze und die hierauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge in der Rechnung gesondert ausweisen.

Aus Sicht des Hotelgastes – sofern Unternehmer – ist darauf zu achten, dass in der Rechnung ein gesonderter Ausweis des Entgelts und des Steuerbetrags für die Frühstücksleistung erfolgt, da ansonsten der Vorsteuerabzug für ihn zu gering ist.

## IV. Für Personengesellschaften

### 1. Sicherung des Betriebsausgabenabzugs in Betriebsaufspaltungsfällen

Bei einer steuerlichen Betriebsaufspaltung verpachtet ein Besitzunternehmen (i.d.R. ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine Betriebs-Gesellschaft (i.d.R. eine GmbH, an der der Einzelunternehmer oder die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind). Die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen müssen zudem einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können. Hiervon ist auszugehen, wenn eine oder mehrere Personen beide Unternehmen beherrschen. Der zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft bestehende Pachtvertrag ist aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu überprüfen. Anlass zu einer solchen Überprüfung des Pachtvertrags gibt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und nun das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.10.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2128/07/10004, DOK 2013/0935028) als Reaktion auf die aktuelle Rechtsprechung.

Ist der Pachtvertrag fremdüblich ausgestaltet, was insbesondere hinsichtlich der Pachthöhe gilt, so wird dieser vollumfänglich steuerlich anerkannt. D.h. die Pachtzahlungen sind bei der Betriebsgesellschaft Betriebsausgabe und bei der Besitzgesellschaft Betriebs-einnahme. Bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern entstandene Aufwendungen können steuermindernd geltend gemacht werden. Übersteigt die vereinbarte Pacht dagegen den fremdüblichen Satz, so werden die von der Betriebsgesellschaft geleisteten Pachtzahlungen teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen eingestuft.

Problematisch ist nun der Fall, wenn die Überlassung zu einem den fremdüblichen Pachtzins unterschreitenden Entgelt erfolgt. In diesem Fall ist nämlich zu prüfen, ob die beim Besitzunternehmen im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern anfallenden Betriebsausgaben teilweise steuerlich nicht abzugsfähig sind. Sofern die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt, kann ein Zusammenhang mit den aus der Betriebsgesellschaft zu erwarteten Einkünften in Form von Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden

hergestellt werden. Da diese zu 40 % steuerfrei sind, kann in diesen Fällen auch der steuerliche Abzug der mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben gem. § 3c EStG auf 60 % begrenzt sein. In-soweit sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen steht § 3c EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Für eine Fremdüblichkeit einer Pachtreduzierung oder eines Pachtverzichts sprechen insbesondere wirtschaftliche Schwierigkeiten bei der Betriebsgesellschaft. Indizien für eine Fremdüblichkeit sind die Beteiligung auch gesellschaftsfremder Personen an der Sanierung und eine nur vorübergehende Minderung der Pacht.

**Hinweis:**

Andererseits wird der Bereich des fremdüblichen Verhaltens verlassen, wenn der Vollzug des Nutzungsüberlassungsvertrags durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen gekennzeichnet ist. Auch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags sprechen für eine Unüblichkeit, wenn diese nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, die auch ein fremder Vertragspartner zum Anlass einer Vertragsänderung genommen hätte.

- Das Teilabzugsverbot des § 3c EStG gilt generell nicht für solche Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-) Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen, also insbesondere AfA und Erhaltungsaufwendungen. Finanzierungskosten bzgl. der überlassenen Wirtschaftsgüter, wie etwa Zinsaufwendungen, sind dagegen kein substanzbezogener Aufwand.
- Würde ein fremder Dritter die verbilligte oder gar unentgeltliche Verpachtung nicht durchführen, so wird das Pachtverhältnis ganz oder teilweise als gesellschaftsrechtlich veranlasst eingestuft und laufende Kosten bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den überlassenen Wirtschaftsgütern sind nur teilweise steuerlich abzugsfähig. Laufende Aufwendungen, z.B. im Fall der Überlassung von Grundstücken, stellen insbesondere Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten, Versicherungsbeiträge und Finanzierungskosten dar.
- Werden Wirtschaftsgüter unentgeltlich überlassen, so sind die laufenden Aufwendungen, die sich nicht auf die Substanz beziehen, nur zu 60 % abzugsfähig. Bei einer teilentgeltlichen Überlassung ist für steuerliche Zwecke eine Aufteilung in eine vollentgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung hat im Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt zu erfolgen. Die nach dem ermittelten Verhältnis auf die unentgeltliche Überlassung entfallenden laufenden Aufwendungen sind zu 60 % vom Abzug ausgeschlossen.

**Hinweis:**

Werden die Kosten teilweise nicht zum Abzug zugelassen, so bedeutet dies, dass die Kosten zum Teil aus versteuertem Einkommen zu tragen sind. Zwar trägt grundsätzlich das Finanzamt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c EStG. Der Bundesfinanzhof betont allerdings, dass dennoch der Steuerpflichtige unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem Pachtverzicht, der endgültig und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochen wird, gehalten ist, dem Finanzamt ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten. Die Fremdüblichkeit der Pachtvereinbarung sollte überprüft, dokumentiert und ggf. eine Anpassung der Pachthöhe vorgenommen werden.

## **2. Erleichterung der Unternehmensnachfolge durch Aufnahme von Kindern in ein Einzelunternehmen**

Wird ein Einzelunternehmen betrieben, so vollzieht sich die Unternehmensnachfolge oftmals in einem ersten Schritt dadurch, dass die Kinder als Teilhaber in das Unternehmen aufgenommen werden. Da an dem Unternehmen dann mehrere Personen beteiligt sind, erfolgt ein Wechsel in eine Personengesellschaft. Rechtstechnisch liegt eine Einbringung des Einzelunternehmens in die neu entstehende Personengesellschaft unter unentgeltlicher Aufnahme der Kinder vor. Die in der Personengesellschaft ausgewiesenen Kapitalkonten sollen regelmäßig die Beteiligungsquoten widerspiegeln.

Die Umsetzung der gewünschten Kapitalkontendarstellung schafft dann Schwierigkeiten, wenn der Wert des eingebrachten Einzelunternehmens den Wert des gewünschten Kapitalkontos übersteigt. Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.9.2013 (Aktenzeichen X R 42/10) ist insoweit nun eine deutliche Erleichterung eingetreten. Der Bundesfinanzhof entschied, dass auf diesen Vorgang nebeneinander die gesetzlichen Vorschriften zur unentgeltlichen Aufnahme der Kinder und zur buchwertneutralen Einbringung des Einzelunternehmens angewendet werden können. Wird dem Einbringenden neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Personengesellschaft als Gutschrift auf dem Kapitalkonto eine zusätzliche Gegenleistung in Form einer Gutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto gewährt, so schließt dies die steuerneutrale Einbringung nicht aus. Die Rechtsprechung wirkt hier deutlich zugunsten des Einbringenden. Nach dem Gesetzeswortlaut liegt eine steuerneutrale Einbringung nämlich nur dann vor, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung Gesellschaftsrechte an der Personengesellschaft eingeräumt werden. Hier von ist auszugehen, wenn eine entsprechende Gutschrift auf seinem Kapitalkonto erfolgt. Nach bisheriger Auffassung wurde eine Buchung auf einem Darlehenskonto daher als schädlich angesehen, da als Gegenleistung insoweit nicht Gesellschaftsrechte, sondern Forderungen gegenüber der Gesellschaft gewährt werden. Nach der nun ergangenen Rechtsprechung kommt es zu einer Gewinnrealisierung nur, soweit das bei der Gesellschaft gutgeschriebene buchmäßige Ka-

pital und die übrige Gegenleistung in Form der Buchung auf dem Darlehenskonto zusammen das steuerliche Buchkapital der eingebrachten betrieblichen Sachgesamtheit, also des Einzelunternehmens, überschreiten.

**Hinweis:**

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil, das eine von der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung abweichende Meinung vertritt, reagiert. Wegen der Komplexität solcher Fälle ist generell steuerlicher Rat einzuholen.

## **V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

### **1. Vergleich von Einkommen- und Abgeltungssteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steuerveranlagung?**

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 23.5.2012 (Aktenzeichen 2 K 250/11), welches erst jetzt veröffentlicht wurde, entschieden, dass Vieles dafür spricht, dass bei einer bereits bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auch nachträglich ein Antrag auf Günstigerprüfung zwischen tariflicher Einkommensteuer nach dem progressiven Einkommensteuertarif und der Abgeltungssteuer mit pauschal 25 % bei Einkünften aus Kapitalvermögen gestellt werden kann. Nach Ansicht des Gerichts ist der Antrag an keine Frist gebunden.

**Hinweis:**

Die umstrittene Frage, ob eine Günstigerprüfung noch bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung oder lediglich bis zum Eintritt der Bestandskraft beantragt werden kann, ließ das Gericht allerdings offen. Denn vorliegend hatten die Kläger am nachträglichen Bekanntwerden der neuen Tatsachen ein grobes Verschulden, so dass eine Änderung ausgeschlossen war. Dies zeigt, dass der Steuerpflichtige auf jeden Fall unmittelbar handeln muss, wenn sich Umstände ergeben, die eine Günstigerprüfung sinnvoll erscheinen lassen. Gegen dieses Urteil wurde nun aber vor dem Bundesfinanzhof die Revision eingelegt, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Hinzuweisen ist darauf, dass die **Finanzverwaltung** davon ausgeht, dass das Wahlrecht auf Günstigerprüfung nur bis zur Unanfechtbarkeit des entsprechenden Einkommensteuerbescheids ausgeübt werden kann.

### **2. Nicht jedes Näheverhältnis schließt günstige Zinsbesteuerung per Abgeltungssteuer aus**

Grundsätzlich werden Zinsen mit der 25 %igen Abgeltungssteuer belastet und nicht mit dem regulären Einkommensteuertarif, der eine Belastung bis zu 45 % vorsieht. Dieser Umstand könnte nun bei nahen Angehörigen zu Gestaltungen genutzt werden, wenn die Zinsen auf der einen Seite nur mit 25 % Abgeltungssteuer belastet und auf der anderen Seite aber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind und damit die Einkünfte nach dem regulären Ein-

kommensteuersatz, der bis zu 45 % betragen kann, mindern. So z.B. wenn ein Familienangehöriger einem anderen Familienangehörigen für dessen Einzelunternehmen einen Kredit gewährt.

Um derartige Gestaltungen zu verhindern, ist gesetzlich geregelt, dass der normale Einkommensteuertarif und nicht die Abgeltungsteuer zur Anwendung kommt, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind. Wie ein „Nahestehen“ abzugrenzen ist, ist gesetzlich nicht festgelegt. Hierzu stellt das Finanzgericht Münster in dem Urteil vom 20.9.2013 (Aktenzeichen 4 K 718/13 E) fest, dass die Ausnahme von der Abgeltungsteuer nicht bei jedem Näheverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer eingreift. Vielmehr müsse auf Grund der konkreten Umstände des Vertragsverhältnisses und der daran beteiligten Personen der sichere Schluss möglich sein, dass das Motiv der Darlehensgewährung vordergründig in der ertragsorientierten Ausnutzung des Gefälles zwischen dem progressiven Einkommensteuertarif und dem Abgeltungssteuersatz von 25 % liegt. Schließlich liege der Sinn und Zweck der gesetzlichen Ausnahmeregelung in der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen.

Im Streitfall hatte der Kläger einem Berufskollegen ein Darlehen gewährt, mit dem dieser seinen Einstieg in die Steuerberatungsgesellschaft des Klägers finanzierte. Der Kläger meinte, dass die hieraus erzielten Zinsen mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % – und nicht mit seinem deutlich höheren persönlichen Steuersatz – zu versteuern seien. Das Finanzgericht teilt diese Auffassung. Es lägen keine hinreichenden Anhaltspunkte für ein die Anwendung des Abgeltungssteuersatzes ausschließendes Näheverhältnis zwischen dem Kläger und seinem gesellschaftsrechtlich und beruflich verbundenen Kollegen vor, dem er das Darlehen gewährt hatte. Zu unterscheiden sei zwischen der gemeinsamen, von gleichen Interessen getragenen Berufsausübung einerseits und der Darlehensgewährung andererseits. Im Rahmen des Darlehensverhältnisses hätten sich der Kläger und der Darlehensnehmer wie fremde Dritte gegenüber gestanden.

#### Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Steuerfreiheit der Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten hängt vom Lebensmittelpunkt ab

Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft, unterliegen nicht der Schenkungsteuer. Diese weitgehende Begünstigung ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs aber eng auszulegen. Ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, sei kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim. Nicht begünstigt sind daher nach

dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.7.2013 (Aktenzeichen II R 35/11) Zweit- oder Ferienwohnungen.

Der Kläger schenkte im Jahr 2008 seiner Ehefrau ein Haus, das die Familie als Zweitwohnung und zu Ferienaufhalten nutzte. Der Lebensmittelpunkt der Eheleute befand sich nicht in dem übertragenen Haus, sondern am Hauptwohnsitz der Eheleute. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienwohnheime zu berücksichtigen. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

#### Hinweis:

Wegen des hohen Freibetrags bei der Schenkung an den Ehegatten kommt es dennoch auch in solchen Fällen vielfach nicht zu einer Belastung mit Schenkungsteuer. Im Übrigen ist es für Ehegatten wegen der Versagung der für Familienwohnheime bestehenden Steuerbefreiung oftmals günstiger, Ferien- oder Zweitimmobilien gemeinschaftlich zu erwerben.

### 2. „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungsleerstand

Wird eine Wohnung auf Dauer vermietet, so sind nicht nur die Einnahmen zu versteuern, sondern alle entstehenden Ausgaben sind als Werbungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Auch Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten steuerlich abziehbar. Der Werbungskostenabzug ist aber nur so lange möglich, wie eine weitere Vermietungsabsicht besteht. Dies muss im Zweifel nachgewiesen werden, indem die Vermietungsbemühungen glaubhaft gemacht werden, z.B. durch geschaltete Wohnungsanzeigen, die Einschaltung eines Maklers o.Ä. Diese Grundsätze sind auch auf den Leerstand einzelner, zur Vermietung bestimmter Räume einer ansonsten vom Steuerpflichtigen genutzten Wohnung zu übertragen.

Aufwendungen sind dann allerdings nicht mehr in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zur Vermietung hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Dies stellt der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 12.6.2013 (Aktenzeichen IX R 38/12) fest. Im Urteilsfall wurde ein Zimmer der Wohnung für die gewerbliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen genutzt. Insoweit sei davon auszugehen, dass die Vermietungsabsicht für dieses Zimmer nicht mehr weiter besteht.

#### Handlungsempfehlung:

Bei Wohnungsleerstand ist die (weitere) Vermietungsabsicht sehr sorgfältig zu dokumentieren und eine anderweitige auch teilweise Nutzung der Wohnung kann den Werbungskostenabzug (teilweise) ausschließen. Insoweit sollte in diesen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Erbschaftsteuer: Verschärfung des sog. Verwaltungsvermögenssteuers und der Lohnsummenregelung

Erbschaftsteuerlich ist die Übertragung von Betriebsvermögen (zu dem auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit mehr als 25 % des Grund- oder Stammkapitals zählen) sowohl nach dem „alten“ wie auch nach dem seit 2009 geltenden reformierten Erbschaftsteuerrecht massiv begünstigt. Es wird unter bestimmten Bedingungen eine vollständige Steuerfreistellung gewährt.

Da die Gewährung der entsprechenden Begünstigungen missbrauchsanfällig war (bzw. ist), hat der Gesetzgeber mit dem sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) steuerverschärfende Neuregelungen in das ErbStG eingefügt, die einschlägige Gestaltungen, insbesondere die sog. Cash-GmbHs, unterbinden sollen. So sieht das ErbStG vor, dass die Steuerbefreiungen überhaupt nur dann gewährt werden, wenn der Anteil des sog. Verwaltungsvermögens bestimmte Grenzen nicht überschreitet. Bei Anwendung der Regelverschönerung, bei der eine Freistellung zu 85 % erfolgt, darf der Anteil nicht mehr als 50 % betragen. Sofern eine 100 %ige Steuerbefreiung beantragt wird (Optionsverschönerung), darf die Verwaltungsvermögensquote nicht über 10 % liegen. Im Rahmen der Neuregelungen wurde nun der Umfang des Verwaltungsvermögens erweitert. Zudem wurden ergänzende Vorschriften zur sog. Lohnsummenregelung gesetzlich verankert.

Zu den Änderungen des ErbStG im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes hat nun die Finanzverwaltung mit den gleich lautenden Ländererlassen v. 10.10.2013 (Aktenzeichen z.B. für NRW: S 3812b-10-V A 6, BStBl I 2013, 1272) Stellung genommen.

Durch die Lohnsummenregelung, nach der vereinfacht ausgedrückt die gezahlten Löhne des betroffenen Betriebs bzw. der betroffenen Gesellschaft auch in den Jahren nach dem erbschaftsteuerlichen Erwerb das Niveau zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht deutlich unterschreiten dürfen, soll sichergestellt werden, dass eine Begünstigung der Übertragung von Unternehmensvermögen nur dann erfolgt, wenn die vorhandenen Arbeitsplätze im Wesentlichen erhalten bleiben. Dies ist einer der wesentlichen Rechtfertigungsgründe für die sehr weitreichenden Vergünstigungen.

Die Lohnsummenregelung ist allerdings u.a. dann nicht anwendbar, wenn der übertragene Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Das Gesetz wurde nun so gefasst, dass die neue Rechtslage bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze die Arbeitnehmer von Beteiligungsgesellschaften nach Maßgabe der jeweiligen Beteiligungsquote mit einbezieht. Bislang wurde davon ausgegangen, dass ausschließlich die Zahl der Arbeitnehmer des übertragenen Betriebs selbst maßgebend sei. Auswirkungen hat die Neuregelung vor allem bei Holdinggesellschaften, die selbst keine oder nur wenige Beschäftigte haben. Die Finanzverwaltung sieht die

Gesetzesänderung allerdings als „gesetzliche Klarstellung“ an, ist also der Meinung, dass dies auch bereits auf Altfälle, d.h. Fälle, in denen die Steuer vor dem 7.6.2013 entstanden ist, anwendbar ist.

Die Gesetzesänderung enthält des Weiteren die Neuregelung, wonach zum Verwaltungsvermögen nun auch Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen gehören, soweit diese nicht betriebsnotwendig sind. Hiervon ist nach dem Gesetz auszugehen, wenn deren Wert nach Abzug der Schulden 20 % des für den Gesamtbetrieb anzusetzenden Werts (sog. Sockelbetrag) übersteigt. Zum Begriff der abzugsfähigen Schulden stellt die Finanzverwaltung klar, dass neben den Verbindlichkeiten insbesondere auch Rückstellungen aller Art als „Schulden“ abzugsfähig sind. Dies ist für die Steuerpflichtigen sehr positiv zu werten.

#### Handlungsempfehlung 1:

Hinsichtlich der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung vom Vorliegen einer Gesetzesverschärfung ohne Rückwirkung auszugehen, so dass für Altfälle die Arbeitnehmer von nachgeordneten Gesellschaften gerade nicht einzubeziehen sein sollten. In einschlägigen Praxisfällen sind daher die Möglichkeiten des Einspruchs und ggf. der Klage zu prüfen.

#### Handlungsempfehlung 2:

Hinsichtlich der Verschärfung der Ermittlung des Verwaltungsvermögens durch Einbezug von Zahlungsmitteln, Forderungen und anderen Finanzmitteln ist zu beachten, dass hiervon nicht nur Cash-GmbH-Gestaltungen betroffen sind, sondern die Einschränkungen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer auch ganz normale Unternehmen treffen können, die über größere Bestände an Forderungen oder liquiden Mitteln verfügen. Bei Familienunternehmen sollte generell unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob diese von der Neuregelung betroffen sind und ob ggf. durch Ausgliederung liquiden Vermögens auf eine separate Gesellschaft eine insgesamt günstigere Steuersituation erreicht werden kann.

### 2. Berücksichtigung von Veräußerungskosten bei Anteilsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Fraglich ist, wie sich Veräußerungskosten auswirken und zwar, ob diese den steuerfreien Veräußerungsgewinn mindern (und damit im Ergebnis steuerlich nicht berücksichtigt werden) oder aber als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Das FG Hamburg hat mit Gerichtsbescheid vom 16.5.2013 (Aktenzeichen 3 K 162/12, EFG 2013, 1602) entschieden, dass die mit einem steuerfreien Veräußerungsgewinn zusammenhängenden Veräußerungskosten diesen Gewinn zwar mindern, aber sich steuerlich damit im Ergebnis nicht auswirken, weil der Veräußerungsgewinn steuerfrei ist.

Im konkreten Streitfall war im Zuge einer Anteilsveräußerung der langjährige Geschäftsführer unter Zahlung einer Tantieme ausgeschieden, die von der Finanzverwaltung und in der Folge auch vom FG Hamburg zu den den steuerfreien Veräußerungsgewinn mindern den Veräußerungskosten gezählt wurde; der Betriebsausgabenabzug wurde versagt.

#### Handlungsempfehlung:

Beim BFH ist gegen diese Entscheidung unter dem Aktenzeichen I R 45/13 die Revision anhängig. Da in der Frage des Begriffs der Veräußerungskosten zudem noch ein weiteres Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen I R 52/12 anhängig ist, sollten einschlägige Verfahren bis zu den Entscheidungen des BFH z.B. durch Einlegung von Rechtsbehelfen „offen gehalten“ werden.

#### 3. Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, 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 unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Ungeklärt war nun, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet – und damit die vorgenommenen Absenkungen der Wesentlichkeitsgrenze steuerverschärfend zurückwirkten – oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem einzelnen Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist. Mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12, BStBl II 2013, 372) hat der BFH entschieden, dass der Beteiligungsbegriff tatsächlich veranlagungszeitraumbezogen ausgelegt werden muss.

Die Finanzverwaltung hat auf diese aktuelle Rechtsprechung reagiert und angeordnet, dass die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden sind. Zugleich sollen die Urteilsgrundsätze aber auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % nicht anzuwenden sein, weil der geänderte Gesetzeswortlaut insoweit nicht mehr auf den Begriff der „Wesentlichkeit der Beteiligung“ abstelle.

Das FG Köln hat allerdings mit rechtskräftigem Urteil vom 28.8.2013 (Aktenzeichen 5 K 2072/11, EFG 2013, 2013) die vorgenannte Rechtsprechung des BFH fortgeführt und entschieden, dass es keinen Unterschied machen könne, ob es sich um die Reduzierung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % oder von 10 % auf 1 % handelt. Entscheidend seien vielmehr die Erwä-

gungen des BFH zum Zweck der Veräußerungsgewinnbesteuerung, die in jedem Fall eine veranlagungszeitraumbezogene Auslegung in Bezug auf die Beteiligung „innerhalb der letzten fünf Jahre“ erfordere.

#### Handlungsempfehlung:

In entsprechend einschlägigen Streitfällen (soweit also die Absenkung auf mindestens 1 % betroffen ist) sollte unter Berufung auf das Urteil des FG Köln auch die veranlagungszeitraumbezogene Betrachtungsweise begehrt werden, da das FG – dem BFH folgend – entscheidungserheblich nicht auf den Begriff der Wesentlichkeit im Zeitpunkt der Veräußerung, sondern auf die im Anwendungszeitraum jeweilige prozentuale Grenze abstellt.

#### 4. Steuerlich zu erfassende Wertsteigerungen bei Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG in Bezug auf das Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum

Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG werden nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung erzielt, wenn das wirtschaftliche Eigentum, also verkürzt gesagt die wesentlichen Rechte und Pflichten, hinsichtlich der Anteile übergehen. Nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt, zu dem der rechtliche Eigentumswechsel erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist das nicht rechtskräftige Urteil des FG München vom 26.2.2013 (Aktenzeichen 11 K 446/08, EFG 2013, 1751) zu sehen, in dessen Rahmen zu entscheiden war, ob und in welcher Höhe im Streitjahr 1999 ein Gewinn aus der Veräußerung von US-amerikanischen Aktien nach § 17 EStG zu versteuern ist.

Im Streitfall war die Stpfl. an der A-Inc. (USA) seit April 1992 unter der sog. Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG von seinerzeit 25 % beteiligt. Über diese Anteile wurde im Dezember 1998 ein wirksamer Kaufvertrag zwischen der Stpfl. und der B-AG abgeschlossen, ohne dass zugleich auch das wirtschaftliche Eigentum an den US-amerikanischen Aktien übergegangen war. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Aktien auf die B-AG erfolgte in der Folge erst im September 1999.

Problematisch war in diesem Fall, dass die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % zwischen Abschluss des Kaufvertrags und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am 31.3.1999 vom Gesetzgeber verkündet wurde. Nach ergangener Rechtsprechung war jedoch eine steuerliche Berücksichtigung der Wertsteigerungen bis zur Verkündung nicht zulässig, soweit diese nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Die Finanzverwaltung erfasste in diesem Fall unter Beachtung der einschlägigen Rechtsprechung die Wertsteigerungen für die Zeit zwischen 1.4.1999 und September 1999 als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG, da es auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abstellte. Das FG München stellt dazu fest, dass zwar die Veräußerung der Anteile an der A-Inc. durch wirksamen zivilrechtlichen Kaufvertrag am 28.12.1998 erfolgt und das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien erst im September 1999 auf die B-AG übergegangen sei, dass aber bei Anwendung

des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86) und unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 20.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, DOK 2010/1006836, BStBl I 2011, 16) kein steuerbarer Veräußerungsgewinn in Form von Wertsteigerungen in der Zeit zwischen 1.4.1999 und September 1999 entstanden sei.

Zur Begründung führt das FG München aus, nach dem vorgenannten BVerfG-Beschluss betreffend die Absenkung der Beteiligungsgrenze i.S.d. § 17 EStG im Streitjahr 1999 seien nur solche Wertsteigerungen steuerbar, welche nach dem 31.3.1999 entstanden sind; im Streitfall jedoch waren im Veräußerungsgewinn gerade nur die Wertsteigerungen bis zum Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags im Dezember 1998 enthalten, da nach Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags etwaige (weitere) Wertsteigerungen im Veräußerungsgewinn nicht (gewinnerhöhend) erfasst wurden.

#### Handlungsempfehlung:

In der Streitfrage ist die Revision beim BFH unter dem Az. IX R 30/13 anhängig; insoweit wird empfohlen, in vergleichbaren Fällen Rechtsbehelf einzulegen und das Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

#### **5. Zwerganteilsprivileg: Ausgefallene Finanzierungshilfen eines nicht geschäftsführenden, mit 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters sind keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte oder auch wesentliche Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 % vor. In die Berechnung des Gewinns bzw. Verlusts werden auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gewinnmindernd einbezogen. Als solche kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Nachträgliche Anschaffungskosten sind danach z.B. auch Leistungen eines GmbH-Gesellschafters aus einer für Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung.

Nach dem bislang geltenden – mittlerweile aber überholten – Eigenkapitalersatzrecht zählten zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital auch Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährte und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hatte.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783) zu sehen. Ein zu 10 % an einer GmbH be-

teiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter begehrte die Berücksichtigung des insolvenzbedingten Ausfalls eines Rückforderungsanspruchs aus einem der GmbH gewährten Darlehen i.R.d. § 17 EStG. Im Ergebnis verneint der BFH in Fortführung seiner Rechtsprechung das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten.

Wenn ein nicht geschäftsführender GmbH-Gesellschafter zu höchstens 10 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt war, so galten nach der alten Rechtslage die Regeln über den Eigenkapitalersatz nicht. Denn die gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzregelungen, die bis zum Inkrafttreten des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)“ zum 1.11.2008 anzuwenden waren (§ 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F., nunmehr § 39 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 InsO), setzten für einen nicht geschäftsführenden Gesellschafter eine Beteiligungsquote von mehr als 10 % voraus.

Hatte nun also ein zu höchstens 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter ein Darlehen gewährt und fiel der Rückzahlungsanspruch gegen seine GmbH insolvenzbedingt aus, so führte dies nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG.

#### Hinweis:

Der BFH hat in seiner Entscheidung (unter Hinweis darauf, dass die durch das MoMiG geänderte Rechtslage im Streitjahr 2007 noch nicht galt) ausdrücklich offen gelassen, ob er es auf Grund dieser Neuregelung der Zivilrechtslage für geboten hält, neue Maßstäbe für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Gesellschafters auf Grund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln. Insoweit wird gerade von GmbHs in Krisensituationen die weitere Rechtsentwicklung genau zu beobachten sein. Im Rahmen des MoMiG wurden die Regeln zum Kapitalersatzrecht aus dem GmbHG gestrichen und weitgehend inhaltsgleich in der Insolvenzordnung verankert.

#### **6. Anerkennung einer Organschaft: Zeitpunkt des Beginns der gewerblichen Betätigung des Organträgers**

An die Anerkennung einer sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft, die insbesondere die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft beim Organträger mit steuerlicher Wirkung geltend zu machen (Verlustübernahmeverpflichtung), werden strenge formale Anforderungen gestellt.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil des BFH vom 24.7.2013 (Aktenzeichen I R 40/12, HFR 2013, 923) hervorzuheben, in dem der BFH – explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung – die Organschaft zwischen einer zunächst nicht gewerblich tätigen KG als Organträger und einer GmbH als Organgesellschaft anerkannt hat.

Im Streitfall hatte eine KG im Jahr 2005 den einzigen Geschäftsanteil an einer GmbH erworben und noch in 2005 mit dieser einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen, der auch noch im Dezember 2005 ins Handelsregister eingetragen wurde.



Zum 1.3.2006 veräußerte die GmbH ihren gesamten Geschäftsbetrieb an die KG, mietete diesen sogleich wieder „zurück“ und erklärte in der Folge für 2006 Einkünfte, die der Organträgerin zuzurechnen seien.

Das FA vertrat dazu die Auffassung, es habe im Streitjahr kein wirksames Organschaftsverhältnis bestanden, weil die KG zu Beginn des Wirtschaftsjahrs der GmbH noch nicht gewerblich (sondern ausschließlich vermögensverwaltend) tätig gewesen sei. Der von der GmbH erwirtschaftete Gewinn sei deshalb auf Ebene der GmbH zu versteuern und nicht der KG zuzurechnen.

Der BFH stellt hingegen fest, dass der Organträger nicht bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft gewerblich tätig sein müsse, so dass im entschiedenen Fall im Streitjahr sehr wohl ein wirksames Organschaftsverhältnis bestanden habe. Es reiche aus, wenn der Organträger im Zeitpunkt der Gewinnabführung, also am Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, gewerblich tätig ist. Insoweit sei auch eine Personengesellschaft, die als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, tauglicher Organträger (z.B. bei einer sog. „unechten Betriebsaufspaltung“).

#### Handlungsempfehlung:

In allen einschlägigen und verfahrenstechnisch noch offenen Fällen sollten die Argumente des BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung vorgetragen werden.

#### **7. Firmenrecht: „Durchnummerierte“ Gesellschaften sind uneingeschränkt zulässig**

Nach § 29 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, u.a. seine Firma zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Dabei muss sich nach § 30 Abs. 1 HGB jede neue Firma von allen an demselben Ort oder in derselben Gemeinde bereits bestehenden und in das Handelsregister oder in das Genossenschaftsregister eingetragenen Firmen deutlich unterscheiden. Seit dem Handelsrechtsreformgesetz vom 1.7.1998 kann die Firma als Personen-, Sach- bzw. Phantasiefirma oder einer Kombination hieraus gebildet werden, soweit die Angaben geeignet sind, die angesprochenen Verkehrskreise nicht in die Irre zu führen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des OLG Hamm vom 19.6.2013 (Aktenzeichen 27 W 52/13) zu sehen, mit dem das Gericht entschieden hat, dass als Firma auch ein Name mit einer Ordnungszahl („durchnummerierte Gesellschaft“) hinreichend deutlich unterscheidungs-fähig und damit uneingeschränkt zulässig ist. Im Urteilsfall war vorgesehen, zwei Gesellschaften zum Handelsregister anzumelden, deren Firmen sich nur durch Hinzufügen einer aufsteigenden Ziffernfolge voneinander unterscheiden sollten. Das Registergericht lehnte die Eintragung ab, was vom OLG Hamm aber verworfen wurde. Es wird die bekannte Praxis bestätigt, Vorratsgesellschaften, Projektgesellschaften oder auch Konzerntochtergesellschaften durchnummerieren, da insoweit eine Verwechslungsgefahr nicht besteht.

#### Handlungsempfehlung:

Es wird empfohlen, vor der Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. vor der Anmeldung einer Neu- oder Umfirmierung zum Handelsregister die Firmierungswünsche mit dem zuständigen Registergericht und auch der zuständigen IHK abzustimmen; eine solche Namensüberprüfung sollte regelmäßig telefonisch (und kostenfrei) möglich sein.

## VIII. Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

### **1. Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen**

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können vom Arbeitnehmer Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden.

Von besonderer Bedeutung sind die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese gibt die Finanzverwaltung jährlich bekannt. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2014 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschalbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschalbetrag maßgebend.

#### Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

Die Pauschalbeträge für Übernachtungskosten sind dagegen ausschließlich in den Fällen der steuerfreien Arbeitgebererstattung anwendbar. Für den Werbungskostenabzug können nur die tatsächlichen Übernachtungskosten berücksichtigt werden; dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug.

### **2. Verpflegungskosten**

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschalbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Für Reisetätigkeiten im Ausland gibt es ab 2014 nur noch zwei Pauschalen gestaffelt nach der Abwesenheitsdauer: zum einen für Reisen von mehr als 8 Stunden und zum anderen für Reisen von mehr als 24 Stunden. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern.

## a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

### Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 40,00 € maßgebend.

## b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

### Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien in Höhe von 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 41,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

## c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

### Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

## 3. Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

### Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>113</b>
Äthiopien	30	20	175
Äquatorialguinea	50	33	226
Albanien	23	16	110
Algerien	39	26	190
Andorra	32	21	82
Angola	77	52	265
Antigua und Barbuda	<b>53</b>	<b>36</b>	<b>117</b>
Argentinien	36	24	125
Armenien	24	16	90
Aserbaidshan	40	27	120
Australien			
– Canberra	58	39	158
– Sydney	59	40	186
– im Übrigen	56	37	133
Bahrain	36	24	70
Bangladesch	30	20	75
Barbados	<b>58</b>	<b>39</b>	<b>179</b>
Belgien	41	28	135
Benin	41	28	90
Bolivien	24	16	70
Bosnien und Herzegowina	24	16	70
Botsuana	33	22	105
Brasilien			
– Brasilia	53	36	160
– Rio de Janeiro	47	32	145
– Sao Paulo	53	36	120
– im Übrigen	54	36	110
Brunei	36	24	85
Bulgarien	22	15	72
Burkina Faso	36	24	100
Burundi	47	32	98
Chile	40	27	130

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
China			
– Chengdu	32	21	85
– Hongkong	62	41	170
– Peking	39	26	115
– Shanghai	42	28	140
– im Übrigen	33	22	80
Costa Rica	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>69</b>
Côte d'Ivoire	54	36	145
Dänemark	60	40	150
Dominica	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>94</b>
Dominikanische Republik	30	20	100
Dschibuti	48	32	160
Ecuador	39	26	55
El Salvador	46	31	75
Eritrea	30	20	58
Estland	27	18	85
Fidschi	32	21	57
Finnland	39	26	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	83
– Marseille	51	34	86
– Paris <sup>1</sup>	58	39	135
– Straßburg	48	32	89
– im Übrigen	44	29	81
Gabun	60	40	135
Gambia	18	12	70
Georgien	30	20	80
Ghana	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>174</b>
Grenada	<b>51</b>	<b>34</b>	<b>121</b>
Griechenland			
– Athen	57	38	125
– im Übrigen	42	28	132
Guatemala	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>96</b>
Guinea	38	25	110

<sup>1</sup> Sowie die Departements 92 [Hauts-de-Seine], 93 [Seine-Saint-Denis] und 94 [Val-de-Marne]

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Guinea-Bissau	30	20	60
Guyana	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>81</b>
Haiti	50	33	111
Honduras	35	24	115
Indien			
– Chennai	30	20	135
– Kalkutta	33	22	120
– Mumbai	35	24	150
– Neu Delhi	35	24	130
– im Übrigen	30	20	120
Indonesien	39	26	110
Iran	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>84</b>
Irland	42	28	90
Island	53	36	105
Israel	59	40	175
Italien			
– Mailand	39	26	156
– Rom	52	35	160
– im Übrigen	34	23	126
Jamaika	<b>54</b>	<b>36</b>	<b>135</b>
Japan			
– Tokio	53	36	153
– im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	36	24	85
Kambodscha	36	24	85
Kamerun	40	27	130
Kanada			
– Ottawa	36	24	105
– Toronto	41	28	135
– Vancouver	36	24	125
– im Übrigen	36	24	100
Kap Verde	30	20	55
Kasachstan	<b>39</b>	<b>26</b>	<b>109</b>

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Katar	56	37	170
Kenia	35	24	135
Kirgisistan	18	12	70
Kolumbien	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>126</b>
Kongo, Republik	57	38	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	155
Korea, Demokratische Volksrepublik	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>186</b>
Korea, Republik	66	44	180
Kosovo	26	17	65
Kroatien	29	20	57
Kuba	<b>50</b>	<b>33</b>	<b>85</b>
Kuwait	42	28	130
Laos	33	22	67
Lesotho	24	16	70
Lettland	18	12	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100
Liechtenstein	47	32	82
Litauen	27	18	100
Luxemburg	47	32	102
Madagaskar	38	25	83
Malawi	39	26	110
Malaysia	36	24	100
Malediven	38	25	93
Mali	40	27	125
Malta	30	20	90
Marokko	42	28	105
<b>Marshall Inseln</b>	<b>63</b>	<b>42</b>	<b>70</b>
Mauretanien	48	32	89
Mauritius	48	32	140
Mazedonien	24	16	95
Mexiko	36	24	110
<b>Mikronesien</b>	<b>56</b>	<b>37</b>	<b>74</b>

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Moldau, Republik	18	12	100
Monaco	41	28	52
Mongolei	29	20	84
Montenegro	29	20	95
Mosambik	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>147</b>
Myanmar	46	31	45
Namibia	29	20	85
Nepal	32	21	72
Neuseeland	47	32	98
Nicaragua	30	20	100
Niederlande	60	40	115
Niger	36	24	70
Nigeria	60	40	220
Norwegen	64	43	182
Österreich	29	20	92
Oman	48	32	120
Pakistan			
– Islamabad	24	16	150
– im Übrigen	24	16	70
<b>Palau</b>	<b>51</b>	<b>34</b>	<b>166</b>
Panama	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>101</b>
Papua-Neuguinea	36	24	90
Paraguay	36	24	61
Peru	38	25	140
Philippinen	30	20	<b>107</b>
Polen			
– Breslau	<b>33</b>	<b>22</b>	<b>92</b>
– Danzig	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>77</b>
– Krakau	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>88</b>
– Warschau	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>105</b>
– im Übrigen	<b>27</b>	<b>18</b>	<b>50</b>
Portugal			
– Lissabon	36	24	95
– im Übrigen	33	22	95
Ruanda	36	24	135

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Rumänien			
– Bukarest	26	17	100
– im Übrigen	27	18	80
Russische Föderation			
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	48	32	135
– Moskau (Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	33	22	0 <sup>2</sup>
– St. Petersburg	36	24	110
– im Übrigen	36	24	80
Sambia	36	24	95
Samoa	29	20	57
São Tomé – Príncipe	42	28	75
San Marino	41	28	77
Saudi-Arabien			
– Djidda	48	32	80
– Riad	48	32	95
– im Übrigen	47	32	80
Schweden	72	48	165
Schweiz			
– Genf	62	41	174
– im Übrigen	48	32	139
Senegal	42	28	130
Serbien	30	20	90
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>103</b>
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	130
Slowenien	30	20	95
Spanien			
– Barcelona	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>118</b>
– Kanarische Inseln	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>98</b>
– Madrid	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>113</b>

<sup>2</sup> Soweit diese Wohnungen gegen Entgelt angemietet werden, können 135 EUR angesetzt werden.



Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
– Palma de Mallorca	<b>32</b>	<b>21</b>	<b>110</b>
– im Übrigen	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>88</b>
Sri Lanka	40	27	118
St. Kitts und Nevis	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>99</b>
St. Lucia	<b>54</b>	<b>36</b>	<b>129</b>
St. Vincent und die Grenadinen	<b>52</b>	<b>35</b>	<b>121</b>
Sudan	32	21	120
Südafrika			
– Kapstadt	<b>38</b>	<b>25</b>	<b>94</b>
– im Übrigen	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>72</b>
Südsudan	46	31	134
Suriname	30	20	75
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	<b>26</b>	<b>17</b>	<b>67</b>
Taiwan	39	26	110
Tansania	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>141</b>
Thailand	32	21	120
Togo	33	22	80
Tonga	32	21	36
Trinidad und Tobago	<b>54</b>	<b>36</b>	<b>164</b>
Tschad	47	32	151
Tschechische Republik	24	16	97
Türkei			
– Istanbul	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>92</b>
– Izmir	<b>42</b>	<b>28</b>	<b>80</b>
– im Übrigen	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>78</b>
Tunesien	33	22	80
Turkmenistan	<b>33</b>	<b>22</b>	<b>108</b>
Uganda	33	22	130
Ukraine	36	24	85
Ungarn	30	20	75
Uruguay	36	24	70
Usbekistan	30	20	60
Vatikanstaat	52	35	160

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Venezuela	48	32	207
Vereinigte Arabische Emirate	42	28	145
Vereinigte Staaten von Amerika			
– Atlanta	<b>57</b>	<b>38</b>	<b>122</b>
– Boston	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>206</b>
– Chicago	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>130</b>
– Houston	<b>57</b>	<b>38</b>	<b>136</b>
– Los Angeles	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>153</b>
– Miami	<b>57</b>	<b>38</b>	<b>102</b>
– New York City	48	32	215
– San Francisco	<b>48</b>	<b>32</b>	110
– Washington, D.C.	<b>57</b>	<b>38</b>	205
– im Übrigen	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>102</b>
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	57	38	160
– im Übrigen	42	28	119
Vietnam	<b>38</b>	<b>25</b>	<b>86</b>
Weißrussland	27	18	109
Zentralafrikanische Republik	29	20	52
Zypern	39	26	<b>90</b>

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/ 8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.